



ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ ve BEYANI

Didem ERÇAKAL^(*)

1 - GİRİŞ

Ücret kavramı, kelime manası olarak “karşılık, mükâfat, çeyiz, mehir” gibi anlamları içermektedir. İktisadi anlamda ücret, dört üretim faktöründen biri olan (Girişimci=>Kar, Doğa=>Rant, Sermaye=>Faiz, Emek=Ücret) emeğin (işgücü) üretime fikren ya da bedenen katılması sonucu elde edilen bir gelir unsurudur. Buna göre ücreti emeğin fiyatı olarak tanımlamak yerinde olur.

Gelir Vergisi Kanundaki ücret kavramı, genel olarak yukarıda ifade edilen ücret kavramından biraz daha geniş bir anlam içerir. GVK'nın 61'inci maddesinde hizmetin karşılığı olan ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması durumlarında bile ücretin niteliğinin değişmeyeceği belirtilmiştir.

Çalışmamızın konusunu, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda sayılan gelir unsurlarından ücret kazancının elde edilmesi, hesaplanması ve yıllık beyannameye aktarılması oluşturacaktır.

2- ÜCRETİN TANIMI ve UNSURLARI

2.1- Ücretin Tanımı

Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesinde ücret; “Ücret işverene 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 ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık

^(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması durumlarında bile ücretin niteliğinin değişmeyeceği belirtilmiştir.

Ücret tanımında yer alan unsurlar aşağıda tek tek ele alınıp açıklanmaya çalışılacaktır.

2.2- Ücretin Unsurları

Ücret gelirini meydana getiren üç ana unsur bulunmaktadır. Bu unsurlar:

- İşverene tabi olma,
- Belli bir işyerine bağlı olma,
- İfa edilen iş karşılığında bir ödemenin yapılmasıdır.

2.2.1- İşverene Tabi Olma

Herhangi bir ödemenin ücret olarak kabul edilebilmesi için gerekli olan ilk unsur çalışanın işverene tabi olmasıdır. İşveren kavramı GVK'nın 62'nci maddesinde açıklanmıştır. Bu maddede işveren, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dâhilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişiler olarak tanımlanmıştır. Hizmet erbabı kavramı ise, işçi kavramından daha geniş olarak bedenen veya hem bedenen hem de fiziken çalışan kimseleri kapsamaktadır. Çalışanın işverene bağlılığı, fiili olabileceği gibi kanun, kanun hükmünde kararname, ilgili diğer mevzuatlar, tüzük, yönetmelik veya hizmet erbabıyla işveren arasında düzenlenen sözleşmelerden de kaynaklanabilir.

2.2.2- Belli Bir İşyerine Bağlı Olma

Ücretin tanımında yer alan diğer bir unsur ise, hizmet erbabının belli bir iş yerine bağlı olarak hizmet ifa ediyor olmasıdır. İşyeri kavramı VUK'un 156'ncı maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre işyeri, "Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette işyeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler ve taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir." ifadeleriyle tanımlanmıştır.

Bu yerlere bağlılık hukuki anlamda bir bağlılıktır. Hizmetin mutlaka bu yerlerde yapılması gerekmez, işverene hukuken bağlı olmak yeterlidir. Ayrıca 221 Seri No'lu G.T.'de bu husus; "İşyerine bağlılıktan maksat; kendisine ait olmayan bir organizasyonun işyerinde çalışılmasıdır." şeklinde ifade edilmiştir.

2.2.3- İfa Edilen İş Karşılığında Bir Ödemenin Yapılması

Ücret kavramından bahsedebilmemiz için dikkate alınması gereken diğer bir husus, ifa edilen hizmet karşılığında, hizmet erbabına belli bir ödemenin yapılmasıdır. Herhangi bir hizmet olmadan yapılan ödemeler veya bağışlar ücret olarak değerlendirilemeyeceği gibi, yapılan hizmet karşılığında herhangi bir ödemenin yapılmamış olması durumunda da ücretten bahsedilemez.

Hizmet karşılığı yapılan ödeme nakit, ayın (çalışma karşılığının mal olarak verilmesi) veya para ile temsil edilebilen menfaatler (konut, yiyecek ve yakacak yardımı) şeklinde olabilir. Yukarıda belirtilen yasal unsurlar kanun ile yasaklanmış bir iş veya faaliyete ait olsa bile bu iş ve faaliyet karşılığında

alınan para, ayın ve sağlanan menfaatler ücret olarak gelir vergisi konusu olacaktır (örneğin, kiralık bir katile hizmeti karşılığında para veya bir miktar mal verilmesi gibi).

3- ÜCRET OLARAK DEĞERLENDİRİLECEK UNSURLAR

GVK'nın 61'inci maddesinde belirtilen ücret tanımı kapsamında olmamakla birlikte ücret olarak değerlendirilecek unsurlar yine aynı Kanununun 61'inci maddesinde belirtilmiştir. Buna göre;

“Bu kanunun uygulamasında, aşağıda yazılan ödemeler de ücret sayılır:

1. 23'üncü maddenin 11 numaralı bendine göre istisna dışında kalan emeklilik, malûliyet, 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, resmî 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.”

Ücret olarak değerlendirilecek ödemeler aşağıda tek tek ele alınarak irdelenmiştir.

3.1- İstisna Dışında Kalan Emeklilik, Maluliyet, Dul ve Yetim Aylıkları

Gelir Vergisi Kanununun 23/11'inci ve 25/3'üncü maddesinde belirtilen emeklilik, maluliyet, dul ve yetim aylıklarına ait istisna düzenlemesinde yer alan tutarı aşan ödemeler ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır.

GVK'nın ücretlerde istisnayı düzenleyen 23/11'inci madde hükmü aşağıdaki gibidir:

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

GVK'nın tazminat ve yardımlarda istisnayı düzenleyen 25/3'üncü madde hükmü aşağıdaki gibidir:

“Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20'nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından, kendilerine zat aylığı bağlananlara aylıkları dışında, kanunları veya statüleri gereğince verilen emekli, dul, yetim ve evlilik ikramiyeleri veya iade olunan mevduatı ve sürelerini doldurmamış bulunanlarla dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminatlar (506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20'nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen tazminat, yardım ve toptan ödemeler en yüksek Devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarından fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tâbi tutulur. Bu mukayesede gerek muhtelif sandıklardan gerek aynı sandıktan muhtelif zamanlarda yapılan ikramiye, tazminat ve toptan ödemeler topluca dikkate alınır.”

Örneğin, bankaların kendi personelleri için kurmuş oldukları emekli sandıklarının ödedikleri emekli maaşları genellikle Emekli Sandığının aynı düzeydeki memurlarının ödediği aylıktan daha yüksek olduğu için aradaki fark ücret olarak vergilendirilmektedir.

Ayrıca, Gelir Vergisi Kanununun 75/15'inci maddesi hükmü gereği, tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile sigorta şirketleri tarafından katılımcılara yapılan ödemelerin tamamı menkul sermaye iradı olarak dikkate alınacaktır.

Buna göre yukarıda verilen GVK'nın 23/11 ve 25/3'üncü maddelerinde belirtilen kurumlar tarafından ilgili kişilere ödenecek aylıklar Gelir Vergisinden istisnadır. İkramiye, yardım veya iade olunan mevduatta ise belirlenen tutarın üzerinde yapılacak olan ödemeler (en yüksek Devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarından fazla olan ödemeler) ise aradaki fark kadar ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır.

Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20'nci maddesine yapılan atıflardan dolayı ilgili maddede yer alan düzenlemelere aşağıda yer verilmiştir:

"Bankalar, sigorta ve reasürans şirketleri, ticaret odaları, sanayi odaları, borsalar veya bunların teşkil ettikleri birlikler personelinin malullük, yaşlılık ve ölümlerinde yardım yapmak üzere, bu kanunun yayımı tarihine kadar tesis veya dernek olarak kurulmuş bulunan sandıklar, bu kanunun yayımı tarihinden itibaren en geç altı ay içinde:

a) İlgili bulundukları banka, sigorta şirketi, reasürans şirketi, ticaret odası, sanayi odası, borsa veya bunların birliklerinin bütün personelinin kapsayacak,

b) Bu personelin, iş kazalarıyla meslek hastalıkları, hastalık, analık, malullük, yaşlılık ve ölüm, eşlerinin analık, eş ve çocuklarının hastalık hallerinde, en az bu kanunda belirtilen yardımları sağlayacak,

c) Sandıkların statülerine tabi personelin bu madde şumulüne giren banka, sigorta şirketi, reasürans şirketi, ticaret odası, sanayi odası, borsa veya bunların birliklerinden birinden diğerine geçmesi halinde bu gibi personelin kendi sandıklarındaki müktesep haklarının da diğer ilgili sandığa veya aralarında kuracakları müşterek bir sandığa intikalini temin edecek,

Birer tesis haline getirildiği ve bunu tevsik eden statülerini, bu kanunun yayımı tarihinden en geç altı ay içinde Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığına verdikleri takdirde, bu teşekküllerin ve sandıkların personeli işbu kanunun uygulanmasında sigortalı sayılmazlar.

Şu kadar ki, bu sandıkların statüleri ve statü değişiklikleri Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığınca onaylanmak suretiyle tekemmül eder. Mali durumları da Çalışma, Maliye ve Ticaret Bakanlıklarınca müşterek kontrol ve murakabe edilir. Mali durumlarının kontrol ve murakabesi sonunda alınmasına bu Bakanlıklarca müştereken lüzum gösterilecek tedbirleri, sandıklar ve ilgili bulundukları teşekküller yerine getirmekle yükümlüdür.

Sözü edilen sandıkların mevzuatına tabi olarak geçen hizmetler ile emekli sandıkları kanunlarına veya malullük, yaşlılık ve ölüm sigortalarına tabi olarak geçen hizmetler, yazılı istek halinde, 05/01/1961 tarihli 228 sayılı kanunun aylık bağlanmasına ilişkin esasları dairesinde birleştirilerek tahsis yapılır." açıklamaları yer almaktadır.

3.2- Evvelce Yapılmış veya Gelecekte Yapılacak Hizmetler Karşılığında Verilen Para ve Ayınlarla Sağlanan Menfaatler

İşverenler bazen yanlarında çalıştırdıkları hizmet erbabına geçmiş hizmetleri karşılığı bazen de gelecekte yapılacak hizmetler için para ya da bir menfaat sağlama şeklinde ödeme yapılabilmektedir. Örneğin bir kurumda yıllarca çalışan bir kişiye, yaptığı hizmetler dolayısıyla işinden ayrıldıktan sonra da bazı imkanlar sağlanması ya da bedelsiz oturacağı bir evin kendisine tahsis edilmesi durumunda da ücretten söz edilebilecektir.

3.3- Türkiye Büyük Millet Meclisi, İl Genel Meclisi ve Belediye Meclisi Üyeleri İle Özel Kanunlarına veya İdari 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

Başlıkta sayılan kişilere bu sıfatları dolayısıyla yapılan ödemeler ücret kapsamına alınmıştır. Ayrıca bu kişilere ek olarak benzer durumda olan kişilere yapılan benzer ödemelerin de ücret kapsamına alınacağı GVK'nın 61'inci maddesi hükmü uyarınca belirtilmiştir.

3.4- Yönetim ve Denetim Kurulları Başkanı ve Üyeleriyle Tasfiye Memurlarına Bu Sıfatları Dolayısıyla Ödenen veya Sağlanan Para, Ayın ve Menfaatler

Başlıkta sayılan kişilere bu sıfatları dolayısıyla yapılan her türlü ödeme ve sağlanan ayın ve menfaatlerin ücret sayılacağı GVK'nın 61'inci maddesinde belirtilmiştir. Ancak kurumların yönetim kurulu başkan ve üyelerine kar payı veya temettü hissesi verilmesi şeklinde sağlanan menfaatler Gelir Vergisi Kanununun 75/3'üncü maddesinde belirtildiği üzere menkul sermaye iradıdır. Bu nedenle kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine temettü veya kar payı adı altında verilen nakit veya ayınlar veya sağlanan menfaatler dışında kalan değerler ücret olarak değerlendirilecektir.

3.5- Bilirkişilere, Resmî Arabuluculara, Ekspertlere, Spor Hakemlerine ve Her Türlü Yarışma Jürisi Üyelerine Ödenen veya Sağlanan Para, Ayın ve Menfaatler

Başlıkta belirtilen kişilere bu sıfatları dolayısıyla verilen nakit veya ayınlarla sağlanan menfaatler ücret kapsamında değerlendirilmiştir. Spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler Gelir Vergisi Kanununun 29/4'üncü maddesi gereğince vergi kapsamı dışına alınmıştır.

3.6- Sporculara Transfer Ücreti veya Sair Adlarla Yapılan Ödemeler ve Sağlanan Menfaatler

Sporculara kulüpleri tarafından aylık, ücret ve prim gibi ödemeler ile sağlanan menfaatler genel hükümler çerçevesinde ücret olarak değerlendirilecektir. Bu ödemelerin yanında bir kulüpten başka bir kulübe transfer olunması karşılığında alınan değerler ile sözleşmeli olunan kulüple sözleşmenin uzatılması sonucu alınan değerler veya kulüp tarafından sporcularına sağlanan ve karşılığında herhangi bir bedel talep edilmeyen ev ve araba gibi unsurlar da ücret kapsamında vergilendirilecektir.

Sporculara ödeme yapan kulüplerin şirket veya dernek olması GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca tevkifat yapılması açısından bir farklılık arz etmediğinden, kulüpler sporcularına ödedikleri ücretler üzerinden anılan madde uyarınca tevkifat yapıp vergi sorumlusu sıfatıyla ödemek durumundadır.

Diğer yandan 5766 Sayılı Kanunun 8'inci maddesiyle GVK'ya eklenen geçici 72'nci madde uyarınca; (Yürürlük:01.07.2008) 31.12.2017 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 % 15,
2. En üst altı ligdekiler için % 10,
3. Diğer liglerdeki için % 5,

b) Lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporculara yapılan ödemeler ile milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılan ödemelerden % 5, oranları dikkate alınarak 01/07/2008 tarihinden itibaren gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

Bu ödemeler nihai vergileme niteliğinde olduğundan ayrıca Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesi kapsamında tevkifat yapılmayacak ve ücret gelirini elde edenler tarafından bu gelirleri için yıllık beyanname verilmeyecek, diğer gelirleri için beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dâhil edilmeyecektir.

Sporcu ücretleri, nakit olarak ödenebildiği gibi ayın olarak da ödenebilmektedir. Sporcu ücretlerine ilişkin ödemelerin nakit dışında örneğin gayrimenkul veya taşıt ve benzeri ayın şekilde yapılması halinde, Gelir Vergisi Kanununun 63 üncü maddesinin son fıkrası uyarınca ücretin safi tutarı;

- Verilen ayınlar, verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre,
- Konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatler ise, konutun emsal kirasına veya menfaatin emsal bedeline göre, tespit edilmek suretiyle değerlendirilecek ve bu ödeme tutarları toplamı üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.(267 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği)

Bunların dışında kanuni istisna haddini aşan ödemeler de ücret olarak vergiye tabidir. Bunların başlıcaları aşağıdaki açıklamalarda değerlendirilmiştir.

4- ÜCRET SAYILAN DİĞER ÖDEMELER

4.1- Gemilerde Çalışan Personele Ödenen Ücretler

4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanununun 12'nci maddesi uyarınca Türk Uluslararası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde çalışan personele yapılan ödemeler, ücret niteliğinde olup, gelir vergisinden müstesnadır. 69 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğine göre ise, Gemi işletmeciliği yapan firmanın gemide çalışan personeli dışındaki personeline ödenen ücretler bu istisnadan yararlanamayacaktır.

Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların otel veya restoran işletmeciliğinde kullanılması durumunda bu faaliyet gemi işletmeciliği faaliyeti kapsamında değerlendirilemeyeceğinden bu gemilerde çalışan personele ödenen ücretlerin istisnadan yararlandırılması söz konusu değildir. (KVK 1 Seri No'lu G.T.)

4.2- Hizmet Erbabına Yeme ve Yatma Gideri Karşılığı Olarak Verilen Gündeliklerin Kanuni Haddini Aşan Kısımları

Gelir Vergisi Kanununun 24/1'inci maddesi hükmü gereğince, Harcırah Kanunu kapsamındaki kurumlar tarafından harcırah veya yolluk olarak yapılan ödemeler gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Yine Gelir Vergisi Kanununun 24/2'nci maddesi hükmü gereğince, Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan kurumlarca idare meclisi başkan ve üyeleri ile denetçilerine, tasfiye memurlarına ve hizmet erbabına (Harcırah Kanunu'na tabi olsun olmasın her türlü sözleşmeli personel dahil) yeme ve yatma giderlerine karşılık olmak üzere verilen gündelikler, aynı aylık düzeyindeki devlet memurlarına verilen gündeliklerden fazlaysa veya devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşarsa, aradaki fark ücret olarak vergilendirilecektir.

Gerçek yol giderlerinin tamamı istisna kapsamına dahil olup kıyaslamada dikkate alınmayacaktır. Yine fiili yeme ve yatma giderleri karşılığında yapılan ödemeler de karşılaştırmada esas alınacak gündeliğin belirlenmesinde göz önünde bulundurulmayacaktır.

Yurt dışında yapılacak yolculuklarda verilecek gündeliklere gelince; bu gibi durumlarda memur ve hizmetlilere ödenecek gündelikler her yıl BKK ile tespit edilir ve Resmi Gazete'de yayımlanır. Karşılaştırmada Resmi Gazete'de yayımlanan gündeliklerin esas alınması gerekmektedir.

Yurt içinde yapılan harcırah ödemelerinde ilgili yıl Bütçe Kanunlarının "H" cetvelleriyle belirlenen tutarlara göre kıyaslamalar yapılırken, yurt dışı için Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen harcırah tutarları esas alınacaktır.

4.3- Kıdem (İşten Çıkma/Çıkarma) Tazminatının İstisna Haddini Aşan Kısım

Gelir Vergisi Kanununun 25/7'nci maddesi uyarınca, "1475(4857) ve 854 sayılı İş Kanunlarına göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 sayılı Basın İş Kanununa göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz)" gelir vergisinden müstesnadır.

Kıdem tazminatı; 1475 sayılı Kanunun 14'üncü maddesi, 4857 sayılı Kanunun 24, 25 ve 32'nci maddeleri; 854 sayılı Deniz İş Kanununun 14 ve 20'nci; 5953 sayılı Basın İş Kanununun 6 ve 7'nci maddelerinde düzenlenmiştir.

(10.06.2003 tarih ve 25134 No'lu Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 4857 sayılı İş Kanunu'nun 120'nci maddesiyle, 1475 sayılı İş Kanununun kıdem tazminatı ile ilgili 14'üncü maddesi hariç diğer maddeleri yürürlükten kaldırılmıştır. 1475 sayılı Kanunda yer alan kıdem tazminatları ile ilgili 16,17 ve 26'nci maddeleri yeni İş Kanununda (4857) 24, 25 ve 32'nci maddelere tekabül etmektedir.)

4.3.1- 1475 ve 4857 Sayılı İş Kanunları'na Göre Kıdem Tazminatı

- İşveren tarafından 4857 sayılı Kanunun 25'inci maddesinde (İşverenin haklı nedenle derhal fesih hakkı) gösterilen sebepler dışında,
- İşçi tarafından 4857 Sayılı Kanunun 24'üncü maddesi (İşçinin haklı nedenle derhal fesih hakkı) uyarınca,
- Muvazzaf askerlik hizmeti dolayısıyla,
- Bağlı bulundukları kanunla kurulu kurum veya sandıklardan yaşlılık, emeklilik veya malullük aylığı yahut toptan ödeme almak amacıyla,
- Kadın işçinin evlendiği tarihten itibaren bir yıl içinde kendi arzusu ile ayrılması dolayısıyla,
- İşçinin ölümü nedeniyle hizmet akdinin fesih edilmesi veya son bulması hallerinde işçinin işe başladığı tarihten itibaren hizmet akdinin devamı süresince her geçen tam yıl için işverence işçiye 30

günlük ücreti tutarında kıdem tazminatı ödenir. Bir yıldan artan süreler için de aynı oran üzerinden ödeme yapılır. (1475 Sayılı Kanun md.14)

4.3.2- 854 Sayılı Deniz İş Kanununa Göre Kıdem Tazminatı

- İşveren tarafından bu Kanunun 14'üncü maddesinin 1'inci bendinde gösterilen sebepler dışında,
- Gemi adamı tarafından bu Kanunun 14'üncü maddesinin II ve III üncü bentleri uyarınca,
- Muvazzaf askerlik hizmeti dolayısıyla,
- Bağlı bulundukları kanunla kurulu kurum veya sandıklardan yaşlılık, emeklilik veya malullük aylığı yahut toptan ödeme almak amacıyla,
- Gemi adamının ölümü veya 14'üncü maddenin 4'üncü bendi sebebiyle, hizmet akdinin feshedilmesi veya son bulması hallerinde gemi adamının işe başladığı tarihten itibaren hizmet akdinin devamı süresince her geçen tam yıl için işverence gemi adamına 30 günlük ücreti tutarında kıdem tazminatı ödenir. Bir yıldan artan süreler için de aynı oran üzerinden ödeme yapılır. (854 Sayılı Kanun md.20)

4.3.3- 5953 Sayılı Basın İş Kanununa Göre Kıdem Tazminatı

Kıdem tazminatı ilgili kanunun 6 ve 7'nci maddelerinde düzenlenmiştir. Basın-İş Kanununa göre meslekte en az beş yıl çalışmış olan gazetecilere kıdem tazminatı hakkı tanınır.

Hizmet akdinin 5953 Sayılı Kanunda belirtilen nedenlerle sona ermesi halinde, işçinin işe başladığı tarihten itibaren hizmet akdinin devamı süresince geçen her yıl için işverence işçiye 30 günlük ücreti tutarında kıdem tazminatı ödenecektir. Bir yıldan artan süreler için de aynı oran üzerinden ödeme yapılır.

Kıdem tazminatının hesaplanması, son brüt ücret üzerinden yapılır. Ancak ödemenin parça başı, akort, götürü veya yüzde usulü gibi yapılması nedeniyle ücretin sabit olmadığı hallerde son bir yıllık süre içinde ödenen ücretin o süre içinde çalışılan günlere bölünmesi suretiyle bulunacak ortalama ücret kıdem tazminatının hesaplanmasına esas tutulur. Ancak, son bir yıl içinde işçi ücretine zam yapıldığı takdirde, tazminata esas ücret, işçinin işten ayrılma tarihi ile zammın yapıldığı tarih arasında alınan ücretin aynı süre içinde çalışılan günlere bölünmesi suretiyle hesaplanır. (1475 Sayılı İş Kanunu md.14)

Yukarıda yapılan açıklamalara göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı vergiden istisnadır. Ancak, 5953 sayılı Kanuna göre ödenecek tazminatlar bir tavanla sınırlıdır. Dolayısıyla istisna, esas itibarıyla tavana kadar olan ödemeleri kapsamaktadır. Gelir Vergisi Kanununun 25/7'nci maddesinde Basın İş Kanununa göre ödenecek kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarlarının istisna kapsamında olduğu belirtilmiştir. Yani 24 ayı aşan miktarlar istisna kapsamında olmayıp ücret kabul edilerek gelir vergisine tabidir.

Basın İş Kanununa göre işverenin işçiye ödeyeceği kıdem tazminatlarında tavan sınırı yoktur. İşveren, ücretliye dilediği miktarda kıdem tazminatı ödeyebilir. Ancak, 1475 sayılı İş Kanununun 14'üncü ve 854 sayılı Deniz İş Kanununun 20'nci maddelerinde ".... Toplu sözleşmelerle hizmet akitleri ile belirlenen kıdem tazminatlarının yıllık miktarı Devlet Memurları Kanunu'na tabi en yüksek Devlet memuruna 5434 sayılı T.C. Emekli Sandığı Kanunu hükümlerine göre bir hizmet yılı için ödenecek azami emeklilik ikramiyesini geçemez." kuralı getirilmiştir.

4.4- İhbar Tazminatlarının Durumu

Hizmet akdi, işçi veya işverenin tek taraflı irade beyanı ile sona erdirilebilmektedir. Taraflardan birinin akdi sona erdiren irade beyanına “fesih bildirimi” denilmektedir. Süresi belli olmayan hizmet akitlerinin 4857 sayılı İş Kanununun 17’nci maddesinde belirtilen esaslara uyulmadan sona erdirilmesi halinde işi terk eden işçi veya işçinin işine son veren işveren, aynı maddede belirtilen bildirim önelerine ilişkin ücret tutarında tazminat ödemek zorunda kalacaktır. Bu şekilde ödenen tazminat uygulamada “ihbar tazminatı” olarak adlandırılmaktadır.

İşveren tarafından işçilere ödenen ihbar tazminatı ücret kapsamına giren bir gelir unsuru olup, bu ad altında yapılan ödemelerden Gelir Vergisi Kanununun 94’üncü maddesi uyarınca stopaj yapılacağı tabidir.

4.5- Tahsil ve Tatbikat Gider Karşılıklarının Durumu

Gelir Vergisi Kanununun 28’inci maddesi uyarınca; “Resmi ve özel müesseseler ve şahıslar hesabına yabancı memleketlerde tahsilde veya stajda bulunan öğrenci ve memurlara gider karşılığı olarak verilen paralar ücret olarak nitelendirilmiş olup, bu ödemelerin gelir vergisinden müstesna tutulacağı aynı madde hükmünde yer almaktadır. Ancak özel müesseseler tarafından yabancı ülkelerde öğrenimde veya stajda bulunan öğrenci ve memurlara gider karşılığı olarak yapılan ödemelerin, benzeri devlet öğrenci ve memurlarına verilen miktardan fazla olduğu takdirde, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur. Fakat asli görev veya memuriyet dolayısıyla alınan ücretler bu istisnaya dâhil değildir, bu nitelikte elde edilen ücretler genel hükümler çerçevesinde vergilendirilecektir.

4.6- Yakacak Yardımlarının Durumu

Gider karşılığı olarak, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununa göre ödenen yakacak yardımı (memur, işçi ve Bağ-Kur emeklilerine avans olarak ödenenler dâhil) şeklinde yapılan ödemeler Gelir Vergisi’nden istisna edilmiştir. Ancak GVK’nın 24/4’üncü maddesinde 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’na tabi olanların dışında kalanlara ödenen yakacak yardımlarının, ücret olarak vergiye tabi olduğu açıklanmıştır.

4.7- Devlet Memurları Kapsamı Dışında Kalan Öğretmen ve İdarecilere Ödenen Tazminatların Durumu

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu kapsamı dışında bulunan, müdür yardımcısı ve müdür gibi idarecilere ve öğretmenlere ödenen eğitim ve öğretim tazminatları ücret olarak vergiye tabidir.

4.8- Vakıf Üniversitelerinde Görevli Öğretim Elemanlarına Ödenen “Üniversite Ödeneği” ile “Eğitim Öğretim Ödeneği”nin Durumu

2914 sayılı Yüksek Öğretim Personel Kanununun 12’nci maddesi uyarınca Yükseköğretim Kurumlarında görevli öğretim elemanlarına ödenecek “üniversite ödeneği” ile 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu uyarınca, Yükseköğretim Kurumlarında görevli öğretim elemanlarına, Kanunda belli şartlar dâhilinde ödenecek olan “eğitim öğretim ödeneği”nin damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi olmayacağı belirtilmiştir.

2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanununa tabi vakıf üniversitelerinde görevli öğretim elemanlarına, “üniversite ödeneği” ve “eğitim öğretim ödeneği” adı altında yapılan ve ücret niteliğinde olan bu ödemelerin, 2914 sayılı Yükseköğretim Personel Kanunu ve 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununda öngörülen tutara kadar olan kısmının gelir vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

4.9- Maliye Bakanlığının Çeşitli Tarihlerdeki Muktezalari İle Danıştayın Bazı Kararları Uyarınca Ücret Sayılan Ödemeler

- Fazla mesai ücretleri, ikramiye, tatil yevmiyesi, Cumartesi yevmiyesi, ücret farkları,
- İş verimine göre verilen primler,
- Huzur hakları,
- Uzlaşma komisyonlarına katılan memurlara ödenen huzur ücretleri,
- Şantiye ve ağırlık zamları,
- Gündeliklerin Gelir Vergisi Kanununun 24/2’nci maddesinde belirtilen tutarı aşan kısımları,
- Belli bir işyerine ve işverene bağlı olarak çalışan avukatlara ödenen vekalet ücretleri,
- Ek ders ücretleri, yıpranma tazminatı, ikramiyelerden jokeylere verilen hisse,
- Sözleşmeli olarak yabancıların işlerinde görevli tercümanlara yapılan ödemeler, mahkemelerde görevli tercümanlara yapılan ödemeler,
- Firmalarca gezici satış elemanlarına yapılan ödemeler,
- İşçilere toplu sözleşme hükümlerine göre verilen sabun, ayakkabı ve elbiselik kumaşların emsal bedelleri,
- Otel, lokanta, gazino gibi yerlerde çalışan garsonlara yapılan ödemeler.

5- İSTİSNA ve MUAFİYETLER

Muafiyet, vergi kanunlarına göre kendileri için vergi borcunu doğuran bir olay bulunmakla beraber, yine aynı veya diğer kanunlarla belirli kişiler veya kişi gruplarının açıkça vergi mükellefiyeti dışında bırakılması demektir.

İstisna ise vergi kanununun hükümleri içinde esasen vergilendirilmesi gereken belirli bir kısım vergi konularının (kişiler değil) aynı veya diğer kanun hükümlerine göre vergi dışı bırakılmasıdır. Öyleyse, muafiyet sözcüğü, belirli kişiler için; istisna sözcüğü ise, belirli konular için kullanılmaktadır. Başka bir deyişle, muafiyette gerçek veya tüzel kişilerin subjektif durumları, istisnada ise vergi konularının objektif durumları gözönüne alınmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu bazı ücretleri gelir vergisinden istisna etmiş, bazı ücretleri de vergiden muaf tutmuştur. Bu ücretler aşağıda gösterilmiştir.

1. Yabancı devletlerin Türkiye’de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (Fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o memleketin uyrukluğunda bulunan memurları, Türkiye’de resmi bir göreve memur edilenler bu sıfatlarından dolayı ve karşılıklı olmak şartıyla gelir vergisinden muaftırlar.

(Bu muaflığın menkul sermaye iradı üzerinden tevkif suretiyle alınan vergiye şümulü yoktur.) (GVK md. 15).

2. Yabancı elçilik ve konsoloslukların GVK’nın 15’inci maddesine girmeyen memur ve hizmetlilerinin yalnız bu işlerinden dolayı aldıkları ücretler (karşılıklı olmak şartıyla) gelir vergisinden istisnadır. (GVK md. 16)

3. Köylerde ve son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyet gösteren ve münhasıran el ile dokunan halı ve kilim imal eden işletmelerde çalışan işçilerin ücretleri. (GVK md. 23/1)

Burada istisna, işletmede halı ve kilim imalinde çalışan işçilerin ücretleri için söz konusu olup, halı ve dokuma işinde fiilen çalışmayan işçiler ile GVK açısından işçi sayılmayan yönetici, müdür, ressam, muhasebeci, memur ve sair hizmetlerde bulunanlara ödenen ücretler bu istisnadan yararlanamamaktadır.

Ayrıca bir işletmede el ile dokunan halı ve kilim imalatı yanında makine ile halı ve kilim imalatı da yapılmakta ise, bu tür işletmelerde çalışan işçilerin ücretlerinin (fiilen el ile dokunan halı ve kilim imalatında çalışan işçilerin ücretleri de dahil) anılan istisnadan yararlandırılmayarak vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

4. Gelir Vergisinden muaf olanların veya gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretleri. (GVK md. 23/2)

5. Toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher üretimi ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışanların münhasıran yer altında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri. (GVK md. 23/3)

Söz konusu istisna, 2361 sayılı Kanun değişikliğinden sonra işçilerle birlikte mühendis, topoğraf ve jeolog gibi teknik elemanları da kapsayacak şekilde bütün hizmet erbabını kapsamıştır.

6. Köy muhtarları ile köylerin katip, korucu, imam, bekçi ve benzeri hizmetlilerine köy bütçesinden ödenen ücretler ile çiftçi mallarını koruma bekçilerinin ücretleri. (GVK md. 23/5)

Çiftçi mallarını koruma bekçilerine ödenen ücretler dışındaki ücretlerin köy bütçesi dışında herhangi bir yerden ödenmesi durumunda istisna söz konusu olmayacaktır.

7. Hizmetçilerin ücretleri. (Hizmetçiler, özel fertler tarafından evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan sair yerlerde orta hizmetçiliği, süt ninelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık gibi özel hizmetlerde çalıştırılanlardır.) (Mürebbiyelere ödenen ücretler istisna kapsamında değildir.) (GVK md. 23/6)

Mürebbiyelerin ücretleri GVK'nın 64. maddesinin 5. bent hükmü uyarınca diğer ücretler arasında değerlendirilecektir.

8. Sanat okulları ile bu mahiyetteki enstitülerde ceza ve ıslah evlerinde, darülacezelerin atölyelerinde çalışan öğrencilere hükümlü ve tutuklulara ve düşkünlere verilen ücretler. (GVK md. 23/7)

9. Hizmet erbabına işverenlerce yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler. (GVK md. 23/8)

İşverenlerce, işyerinde veya müstemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 10,70 TL'yi (KDV hariç) (GVK 278 Seri No'lu G.T. ile belirlenen tutardır.) aşmaması ve buna ilişkin ödemenin yemek verme hizmetini sağlayan mükelleflere yapılması şarttır. Ödemenin bu tutarı aşması halinde aşan kısım ile hizmet erbabına yemek bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir.

• İşverenlerce hizmet erbabına işyeri veya müstemilatında yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerin, herhangi bir tutarla sınırlı olmaksızın vergiden istisna olacağı belirtilmiştir. Bu şekilde işçilere sağlanan menfaatler GVK'nın 40/2 numaralı bendi uyarınca ticari kazançtan, 57/4 numaralı bendi uyarınca zirai kazancın gerçek usulde tespitinde zirai kazançtan, 68/2 numaralı bendi uyarınca da serbest meslek kazancının tespitinde hâsılatından indirilebilecektir.

• Ödemenin yemek verme hizmetini sağlayan mükellefe yapılması ve günlük 10,70 TL'yi aşmaması gerekmektedir. Aşan kısım ücret olarak vergilendirilir. İstisna uygulamasında yemek bedeline katma değer vergisi dâhil edilmeyecektir. (GVK 186 No'lu Genel Tebliği) Bu durumda 10,70 TL vergiden istisna edilecek bu bedele ilişkin KDV işverenlerce indirim konusu yapılacaktır. Yemek bedeli tutarının 10,70 TL'yi aşması halinde aşan kısım (istisna tutarına isabet eden KDV hariç olmak üzere) net ödenen ücret olarak kabul edilecek ve vergiye tabi tutulacaktır.

Örnek: A Ltd. Şti.'nin, B yemek şirketi ile yaptığı anlaşmaya göre bir işçisine yemek verilmek suretiyle sağladığı menfaatin bir günlük tutarı KDV dahil 15,00 TL'dir. Bu durumda işveren işçisi için hazırlayacağı ücret bordrosunda yemek bedelinin 10,70 TL'lik kısmını vergiden istisna gösterecek, bu bedele ait $(10,70 \times \%18 =) 1,92$ TL tutarındaki KDV'yi, indirilecek KDV hesabına aktaracak, geri kalan $(15,00 - (10,70 + 1,92) =) 2,38$ TL'yi de net ödenen ücret olarak kabul edip bu ücretin brütünü hesaplamak suretiyle vergilendirecektir.

• Hizmet erbabına yemek bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın ücret olarak vergilendirilir.

Öte yandan işverenlerce, personelin harcırah ödenmesini gerektiren bir görevle, görev mahalli dışına gönderilmeleri halinde, bu personele ayrıca yemek bedeli adı altında bir ödeme yapılması durumunda, bu ödemenin de tutarına bakılmaksızın tamamı gelir vergisine tabi tutulacaktır. Zira hizmet erbabına verilen harcırah tutarları, yemek ve yatmak giderlerini de içermekte ve bu ödemeler zaten gelir vergisinden müstesna tutulmaktadır.

10. Genel olarak maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere ve özel kanunlarına göre barındırılması gereken memurlarla müstahdemlere konut tedariki ve bunların aydınlatılması ısıtılması ve suyunun temini suretiyle sağlanan menfaatler ile mülkiyeti işverene ait brüt alanı 100 metrekareyi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsis suretiyle sağlanan menfaatler (Bu konutların 100 metrekareyi aşması halinde aşan kısma isabet eden menfaat için istisna hükmü uygulanmaz.) (GVK md. 23/9)

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

a) Maden işletmeleri ve fabrikalarda çalışan işçiler: Bu ayrımda konut tahsis edilen kişinin maden işletmelerinde ve genel olarak fabrikalarda çalışan işçi (bedenen çalışan veya bedeni faaliyeti fikri faaliyetinden ağır olan hizmet erbabı) olması gerekir. Konutun mülkiyetinin işverene ait olması veya yüzölçümü önemli değildir.

b) Özel kanunlar uyarınca barındırılması gereken memur ve müstahdemlere tahsis edilen konutlarla ilgili istisna uygulamasında da konutun mülkiyetinin işverene ait olması veya yüzölçümünün önemi yoktur.

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

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

- Konutun mülkiyeti işverene ait olmalıdır.
- İstisna 100 metrekarelik alan için geçerlidir. 100 metrekareyi aşan kısım ücret olarak vergilendirilir.
- Aydınlatma, ısıtma ve su bedelleri işveren tarafından ödendiğinde bu bedeller istisnadan faydalanamayacaktır. Ücret olarak vergilendirilecektir.

11. Hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak üzere işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri. (GVK md 23/10)

İstisnadan faydalananacak olan hizmet erbabı; müdür, memur ve işçi olarak çalışan tüm şahısları kapsamaktadır. Burada önemli olan taşımanın toplu olarak servis arabalarıyla yapılmasıdır. Aksi halde istisna söz konusu olmayacak ve yapılan giderler hizmet erbabı açısından ücret olarak vergilendirilecektir. Örneğin, bazı çalışanlara özel araç tahsis edilmesi veya bazı çalışanların kendi özel araçlarıyla ulaşımını sağlamaları neticesinde oluşan giderlerin kurumu tarafından karşılanması halinde bu ödemeler ücret kapsamında değerlendirilecek ve vergiye tabi tutulacaktır.

12. Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20'nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları. (506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20'nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen aylıkların toplamı, en yüksek Devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarından fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.) (Genel, katma ve özel bütçelerden ödenen bu nevi aylıklar dahil.) (GVK md. 23/11)

13. 3308 sayılı Çıraklık ve Mesleki Eğitim Kanununa tabi çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri. (GVK md. 23/12)

14. Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları. (GVK md. 23/13)

15. Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler. (GVK md. 23/14)

Yabancı elçilik ve konsolosluklarda çalışan hizmet erbabı bu hükmün kapsamı dışındadır. Bunlarda istisna GVK'nın 15 ve 16'ncı maddeleri uyarınca uygulanacaktır. İstisna sadece ücretlerle ilgili olup, serbest meslek istihkakı şeklindeki gelir unsuru, istisnadan yararlanamayacaktır. Bu şekilde istisnadan yararlanacak ücretlerin ödenmesi, yurt dışında elde edilen gelir üzerinden yapılacağı için Türkiye'deki faaliyetler nedeniyle bu ücretler, ödemeyi yapan dar mükellefler tarafından GVK'nın 40'ıncı maddesi uyarınca gider olarak dikkate alınamayacaktır. Ayrıca ücretin döviz olarak ödenmesi zorunluluğu açısından, yurt dışından döviz olarak gelen paraların Merkez Bankası veya diğer bankalarda bozdurulmak suretiyle Türk parası olarak ödendiğinin tevsik edilmesi halinde, döviz üzerinden ödeme şartının yerine gelmiş sayılacağı belirtilmelidir.

16. Yüz ve daha aşağı sayıda işçi çalıştıran işyerlerinde bir, yüzden fazla işçi çalıştıran işyerlerinde iki, amatör sporcu çalıştıranların, her yıl milli müsabakalara iştirak ettiklerinin belgelenmesi halinde bu amatör sporculara ödenen ücretler (Asgari ücretin iki katını aşmamak kaydıyla) (GVK md.23/15).

17. Subay, astsubay, erbaş ve erlere ve ordu hizmetinde bulunan sivil makinistlere, uçuş, dalış gibi hizmetleri dolayısıyla verilen tazminatlar, gündelikler, ikramiyeler, zamlar ile Türk Hava Kurumu veya (5766 sayılı Kanunun 8'inci maddesiyle değişen ibare, Yürürlük: 06.06.2008) kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış personele; fiilen uçuş hizmeti, denizaltına dalış yapanlara fiilen dalış hizmetleri dolayısıyla yapılan aynı mahiyetteki ödemeler (GVK md. 29/2)

18. 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamında 01.04.2008 tarihinden itibaren kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personelinin; bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar için yüzde doksanı, diğerleri için yüzde sekseni gelir vergisinden müstesnadır. (5746 sayılı Kanun md. 3/2)

Bu şekilde, kanunda belirtilen merkezlerde çalışan Ar-Ge ve destek personelinin ücretleri belli oranlarda gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun geçici 75'inci maddesi uyarınca; 31.12.2013 tarihine kadar, 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen Ar-Ge ve destek personelinin, bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisinin; doktoralı olanlar için yüzde 90'ı, diğerleri için yüzde 80'i verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir. Bu süre içerisinde, anılan maddenin bu maddeye aykırı olan hükmü uygulanmayacaktır.

19. 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3'üncü maddesi uyarınca 01.01.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, Avrupa Birliği'ne (AB) tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar; bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az yüzde 85'ini ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden istisna tutulmuştur. Kanun uyarınca, bu oranı yüzde 50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.

Ayrıca serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlar gelir veya kurumlar vergisinden, bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar da damga vergisi ve harçlardan müstesnadır.

3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliğine göre, üretim faaliyeti ile birlikte başka konularda da faaliyette bulunan mükelleflerin satış, pazarlama, muhasebe, lojistik vb. departmanlarda çalışan personelleri de istisna kapsamında değerlendirilecektir.

GVK'nın 32'nci maddesinin beşinci fıkrasına göre "ücretlerin vergilenmesinde asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra, varsa teşvik amaçlı diğer indirim ve istisnalar dikkate alınır." Bu fıkra uyarınca, gelir vergisi stopajı teşviki öngörülen yerlerde ücretli olarak çalışan işçilerin ücret gelirleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, öncelikle GVK 265 Seri No'lu G.T.'de belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde hesaplanan asgari geçim indirimi mahsubu yapılacak, bu mahsup uygulandıktan sonraki tutar ilgili kanunlarda yer alan teşvik amaçlı indirim ve istisna uygulamasında dikkate alınacaktır.

20. Spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler. (GVK md. 29/3)

21. Spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler. (GVK md. 29/4)

6- ÜCRETİN TESPİT ŞEKLİ

Ücret gelirleri vergilendirme ve tespit şekli bakımından iki kısımda ele alınmıştır.

- Gerçek ücretler
- Diğer ücretler

6.1- Gerçek Usule Göre Ücretlerin Saptanması

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde ilke olarak gerçek usul kabul edilmiştir. Vergi, gelirin gerçek ve safi tutarı üzerinden alınmaktadır. GVK'nın 64'üncü maddesinde yer verilen "diğer ücretler" dışında kalan ücret ve ücret niteliğinde sayılan unsurlar gerçek usulde vergilemeye tabi olacaktır.

6.2- Ücretin Safi Tutarının Tespiti

Ücretin gayri safi tutarını hizmet erbabına verilen nakit ve ayınlar ile sağlanan ve değer ifade eden menfaatler oluşturmaktadır. Yabancı parası ile ödenen ücretler ödeme gününün borsa rayiciyle Türk parasına çevrilir. Hizmet erbabına verilen ayınlar, verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre; konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatler, konutun emsal kirasına veya menfaatin emsal bedeline göre değerlendirilir.

Ücretin gerçek değerinin tespitinde, Gelir Vergisi gibi şahsi vergiler ücretten indirilmez ancak safi tutara ulaşmak için yine kanun tarafından belirlenen bir takım indirimlerin yapılması gerekmektedir.

Ücretin safi tutarına ulaşmak için, ücretin gayri safi tutarından aşağıdaki indirimlerin yapılması gerekmektedir.

- Emekli aidatı ve sosyal sigorta primleri,
- OYAK ve benzeri kamu kurumlarınca yapılan yasal kesintiler,
- Sosyal güvenlik ve destekleme primi,
- Şahıs sigorta primleri,
- Bireysel emeklilik katkı payları,
- Sendikalara ödenen aidatlar (işçi ve memur sendikaları),
- Sakatlık indirimi,
- İşsizlik sigortası primleri.

6.2.1- Emekli Aidatı ve Sosyal Sigorta Primleri

GVK'nın 63'üncü maddesinin 2'nci bendine göre; kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20'nci maddesinde belirtilen sandıklara ödenen aidat ve primlerin ücretin gayri safi tutarından indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

(506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20'nci maddesine göre; bankalar, sigorta ve reasürans şirketleri, ticaret odaları, sanayi odaları, borsalar veya bunların teşkil ettikleri birliklerin personellerinin malullük, yaşlılık ve ölümlerinde yardım yapmak üzere kurulan sandıklara ödenen aidat ve primler ücretin gayrisafi tutarından indirilebilir.) Bu kapsamdaki aidat ve primlerin ödenmesi kanuni zorunluluktan kaynaklanmakta ve ödenen aidat ve primlerin ücretin matrahından indiriminde herhangi bir sınır bulunmamaktadır.

4447 sayılı ve 5510 sayılı Kanunlara göre 1/4'ü işçi tarafından 3/4'ü ise işverence karşılanan ve brüt ücret üzerinden %30 oranında hesaplanan Sosyal Güvenlik Destekleme Primi de ücretin gerçek safi tutarının hesaplanması sırasında ücretin gayrisafi tutarından indirilebilir.

Ayrıca işsizlik sigortası primleri de aynı şekilde indirim konusu yapılabilecektir. Ancak işsizlik sigortalarının çalışan payları gayrisafi ücretten indirilebilecek olup, işverenlerce yasal zorunluluk nedeniyle ödenen işveren payları ise ücretle ilişkilendirilmeksizin GVK'nın 40'ıncı maddesinin 2'nci bendi uyarınca gider olarak dikkate alınacaktır. (İşsizlik sigortası çalışan payı; prime esas aylık brüt kazancın %1'i işsizlik sigortası işveren payı ise %2'sidir.)

Emeklilik aidatı ve sosyal sigorta primlerinin gider olarak indirilmesi, yasal olarak kabul edilmiş bulunan kurumlara, yasalarında öngörülen şekilde ücretten kesilmek suretiyle ödenen borçlanma aidat ve primlerinin tutarına ve oranına bakılmaksızın, kesildiği aya ait gelir vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınmaktadır. Aidat peşin olarak toptan ödenmiş ise, ödenen tutarın tamamı indirim konusu yapılınca kadar gayrisafi ücret tutarından indirim konusu yapılması gerekir.

Ücretin gerçek ve safi tutarının tespitinde indirim konusu yapılan aidat ve primleri, herhangi bir nedenle geri alan ve kendilerine toptan ödeme yapılanların, yeniden iştirakçi durumuna girmeleri nedeniyle ilgili kuruma peşin ya da borçlanma suretiyle iade ettikleri aidat ve primleri tekrar ücret matrahından indirim konusu yapmaları mümkün değildir.

6.2.2- OYAK ve Benzeri Kamu Kurumlarına Ödenen Kesintiler

GVK'nın 63'üncü maddesinin 1'inci bendinde 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 190'ıncı maddesi uyarınca yapılan kesintilerle, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kanuni kesintilerin; ücretin gayri safi tutarından indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

Ancak 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 190'ıncı maddesi 1982 tarihinde 2595 sayılı Yasa ile yürürlükten kaldırılmıştır. Bu maddede Devlet Memurları Yardımlaşma Kurumunun (MEYAK) Kurulması ve OYAK kapsamı dışında kalan memurların ücretlerinin %5'inin bu kuruma aktarılmasına ilişkin düzenleme yer almaktaydı. Bu madde hükmünün kaldırılmasının ardından, GVK'nın 63'üncü maddesinin 1 numaralı bendi uyarınca ücretin vergi matrahının tespitinde 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 190'ıncı maddesine göre indirim konusu yapılabilecek bir tutar söz konusu değildir.

Diğer yandan OYAK mensubu olan çalışanların maaşlarından bu kuruma aktarılacak için yapılan kesintilerin ücretin safi tutarının tespitinde dikkate alınması gerektiği gibi, emekli sandığına aktarmak için memur maaşlarından yapılan kesintilerde ücret matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınacaktır.

6.2.3- Sosyal Güvenlik Destekleme Primi

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununa göre hesaplanarak işçiden kesilen sosyal güvenlik destekleme primi de ücretin gerçek safi tutarının hesaplanması sırasında indirim unsuru olarak dikkate alınabilecektir.

6.2.4- Şahıs Sigorta Primleri ve Bireysel Emeklilik Katkı Payları

GVK'nın 63'üncü maddesinin 3'üncü bendine göre; sigortanın veya emeklilik sözleşmesinin Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir sigorta veya emeklilik şirketi nezdinde akdedilmiş

olması şartıyla; ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, kaza, hastalık, sakatlık, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler ile bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları, ücretin gerçek safi tutarının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

İndirim konusu yapılacak prim, aidat ve katkıların toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin % 10'unu (bireysel emeklilik sistemi dışındaki şahıs sigorta poliçeleri için ödenen primlerde, ödendiği ayda elde edilen ücretin %5'ini) ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Bakanlar Kurulu bu oranı %20 oranına kadar (bireysel emeklilik sistemi dışındaki şahıs sigorta poliçeleri için %10'u oranına kadar) arttırmaya ve belirtilen haddi asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir.

Buna göre, safi ücretin hesaplanmasında ve ücretlilerin gelir vergisi matrahının belirlenmesinde; mükelleflerin kendilerine, eşlerine ve küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, kaza, hastalık, sakatlık, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primlerinin indirimi kabul edildiği gibi, mükelleflerin kendileri için ödedikleri bireysel emeklilik katkı paylarının da indirimi kabul edilmiş; ancak eşlere ve küçük çocuklara ait bireysel emeklilik katkı paylarının indirimi kabul edilmemiştir.

GVK'nın 63 ve 89'uncu maddelerinde yer alan hükümler uyarınca şahıs sigortaları ile bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payı ve primlerin belli şartlar çerçevesinde, gelir vergisi matrahının tespitinde indirimi mümkün bulunmaktadır. Konuya ilişkin olarak GVK 256 Seri No'lu G.T. ile gerekli açıklamalarda bulunulmuştur.

İndirimin doğru bir şekilde uygulanabilmesi için ödeme tutarı ile tarihinin belgelendirilmesi gerekmektedir. Prim ve katkı payı ödemeleri makbuz karşılığı doğrudan sigorta veya bireysel emeklilik şirketine yapılabildiği gibi, banka şubeleri, bankaların otomatik para çekme makineleri (ATM), internet veya telefon bankacılığı, kredi kartı veya posta çeki aracılığıyla da yapılabilmektedir.

6.2.5- Sendikalara Ödenen Aidatlar

İşçi sendikalarına ödenen aidatlar, aidatın ödendiğinin sendika tarafından verilecek bir makbuzla belgelendirilmesi kaydıyla, vergi matrahının tayininde gayrisafi ücret tutarından indirilebilecektir. Sendika aidatı işverenler tarafından ücretlerden kesilmek suretiyle ödenmekte ise ve bu şekilde ödenen aidatın ücret bordrosunda gösterilmesi durumunda makbuz aranmaz. Diğer taraftan, 4688 sayılı Kamu Görevlileri Sendikaları Kanunu hükümleri uyarınca kamu görevlileri sendikalarından birisine sendika tarafından belirlenen tutar kadar kesilen sendika aidatının, ücretin safi tutarının tespitinde matrahtan indirim konusu yapılması mümkündür.

Ayrıca 2821 sayılı Sendikalar Kanununun üyelik aidatını düzenleyen 23'üncü maddesinde; işçi sendikasına işçinin ödeyeceği aylık üyelik aidat tutarının, bir günlük çıplak ücreti geçemeyeceği işveren sendikasına işverenin ödeyeceği aylık üyelik aidat tutarının ise işyerinde işçilere ödediği bir günlük çıplak ücretleri toplamını geçemeyeceği belirtilmiştir.

6.2.6- Sakatlık İndirimi

GVK'nın 31'inci maddesine göre çalışma gücünün asgari %80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece sakat, asgari %60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece sakat, asgari

%40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derece sakat sayılır ve elde ettikleri ücret gelirlerinden aşağıda belirtilen aylık sakatlık indirimi tutarları düşülür.

2011 Yılı için sakatlık indirimi tutarları şöyledir (278 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 01.01.2011 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere):

- Birinci derece sakatlar için 700 TL
- İkinci derece sakatlar için 350 TL
- Üçüncü derece sakatlar için 170 TL

(Söz konusu hadler 2010 takvim yılı için sırasıyla 680 TL, 330 TL, ve 160 TL'dir.)

Sakatlık indirimine ilişkin GVK'nın 89/3'üncü maddesinde; "Serbest meslek faaliyetinde bulunan veya basit usulde vergilendirilen özörlölerün beyan edilen gelirlerine, 31 inci maddede yer alan esaslara göre hesaplanan yıllık indirim (Bu indirimden bakmakla yükömlö olduğu özörlö kişi bulunan serbest meslek erbabı ile hizmet erbabı (tevkifat matrahı dahil) da yararlanır.)" hükmö mevcuttur.

Bu durumda GVK'nın 31'inci ve 89/3'üncü maddelerine göre sakatlık indiriminden yararlanacak olanlar şunlardır:

- Özörlö hizmet erbabı ile bakmakla yükömlö olduğu özörlö kişi bulunan hizmet erbabı,
- Özörlö serbest meslek erbabı ile bakmakla yükömlö olduğu özörlö kişi bulunan serbest meslek erbabı,
- Basit usulde vergilendirilen özörlöler.

Sakatlık indirimi uygulamasında bakmakla yükömlö olunan kişi tabirinden; ilgili kişinin tabi olduğu çalışma mevzuatı veya bağlı bulunduğu sosyal güvenlik kurumunun mevzuatına göre bakmakla yükömlö sayılan anne, baba, eş ve çocukları anlaşılacaktır. Çocuklarda yaş sınırlamasına gidilmeksizin işlem yapılacaktır.

Sakatlık indiriminden yararlanacak olanların yapacakları işlemler konusunda GVK 222 Seri No'lu Genel Tebliğinde ayrıntılı ağıklamalar yapılmıştır.

Sakatlık indiriminden yararlanmakta olan ücretlilere de asgari geçim indirimi uygulanacaktır. Konuya ilişkin bir örnek aşağıda verilmektedir.

Örnek: Bekâr olan ve ikinci derece sakatlık indiriminden (aylık 350 TL) faydalanmakta olan bir ücretlinin 2011 yılı asgari geçim indirimi tutarı şu şekilde hesaplanacaktır.

2011 yılında Asgari Ücretin Yıllık Brüt Tutarı (796,50 x 12=) 9.558,00 TL

Mükellefin Asgari Geçim İndirimi Oranı %50

• Mükellefin kendisi için % 50

Asgari Geçim İndirimine Esas Tutar (9.558,00 x 0,50=) 4.779,00 TL

Asgari Geçim İndiriminin Yıllık Tutarı (4.779 x 0,15=) 716,85 TL

Asgari Geçim İndiriminin Aylık Tutarı (716,85 /12=) 59,74 TL

Bu ücretlinin ocak ayı için, asgari geçim indirimi mahsup işlemi aşağıdaki şekilde gerçekteştirilecektir.

• 2011 yılı Ocak Ayı Brüt Ücreti 796,50 TL

• 2011 yılı Ocak Ayı Tevkifat Matrahı (796,50x0,85) 677,03 TL

• İkinci Derece Sakatlık İndirimi 50 TL

• Sakatlık İndirimi Düşöldükten Sonra

Kalan Tevkifat Matrahı (677,03 -350) 327,03 TL

- 2011 yılı Ocak Ayı Ücretinden
Hesaplanan Gelir Vergisi (327,03x0,15=) 49,05 TL
- 2011 yılı Ocak Ayı Mahsup Edilecek A.G.İ. Tutarı 59,74 TL
- 2011 yılı Ocak Ayı Ödenecek Gelir Vergisi 0 TL

Bu ücretlinin gelir vergisi matrahı hesaplanırken sakatlık indirimi de mahsup edilecek ve sakatlık indiriminin mahsubundan sonra kalan gelir vergisi matrahı üzerinden hesaplanan gelir vergisi tutarından da yıllık asgari geçim indirimi tutarının 1/12'si olan (716,85 /12=) 59,74 TL mahsup edilecektir. Ancak mahsup edilecek tutar, kalan gelir vergisi tutarını aşamayacağından yalnızca 49,05 TL'lik kısmı ücretliye ödenecek ve (59,74-49,05=) 10,69 TL asgari geçim indirimi farkı diğer dönemlerde de değerlendirilemeyecektir.

Buna göre, işveren mahsup edilen asgari geçim indirimi tutarı kadar yani 49,05 TL ücretliye daha fazla ödeme yapacaktır.

Ücretin gerçek ve safi tutarlarının tespitinde gelir vergisi gibi kişisel vergiler ve ücret dolayısıyla ödenen damga vergisi gibi ücretle ilgili vergiler, ücretin gayrisafi tutarından indirilemez.

7- ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİ

GVK'nın 32. maddesine göre ücretin gerçek usulde vergilendirilmesinde 01.01.2008 tarihinden itibaren elde edilecek gelirlere asgari geçim indirimi uygulanır. Asgari geçim indirimi; ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için % 50'si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10'u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için % 7,5 diğer çocuklar için % 5'idir. Gelirin kısmî döneme ait olması halinde, ay kesirleri tam ay sayılmak suretiyle bu süreye isabet eden indirim tutarları esas alınır. Asgari geçim indirimi, bu fıkra göre belirlenen tutar ile 103'üncü maddedeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanan oranın çarpılmasıyla bulunan tutarın, hesaplanan vergiden mahsup edilmesi suretiyle uygulanır. Mahsup edilecek kısmın fazla olması halinde iade yapılmaz.

İndirimin uygulamasında "çocuk" tabiri, mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilenler, evlat edinilenler ile ana veya babasını kaybetmiş torunlardan mükellefle birlikte oturanlar dâhil) 18 yaşını veya tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış çocukları, "eş" tabiri ise, aralarında yasal evlilik bağı bulunan kişileri ifade eder.

İndirim tutarının tespitinde mükellefin, gelirin elde edildiği tarihteki medenî hali ve aile durumu esas alınır. İndirim, yukarıdaki oranlara göre hesaplanan tutarları aşmamak kaydıyla, ücret geliri elde eden aile fertlerinden her biri için ayrı ayrı, çocuklar için eşlerden yalnızca birisinin gelirin üzerine uygulanır. Boşananlar için indirim tutarının hesabında, nafakasını sağladıkları çocuk sayısı dikkate alınır.

Ücretlerin vergilendirilmesinde asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra, varsa teşvik amaçlı diğer indirim ve istisnalar dikkate alınır. Bu hüküm 01.01.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. Yapılan düzenleme uyarınca, gelir vergisi stopajı teşviki öngörülen yerlerde ücretli olarak çalışan işçilerin ücret gelirleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, öncelikle GVK 265 Seri No'lu GT'de belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde hesaplanan asgari geçim indirimi mahsubu yapılacak olup bu mahsup uygulandıktan sonraki tutar, ilgili kanunlarda yer alan teşvik amaçlı indirim ve istisna uygulamasında dikkate alınacaktır.

Yıl içinde işyeri veya işvereni değişen ücretliler, yeni işyerlerinde veya işverenleri nezdinde çalışmaya başladıkları aydan itibaren asgari geçim indiriminden yararlanmaya devam edeceklerdir.

Bakanlar Kurulu, indirim konusu yapılacak toplam tutarın asgari ücretin yıllık brüt tutarını aşmaması şartıyla ikinci fıkrada belirtilen asgarî geçim indirimi oranlarını artırmaya veya kanunî oranına kadar indirmeye yetkilidir.

Asgari geçim indiriminin uygulama dönemleri ve mahsup şekli ile diğer hususlara ilişkin usûl ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.

Ücretlilerde asgari geçim indirimi uygulamasına ilişkin olarak GVK 265 Seri No'lu G.T.'de açıklamalarda bulunulmuştur. Gerek kanun maddesi hükmü, gerekse tebliğ açıklamaları çerçevesinde asgari geçim indirimi uygulamasına ilişkin usul ve esaslar ayrıntılı biçimde aşağıda ele alınmıştır.

7.1- Asgari Geçim İndiriminden Yararlanacak ve Yararlanamayacak Olan Ücretliler

Ücretleri gerçek usulde vergilendirilen gerçek kişiler asgari geçim indiriminden yararlanabilecektir. Ayrıca ücret gelirini yıllık beyanname ile bildirenler ile GVK'nın 61'inci maddesi kapsamında değerlendirilen ücret geliri elde edenler, örneğin sosyal güvenlik destekleme primi ödemek suretiyle çalışanlar ile kurumların yönetiminde görevli olanlar da genel hükümlere göre asgari geçim indiriminden yararlanacaktır.

Ancak;

- Ücretleri diğer ücret kapsamında vergilendirilen hizmet erbabı (GVK md. 64),
- Ücret geliri elde etmeyen diğer gerçek kişiler,
- Başka bir kanun hükmü (4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu vb.) uyarınca ücretlerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayanlar,
- Dar mükellefiyet kapsamında ücret geliri elde edenler asgari geçim indiriminden yararlanamazlar.

7.2- Asgari Geçim İndirimi Tutarının Hesaplanması

Asgari geçim indirimi, ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin (2010 yılı gelirleri için 01.01.2010 itibarıyla aylık 729,00 TL, 2011 yılı gelirleri için 01.01.2011 itibarıyla aylık 796,50 TL) yıllık brüt tutarına;

- Mükellefin kendisi için % 50'si,
- Çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10'u,
- Çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için % 7,5'i,
- Diğer çocuklar için % 5'i,

olmak üzere ücretlinin şahsi ve medeni durumu dikkate alınarak hesaplanan indirim oranlarının uygulanması sonucu bulunacak matrahın, GVK'nın 103'üncü maddesinde yer alan gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine karşılık gelen %15'lik oranla çarpımı sonucunun 12'ye bölünmesiyle her aya isabet eden tutar hesaplanır. Hesaplanan bu tutar ise ödenecek gelir vergisinden mahsup edilir. Hesaplama kullanılan formül şöyledir:

$$A.G.İ. \text{ Yıllık Tutarı} = (\text{Asgari Ücretin Yıllık Brüt Tutarı} \times A.G.İ. \text{ Oranı}) \times \%15$$

Asgari geçim indiriminin yıllık tutarı, her ücretli için asgarî ücret üzerinden hesaplanan yıllık vergi tutarını aşamayacak ve yılı içerisinde asgari ücret tutarında meydana gelen değişiklikler asgari geçim indirimi uygulamasında dikkate alınmayacaktır.

Asgari Ücret Tespit Komisyonu tarafından 16 yaşından büyükler için asgari ücret 2011 yılının birinci altı aylık döneminde aylık brüt 796,50-TL, ikinci altı aylık dönemi için ise aylık brüt 837,00-TL olarak tespit edilmiştir. Dolayısıyla, asgari geçim indirimi tutarının hesaplanmasında, yukarıdaki formülde yer alan asgari ücretin yıllık brüt tutarı olarak, ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarı olan $(796.50 \times 12 =)$ 9.558 TL'nin dikkate alınması gerekir.

Hesaplamalarda bu tutar 12 ay boyunca kullanılacak olup, 2011 yılının ikinci yarısında asgari ücretin farklı uygulanması bu hesaplamaları etkilemeyecektir. Diğer bir ifadeyle Temmuz ayındaki artış dikkate alınmayacaktır.

Peşin olarak ödenen ücretler, asgari geçim indirimi uygulaması yönünden, nakden veya hesaben ödemenin yapıldığı dönemin geliri sayılacaktır. Örneğin, 01.01.2012 tarihinden önceki dönemde ücretlerin peşin olarak ödenmesi nedeniyle, bu tarihten sonraki döneme isabet eden ücret gelirleri, tahakkuk esasının geçerliliği nedeniyle 01.01.2012 tarihinden önce elde edilmiş sayılacağından, söz konusu ücretler için asgari geçim indirimi uygulanmayacaktır.

Asgari geçim indiriminin yıllık tutarı, her ücretli için asgari ücret üzerinden hesaplanan yıllık vergi tutarını aşmayacak ve yıl içerisinde asgari ücret tutarında meydana gelen değişiklikler, asgari geçim indirimi uygulamasında dikkate alınmayacaktır.

Örnek 1: Asgari ücretle çalışan, eşi ücretli olarak çalışmayan ve iki çocuğu olan Bay (A)'nın 2011 yılı asgari geçim indirimi tutarı şu şekilde hesaplanacaktır:

2011 yılında Asgari Ücretin Yıllık Brüt Tutarı	$(796,50 \times 12 =)$	9.558 TL
Mükellefin Asgari Geçim İndirimi Oranı	%75	
• Mükellefin kendisi için	%50	
• Mükellefin eşi için	%10	
• Mükellefin çocukları için	%15 $(\%7,5 \times 2)$	

Asgari Geçim İndirimine Esas Tutar	$(9.558 \text{ TL} \times \% 75 =)$	7.168,50 TL
Asgari Geçim İndiriminin Yıllık Tutarı	$(7.168,50 \text{ TL} \times \% 15 =)$	1.075,28 TL

Hesaplanan yıllık asgari geçim indirimi tutarının 1/12'si olan $(1.075,28 \text{ TL} / 12 =)$ 89,61-TL, aylık olarak hesaplanan gelir vergisi kesintisi tutarından mahsup edilerek, ücretliye yansıtılacaktır.

Örnek 2: Eşi çalışan ve iki çocuğu olan bir asgari ücretlinin 2011 Ocak ayı asgari geçim indirimi tutarı şu şekilde hesaplanacaktır.

2011 yılında Asgari Ücretin Yıllık Brüt Tutarı	$(796,50 \times 12 =)$	9.558,00 TL
Mükellefin Asgari Geçim İndirimi Oranı	% 65	
• Mükellefin kendisi için	%50	
• Mükellefin çocukları için	%15 $(\%7,5 \times 2)$	
Asgari Geçim İndirimine Esas Tutar	$(9.558 \text{ TL} \times \% 65 =)$	6.212,70 TL
Asgari Geçim İndiriminin Yıllık Tutarı	$(6.212,70 \text{ TL} \times \% 15 =)$	931,90 TL

Hesaplanan yıllık asgari geçim indirimi tutarının 1/12'si olan $(931,90 \text{ TL} / 12 =)$ 77,65 TL, aylık olarak hesaplanan gelir vergisi kesintisi tutarından mahsup edilerek, ücretliye yansıtılacaktır.

7.3- Asgari Geçim İndiriminde, Aile Fertlerinin, Emekli Maaşı Olanların ve Boşananların Durumu:

Asgari geçim indirimi uygulamasında;

- Asgari geçim indirimi, ücret geliri elde eden aile fertlerinden her biri için ayrı ayrı hesaplanacaktır,

- Emekli maaşı alanlar da çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eş olarak kabul edilecektir,
- Eşlerin her ikisinin de ücretli olması halinde çocuklar yalnızca sosyal güvenlik yönünden tabi oldukları eşin bildirimine dahil edilecektir,
- Boşananlar için indirim tutarının hesabında, nafakasını sağladıkları çocuk sayısı dikkate alınacaktır.

Yıl içinde işyeri ve işvereni değişen ücretliler, yeni işyerlerinde veya işverenleri nezdinde çalışmaya başladıkları aydan itibaren asgari geçim indiriminden yararlanmaya devam edeceklerdir.

7.4- Uygulamadan Yararlanacak Ücretlilerce Yapılacak Bildirim

Ücretliler, medeni durumları ve çocuk sayıları ile eşinin iş ve gelir durumu hakkında "Aile Durum Bildirimi" ile işverenlerine bildirimde bulunacaklardır. Durumlarında herhangi bir değişiklik olması halinde (evlenme, boşanma, doğum, ölüm vb.) bu değişiklikleri işverene bir ay içerisinde bildireceklerdir. Asgari geçim indirimi oranını etkileyen değişiklikler, söz konusu değişikliğin işverene bildirildiği tarih itibarıyla uygulanacaktır.

7.5- İşverenlerce Yapılacak Bildirimler

7.5.1- Asgari Geçim İndirimine Ait Bordronun Düzenlenmesi

İşverenler, kendilerinde mevcut medeni durum ve çocuk sayısı ile ilgili bilgiler doğrultusunda, her yıl Ocak ayı itibarıyla "Asgari Geçim İndirimine Ait Bordro"yu düzenleyeceklerdir. Her bir ücretlinin yararlanacağı asgari geçim indirimi ayrı ayrı hesaplanarak bordroda ilgili aya ait sütunda gösterilecektir. Yıl içerisinde meydana gelen değişiklikler için ayrı bir bordro düzenlenebileceği gibi değişiklikler aynı bordro üzerinde de gösterilebilecektir. Bordro işveren nezdinde muhafaza edilecek olup, istendiği takdirde yetkililer ibraz edilecektir.

7.5.2- Muhtasar Beyanname Veren İşverenlerce Yapılacak İşlemler

İşverenler, her yılın Ocak ayında düzenleyecekleri asgari geçim indirimine ait bordroda, her aya ilişkin olarak ücretliler için hesaplayacakları asgari geçim indirimi tutarını göstereceklerdir. Mevcut bilgilere göre hesaplanan yıllık asgari geçim indirimi tutarının her aya isabet eden kısmı, ücret üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir.

Ücretliye yansıtılacak tutar ücret ödemesinin yapıldığı dönemde ücret bordrosunda açılan "Asgari Geçim İndirimi" satırında gösterilecek ve işveren tarafından ilgili aya ilişkin verilecek muhtasar beyanname ile tevkif suretiyle kesilen vergiler toplamından mahsup edilerek kalan tevkifat tutarı ödenecektir.

Mahsup edilecek asgari geçim indirimi, ücretlinin o aydaki ücretinden kesilen gelir vergisinden fazla olmayacaktır. Aşması halinde ise, aşan kısmı için herhangi bir iade uygulaması yapılmayacaktır. Muhtasar beyanname üzerinde asgari geçim indirimi tutarının mahsup edilebilmesi için, söz konusu tutarın mutlak suretle ücretlilere ödenmiş olması gerekmektedir. Ücretlilere ödenmeyen tutarların mahsup edilmesi halinde bu tutar işverenlerce muhtasar beyanname üzerinden eksik beyan edilmiş ve ödenmemiş gelir vergisi tevkifatı olarak addolunacaktır.

Üç aylık dönemler halinde muhtasar beyanname veren işverenler de her yılın Ocak ayından itibaren asgari geçim indirimi tutarını her ay ücret ödemesi sırasında ücretliye peşin olarak ödeyecektir.

Örneğin, Ocak, Şubat, Mart dönemine ilişkin asgari geçim indirimi tutarı, Nisan ayında verilecek muhtasar beyannamede indirim konusu yapılacaktır.

7.5.3- Muhtasar Beyanname Vermek Zorunda Olmayan İşverenlerce Yapılacak İşlemler

Genel bütçeye dâhil olan daireler, yaptıkları gelir vergisi tevkifatı için Gelir Vergisi Kanununun 100'üncü maddesine göre muhtasar beyanname vermemektedir. İşverenler her yılın Ocak ayında düzenleyecekleri asgari geçim indirimine ait bordroda, her aya ilişkin ücretler için hesaplayacakları asgari geçim indirimi tutarını göstereceklerdir. Bu daireler, hak kazanılan asgari geçim indirimi tutarını, çalışanlarına ödeyecekleri ücretler üzerinden tevkif edecekleri vergiden mahsup edecekler, böylece ücretlilere, mahsup edilen vergi tutarı kadar ödeme yapılmış olacaktır.

7.6- Sakatlık İndiriminden Faydalanan Ücretlilerde Asgari Geçim İndirimi Uygulaması

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

Örnek: Eşi ücretli olarak çalışan, iki çocuğu olan ve 2. derece sakatlık indiriminden faydalanan asgari ücretli Bay (X)'in, Şubat/2011 ayı asgari geçim indirimi tutarı şu şekilde hesaplanacaktır.

2011 yılında Asgari Ücretin Yıllık Brüt Tutarı	(796,50 TL x 12)	9.558 TL
Mükellefin Asgari Geçim İndirimi Oranı	% 65	
• Mükellefin kendisi için	%50	
• Mükellefin çocukları için	%15	(%7,5 x 2)
Asgari Geçim İndirimine Esas Tutar	(9.558,00 TL x % 65)	6.212,70 TL
Asgari Geçim İndiriminin Yıllık Tutarı	(6.212,70 TL x % 15)	931,90 TL

Hesaplanan yıllık tutarın 1/12'si olan (931,90/12=) 77,66-TL, aylık olarak hesaplanan gelir vergisi kesintisi tutarından mahsup edilecektir. Bu ücretlinin Şubat/2011 ayı için, asgari geçim indirimi mahsup işlemi aşağıdaki şekilde gerçekleştirilecektir:

2011 Yılı Şubat Ayı Brüt Ücreti	796,50 TL	
2011 Yılı Şubat Ayı Tevkifat Matrahı	(796,50 x %85)	677,02 TL
İkinci Derece Sakatlık İndirimi Tutarı	350 TL	
Sakatlık İndirimi Düşüldükten Sonra Kalan Tevkifat Matrahı	327,02 TL	
2011 Yılı Şubat Ayı Ücretinden Hesaplanan Gelir Vergisi	49,05 TL	
2011 Yılı Şubat Ayı Mahsup Edilecek A.G.İ. Tutarı	77,66 TL	
2011 Yılı Şubat Ayı Ödenecek Gelir Vergisi	-	
2011 Yılı Şubat Ayında Yararlanılacak A.G.İ. Tutarı	49,05 TL	

Bu ücretlinin gelir vergisi matrahı hesaplanırken sakatlık indirimi de mahsup edilecek, sakatlık indiriminin mahsubundan sonra kalan gelir vergisi matrahı üzerinden hesaplanan gelir vergisi tutarından da yıllık asgari geçim indirimi tutarının 1/12'si olan 77,66 TL mahsup edilecektir.

Ancak, mahsup edilecek tutar, hesaplanan gelir vergisi tutarını aşamayacağından yalnızca 49,05 TL'lik kısmı ücretliye ödenecek ve ücretli (77,66-49,05=) 28,61 TL asgari geçim indirimi farkından

yararlanamayacaktır. Buna göre, işveren mahsup edilen asgari geçim indirimi tutarı kadar yani 49,05 TL ücretliye daha fazla ödeme yapacaktır.

7.7- Yıllık Beyanname Veren Ücretlilerde Asgari Geçim İndirimi Uygulaması

Gelir Vergisi Kanununun 95'inci maddesi gereği ücretlerinden vergi kesintisi yapılmayan ve bu nedenle ücretlerini yıllık beyanname ile beyan etmek zorunda olan ücretlilerde asgari geçim indirimi, yıllık beyannameye hesaplanan gelir vergisinin ücret gelirlerine isabet eden tutarından mahsup edilmesi suretiyle gerçekleştirilecektir. Bu kapsamdaki ücretliler, yıllık beyannamelerine 265 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ekinde yer alan "Aile Durumu Bildirimi"ni doldurarak ekleyeceklerdir. Kesintiye tabi olmayan ücretlerini yıllık beyanname ile beyan etmek zorunda olan ücretliler bu beyannameye diğer gelir unsurlarını da dâhil etmeleri halinde asgari geçim indirimi, yıllık beyannameye sadece ücret gelirlerine isabet eden gelir vergisinden mahsup edilecektir.

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

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

8- ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

Ücretlerin vergilendirilmesi, gerçek ücretlerle diğer ücretler açısından farklılık arz etmektedir. Aşağıda bu iki başlık altında ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

8.1- Gerçek Usule Tabi Ücretlerin Vergilendirilmesi

Gerçek usule tabi ücretlerin vergilendirilmesi iki şekilde yapılmaktadır:

- Ücretten işveren tarafından vergi kesintisi yapılması,
- Elde edilen ücretin yıllık beyanname ile beyan edilmesi.

8.1.1- Kesinti Yoluyla Vergilendirme

Ücretin ödenmesi sırasında sorumlular tarafından verginin kesilerek vergi dairelerine yatırılmasına kesinti (tevkifat) usulü denilmektedir. Gerçek usulde elde edilen ücretlerin vergilendirilmesi esas olarak bu yöntemle yapılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 86/1-b maddesinde, tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103'üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dahil) için yıllık beyanname verilmez,

diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez açıklamasına yer verilmek suretiyle, ücretlerdeki temel vergilendirme yönteminin verginin kaynakta kesilmesi olduğu ortaya konulmuştur.

Dolayısıyla tek işverenden alınan ve tevkifata tabi tutulan ücret üzerinden yapılan vergi kesintisi nihai vergilendirme olmaktadır. Bu şekilde tevkifata tabi tutulan ücret geliri için ayrıca beyanname verilmeyecek, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde de ücret geliri beyana dâhil edilmeyecektir.

Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinde, vergi kesintisi yapmakla mükellef tutulanlar aşağıda sayılmıştır.

1. Kamu idare ve müesseseleri,
2. İktisadî kamu müesseseleri ve sair kurumlar,
3. Ticaret şirketleri ve iş ortaklıkları,
4. Dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri,
5. Kooperatifler,
6. Yatırım fonu yönetenler,
7. Gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı,
8. Zirai kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler

hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61'inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç) 103 ve 104'üncü maddelere göre vergi kesintisi yapmak zorundadırlar. Zikredilen ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

8.1.2- Ücretin Yıllık Beyanname İle Beyan Edilmesi

GVK'nın 86'ncı maddesinde yapılan değişikliklerle birden fazla işverenden alınan ücret gelirlerinin, belli şartların gerçekleşmesi durumunda beyanname ile beyan edilmesi esasına geçilmiştir. Diğer yandan tevkif suretiyle vergilendirilmemiş ücret gelirleri (GVK'nın 4369 sayılı Kanunla değişik 64'üncü maddesinde yer alan diğer ücret hariç) de yine yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

Tevkifat uygulamasının geçerli olmadığı ücret gelirleri Gelir Vergisi Kanununun 95'inci maddesinde aşağıda yer verilen şekilde sıralanmıştır:

1. Ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı,
 2. GVK'nın 16'ncı maddesinde yazılı istisnadan faydalanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlileri;
 3. Maliye Bakanlığınca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zaruret görülen ödemeler.
- Bu kişiler gelirlerini, yıllık beyanname ile bildirirler.

8.1.2.1- Yabancı Bir Ülkedeki İşveren Tarafından Doğrudan Doğruya Ödenen Ücretler

Yabancı ülkede bulunan işverenlerce Türkiye'de mukim şahıslara hizmetleri karşılığında yapılacak ödemelerin Türkiye'de vergi tevkifatına tabi tutulması mümkün değildir. Bu nedenle yabancı ülkelerde bulunan işverenlerden alınan ücretler (varsa Türkiye dahilindeki kazanç ve iratları ile birlikte) bir beyanname ile ikametgahının bulunduğu yerin vergi dairesine ertesi yılın Mart ayında bildirilir ve vergilendirilir. Ücretin ödendiği ülke ile Türkiye arasında Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşması ve Sosyal Güvenlik Anlaşmaları olup olmadığı hususuna dikkat edilmesi gerekir.

Yabancı ülkedeki işverenlerden alınan ücretin doğrudan doğruya orada alınması veya Türkiye'ye gönderilmesi veya bankaya yatırılması vergilendirme bakımından bir değişiklik göstermez.

Ancak GVK'nın 23'üncü maddesinin 14'üncü bendi uyarınca; kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tâbi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler, gelir vergisinden istisna edilmiştir. Buna göre GVK'nın 23'üncü maddesinin 14'üncü bendi kapsamındaki ücretler yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir. Ödenen ücretlerin istisnaya tabi olması için;

- Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan yani dar mükellefiyete tabi işveren tarafından ödenmesi,
- Ücretlerin dar mükellef işverenin yurt dışı kazançlarından karşılanması,
- Yapılan ücret ödemesinin Türkiye'de gider veya maliyet yazılmaması,
- Döviz olarak ödenmesi gerekmektedir.

8.1.2.2- GVK'nın 16'ncı Maddesindeki İstisnadan Yararlanmayanların Ücretleri

Yabancı elçilik ve konsoloslukların GVK 15'inci madde kapsamına girmeyen memur ve hizmetlilerinin yalnız bu işlerden dolayı aldıkları ücretler karşılıklı olmak şartıyla gelir vergisinden istisnadır. Yasanın 15. maddesinde ise; "Yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsoloslari (Fahri konsoloslari hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o memleketin uyruklığında bulunan memurları, Türkiye'de resmi bir göreve memur edilenler bu sıfatlarından dolayı ve karşılıklı olmak şartıyla Gelir Vergisi'nden muaftırlar. " açıklamalarına yer verilmiştir.

Yukarıda yer verilen istisna şartlarını taşımayan hizmet erbabı yıl içinde elde ettikleri ücret gelirlerini ertesi yıl yıllık gelir vergisi beyannamesi ile ikamet ettikleri yerin vergi dairesine vereceklerdir.

8.1.2.3- Maliye Bakanlığı'nca Yıllık Beyanname ile Bildirilmesinde Zorunluluk Görülen Ödemeler

Maliye Bakanlığı'nca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zorunluluk görülen diğer ücret ödemeleri de tevkifatı tabi tutulmaz ve yıllık beyanname ile bildirilir.

Bu nitelikteki ödemelerin hangileri olduğu Maliye Bakanlığı tarafından genel tebliğlerle duyurulur.

8.1.2.4- Verginin Hesaplanması

Gelir Vergisi Kanununun 94/1'inci bendinde, hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61'inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç) 103 ve 104'üncü maddelere göre tevkifat yapılacağı hükme bağlanmıştır.

GVK'nın 104'üncü maddesine göre; yıllık gelir vergisi, vergiye tabi gelirlerin yıllık toplamından 31'inci maddedeki indirimler düşüldükten sonra 103'üncü maddedeki nispetler uygulanmak suretiyle hesaplanır.

Ücretlerin vergilendirilmesinde aylık vergi; yıllık vergi 12'ye bölünmek, gündelik vergi aylık vergi 30'a bölünmek suretiyle hesaplanır."

Buna göre 94'üncü madde uyarınca tevkifat yapmak durumunda olanlar, ücret kapsamında yapacakları ödemelerden, istisna ve indirimleri dikkate almak suretiyle, 103'üncü madde uyarınca tevkifat yapacaklardır.

8.1.2.5- Vergi Tarifesi

GVK'nın 103'üncü maddesine göre, 2011 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde elde edilecek gelire uygulanacak gelir vergisi tarifesi aşağıdaki gibidir. (278 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre)

Gelir vergisine tabi gelirler;

9.400 TL'ye kadar % 15

23.000 TL'nin 9.400 TL'si için 1.410 TL, fazlası % 20

53.000 TL'nin 23.000 TL'si için 4.130 TL,

(ücret gelirlerinde 80.000 TL'nin 23.000 TL'si için 4.130 TL), fazlası % 27

53.000 TL'den fazlasının 53.000 TL'si için 12.230 TL,

(ücret gelirlerinde 80.000 TL'den fazlasının 80.000 TL'si için 19.520-TL), fazlası %35

oranında vergilendirilir.

Tevkifat yapılırken işveren tarafından sağlanan ve ücret olarak nitelendirilen değerlerin toplamından 63'üncü madde uyarınca indirimi öngörülen değerler düşülecek ve 31'inci maddede yer verilen unsurlarında safi ücretten düşülmesinden sonra kalan matraha yukarıda yer verilen tarife uygulanmak suretiyle vergileme yapılacaktır.

8.1.2.6- Yıllık Beyan Esasında Beyannamenin Verilme Zamanı ve Yeri

1 Ocak- 31 Aralık 2011 döneminde elde edilen beyana tabi ücret gelirlerinin 2012 yılının Mart ayının başından yirmi beşinci günü akşamına kadar (1 Mart – 25 Mart) verilecek gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Beyanname mükellefin ikametgâhının bulunduğu yer vergi dairesine verilecektir.

8.1.2.7- Hesaplanan Verginin Ödenme Zamanı ve Yeri

Beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisi, 2012 yılının Mart ve Temmuz aylarında iki eşit taksitte ödenecektir. Hesaplanan vergi, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine ödenebileceği gibi vergi tahsiline yetkili banka şubelerine de ödenebilecektir.

8.1.3- Birden Fazla İşverenden Alınan Ücretler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-b maddesinde "Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103'üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dahil) için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez." açıklamasına yer verilmiştir.

Dolayısıyla, tek işverenden alınmış ve kesinti suretiyle vergilendirilmiş ücret gelirleri için tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname verilmeyecek, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir.

Kesintiye tabi tutulmamış ücret gelirleri için ise, "Diğer Ücretler" bölümünde açıklanan diğer ücretler hariç, tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname verilecektir.

Birden fazla işverenden ücret alan ve birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerin toplamı Gelir Vergisi Kanununda yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2010 yılı için bu tutar 22.000 TL, 2011 yılı için ise 23.000-TL'dir.) aşmayan mükelleflerin, tamamı kesinti yoluyla vergilendirilmiş ücretleri yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir. Ancak, birden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamı 23.000 TL'yi aşması durumunda, ücretlerin tamamı (ilk işverenden alınan ücrette dâhil olmak üzere) yıllık beyannameye dâhil edilecektir. Birden fazla işverenden ücret alınması halinde, birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağı ücretli tarafından serbestçe belirlenecektir.

Örnek 1:

Bay (A), 2011 yılında üç ayrı işverenden ücret geliri elde etmiş ve ücretlerin tamamı kesinti yoluyla vergilendirilmiştir.

Birinci işverenden alınan ücret	27.000 TL
İkinci işverenden alınan ücret	13.500 TL
Üçüncü işverenden alınan ücret	8.000 TL
Beyan edilecek gelir tutarı	--

Örnekte yer alan birinci işverenden alınan ücret toplama dahil edilmeyecek olup, ikinci ve üçüncü işverenden alınan (13.500 TL + 8000 TL=) 21.500-TL ücretler toplamı 23.000-TL'lik beyan sınırını aşmadığından ücret gelirlerinin hiçbirisi beyan edilmeyecektir.

Örnek 2:

Bay (B), 2011 yılında üç ayrı işverenden tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş ücret geliri elde etmiştir.

Birinci işverenden alınan ücret	25.000 TL
İkinci işverenden alınan ücret	19.000 TL
Üçüncü işverenden alınan ücret	18.500 TL
Beyan edilecek gelir tutarı	62.500 TL

Birinci işverenden alınan ücret toplama dâhil edilmeyecek olup, 2'nci ve 3'üncü işverenden alınan ücretler toplamı (19.000 TL+18.500 TL=) 37.500 TL, 23.000 TL'lik beyan sınırını aştığı için 62.500 TL ücret gelirinin tamamı beyan edilecektir.

Örnek 3:

Serbest meslek erbabı Bayan (B) 2011 yılında serbest meslek kazancı yanında tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş iki işverenden ücret geliri ile işyeri kira geliri elde etmiştir.

Serbest meslek kazancı	28.000 TL
Birinci işverenden alınan ücret	35.000 TL
İkinci işverenden alınan ücret	21.500 TL
İşyeri kira geliri (Brüt)	30.000 TL
Beyan edilecek gelir tutarı	58.000 TL

Serbest meslek kazancı nedeniyle her halükarda beyanname verilecektir. Birinci işverenden alınan hariç, ikinci işverenden alınan ücret geliri ise 23.000 TL'lik beyan sınırını aşmadığından ücret gelirleri beyannameye dahil edilmeyecektir. Serbest meslek kazancı ve işyeri kira geliri tutarının toplamı 23.000 TL'lik beyan sınırını aştığından, işyeri kira geliri beyannameye dahil edilecektir.

8.2- Diğer Ücretlerin Vergilendirilmesi**8.2.1- Diğer Ücretler Kavramında Verginin Matrahı**

Bir kısım hizmet erbabının gerçek ücret üzerinden vergilendirilmesi ücretin saptanmasındaki günlük nedeniyle mümkün olmamaktadır. Buna göre diğer ücret kavramı altında değerlendirilen hizmet erbabının safi ücretleri takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25'i olarak kabul edilir.

GVK'nın 64'üncü maddesine göre, aşağıda yazılı hizmet erbabının ücretleri diğer ücretler kapsamında değerlendirilmiştir.

- Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanlar,
- Özel hizmetlerde çalışan şoförler,
- Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri,
- Gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanlar,
- Gerçek ücretlerinin tespitine imkân olmaması nedeniyle, Danıştay'ın olumlu görüşü ile Maliye Bakanlığınca bu kapsama alınanlar.

2011 yılı için tespit edilen asgari aylık brüt ücret tutarına aşağıda yer verilmiştir.

- 16 yaşını doldurmuş olanlar için 796,50 TL
- 16 yaşını doldurmamış olanlar için 679,50 TL

Bu veriler ışığında 2011 takvim yılında elde edilen diğer ücretlerin vergi matrahı $(796,50 \times 12 \times \%25)$ 2.389,50 TL'dir.

Diğer ücretler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dâhil edilmez. Ayrıca, ücretleri diğer ücret kapsamında vergilendirilen hizmet erbabı, GVK'nın 32'nci maddesinde düzenlenen asgari geçim indirimi uygulamasından yararlanamayacaktır. (GVK 265 Seri No'lu G.T.)

8.2.2- Vergi Karnesi

Gelir Vergisi Kanununa göre diğer ücret kapsamında vergilendirilenler vergi karnesi almak zorundadırlar. (VUK. md. 247)

Mükellefler vergi karnelerinin kendileri tarafından yazılması gereken kısımlarını doldurduktan sonra, vergi bakımından durumlarını kayıt ve tescil ve karneye işaret ettirmek üzere, bunları bağlı oldukları vergi dairesine ibraz ederler. Ücretleri bu usulde saptananların doldurdıkları karneyi vergi dairesine ibraz etmeleri veya durumlarındaki değişikliği karneye işaret etmelerinin süresi, işe başladıkları veya değişikliğin vuku bulduğu tarihten başlayarak bir aydır.

8.2.3- Verginin Tarh Ettirilmesi ve Ödenmesi

Diğer ücretlerde verginin tarhı, hizmetin ifa olduğu takvim yılının ikinci ayında, takvim yılı içinde işe başlanması halinde, işe başlama tarihinden itibaren bir ay içinde gerçekleştirilir. Tarhiyatı yapacak vergi dairesi ise diğer ücret sahibinin ikametgahının bulunduğu yer vergi dairesi, bu daire tarafından tarh olunmamışsa faaliyetlerini icra ettikleri yer vergi dairesidir.

Ücret sahipleri yukarıda belirtilen zamanlarda vergi karnelerini bağlı bulundukları vergi dairesine ibraz ederek, vergilerini tarh ettirmek zorundadırlar.

8.2.4- Verginin Ödenmesi ve Ödenme Zamanı

Gelirleri diğer ücret kapsamında değerlendirilen hizmet erbabı, adlarına tarh ettirilen vergiyi bizzat ödemek durumundadırlar.

Diğer ücretlerin vergisi;

1. Öteden beri işe devam edenlerde, yıllık verginin yarısı takvim yılının ikinci, diğer yarısı sekizinci ayında;

2. Takvim yılının birinci yarısı içinde işe başlayanlarda, yıllık verginin yarısı verginin karneye yazıldığı ayda; diğer yarısı takvim yılının sekizinci ayında;

3. Takvim yılının ikinci yarısı içinde işe başlayanlarda, verginin karneye yazıldığı ayda, ödenmesi gerekir. (GVK md.118)

8.2.5- Diğer Ücret Vergisinin Mahsubu

Diğer ücret kapsamında vergilendirilen hizmet erbabı muhtasar beyannameye tabi işverenler nezdinde çalışmaya başladıkları takdirde, bu tarihten sonraki aylara ait olmak üzere peşin ödemiş oldukları vergiler gerçek ücretleri üzerinden hesaplanan vergilere mahsup edilir ve mahsubu yapılan miktar hizmet erbabının vergi karnesine işveren tarafından kaydolunur. (GVK md.122)

8.2.6- Diğer Ücretlerin Vergilendirilmesinde İşverenlerin Sorumluluğu

Kazançları basit usulde saptanan ticaret erbabı ile gayrimenkul sermaye iradı sahipleri, yanlarında çalıştırdıkları hizmet erbabının yasal olarak tayin edilen süre içinde vergi karnesi almalarını ve karnelerinde yazılı vergilerini ödemelerini temin etmeye zorludurlar. Aksi halde;

a) Zamanında karne almamış veya vergisini tarh ettirmemiş olan hizmet erbabının vergisi işveren adına tarh edilir ve vergi cezası da işveren adına kesilerek ondan tahsil olunur. Bu fıkra hükmüne göre tarh edilen vergi ve kesilen ceza, işverene birer ihbarname ile tebliğ edilir. Ayrıca karnesiz olduğu saptanan hizmet erbabına da karnesi verilir ve verginin ödendiği karneye yazılır.

b) Karnesini zamanında almış ve vergisini tarh ettirmiş olan hizmet erbabının zamanında ödenmemiş olan vergisi ve gecikme zammı, yanında çalıştığı tespit edilen işverenden tahsil olunur.

Vergi karnelerine yazdıkları bilgilerin doğruluğundan mükellefler; işverenler tarafından bu karneye ilave olunan kayıtlardan da işverenler sorumludur. (VUK md. 250)

İşverenler yukarıda yer verilen hükümlere göre ödedikleri vergiler için asıl mükellefe rücu edebilirler. (VUK md. 251)

9- 5084 SAYILI YASA UYARINCA YATIRIMLARIN ve İSTİHDAMIN TEŞVİKİ AMACIYLA ÜCRETLERDE VERGİ TERKİNİ

06.02.2004 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan 5084 sayılı “Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine istihdamın teşviki amacıyla önemli kolaylıklar getirilmiştir

Kanunun 1’inci maddesinde bu kanununun amacının; bazı illerde vergi ve sigorta primi teşvikleri

uygulamak, enerji desteği sağlamak ve yatırımlara bedelsiz arsa ve arazi temin etmek suretiyle yatırımları ve istihdam imkânlarını artırmak olduğu hükme bağlanmıştır.

Kanunun 3'üncü maddesinde ise ücretler üzerinden kesilen gelir vergisine ilişkin teşviki hükme bağlanmıştır. Vergi dışı teşvik unsurları; sigorta primi işveren payları teşviki, bedelsiz yatırım yeri tahsis ve enerji desteğini içermektedir.

5084 sayılı Kanun'da 5350 sayılı Kanun'la 18.05.2005 tarihinde yürürlüğe girmek üzere yapılan değişikliklerle bazı yeni düzenlemelere gidilmiştir. Ayrıca, 5615 ve 5838 sayılı Kanunlar ile 5084 sayılı Kanunun bazı maddeleri değiştirilmiş ve teşvik kapsamı genişletilmiştir.

28.01.2010 tarihli ve 5951 sayılı Kanunun 10'uncu maddesiyle 01.01.2010 tarihinden geçerli olmak üzere; 5084 sayılı Kanunun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasında yer alan "31.12.2009" ibaresi "31.12.2012" şeklinde ve 7'nci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendinde yer alan "31.12.2004 tarihine kadar tamamlananlar için 31.12.2009" ibaresi "31.12.2007 tarihine kadar tamamlananlar için münhasıran 4'üncü maddenin uygulaması açısından 31.12.2012" şeklinde değiştirilmiş olup, anılan Kanunun 3'üncü maddesinde yer alan gelir vergisi stopajı teşviki uygulaması ile ilgili olarak herhangi bir değişiklik yapılmamıştır.

9.1- Gelir Vergisi Stopajı Teşvikinin Uygulanacağı İller

Gelir vergisi stopajı teşviki açısından kapsama, 5084 sayılı Kanunun 2'nci maddesinin (a) bendinde hüküm altına alınan ve 2 Seri No'lu Yatırımların ve İstihdamın Teşviki Genel Tebliğinin "Gelir Vergisi Stopajı Teşvikinin Uygulanacağı İller" başlıklı bölümünde belirtilen iller girmektedir.

5084 sayılı Kanunun 2/a bendine göre; vergi teşvikinin Türkiye İstatistik Kurumunca 2001 yılı için belirlenen fert başına gayri safi yurt içi hâsıla tutarı, 1500 ABD Doları veya daha az olan iller ile bu iller dışında kalan ve Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca 2003 yılı için belirlenen sosyo-ekonomik gelişmişlik sıralamasına göre endeks değeri eksi olan illeri kapsamaktadır.

FERT BAŞINA GSYİH TUTARI 1.500 ABD DOLARININ ALTINDA OLAN İLLER

İL	GSYİH(\$)	İL	GSYİH(\$)	İL	GSYİH(\$)
Kırşehir	1.488	Osmaniye	1.157	Adıyaman	918
Sinop	1.459	Düzce	1.142	Kars	886
Giresun	1.443	Çankırı	1.136	Van	859
Amasya	1.439	Siirt	1.111	Iğdır	855
Uşak	1.436	Gümüşhane	1.075	Yozgat	852
Malatya	1.417	Ordu	1.064	Ardahan	842
Sivas	1.399	Erzurum	1.061	Hakkari	836
Tokat	1.370	Bartın	1.061	Bingöl	795
Diyarbakır	1.313	Bayburt	1.017	Bitlis	646
Afyon	1.263	Şanlıurfa	1.008	Şırnak	638
Batman	1.216	Mardin	983	Muş	578
Erzincan	1.158	Aksaray	966	Ağrı	568

SOSYO- EKONOMİK GELİŞMİŞLİK SIRALAMASINA GÖRE ENDEKS DEĞERİ EKSİ OLAN İLLER

İl	Sosyo-Ekonomik Gelişmişlik Endeksi	İl	Sosyo-Ekonomik Gelişmişlik Endeksi	İl	Sosyo-Ekonomik Gelişmişlik Endeksi
Kilis	-0,41175	Çorum	-0,32761	Elazığ	-0,10131
Tunceli	-0,40003	Artvin	-0,26018	Karaman	-0,09852
Kastamonu	-0,37558	Kütahya	-0,20684	Nevşehir	-0,07483
Niğde	-0,35582	Trabzon	-0,18582		
Kahramanmaraş	-0,34968	Rize	-0,17840		

Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca 2003 yılı için belirlenen sosyo-ekonomik gelişmişlik sıralamasına göre endeks değeri eksi olan iller 01/04/2005 tarihi itibarıyla kapsama girmektedir.

Öte yandan, 5615 sayılı Kanunun 24'üncü maddesinin (d) fıkrasıyla 5084 sayılı Kanuna eklenen ve 01.01.2007 itibarıyla yürürlüğe giren geçici 2'nci madde ile Çanakkale ilinin Bozcaada ve Gökçeada ilçeleri de teşvik kapsamına alınmış bulunmaktadır.

Türkiye İstatistik Kurumunca 2001 yılı için belirlenen fert başına GSYİH miktarları kriteri açısından Kanunun uygulama süresi içinde 2001 yılı sonrasında illerin fert başına GSYİH tutarlarının ve 2003 yılı sonrasında illerin sosyo-ekonomik gelişmişlik endeks değerlerinin değişmesi durumunda Kanun kapsamında bir değişiklik olmayacaktır.

9.2- Uygulamadan Yararlanacak Mükellefler

Teşvik kapsamındaki il ve ilçelerde; 01.04.2005 tarihinden itibaren yeni işe başlayanlar ile 01.04.2005 tarihinden önce işe başlamış olan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, bu il ve ilçelerdeki işyerlerinde en az on işçi çalıştırmaları koşuluyla istihdam ettikleri tüm işçiler için teşvikten yararlanabilecektir.

5084 sayılı Kanunun uygulamasında 5615 sayılı Kanunla değişiklik yapılmadan önce 01.04.2005 tarihinden itibaren yeni işe başlayanlar ile bu tarihten önce işe başlamış olan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin teşvikten yararlanabilmesi açısından uygulama farklılığı vardı. Teşvik kapsamındaki illerde 01.04.2005 tarihinden itibaren yeni işe başlayan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, bu işyerlerinde çalıştırdıkları işçilerin tamamı, 01.04.2005 tarihinden önce işe başlamış olan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri ise yarattıkları ek istihdam ölçüsünde gelir vergisi tevkifatı teşvikinden yararlanmaktaydı. 5615 sayılı Kanunla yapılan ve 01.05.2007 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren değişiklikle birlikte uygulama farklılığı ortadan kaldırılmış, teşvik kapsamındaki il ve ilçelerde 01.04.2005 tarihinden itibaren yeni işe başlayanlar için en az on işçi çalışma koşulu getirilmiş, 01.04.2005 tarihinden önce işe başlamış olanlar için ek istihdam yaratma şartı aranmamış, on işçi çalıştırması şartıyla teşvikten yararlanacağı hükme bağlanmıştır.

Söz konusu Kanunun uygulanması bakımından yeni işe başlamaktan maksat, gelir veya kurumlar vergisi açısından ilk kez mükellefiyet tesisi veya kapsama dahil illerde yeni bir işyerinin kurulmasıdır. Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine ait olup 01.04.2005 tarihinden önce faaliyeti durdurulan işletmelerin, bu tarihten sonra yeniden faaliyete geçirilmesi yeni işe başlama olarak kabul edilmez.

Kanun kapsamındaki il ve ilçelerde mükelleflerin birden fazla işyeri bulunması durumunda asgari on işçi çalıştırma şartı işyerlerinin her biri için ayrı ayrı aranacaktır. Başka bir ifadeyle, çalıştırılan işçi sayısının on işçiye ulaşmış ulaşmadığı, bu işyerlerindeki toplam işçi sayısına göre değil her bir işyeri itibarıyla Sosyal Güvenlik Kurumuna (Devredilen Sosyal Sigortalar Kurumu) verilen aylık prim ve hizmet belgesinde gösterilen işçi sayısı dikkate alınarak değerlendirilecektir.

Uygulamadan sadece gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olanlar yararlanacaktır. Dolayısıyla, gelir veya kurumlar vergisine tabi olmayanlar bu teşvikten yararlanmayacaktır.

Kamu kurum ve kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefi olması koşuluyla bu teşvikten yararlanacaktır.

Teşvikin uygulanmasında faaliyet konusu ile tam veya dar mükellefiyet esasında vergilendirilmenin bir önemi bulunmamaktadır.

2886 sayılı Devlet İhale Kanunu ile 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu hükümlerine ve uluslararası anlaşma hükümlerine istinaden yapılmış hizmet ve yapım işlerinin gerçekleştirilmesine yönelik faaliyetler ile ilgili olarak yaratılmış istihdam artışları nedeniyle gelir vergisi stopajı teşviki uygulanmayacaktır.

Bu kapsamda kamu kurum ve kuruluşlarınca 2886 ve 4734 sayılı Kanunlara göre ihalesi yapılan inşaat işleri (köprü, baraj, okul, kamu binası yapımı gibi) ile ulaşım, temizlik, güvenlik işleri gibi hizmet işleri teşvikten yararlanamayacaktır. Ancak her türlü mal teslimi işlerinin gerçekleştirilmesine yönelik olarak, Kanun kapsamına dahil illerde faaliyette bulunan işletmeler gerekli diğer koşulları sağlamaları halinde teşvikten yararlanabileceklerdir.

9.3- Teşvikten Yararlanmayacak İşlemler

Kanun kapsamında olmayan bölgelerde yer alan istihdamın Kanun kapsamındaki bölgelere veya kapsama dâhil bölgelerde var olan istihdamın bölge içine kaydırılmasına yönelik teşviklerden yararlanma amaçlı uygulamalar yeni işe başlama olarak kabul edilmeyecektir.

5084 sayılı Kanunda belirtilen teşvik uygulanmasından yararlanabilmek bakımından yeni işe başlamaktan maksat, gelir veya kurumlar vergisi açısından ilk kez mükellefiyet tesisi veya kapsama dahil illerde yeni bir işyerinin kurulmasıdır. 5084 sayılı Kanunun 7'nci maddesine göre, aşağıda belirtilen durumlar yeni işe başlama olarak kabul edilmez dolayısıyla da teşvikten faydalanılamaz.

- Mevcut ve faaliyette bulunan işletmelerin devredilmesi, birleşmesi, bölünmesi veya nevi değiş-tirmesi,

- Mevcut bir işletmenin kapatılarak değişik bir ad veya unvan veya bir iş birimi olarak açılması,

- Yönetim ve kontrolü elinde bulunduracak şekilde doğrudan veya dolaylı ortaklık ilişkisi bulunan şirketler arasında istihdamın kaydırılması,

- Şahıs işletmelerinde işletme sahipliğinin değiştirilmesi

gibi ek bir kapasite ve istihdam artışına neden olmayan işlemler sonucunda gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

9.4- Fiilen Çalışma Zorunluluğu

Gelir vergisi stopajı teşviki sadece kapsama dahil illerde bulunan işyerlerinde fiilen çalıştırılan işçilerin ücretleri üzerinden hesaplanacak gelir vergisi açısından geçerlidir. Bu işyerlerine ilişkin bord-

rolarda gösterilmiş olsa dahi fiilen bu işyerlerinde çalışmayan işçiler açısından teşvikten yararlanmak mümkün değildir.

İzin, hastalık ve benzeri nedenlerle işyerinde bulunulmaması halleri fiilen çalışma olarak kabul edilmez.

9.5- Uygulamanın Başlama ve Sona Erme Tarihleri

5084 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinde yer alan gelir vergisi stopajı teşviki uygulaması, 31.12.2004 tarihine kadar tamamlanan yatırımlar için 31.12.2009 itibarıyla sona ermiştir. 5951 sayılı Kanunun 10'uncu maddesiyle 01.01.2010 tarihinden geçerli olmak üzere; 5084 sayılı Kanunun 7'nci maddesinin (h) bendinde yer alan "31.12.2004 tarihine kadar tamamlananlar için 31.12.2009" ibaresi "31.12.2007 tarihine kadar tamamlananlar için münhasıran 4'üncü maddesinin uygulanması açısından aynen devam edecektir.

Diğer taraftan, 5084 sayılı Kanunun 7'nci maddesinin (h) bendine göre, bu Kanun kapsamına giren illerdeki yeni yatırımlar nedeniyle uygulanacak vergi teşviki 5084 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinde yer alan süreye bakılmaksızın,

- 01.01.2005 - 31.12.2007 tarihleri arasında tamamlanan yatırımlar için tamamlandığı tarihten itibaren beş yıl,
- 01.01.2008 - 31.12.2008 tarihleri arasında tamamlanan yatırımlar için tamamlandığı tarihten itibaren dört yıl,
- 01.01.2009 - 31.12.2009 tarihleri arasında tamamlanan yatırımlar için tamamlandığı tarihten itibaren üç yıl, süreyle uygulanacaktır.

Örneğin, 31/12/2008 tarihine kadar tamamlanan bir yatırım için 4 yıl süreyle teşvik uygulanacak olup, bu yatırım nedeniyle teşvikten yararlanılacak son tarih 2012 yılının Aralık ayı olacaktır.

Öte yandan, teşvik uygulaması Çanakkale ilinin Bozcaada ve Gökçeada ilçeleri için 5615 sayılı Kanunun 24'üncü maddesinin (d) fıkrası ile 5084 sayılı Kanuna eklenen geçici 2'nci madde gereği 5615 sayılı Kanunun yayımı tarihinden itibaren (04.04.2007), maddede yer alan şartları taşımaları kaydıyla, 5 yıl süreyle geçerli olacaktır.

Örnek 1:

Bay (A), 01.05.2007 tarihinde Çanakkale ilinin Gökçeada ilçesinde açtığı işyerinde, 14 işçi çalıştırmak suretiyle otel işletmeciliği faaliyetinde bulunmaktadır. Gelir vergisi mükellefi olan Bay (A) çalıştırdığı işçiler nedeniyle Mayıs/2007 döneminden itibaren teşvikten yararlanmaya başlayacaktır.

Örnek 2:

(B) A.Ş.'nin, 10.01.1995 tarihinde Çanakkale ilinin Bozcaada ilçesinde faaliyete geçen işyerinde istihdam ettiği işçi sayısı Mayıs/2007 dönemi itibarıyla on ikidir. Bu durumda şirket, Kanunun aradığı şartları taşımak kaydıyla Mayıs/2007 döneminden itibaren çalıştırdığı işçiler nedeniyle teşvikten yararlanmaya başlayacaktır.

9.6- Sağlanan Teşvik Tutarının Belirlenmesi

Teşvik uygulamasıyla, teşvik kapsamında değerlendirilecek işçiler dolayısıyla hesaplanacak gelir vergisinin tamamının veya bir kısmının, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden

gelir vergisinden terkin edilmesi suretiyle istihdam üzerindeki yükün (istihdamın işverene maliyetinin) azaltılması amaçlanmıştır.

Terkin edilecek tutar, organize sanayi veya endüstri bölgelerinde kurulu işyerleri için hesaplanan tutarın tamamı, diğer yerlerdeki işyerleri için ise hesaplanan gelir vergisi tutarının %80'i olacaktır.

Buna göre terkin edilecek tutar, kapsama giren işçi sayısı ile asgari ücret üzerinden ödenmesi gereken verginin çarpımı sonucu bulunacak tutarın organize sanayi ve endüstri bölgelerindeki işyerlerinde tamamını, diğer yerlerdeki işyerlerinde ise % 80'ini aşamayacaktır. Bu işlem çalıştırılan işçi bazında değil uygulamadan yararlanabilen işçi sayısı dikkate alınarak toplu olarak yapılacaktır.

Örnek 1:

Kapsama dahil Malatya ilinin Darende ilçesindeki organize sanayi bölgesinde bulunan işyerinde öteden beri faaliyet gösteren ve 10.01.2007 tarihinde 7 işçi istihdam eden gelir vergisi mükellefi Bay (K), 01.01.2011 tarihinde istihdam ettiği işçi sayısını 14'e çıkarmıştır. Mükellefin Ocak/2011 ayında faydalanabileceği gelir vergisi stopajı teşviki aşağıdaki gibidir. (Asgari geçim indirimine ilişkin hesaplamalar ihmal edilmiştir.)

Mükellef (K), asgari 10 işçi çalıştırma şartını sağlamış olduğundan mevcut işçilerinin tamamı için teşvikten yararlanmaya hak kazanmıştır. 14 işçinin Ocak/2011 dönemi ücretleri üzerinden (ortalama bir işçinin brüt 1.000 TL ücret aldığı varsayımıyla) kesilmesi gereken gelir vergisi tutarı 1.785 TL dir.

Brüt Ücret		1000 TL
Sigorta Primi İşçi Payı	(1000 TL x %14)	140 TL
İşsizlik Sigortası Primi İşçi Payı	(1000 TL x %1)	10 TL
Gelir Vergisi Matrahı		850 TL
Gelir Vergisi		127,5 TL
Kesilmesi Gereken Gelir Vergisi Tutarı	(127,5x14)	1.785 TL

Bu durumda, teşvik kapsamında olan 14 işçi dolayısıyla muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden mahsup edilmek suretiyle terkin edilecek tutar, kapsamdaki işçilerin ücretleri üzerinden hesaplanan vergi tutarı ile kapsamdaki işçi sayısının asgari ücret üzerinden hesaplanan vergi ile çarpılması sonucu bulunan tutardan düşük olanı olacaktır.

2011 Yılı İçin Asgari Ücretin Brüt Tutarı		796,50 TL
Sigorta Primi İşçi Payı	(796,50 TL x %14)	111,51 TL
İşsizlik Sigortası Primi İşçi Payı	(796,50 TL x %1)	7,97 TL
Gelir Vergisi Matrahı		677,02 TL
Gelir Vergisi		101,55 TL
Kesilmesi Gereken Gelir Vergisi Tutarı	(101,55x14)	1.421,70 TL

Asgari ücret üzerinden hesaplanan vergi ile işçi sayısının çarpımı sonucu bulunan tutar (101,55x14 =) 1.421,70 TL, hesaplanan vergiden (1.785 TL) daha düşük olduğu için terkin edilecek tutar 1.421,70 TL olacaktır. Bu durumda ödenmesi gereken gelir vergisi tevkifatı tutarı (1.785-1.421,70=) 363,30 TL olarak hesaplanmaktadır.

Örnek 2:

Kapsama dahil Sivas ilinde ancak, organize sanayi ve endüstri bölgesi dışındaki işyerinde faaliyette bulunan ve Nisan/2011 dönemi itibarıyla 18 işçi istihdam eden kurumlar vergisi mükellefi (M) Ltd.

Şti., işçilerin tamamı için teşvikten yararlanacaktır. 18 işçinin Nisan/2011 dönemi ücretleri üzerinden (ortalama bir işçinin brüt 1.000 TL ücret aldığı varsayımıyla) kesilmesi gereken gelir vergisi tutarının %80'i ($2.295 \times 0,80 =$) 1.836 TL dir.

Brüt Ücret		1000 TL
Sigorta Primi İşçi Payı	(1000 TL x %14)	140 TL
İşsizlik Sigortası Primi İşçi Payı	(1000 TL x %1)	10 TL
Gelir Vergisi Matrahı		850 TL
Gelir Vergisi		127,50 TL
Kesilmesi Gereken Gelir Vergisi Tutar	(127,5x18)	2.295 TL

Bu durumda, teşvik kapsamında olan 18 işçi dolayısıyla muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden mahsup edilmek suretiyle terkin edilecek tutar, kapsamdaki işçilerin ücretleri üzerinden hesaplanan vergi tutarının %80'i ile kapsamdaki işçi sayısının asgari ücret üzerinden hesaplanan verginin %80'i ile çarpılması sonucu bulunan tutardan düşük olanı olacaktır.

2011 Yılı İçin Asgari Ücretin Brüt Tutarı		796,50 TL
Sigorta Primi İşçi Payı	(796,50 TL x %14)	111,51 TL
İşsizlik Sigortası Primi İşçi Payı	(796,50 TL x %1)	7,97 TL
Gelir Vergisi Matrahı		677,02 TL
Gelir Vergisi		101,55 TL
Kesilmesi Gereken Gelir Vergisi Tutarı	(101,55x18x%80)	1.462,32 TL

Asgari ücret üzerinden hesaplanan verginin %80'i ($101,55 \times 0,80 =$) 81,24 TL ile işçi sayısının çarpımı sonucu bulunan tutar ($81,24 \times 18 =$) 1.462,32 TL, hesaplanan verginin %80'inden ($2.295 \times 0,80 =$) 1.836 TL daha düşük olduğu için terkin edilecek tutar 1.462,32 TL olacaktır.

Teşvikten yararlanmaya başlanmasından sonra işçi çıkarılması nedeniyle işçi sayısında azalma olması halinde, terkin edilecek vergi tutarının tespitinde, kalan işçi sayısı dikkate alınacaktır. İşçi sayısındaki azalma sonucu işyerindeki işçi sayısının on işçinin altına düşmesi halinde, o işyerinde işçi sayısı yeniden on işçiye ulaşmadıkça teşvik uygulanmayacaktır. İşçi sayısı on kişiyi tekrar aşan mükellefler, teşvikten kalan süre için yararlanacaklardır.

Teşvik kapsamında baz alınacak işçi sayısının tespitinde, aylık prim ve hizmet belgesinde kayıtlı işçi sayısı dikkate alınacaktır.

Kıst dönem çalışan işçiler nedeniyle yararlanılacak teşvik tutarının belirlenmesinde ise ilgili ayda çalışılan süreye isabet eden ücret üzerinden hesaplanan gelir vergisi terkine konu olacaktır. Ancak, bu suretle faydalanılacak tutar, asgari ücret üzerinden kıst döneme ilişkin olarak ödenmesi gereken verginin tutarını geçemeyecektir.

9.7- Teşvikin Uygulanması

Gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanacak olan mükellefler, ilgili döneme ilişkin verecekleri muhtasar beyannamelerinde, çalıştırdıkları tüm işçilere ait ücret matrahlarını beyan ederek bunlara ilişkin vergilerin tahakkuk ettirilmesini sağlayacaktır.

Gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanılabilmek için muhtasar beyanname ile birlikte Gelir Vergisi Stopajı Teşvikine ilişkin bildirim de verilmesi gerekmektedir. Bu bildirimde teşvikin uygulanması

kapsamında işyerleri ve istihdam edilen işçilere ilişkin bilgiler ve terkin konusu olacak vergi tutarı yer almaktadır.

5084 sayılı Kanun gereğince gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanacak olan mükellefler, Gelir Vergisi Stopajı Teşvikine İlişkin Bildirimde yer alan terkin konu olacak vergi tutarını verecekleri muhtasar beyannamenin Tablo-1 “Matrah ve Vergi Bildirimi” bölümünün (18) no’lu satırında göstereceklerdir.

Bu çerçevede vergi dairesince alınan muhtasar beyannameler üzerinden gerekli tahakkuk işlemi yapılacaktır. 5084 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde terkin konu edilen tutar muhtasar beyannamenin (18) no’lu satırında gösterilmiş olduğundan, vergi dairesince ayrıca bir terkin işlemi yapılmayacaktır.

Bildirim muhtasar beyannamenin verildiği vergi dairesine verilir. Bildirimin verildiği vergi dairesinin sınırları içerisinde yer almayan işyerlerindeki istihdam dolayısıyla teşviktan yararlanılmışsa, bildirimin bir örneği vergi dairesi tarafından gerekli kontrollerin yapılması açısından işyerinin bulunduğu ilgili vergi dairesine ayrıca gönderilir.

9.8- Diğer Hususlar

Teşviktan yararlanan mükelleflerin sonradan yapılan tespitlerde teşviktan yararlanma şartlarına hâiz olmadıklarının belirlenmesi halinde tahakkuk ettirilerek terkin edilen verginin, Vergi Usul Kanunu ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri çerçevesinde gerekli müeyyideler uygulanarak tahsil edileceği tabidir.

10- ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME FAALİYETLERİNİN DESTEKLENMESİ HAKKINDA KANUN KAPSAMINDA DÜZENLENEN GELİR VERGİSİ STOPAJI TEŞVİKİ UYGULAMASI

5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun 12.03.2008 tarihli ve 26814 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış, 31.12.2023 tarihine kadar uygulanmak üzere 01.04.2008 tarihinde yürürlüğe girmiştir. İlgili Kanunun (5904 sayılı Kanunla değişik) 3’üncü maddesinin ikinci fıkrasında kanunda belirtilen merkezlerde çalışan Ar-Ge ve destek personelinin ücretleri belli oranlarda gelir vergisinden istisna edilmiştir. İlgili kanun maddesi aşağıdaki gibidir.

“Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personelinin; bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar için yüzde doksanı, diğerleri için yüzde sekseni gelir vergisinden müstesnadır.”

Kanun kapsamında Ar-Ge personeli: Ar-Ge faaliyetlerinde doğrudan görevli araştırmacı ve teknisyenleri,

Araştırmacı: Ar-Ge faaliyetleri ile yenilik tanımı kapsamındaki projelerde, yeni bilgi, ürün, süreç, yöntem ve sistemlerin tasarım veya oluşturulması ve ilgili projelerin yönetilmesi süreçlerinde yer alan en az lise mezunu uzmanları,

Teknisyen: Mühendislik, fen ve sağlık bilimleri alanlarında yüksek öğrenim görmüş ya da meslek lisesi veya meslek yüksek okullarının teknik, fen ve sağlık bölümlerinden mezun, teknik bilgi ve deneyim sahibi kişileri,

Destek personeli ise; Ar-Ge faaliyetlerine katılan veya bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili yönetici, teknik eleman, laborant, sekreter, işçi ve benzeri personeli” şeklinde tanımlanmıştır.

İstisna; Ar-Ge ve destek personelinin, Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri kapsamında yaptıkları çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleriyle sınırlıdır. Kapsamdaki personelin başka faaliyetlerde de çalışmaları halinde istisna ücret tutarı, kapsamdaki personelin Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ayırdıkları zamanın toplam çalışma zamanına oranı dikkate alınarak hesaplanır.

Gelir vergisi stopajı teşvikiyle kapsamdaki personelin ücretlerinin bir kısmı vergiden müstesna tutulmuştur. Dolayısıyla teşvik Ar-Ge personelinin istihdam eden işverene değil çalışanlara tanınmış bir teşviktir. Teşvikin işverene yansıyıp yansımayacağı, iş akdine ve ücretin net veya brüt olarak kararlaştırılmış olmasına bağlı olarak değişebilecek olup, ücretin brüt olarak belirlendiği durumda teşvikten tamamen ücretlinin yararlanacağı açıktır.

GVK’nın 89’uncu maddesinin birinci fıkrasının (9) numaralı bendi gelir vergisi mükelleflerince, 5520 sayılı Kanunun 10’uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ise kurumlar vergisi mükelleflerince, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100’ü oranında hesaplanacak “Ar- Ge” indirimini düzenlemiş olup, 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamındaki indirim, istisna, destek ve teşviklerden yararlanan mükellefler, ayrıca belirtilen Ar-Ge indirimlerinden yararlanamayacaklardır.

5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamındaki indirim, istisna, destek ve teşviklerden yararlanan mükellefler, 29.01.2004 tarihli ve 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun aynı mahiyetteki hükümlerinden faydalanamayacaklardır.

Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 4. maddesinin altıncı fıkrasında, Kanunun uygulamasına ve denetimine ilişkin usul ve esasların, TÜBİTAK’ın görüşü alınarak Maliye Bakanlığı ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından birlikte çıkartılacak yönetmelikle belirlenmesi öngörülmüştür.

Bu çerçevede 31.07.2008 tarihli ve 26953 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak 01.08.2008 tarihinde yürürlüğe giren, Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinin 10. maddesiyle gelir vergisi stopajı teşviki uygulaması düzenlenmiştir.

Maliye Bakanlığınca yayımlanan 1 Seri No’lu 5746 sayılı Kanun Genel Tebliğinde de, gelir vergisi stopaj teşvikine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

10.1- Teşvik Tutarının Hesaplanması ve Uygulama Prosedürü

• 5746 sayılı Kanun uyarınca Ar-Ge Merkezi belgesi alabilmek için Ar-Ge merkezlerinde en az 50 (elli) tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam edilmesi zorunludur. Bu nedenle, gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanmak için Ar-Ge merkezlerinde en az 50 tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam edilmesi gerekmektedir.

• Ar-Ge merkezleri dışında, teknoloji merkezi işletmelerinde Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknoloji girişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanmak için personel sınırlaması bulunmamaktadır.

• Gelir vergisi stopajı teşvikinin hesaplanmasında kapsama giren personelin fiilen Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ayırdıkları zamanın, toplam çalışma zamanına oranı esas alınacaktır. Diğer bir ifade ile kapsamdaki personelin başka faaliyetlerde de çalışmaları halinde istisna ücret tutarı, kapsamdaki personelin fiilen Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ayırdıkları zamanın toplam çalışma zamanına oranı dikkate alınarak hesaplanır.

• Kanun kapsamında faaliyette bulunan personelin, ay içindeki çalışmalarının tamamının Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olması halinde hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri de 50 (elli) tam zaman eşdeğerinin hesabında bu kapsamda değerlendirilerek gelir vergisi stopajı teşviki uygulamasında dikkate alınacaktır. Ancak, bir günde 8, haftada 45 saatin üzerindeki çalışma süreleri ile ek çalışma süreleri 50 (elli) tam zaman eşdeğerinin hesabında dikkate alınmaz.

• Kısmî çalışma halinde ise, personelin Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ayırdığı zamanın toplam çalışma zamanına oranı dikkate alınmak suretiyle bulunan ücret tutarları Ar-Ge ve yenilik harcaması olarak dikkate alınacaktır. Kısmî çalışan personelin hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri dikkate alınmaz.

• Teşvik uygulamasında istisna, Ar-Ge ve destek personelinin Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında fazla mesai dahil çalıştığı süreye ilişkin ücret matrahına uygulanacaktır. Ücret matrahına söz konusu istisnanın uygulanması sonucu vergiye tabi ücret ile bu ücret üzerinden yapılan stopaj tutarı muhtasar beyannameye yansıtılacaktır.

• Gelir vergisi stopajına ilişkin teşviklerden yararlanacak olan destek personelinin tam zaman eşdeğeri sayısı, toplam tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının %10'unu geçemez. Hesaplamalarda çıkan kesirler tama tamamlanır. Destek personelinin tam zaman eşdeğeri sayısı, toplam tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının %10'unu geçmesi halinde brüt ücreti en az olan destek personelinin ücretinden başlanılarak hangi personelin faydalanacağı belirlenir. Yararlanacaklar kapsamında olanların ücretleri eşit ise işverenlerce belirlenecektir.

Diğer taraftan, 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanunun 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasına ilişkin olarak 5838 sayılı Kanunun 8'inci maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 75'inci maddesi uyarınca; 31.12.2013 tarihine kadar, 28.02.2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen Ar-Ge ve destek personelinin, bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretlerine öncelikle asgari geçim indirimi uygulanacak, kalan kısmın ise; doktoralı olanlar için %90'ı, diğerleri için %80'i verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilecektir.

Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında çalışanlara ödenen ücretlerin sadece vergiye tabi kısmı muhtasar beyannameye yansıtılır. Muhtasar beyannameyle birlikte, 1 Seri No'lu Tebliğin ekinde örnekleri yer alan "İstihdam Edilen Ücretlilere İlişkin Bilgiler" ile "Ar-Ge ve Yenilik Faaliyetleri Kapsamında Ücret Ödemeleri İstisnasına İlişkin Bildirim" verilir.

Örnek 1

(X) Anonim Şirketine ait Ar-Ge merkezinde 60 tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli ve 5 tam zaman eşdeğer destek personeli çalışmakta olup, Ar-Ge personelinin 8'i doktoralıdır. Doktoralı personel Bay (A)'ya, Ar-Ge faaliyeti kapsamındaki çalışmasına ilişkin 3.000-TL brüt ücret ödenmektedir.

(X) A.Ş.'nin bu kapsamda yapacağı ücret ödemelerinden Ar-Ge kapsamında çalıştırılan doktoralı ve bekar personel Bay (A)'ya ait istisna uygulaması aşağıdaki gibi olacaktır.

• Brüt Ücret Tutarı		3.000,00 TL
• Vergiye Tabi Ücret Matrahı	[3.000-(3.000x % 15=)]	2.550,00 TL
(SSK. Primi İşçi Payı %14 + İşsizlik Sig. Primi İşçi payı %1=%15)		
• Ücretler Üzerinden Hesaplanan Gelir Vergisi Tutarı	(2.550x0,15)	382,50 TL
• Mahsup Edilecek Asgari Geçim İndirimi Tutarı		59,73 TL
(265 Seri No'lu Tebliğe göre hesaplanan tutar)		
• A.G.İ.'nin Mahsubundan Sonra Kalan Tutar	(382,50-59,73)	322,77 TL
• Terkin Edilecek Tutar	(322,77x0,9)	290,50 TL
• Vergi Dairesine Ödenecek Tutar	(322,77-290,50)	32,27 TL

Böylece Ar-Ge merkezinde çalışan Bay (A)'nın ücret gelirinden kesilen gelir vergisi tutarından asgari geçim indirimi mahsup edildikten sonra kalan vergi tutarının %90'ı olan 290,50 TL terkinde konu olacak, terkin sonrası kalan 32,27 TL tutarındaki gelir vergisi ise vergi dairesine ödenecektir.

Söz konusu hesaplama, Ar-Ge kapsamında çalışan doktoralı ve diğer personelin her biri için yapılarak, 1 Seri No'lu 5746 Sayılı Kanun Genel Tebliğinin Ek:1 ve Ek:2'sinde yer alan "İstihdam Edilen Ücretlilere İlişkin Bilgiler" ile "Ar-Ge ve Yenilik Faaliyetleri Kapsamında Ücret Ödemeleri İstisnasına İlişkin Bildirim" doldurulacak ve muhtasar beyanname ekinde verilecektir.

Örnek 2: Yürütülmekte olan Ar-Ge projesinin (B) Kamu kurumu tarafından desteklenmesine karar verilmiş ve destek karar yazısı 01/07/2011 tarihi itibarıyla düzenlenmiştir. Bu projede çalışan araştırmacı ve bekâr Bayan (D)'nin almış olduğu 2.000 TL'lik brüt ücrete ilişkin istisna uygulaması aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

• Brüt Ücret Tutarı		2.000,00 TL
• Ücret Matrahı	[2.000-(2.000x %15=)]	1.700,00 TL
(SSK.Primi İşçi Payı %14 + İşsizlik Sig. Primi İşçi payı %1=%15)		
• Ücretler Üzerinden Hesaplanan Gelir Vergisi Tutarı	(1.700,00 x0,15)	255,00 TL
• Mahsup Edilecek Asgari Geçim İndirimi Tutarı		59,73 TL
(265 Seri No'lu Tebliğe göre hesaplanan tutar)		
• Asgari Geçim İndiriminin Mahsubundan Sonra Kalan Tutar	(255-59,73)	195,27 TL
• Terkin Edilecek Tutar	(195,27x0,8)	156,21 TL
• Vergi Dairesine Ödenecek Tutar	(195,27-156,21)	39,06 TL

Böylece Kamu kurumu tarafından desteklen Ar-Ge projesinde çalışan Bayan (D)'nin 01/07/2011 tarihinden itibaren ücret gelirinden asgari geçim indirimi mahsup edildikten sonra kalan vergi tutarının %80'i olan 156,21 TL terkinde konu olacak, istisna dışında kalan gelir vergisi tutarı olan 39,06 TL ise muhtasar beyannameye dahil edilerek vergi dairesine ödenecektir.

10.2- Teşvikten Yararlanmaya Başlama Zamanı

Gelir vergisi stopajı teşviki uygulaması 01.04.2008 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

1 Seri No'lu Genel Tebliğde yapılan açıklamaya göre gelir vergisi stopajı teşvikinden;

- Ar-Ge merkezlerinde, Ar-Ge merkezi belgesinin düzenlendiği,
- Rekabet öncesi işbirliği projelerinde, proje sözleşmesinin yürürlüğe girdiği,
- Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge ve yenilik projesinin onaylandığı,
- Teknogirişim sermaye desteklerinde, kamu idaresi tarafından iş planının onaylandığı,
- Kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca

desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, destek karar yazısının düzenlendiği veya proje sözleşmesinin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren başlanır.

10.3- Daha Önce Başlamış Projelerde Teşvikten Yararlanmaya Başlama Zamanı

5746 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce başlanılmış olan Ar-Ge ve yenilik projelerinde;

• Kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerine ilişkin destek karar yazısı veya proje sözleşmesinin 01/04/2008 tarihinden önce yürürlüğe girmesi halinde 01/04/2008,

• Ar-Ge merkezlerinde yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, Ar-Ge merkezi belgesinin düzenlendiği, tarih itibarıyla gelir vergisi stopajı teşviki hükümlerinden yararlanılacaktır.

10.4- Teşvik Uygulaması Dışında Kalan Ödemeler

5746 sayılı Kanunda belirtilen gelir vergisi stopajı teşvikinden kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personelinin yararlanacağı belirtilmiş olup, aşağıda belirtilen ödemeler nedeniyle gelir vergisi stopajı teşviki uygulamasından yararlanılamayacaktır.

- Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamı dışındaki çalışmalara ait ücret ödemeleri,
- Ar-Ge ve yenilik projelerinde görev alan ve/veya işletmelerde çalışan kamu personeline yapılan ücret ödemeleri,
- Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında ay içinde kısmi zamanlı olarak çalışan personelin hak kazanılmış hafta tatili, yıllık ücretli izin ve mazeret izni gibi sürelerle isabet eden ücret ödemeleri.

10.5- Kanunun Yürürlük Tarihi ve Teşvikten Yararlanmayanların Hakları

Gelir vergisi stopajı teşvikini öngören yasal düzenleme 01.04.2008 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

1 Seri No'lu 5746 Sayılı Kanun Genel Tebliğinde yapılan açıklamaya göre, 5746 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği tarih ile Tebliğin yayımlandığı 06.08.2008 tarihi arasında, şartları yerine getirmiş olup da gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanmamış olanların talepte bulunmaları halinde, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun düzeltme hükümlerine göre gerekli düzeltme işlemleri yapılacaktır.

Öte yandan yasal koşulları taşıyanların, Tebliğin yayımından önce de teşvikten yararlanmalarını önleyen bir düzenleme olmayıp, bu çerçevede zamanında teşvikten yararlananların yapmaları gereken bir işlem bulunmadığı düşünülmektedir.

10.6- Teşvik Uygulamasının Sona Erdiği Haller

Aşağıda belirtilen hallerde gelir vergisi stopaj teşviki uygulanmaz:

- 5746 sayılı Kanuna göre Ar-Ge merkezi olabilme niteliği, geçici verilendirme dönemini içeren üçer aylık dönemlerde en az 50 (elli) tam zaman eşdeğer personel istihdam şartına bağlanmıştır. Kanunda belirtilen sayıda personel istihdam şartının ihlal edildiği geçici vergilendirme dönemi itibarıyla,
- Ar-Ge ve yenilik projelerinde, projenin herhangi bir nedenle sona ermesi veya projeye verilen desteğin son bulması hallerinde, Ar-Ge ve yenilik faaliyeti bitmiş sayılacağından bu tarihten itibaren,
- KOSGEB teknoloji merkezi işletmelerinde yürütülen projelerin herhangi bir nedenle sona ermesi veya projeye verilen desteğin son bulması hallerinde, Ar-Ge ve yenilik faaliyeti de son bulacağından bu tarihten itibaren,
- Rekabet öncesi işbirliği projesinde yer alan işletmeler, projenin herhangi bir nedenle sona ermesi halinde bu tarihten itibaren, proje sözleşmesinin iptal edilmesi halinde ise denetimin başlama tarihi itibarıyla gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanılamayacaktır.

10.7- Gelir Vergisi Stopajıyla İlgili Diğer Konular

5746 sayılı Kanunun 4. maddesinin beşinci fıkrasında; bu Kanun kapsamındaki indirim, istisna, destek ve teşviklerden yararlananların; 193 sayılı Kanunun 89'uncu maddesinin birinci fıkrasının (9) numaralı bendi, 5520 sayılı Kanunun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ve 29/01/2004 tarihli ve 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun aynı mahiyetteki hükümlerinden ayrıca yararlanamayacağı hükme bağlanmıştır.

Bu Kanunda yer alan istisna ile 5084 sayılı Kanunda öngörülen, hesaplanan verginin bir kısmının terkinin teşvikinin aynı mahiyette olup olmadığı çok açık olmamakla birlikte, Yönetmelikte bu konu açıkça düzenlenmiş ve bu Kanun kapsamında gelir vergisi istisnasından yararlanan personel için 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un hükümlerinden aynı vergilendirme dönemi içinde ayrıca yararlanılamayacağı belirtilmiştir.

Tamamlanmamış bir Ar-Ge ve yenilik projesinin devredilmesi durumunda, Ar-Ge ve yenilik projesini devralan işletme, 1 Seri No'lu 5746 Sayılı Kanun Genel Tebliğinin 3'üncü bölümünde belirtilen esaslar çerçevesinde gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanır.

5746 sayılı Kanun kapsamında gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanan personel için işverenler 5084 sayılı Kanun hükümlerinden aynı vergilendirme dönemi içinde ayrıca yararlanamazlar. Ancak Ar-Ge ve destek personeli dışında kalan personel ile tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının %10'unu aşan destek personeli için gerekli şartların taşınması halinde, 5084 sayılı Kanunda öngörülen destek ve teşvik unsurlarından yararlanılabilir.

Kanun kapsamında gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlananların, teşvikten yararlanma şartlarına haiz olmadıkları halde haksız yere yararlandıklarının tespiti halinde, haksız yere yararlanılan teşvik tutarları 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri çerçevesinde gerekli müeyyideler uygulanarak tahsil edilir.

Diğer taraftan 3 Seri No'lu 5746 Sayılı Kanun Genel Tebliğinde 28.02.2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunda belirtilen damga vergisi istisnası uygulamasına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

11- SONUÇ

Çalışmamızda 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda sayılan gelir unsurlarından biri olan ücret gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin düzenlemeler detaylı bir biçimde ele alınıp anlatılmaya çalışılmıştır. Kanunda ücretler vergilendirme bakımından gerçek ücretler ve diğer ücretler olmak üzere iki gruba ayrılmıştır. Ancak ücretlerin vergilendirilmesinde temel olarak gerçek usul kabul edilmiş, bu usulde de temel prensibin tevkif usulü olduğu vurgulanmıştır. Diğer ücretlerin vergilendirilmesi ise karne esasına dayanmakta olup, Gelir Vergisi Kanununun 64'üncü maddesinde sayılan hizmet erbabının safi ücretleri takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25'i olarak tespit edilmektedir.

Gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde safi ücret tutarı vergiye tabi olup safi ücret, işveren tarafından verilen para ve ayınlarla, sağlanan yararlar toplamından bazı indirimlerin yapılmasından sonra kalan tutardır.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda düzenlenen istisna ve muafiyet uygulamaları ile mükellefe bir takım kolaylıklar sağlanmaya çalışılmıştır. Ayrıca 5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile, yatırımların ve istihdamın teşviki amacıyla ücretlerde vergi terkin, ve 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile de gelir vergisi stopajı teşviki uygulaması düzenlenmiştir.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu,
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu,
- Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği,
- 5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun,
- 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun.