



ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRMESİ ve BEYANI

Şengül SAKİ(*)

1 - GİRİŞ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 'Mevzu' başlıklı 1'inci maddesinde gerçek kişilerin gelirlerinin Gelir Vergisine tabi olduğu belirtilmiş, 'gelir' kavramının tanımı ise " bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı " şeklinde yapılmıştır. Tanımdan anlaşılacağı gibi yalnızca gerçek kişilerin gelirleri Gelir Vergisine tabi kılınmıştır. Gelire giren kazanç ve iratların neler olduğu ise Kanun'un 2'inci maddesinde sayılmıştır. Söz konusu maddenin 3'üncü bendinde yer verilen 'ücretler' Gelir Vergisi Kanunu'nun 61 ila 64'üncü maddelerinde detaylı olarak ele alınmış, bu doğrultuda ücret ve işveren kavramlarının tarifi, gerçek ücretin tespitinde yapılması gereken indirimler ve diğer ücretler konularında düzenlemelere yer verilmiştir. Ayrıca Kanun'un belli bazı maddelerinde de ücret gelirlerine ilişkin çeşitli hükümler yer almış olup, tüm bu düzenlemeler ışığında ücret gelirlerinin vergilendirmesindeki ve beyanındaki temel esasların açıklanması makalenin konusunu oluşturmaktadır.

2- ÜCRETİN TANIMI

Hukuki ve iktisadi açıdan değişik tanımları yapılan ücret; teknik bilgi, yetenek, deneyim gibi fikri ve bedensel boyutlu emeğin arzı karşılığında elde edilen nakdi ve aynı ödemelerin tümünden oluşmaktadır.¹ Genel olarak ödenek, tazminat, zam, avans, aidat, prim, ikramiye gibi değişik adlar altında yapılan ödemelerin tümü ücreti ifade etmektedir.²

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinde ise ücret, "işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat-

(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

¹ AKYILDIZ Hüseyin, Ücret Yapısının Oluşumu, SDÜ Yayını No:11 SDÜ Basımevi, Isparta, 2001, sf.33

² BİLİCİ Nurettin, Vergi Hukuku, Yaklaşım Yay.,Ankara,2003 sf.182

lerdir.” şeklinde tanımlanmıştır. Tanımdan anlaşılacağı gibi, ücret bedensel ya da zihinsel bir emek karşılığında işverenden elde edilen hasılayı ifade etmektedir. Bu hasıla para şeklinde olabileceği gibi aynı veya para ile temsil edilebilen menfaat şeklinde de olabilmektedir.

Kanun’un 61. maddesinin 2. bendinde ücretin ‘ücret’ olma mahiyetini değiştirmeyen unsurlara yer verilmiştir. Bu doğrultuda 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 ücretin niteliğini değiştirmemektedir.

Burada özellik arz eden bir durum olan banka promosyonlarının ücret kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususunda açıklama yapmak yerinde olacaktır.

Konu ile ilgili olarak 20/11/2008 tarihli Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu 4 sayılı Sirkülerinde;

“Bankalar tarafından yapılan promosyon ödemeleri Gelir Vergisi Kanunu açısından değerlendirildiğinde;

Maaş promosyonlarının bankalar tarafından doğrudan çalışanlara puan veya nakit olarak ödenmesi durumunda, banka ile çalışanlar arasında işçi-işveren ilişkisi olmadığından, Bankalar tarafından, vergi mükellefi olsun veya olmasın promosyon anlaşması yapılan kuruma ödeme yapılması ve bu ödemelerin gelir olarak kaydedilmeden çalışanlara aynen aktarılması halinde, ödeme yapan kurum aracı durumunda olacağından, çalışanlara yapılan bu türden ödemelerin ücret olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.” açıklaması yapılmıştır.

Yine Gelir İdaresi Başkanlığı’nın verdiği 23.07.2012 tarihli özalgede;

*“Müşteriniz olan firma personellerine bankanızca yapılan promosyon ödemelerinin doğrudan kuruma yapılması ve bu ödemelerin de ilgili kurumca gelir olarak kaydedilmeden çalışanlara aynen aktarılması veya promosyon ödemelerinin bankanızca doğrudan çalışanlara yapılması halinde ücret olarak değerlendirilmemesi gerekmektedir.”*denilmiştir.

Yapılan bu açıklamalar doğrultusunda, banka promosyonlarının Gelir Vergisi Kanunu’nun 61/2. maddesi kapsamında ele alınması mümkün görünmemektedir.

2.1- Ücret Sayılan Ödemeler

Gelir Vergisi Kanunu’nun 61’inci maddesinde yer alan hükme göre aşağıda yazılı ödemeler de ücret sayılmaktadır;

1. 23’üncü maddenin 11 numaralı bendine göre istisna dışında kalan (Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu’nun geçici 20’nci maddesinde belirtilen bankalar, sigorta ve reasürans şirketleri, ticaret odaları, sanayi odaları, borsalar veya bunların teşkil ettikleri birliklerin personellerinin malullük, yaşlılık ve ölümlerinde yardım yapmak üzere kurulan sandıklardan ödenen ve en yüksek devlet memuruna ödenen tutarı aşmayan kısım istisna kapsamındadır.) emeklilik, maluliyet, dul ve yetim aylıkları,

2. Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler,

3. TBMM, İl Genel Meclisi ve Belediye Meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzer diğer kişilere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,

4. Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle, tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,

5. Bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,

6. Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler.

2.2- Ücretin Unsurları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesinde yapılan ücret tanımından, ücretin unsurlarını da çıkarmak mümkündür. Gelir Vergisi açısından bir ödemenin ücret ya da başka bir gelir unsuru olarak vergilendirilip vergilendirilmeyeceği aşağıda sayılan üç unsura göre tespit edilmektedir. Bu üç unsur birlikte varsa elde edilen gelir ücret olarak vergilendirilecek, aksi takdirde ücretten söz etmek mümkün olmayacaktır.

Bir işverene tabi olma: Herhangi bir ödemenin ücret olarak kabul edilebilmesi için gerekli olan ilk unsur çalışanın işverene tabi olmasıdır. İşveren, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dâhilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir. Çalışanın işverene bağlılığı, fiili olabileceği gibi kanun, tüzük, yönetmelik veya sözleşmelerle de saptanmış olabilmektedir.

Belli bir iş yerine bağlı olma: İş yeri ticari, sınai, zirai ve mesleki bir faaliyetin yürütülmesi için tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerlerdir. Bu yerlere bağlılık, hukuki anlamda bir bağlılıktır. Hizmetin mutlaka fiilen işyerinde yapılması zorunlu değildir.

Hizmetin karşılığı olarak bir ödemenin yapılması: Ödeme bir hizmet karşılığı değilse ücret sayılmasına imkân yoktur. Hizmet karşılığı olarak yapılan ödeme, nakit (haftalık, aylık vb.), ayın (hizmet karşılığının mal olarak verilmesi) veya para ile temsil edilebilen menfaatler (konut, araç sağlanması gibi) şeklinde olabilmektedir.

3- ÜCRET GELİRİNİN ELDE EDİLMESİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde tanımlanan gelir kavramı "elde etme" ile ilişkilendirmiştir. Bu açıdan vergilendirilecek ana unsur "gelir" olduğuna göre verginin doğduğu an, gelirin elde edildiği an olarak kabul edilecektir.³ Bu bağlamda Kanun'un 61'inci maddesinde ücret tanımlanırken kullanılan "...verilen para ve ayınlar ile sağlanan... menfaatler..." ibareleri ile Kanun'un "vergi tevkifatı" başlığını taşıyan hükmünde ifadesini bulan "ödemeler" ibaresi, ücretin elde edilmesinde "tahsil esasının" kabul edildiğini göstermektedir.⁴ Dolayısıyla genel kural olarak fiili olarak tasarruf edilmiş ücretler vergilendirilebilir gelir olarak kabul edilmektedir.⁵

³ ÖZBALCI Yılmaz (1997), Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları sf:519

⁴ ÖZBALCI Yılmaz (1997), Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları sf:520; N.Semih Öz, (2006) Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay (Elde Etme) sf:20

⁵ Doktrinde ücret gelirlerinde elde etmenin hangi anda doğduğu konusunda tartışmalar bulunmaktadır. Bu bağlamda ücretlerde elde etmenin, "hukuki tasarruf" imkânının doğduğu anda gerçekleşmekte olduğu ileri sürülmektedir. Yani ücret geliri elde eden açısından, talep edilebilir hale geldiği durumda, elde etmenin gerçekleştiği kabul edilmektedir. Zira aynı tarihte, ekonomik tasarruf imkânına da kavuşulmuş olduğu kabul görmektedir. (Özbalcı, sf.520; Öz, N.S. (2006) sf.20). Bu görüşün dayanağını GVK'nın "vergi tevkifatı"nı düzenleyen 94. maddesinde yer alan "...ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada" tevkifatın yapılacağı ifadesi oluşturmaktadır. Bu hükümde yer alan "hesaben" kelimesinin, tevkifata tabi ücret gelirlerinin elde edilmesinde "tasarruf esasının" geçerli olduğu yönünde görüşlerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. (Öz, sf.121). (Ö.Biyan, G.Yılmaz, **Ücretlerin Vergilendirilmesine İlişkin Karşılaştırmalı Bir Öneri: Beyanname Yükümlülüğü** Maliye Dergisi Sayı:162 Ocak-Haziran 2012 sf.192)

4- ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRME ŞEKİLLERİ: GERÇEK ÜCRETLER VE DİĞER ÜCRETLER**4.1- Gerçek Ücretler****4.1.1- Safi Ücretin Tespiti**

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Gerçek Ücretler" başlığını taşıyan 63'üncü maddesinde, ücretin gerçek safi değerinin hesaplanması gerektiği belirtilmiş ve bu suretle ücretlerde matrahın "gerçek usulde" vergilendirilmesi esası belirlenmiştir. Gerçek usulde vergilendirmenin de işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatlerin toplamından başka bir deyişle gayrisafi ödemelerden, maddede sayılan indirimlerin yapılması suretiyle gerçekleştirileceği saptanmıştır. 63'üncü madde hükmünde, gerçek safi ücrete ulaşmada, gayrisafi ücretten yapılacak indirimler maddeler halinde sıralanmıştır. Genel olarak söz konusu indirimlerin, sosyal güvenlik kurumlarına yapılan ödemelerden, belli kurum ve birliklere ödenen aidat ve primlerden, Türkiye'de kâin sigorta ve emeklilik şirketlerine ödenen katkı paylarından ve sendikalara ödenen aidatlardan oluştuğu görülmektedir.⁶

4.1.1.1- OYAK ve Benzeri Kamu Kurumlarınca Yapılan Yasal Kesintiler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 63/1'inci maddesinde "657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 190'ıncı maddesi uyarınca yapılan kesintilerle, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kanuni kesintiler" safi ücretin tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir.

4.1.1.2- Emekli Aidatı ve Sosyal Sigorta Primleri

Gelir Vergisi Kanunu'nun 63/2'inci maddesine göre kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20'nci maddesinde belirtilen 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 indirilebilmektedir.

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.

4.1.1.3- Şahıs Sigorta Primleri

Gelir Vergisi Kanunu'nun 63/3'üncü maddesinde, 29.06.2012 tarihli ve 28338 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6327 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla yapılan değişiklik ile (Yürürlük 01.01.2013) " *sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması şartıyla; ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortası poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, sağlık, hastalık, sakatlık, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin* " safi ücretin tespitinde indirim konusu yapılabileceği hükmolunmuştur. Ayrıca

⁶ Ö. Biyan, G. Yılmaz, **Ücretlerin Vergilendirilmesine İlişkin Karşılaştırmalı Bir Öneri: Beyanname Yükümlülüğü** Maliye Dergisi Sayı 162 Ocak-Haziran 2012 sf.193)

maddenin parantez içi hükmünde “İndirim konusu yapılacak primler toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin %15’ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Bakanlar Kurulu bu bentte yer alan oranları yarisına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir.” ifadesine yer verilmiştir.

Yine aynı Kanun’la Gelir Vergisi Kanunu’nun 40/9’uncu maddesinde yapılan değişiklik ile “İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı paylarının” ticari kazancın tespitinde indirilebileceği belirtilmiş, parantez içi hükmünde ise “İşverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen ve ücretle ilişkilendirilmeksizin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılacak katkı paylarının toplamı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15’ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. *Gerek işverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları, gerekse bu Kanunun 63’üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15’ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Bakanlar Kurulu bu oranı yarisına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir.*” hükmü getirilmiştir.

6327 sayılı Kanun ile gerçekleştirilen ve 01.01.2013 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren bu değişikliklerin önemli yanlarına bakılacak olursa,

- a) Bireysel emeklilik sistemine yapılan katkı payı ödemelerinin,
 - ücretliler için vergiye tabi ücret matrahının,
 - yıllık beyanname veren mükellefler için ise yıllık vergi matrahlarının tespitinde indirim konusu yapılamayacak olması,
- b) GVK Madde 63/3 kapsamında hizmet erbabı tarafından ödenen şahıs sigorta primlerinin ücret stopaj matrahından indirilebilecek tutarının tespitinde dikkate alınacak oranın %15 olarak güncellenmesi,
- c) GVK Madde 40/9 kapsamında **ücretle ilişkilendirilmeksizin** ticari kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecek olan, işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı paylarının tespitinde dikkate alınacak oranın %15 olarak güncellenmesi olarak karşımıza çıkmaktadır.⁷

Söz konusu değişikliklerin ardından yayımlanan 85 No.lu Gelir Vergisi Sirkülerinde konuyla ilgili açıklamalar yer almıştır. Buna göre, ücretli tarafından indirim konusu yapılacak primlerin toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin %15’ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamayacaktır. Yıl içinde asgari ücret tutarında meydana gelebilecek değişiklikler, indirim yapılacak tutarların hesabında dikkate alınacaktır.

İndirim konusu yapılacak prim tutarının tespitinde esas alınacak ücret, işveren tarafından çalışana hizmeti karşılığında ödenen aylık (maaş), prim, ikramiye, sosyal yardımlar ve zamlar gibi vergiye tabi sürekli nitelikteki ödemelerin brüt tutarlarının toplamı olacaktır. Gider karşılığı olarak ödenen tutarlar (yapılan gerçek bir giderin karşılığı olsun olmasın) dikkate alınmayacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 40’ıncı maddesinin birinci fıkrasının (9) numaralı bendi kapsamında yapılacak indirim ise, işverenler tarafından hizmet erbabına yönelik olarak sadece bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı paylarını içermekte olup, şahıs sigorta primlerini içermemektedir.

⁷ G. Ögredik, www.muhasabetr.com

İşverenlerce ödenen şahıs sigorta primleri, işle ilgili olarak ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen ücret kapsamında olduğundan, Gelir Vergisi Kanununun 40'ıncı maddesinin (1) numaralı bendi çerçevesinde genel gider olarak her hangi bir tutar ve oran sınırlaması olmaksızın indirim konusu yapılabilecektir.

Hem işveren tarafından bireysel emeklilik sistemine katkı payı ödenmesi hem de ücretli tarafından şahıs sigortalarına prim ödemesinin bulunması ve bunların toplam tutarının yukarıda belirtilen sınırı aşması halinde, indirimin öncelikli olarak ücret matrahının tespitinde mi yoksa ticari kazancın tespitinde mi yapılacağı konusu taraflarca, mükerrer indirimde izin verilmeksizin, serbestçe belirlenebilecektir.

Örnek: Ücretlinin Kasım 2013 döneminde şahıs sigortalarına yaptığı prim ödemelerinin tutarı 200 TL'dir. Bu tutara ilave olarak ücretli tarafından 150 TL, işveren tarafından 150 TL olmak üzere bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payı tutarı 300 TL'dir. Ücretlinin aylık brüt ücreti 2.000 TL, önceki dönemlerde (Ocak-Ekim/2013) indirim konusu yapılmış toplam tutar ise 600 TL'dir.

Ücretli tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payı tutarı olan 150 TL hiçbir surette vergiye tabi ücret matrahından indirilemeyecektir.

Bu verilere göre;

Aylık Brüt Ücret	2.000 TL
Şahıs Sigortalarına Yapılan Prim Ödemesi (ücretli)	200 TL
Bireysel Emeklilik Sistemi Katkı Payı Ödemesi (işveren)	150 TL
Önceki Dönemlerde (Ocak-Ekim/2013) İndirim Konusu Yapılmış Toplam Tutar (Varsayılan)	600 TL
Brüt Ücretin % 15'i	300 TL

İşverence ödenen katkı payı ile ücretli tarafından ödenen primlerin toplam tutarı 350 TL olmasına rağmen brüt ücretin %15'inin 300 TL olması nedeniyle, işçi ve işveren tarafından toplam indirilecek katkı payı tutarı 300 TL olacaktır.

İndirimde ücret matrahının tespitine öncelik verilmesi durumunda, ücretli tarafından ödenen prim tutarı 200 TL, Gelir Vergisi Kanunu'nun 63/3 üncü maddesi uyarınca ücretin safi tutarının tespitinde indirim konusu yapılacaktır. Aynı dönemde işveren tarafından ödenen katkı payı tutarının ise sadece 100 TL'lik kısmı ücretle ilişkilendirilmeksizin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilecektir. İşveren tarafından ödenen ancak Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/9'uncu maddesi uyarınca indirilemeyen 50 TL ise ücret olarak stopaj yoluyla vergilendirilmek suretiyle ticari kazancın tespitinde dikkate alınabilecektir. Asgari ücretin yıllık tutarı ayrıca dikkate alınacaktır.

6327 sayılı Kanun'un 5 ve 8'inci maddeleriyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 63 ve 89'uncu maddelerinde yapılan değişiklikler uyarınca, 1/1/2013 tarihinden itibaren, ücretliler için vergiye tabi ücret matrahının; yıllık beyanname veren mükellefler için vergi matrahlarının tespitinde bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları indirim konusu yapılamayacaktır.

Söz konusu hükümler 1/1/2013 tarihinde yürürlüğe gireceğinden, anılan tarihten önceki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak ücretliler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları 3 sıra no.lu Gelir Vergisi Sirkülerinde yapılan açıklamalara göre sadece ilgili vergilendirme dönemi itibarıyla vergiye tabi ücret matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. Yıllık beyanname

veren mükellefler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ise anılan sirkülerde yapılan açıklamalara göre 2012 takvim yılına ilişkin olarak verilen yıllık beyannamede gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. Mükelleflerce ödenen primlerin yıllık beyanname ile beyan edilen gelirden indirebilmesi için, bu primlerin ücretin safi tutarının tespitinde ayrıca indirilmemiş olması gerekmektedir. Ayrıca, mükellefin eş ve çocuklarının ayrı beyanname vermeleri halinde, eş ve çocuklar adına ödenen prim ve katkı payları öncelikle kendi gelirlerinden indirilecektir.

3.1.1.4- Sendikalara Ödenen Aidatlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 63/4. Maddesine göre "çalışanlar tarafından ilgili kanunlarına göre, sendikalara ödenen aidatlar" safi ücretin tespitinde indirim unsuru olarak kabul edilmiş, maddenin parantez içi hükmünde ise aidat ödendiğinin tevsik edilmesi şartı getirilmiştir. Buna göre işçi sendikalarına ödenen aidatlar, aidatın ödendiğinin sendika tarafından verilecek bir makbuzla belgelendirilmesi kaydıyla, vergi matrahının tayininde gayrisafi ücret tutarından indirilebilecektir. Ancak sendika aidatı işverenler tarafından ücretlerden kesilmek suretiyle ödenmekte ise ve bu şekilde ödenen aidatın ücret bordrosunda gösterilmesi durumunda makbuz aranmamaktadır.

3.1.1.5- Sakatlık İndirimi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesinde düzenleme altına alınan ve gerçek safi ücrete ulaşmada indirilecek unsurlar dışında, Kanun'un 31.maddesinde düzenlenmiş olan ve safi ücret tutarının tespitinde indirim konusu yapılabilecek olan sakatlık indirimi yer almaktadır. Söz konusu indirim, verginin kişiselleştirilmesinin⁸ yani mali güce göre vergilendirme ilkesinin gerçekleşmesinin en önemli örneğini teşkil etmektedir.⁹ Sadece gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde engelli bireylerin korunması amacıyla geliştirilmiş bir müessese olan sakatlık indirimi hakkında Kanun'un 31.maddesinde aşağıdaki hükümlere yer verilmiştir;

"Çalışma gücünün asgarî % 80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece sakat, asgarî % 60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece sakat, asgarî % 40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derece sakat sayılır ve aşağıda sakatlık dereceleri itibarıyla belirlenen aylık tutarlar, hizmet erbabının ücretinden indirilir."

Sakatlık indirimi;

- Birinci derece sakatlar için, (280 ve 284 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2012 yılı için 770 TL, 2013 yılı için 800 TL)

- İkinci derece sakatlar için, (280 ve 284 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2012 yılı için 380 TL, 2013 yılı için 400 TL)

- Üçüncü derece sakatlar için, (280 ve 284 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2012 yılı için 180 TL, 2013 yılı için 190 TL)'dir.

Tevkifat usulüne tabi olan bir ücretli kişinin kendisi engelli ise sakatlık indirimi tutarı aylık olarak ücret matrahından indirilerek uygulanmaktadır. Ayrıca konu ile ilgili olarak yayımlanan 222 Seri No.lu

⁸ V. Seviğ, "Mali Güce Göre Vergilendirme", www.bumindogruseoz.com

⁹ Ö. Biyan, G. Yılmaz, Ücretlerin Vergilendirilmesine İlişkin Karşılaştırmalı Bir Öneri: Beyanname Yükümlülüğü, Maliye Dergisi Sayı 162 Ocak-Haziran 2012 sf.193

Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde açıklandığı üzere sakatlık indirimden bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan hizmet erbabı da yararlanmaktadır.

Diğer yandan ücret gelirlerini yıllık beyanname ile beyan eden ve bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan hizmet erbabı da sakatlık indiriminden yararlanabilmektedir. Ücret geliri yıl içinde kesintiye tabi olmadığı için yıllık gelir vergisi beyannamesi veren hizmet erbapları da bu indirimi yıllık olarak hesaplayıp beyanname üzerinden indirme imkanına sahiptirler.

3.1.2- 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.

3.1.2.1- Ücretin Kesinti (Tevkifat) Yoluyla Vergilendirilmesi

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.

Genel kural gereği gerçek usule tabi ücretler tevkifat yöntemiyle vergilendirilmekte ve vergilendirme tevkifatla tamamlanmaktadır.¹⁰ Dolayısıyla, nihai vergilendirme yapılan bu kesintiyle olmaktadır. Bu durumun yasal dayanağını GVK'nın 86. maddesinde görmek mümkündür. Sözü geçen 86/1-b maddede uyarınca "tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler ve yine birden fazla işverenden alınan ücretlerde, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı 103. maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2012 yılı için 25.000 TL) aşmayan ücretlilerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri" için yıllık beyanname verilmeyeceği belirtilmek suretiyle söz konusu tevkifatın nihai vergilendirme olduğu açıkça ortaya koyulmaktadır.

GVK'nın 94'üncü madde başlığı "Vergi Tevkifatı" olup ilk fıkrasında, maddede sayılan kamu veya özel kurum veya kuruluşların, dernek veya vakıfların ve diğer gerçek ve tüzel kişilerin, nakden veya hesaben ödeme (avans olarak yapılanlar dahil) yaptıkları esnada, tevkifat yapmaya mecbur oldukları belirtilmiştir. Maddenin devamında ise tevkifata tabi tutulması gereken ödemelerden birisi de "hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61'inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemeler (istisnadan faydalananlar hariç)" olarak belirtilmiştir. Sözü geçen ücret veya ödemelerin nakden veya hesaben yapıldığı esnada GVK'nın 103'üncü maddesindeki tarifede yer alan tutar ve oranlara göre hesaplanarak vergi kesintisi yapılması gerektiği açıklanmıştır. Verginin de yine GVK'nın 104'üncü maddesinde yer alan "Yıllık gelir vergisi, vergiye tabi gelirlerin yıllık toplamından 31'inci maddedeki (sakatlık indirimi) indirimler düşüldükten sonra 103'üncü maddedeki nispetler uygulanmak suretiyle hesaplanır." ifadesine istinaden hesaplanması gerektiğinin altı çizilmiştir.¹¹

Dar mükellef gerçek kişiler de GVK'nın 86/2'inci maddesi hükmü uyarınca tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret gelirleri için beyanname vermeyecekler ve diğer gelirleri için beyanname vermeleri

¹⁰ Öncel, Kumrulu ve Çağan, Vergi Hukuku, 2010 sf:292

¹¹ Ö. Biyan, G. Yılmaz, **Ücretlerin Vergilendirilmesine İlişkin Karşılaştırmalı Bir Öneri: Beyanname Yükümlülüğü**, Maliye Dergisi Sayı 162 Ocak-Haziran 2012 sf.196,197

halinde de bu gelirlerini beyannameye dâhil etmeyeceklerdir. Söz konusu uygulamada, ücret tutarının ve işveren sayısının bir önemi bulunmamaktadır. Ancak bunun için GVK'nın 7/3a-b maddesinde belirtildiği üzere hizmetin Türkiye'de ifa edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi koşulu aranmaktadır.

3.1.2.2- Ücretin Yıllık Beyanname ile Beyan Edilmesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesi doğrultusunda 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 dâhil edilmeyecektir.

Kesintiye tabi tutulmamış ücret gelirleri için ise diğer ücretler hariç, tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname verilmesi gerekmektedir. Ücretlerinden vergi kesintisi yapılan ve işverenler aracılığıyla yıl içinde asgari geçim indiriminden yararlanan mükelleflerin birden fazla işverenden kesintiye tabi ücret geliri elde edip, birden sonraki işverenden aldıkları ücret tutarı beyanname verme sınırını aşması nedeniyle kesintiye tabi ücret gelirlerini yıllık beyannameye dâhil etmeleri halinde, beyan edilen gelir üzerinden hesaplanan vergiden, yıl içinde ödenen ücret üzerinden kesilen gelir vergisinin asgari geçim indirimi düşülmeden önceki tutarı mahsup edilecektir.

2012 yılında elde ettikleri ücret gelirleri nedeniyle beyanname vermek zorunda olanlar şunlardır;

*Birden fazla işverenden kesinti yoluyla vergilendirilmiş ücret geliri elde eden ücretlilerden, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerin toplamı **25.000 TL**'yi (2012 yılı için Gelir Vergisi Kanunu'nun 103'üncü maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutar) aşan ücretliler,

*Ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı (istisna kapsamında olanlar hariç),

*İstisnadan faydalanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlileri,

*Maliye Bakanlığınca yıllık beyanname ile bildirilmesi gerekli görülen ücret ödemesi yapılanlar,

*Ücreti kesinti yoluyla vergilendirilmeyen yukarıda sayılanlar dışında kalan ücretliler.

3.1.2.2.1- Birden Fazla İşverenden Alınan Ücretler

Birden fazla işverenden ücret alan ve birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerin toplamı Gelir Vergisi Kanunu'nun 103'üncü maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2012 yılı için bu tutar 25.000 TL'dir.) aşmayan mükelleflerin, tamamı kesinti yoluyla vergilendirilmiş ücretleri yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir. Ancak, birden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamı 25.000 TL'yi aşması durumunda, ücretlerin tamamı (ilk işverenden alınan ücrette dâhil olmak üzere) yıllık beyannameye dahil edilecektir. Birden fazla işverenden ücret alınması halinde, birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağı ücretli tarafından serbestçe belirlenebilecektir.

Gayrisafi ücret tutarından Gelir Vergisi Kanunu'nun 63'üncü maddesinde hüküm altına alınan **indirimler yapıldıktan sonra bulunan gerçek safi tutar üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 31'inci maddesinde yer alan** sakatlık indirimin yapılmasından sonra bulunan vergi matrahının, Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesine göre ücret gelirinin beyan sınırını aşıp aşmadığının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Örnek:

Birinci işverenden alınan ücret : 31.000 TL

İkinci işverenden alınan ücret : 13.000 TL

Üçüncü işverenden alınan ücret : 8.000 TL

Beyan edilecek gelir tutarı : Yok

Örnekte yer alan ve birinci işverenden alınan ücret toplama dahil edilmeyecek olup, ikinci ve üçüncü işverenden alınan (13.000 TL + 8.000 TL=) 21.000 TL ücretler toplamı 25.000 TL'lik beyan sınırını aşmadığından ücret gelirlerinin tamamı beyan edilmeyecektir.

3.1.2.2.2- Yabancı Bir Ülkedeki İşveren Tarafından Doğrudan Doğruya Ödenen Ücretler

Yabancı ülkelerde bulunan işverenlerden alınan ve tevkifata tabi olmayan ücretler (varsa Türkiye dâhilindeki kazanç ve iratlarıyla birlikte) bir beyanname ile ikametgâhın bulunduğu yerin vergi daire-sine yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Ancak; Gelir Vergisi Kanunu'nun 23'üncü maddesinin 14 numaralı bendi gereğince, kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, iş-verenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler Gelir Vergisinden istisna edilmiştir. Bu istisnanın uygulanmasında ücret, işverenin doğrudan doğruya yurt dışından elde ettiği gelirinden döviz olarak ödenmesi ve hiçbir zaman işverenin Türkiye'de elde ettiği kazançla ilgi-lendirilmemesi gerekmektedir. Bu şartları taşımayan ücret gelirleri için ise yıllık beyanname verilecektir.

Örnek: (A) Firmasının Ankara'daki irtibat bürosunda çalışan Bay (C)'ye, işvereni tarafından Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden 2012 yılında 50.000 Dolar tevkifata tabi tutulmamış ücret ödenmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 23'üncü maddesinin 14 numaralı bendine göre döviz olarak ödenen ücretler gelir vergisinden istisna olduğundan ödevli yıllık beyanname vermeyecektir.

3.1.2.2.3- Yabancı Elçilik ve Konsolosluklarda Çalışan ve İstisnadan Faydalanmayan Memur ve Hizmetlilere Ödenen Ücretler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 'Diplomat Muaflığı' başlıklı 15'inci maddesinde yabancı ülkelerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o ülkenin uyruğunda bulunan memurları dışında kalan memur ve hizmetlilerin yalnızca bu işlerden dolayı aldıkları ücretler, karşılıklı olmak koşuluyla gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Karşılıklılık anlaşmasının uygulanmadığı durumlarda karşılık esasına uymayan ülkenin Türkiye'de-ki temsilciliğinde çalışan memurlar istisnadan yararlanamamaktadırlar. Bu durumda ücret sahiplerinin elde ettikleri tevkifatsız ücret gelirini yıllık gelir vergisi beyannamesiyle oturdukları mahallin vergi dairesine beyan etmeleri gerekmektedir.

3.1.2.2.4- Yıllık Beyan Esasında Beyannamenin Verilme Zamanı ve Yeri

1 Ocak- 31 Aralık 2012 döneminde elde edilen beyana tabi ücret gelirlerinin, GVK'nın 92'inci maddesi uyarınca 2013 yılının Mart ayının başından yirmi beşinci günü akşamına kadar (1 Mart – 25 Mart) verilecek Gelir Vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Beyannamenin mükelle-fin ikametgâhının bulunduğu yer vergi dairesine verilmesi GVK'da hüküm altına alınmıştır.

3.2- Diğer Ücretler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 64'üncü maddesinde;

"Aşağıda yazılı hizmet erbabının safi ücretleri takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 25'idir.

1. Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanlar;

2. Özel hizmetlerde çalışan şoförler;

3. Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri;

4. Gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanlar;

5. Gerçek ücretlerinin tespitine imkan olmaması sebebiyle, Danıştay'ın müspet mütalaasıyla, Maliye Bakanlığına bu kapsama alınanlar.

Diğer ücretler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bunlar beyannameye ithal edilmez." hükümlerine yer verilmek suretiyle gerçek ücretlerin dışında bir vergilendirme şekli öngörülmüştür.

GVK'nın 110'uncu maddesinde düzenlendiği gibi, takvim yılı içinde işe başlayan diğer ücret sahiplerinin vergi matrahı; yıllık diğer ücret matrahından işe başlama ayı hariç tutulmak suretiyle, o yılın sonuna kadarki aylara isabet eden miktar olacaktır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 238'inci maddesi uyarınca; GVK'nın 64.maddesinde sayılı işverenlerin, diğer ücret üzerinden vergiye tabi hizmet erbabına yaptıkları ücret ödemeleri için ücret bordrosu düzenlemelerine gerek bulunmamaktadır. Bu hizmet erbapları, elde ettikleri ücretler için yıllık beyanname vermeyecekler, diğer gelirleri nedeniyle beyanname vermeleri halinde ise bu çeşit ücretlerini beyannameye dahil etmeyeceklerdir.

Diğer ücret kapsamında gelir elde eden mükelleflerin, karne esasına göre vergilendirilmesi zorunlu olup, bu durum VUK'un 247'inci maddesinde yer alan "Gelir Vergisi Kanunu'na göre diğer ücret kapsamında vergilendirilenler vergi karnesi almaya mecburdurlar." hükmünden kaynaklanmaktadır.

GVK'nın 118'inci maddesine göre diğer ücretlere ilişkin verginin;

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 gerekmektedir.

4- ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 32'inci maddesinde düzenlenmiş olan asgari geçim indirimi 1.1.2008'den itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere yürürlüğe girmiş ve konu hakkında anılan kanun maddesinde aşağıdaki hükümlere yer verilmiştir.

"Ücretin gerçek usulde vergilendirilmesinde asgarî geçim indirimi uygulanır.

Asgarî geçim indirimi; ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgarî 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'dir. 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."

Anılan Kanun hükmü doğrultusunda ücretleri gerçek usulde vergilendirilen gerçek kişiler asgari geçim indiriminden yararlanmaktadır. Ancak;

- Ücretleri diğer ücret kapsamında vergilendirilen hizmet erbabı,
- Ücret geliri elde etmeyen diğer gerçek kişiler,

Başka bir kanun hükmü (4490 Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu, 4691 Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu v.b.) uyarınca ücretlerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayanlar,

- Dar mükellefiyet kapsamında ücret geliri elde edenler, asgari geçim indiriminden yararlanamamaktadırlar.

4.1- 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 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, 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. Yıllık Tutarı = (Asgari Ücretin Yıllık Brüt Tutarı X A.G.İ. Oranı) X %15

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

Örnek: Asgari ücretle çalışan, eşi ücretli olarak çalışmayan ve iki çocuğu olan Bayan (Z)'nin 2013 yılı asgari geçim indirimi tutarı şu şekilde hesaplanacaktır; (Takvim yılı başında geçerli olan asgari ücret brüt tutarı: 978,60 TL)

2013 yılında Asgari Ücretin Yıllık Brüt Tutarı	(978,60 TL x 12) = 11.743,20 TL
Mükellefin Asgari Geçim İndirimi Oranı	% 75
- Mükellefin kendisi için	%50
- Mükellefin eşi için	%10
- Mükellefin çocukları için	%15
Asgari Geçim İndirimine Esas Tutar	(11.743,20 x % 75) = 8.807,40 TL
Asgari Geçim İndiriminin Yıllık Tutarı	(8.807,40 x % 15) = 1.321,11 TL

Hesaplanan yıllık asgari geçim indirimi tutarının 1/12'si olan $(1.321,11/12) = 110,09$ TL, aylık olarak hesaplanan Gelir Vergisi kesintisi tutarından mahsup edilerek, ücretliye yansıtılacaktır.

4.2- 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.

4.3- Yıllık Beyanname Veren Ücretlilerde Asgari Geçim İndirimi Uygulaması

Gelir Vergisi Kanunu'nun 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. 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, kaynaktan vergileme sırasında ücretliye ödenmiş olan asgari geçim indirimi tutarlarının, yıllık beyanname üzerinden yapılan vergileme sonucunda da ücretlide kalması sağlanmış olacaktır.

5- SONUÇ

Makalemizde, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerin toplamı olan 'ücret' gelirlerinin vergilendirme ve beyan esasları açıklanmaya çalışılmıştır. Yapılan açıklamalar doğrultusunda bakıldığında, Gelir Vergisi açısından bir ödemenin ücret ya da başka bir gelir unsuru olarak vergilendirilip vergilendirilmeyeceğinin ücretin unsurlarının tamamlanmasına bağlı olduğu görülmektedir. Söz konusu unsurların tamamlanması ile ücret geliri elde edilmiş olmakta ve bu noktada vergilendirme şekli yönünden, Gelir Vergisi Kanunu'nun 63'üncü maddesinde düzenlenen 'Gerçek Ücretler' ve mezkûr Kanun'un 64'üncü maddesinde düzenlenen 'Diğer Ücretler' olmak üzere iki ana gruba ayrılmaktadır.

Gerçek ücretler, GVK'nın 94'üncü maddesi doğrultusunda tevkifata tabi tutulan veya 95'inci maddesi doğrultusunda yıllık beyanname verilmek suretiyle vergilendirilen ücretlerdir. Gerçek ücretlerde, GVK'nın 63'üncü maddesinde yer alan indirimler düşüldükten sonra safi ücrete ulaşmakta ve

bu ücretlerin vergilendirilmesi esas olarak tevkifat usulüyle gerçekleştirilmektedir. Diğer ücretler ise, GVK'nın 64'üncü maddesi uyarınca asgari ücretin yıllık brüt tutarının belirli bir oranı üzerinden hesaplanan ve yıllık beyanname verilmesini gerektirmeyen, başka gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu beyannameye dahil edilmeyen ücretler olarak karşımıza çıkmaktadır.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- Gelir İdaresi Başkanlığı Ücret Kazançları Vergi Rehberi 2012
- Gelir Vergisi Kanunu 23.10.2012 tarihli 85 No.lu Sirküleri
- Gelir İdaresi Başkanlığı 23.07.2012 tarihli Özelge
- AKYILDIZ, Hüseyin, Ücret Yapısının Oluşumu, SDÜ Yayını No:11 SDÜ Basımevi, Isparta, 2001
- BİLİCİ, Nurettin, (2003) Vergi Hukuku, Yaklaşım Yay. Ankara,
- BİYAN, Özgür, YILMAZ, Güneş, Ücretlerin Vergilendirilmesine İlişkin Karşılaştırmalı Bir Öneri: Beyanname Yükümlülüğü, Maliye Dergisi Sayı 162 Ocak-Haziran 2012
- ÖĞREDİK, Güray, Kurumsal Sağlık Poliçelerinin Vergilendirilmesinde Yorum Değişikliği Mi Oldu? Değişikliğin Şirketlere Ve Sigorta Sektörüne Etkisi, www.muhasabetr.com
- ÖNCEL, Mualla, KUMRULU, Ahmet ve ÇAĞAN, Nami (Mart 2010), Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş 18. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- ÖZ, N.Semih (2006), Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay (Elde Etme), Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- ÖZBALCI, Yılmaz (1997), Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara: Feryal Matbaacılık.
- SEVİÇ, Veysi "Mali Güce Göre Vergilendirme", www.bumindogruso.com
- Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu 20.11.2008 tarihli 4 No.lu Sirküleri