



ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

TAXATION OF INCOME FROM WAGES

Metin EREN^(*)

ÖZET

Devlet, faaliyetlerinin yürütülmesi için gerekli finansman kaynağını çeşitli gelir kaynaklarından elde etmektedir. Hiç kuşkusuz kamu finansmanını sağlayan en önemli gelir unsurunu da vergiler oluşturmaktadır. Vergi kanunlarımıza göre vergi mükellefleri ise, gerçek kişi ile tüzel kişilerden oluşmaktadır. Gelir vergisinin konusu ise, gerçek kişilerin bir takvim yılı içerisinde elde etmiş olduğu kazanç ve iratlar oluşturmaktadır. Gelir tanımının içinde “ücret gelirleri” de yer almaktadır. Ücret gelirlerinin vergilendirilmesi iki farklı yöntemle yapılmaktadır. Bu yöntemlerden birincisi ve temel olanı, ücret gelirlerinin “gerçek ücretler” yönünden vergilendirilmesi iken, diğer usul ise “diğer ücretler” olarak vergiye tabi tutulmasıdır. Gelir Vergisi Kanunu’nun 2. maddesindeki gelir unsurları incelendiğinde, her bir gelir unsurunun farklı oranlarda emek ve sermaye ile ilişki içerisinde olduğu görülmektedir. Ücret gelirleri de bu açıdan değerlendirmeye tabi tutulduğunda, bir işyerine ve bir işverene bağlı olması açısından tamamıyla emek unsurunun bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Ücret, gerçek ücretler, diğer ücretler, tevkifat, asgari geçim indirimi, sakatlık indirimi

ABSTRACT

States obtain their necessary financial abilities from various revenue sources. Taxes, no doubt, constitute the most important source of public finance. According to our tax laws, taxpayers consist of natural and legal persons. Income tax object, however, is the income derived by real (natural) persons in a calendar year. The definition of income includes “income from wages” too. Taxation of income from wages is carried out in two different methods: While the first and essential one is the

^(*) Vergi Müfettişi

taxation of wages in terms of “real wages”, the other is that wages are treated as “other wages”. As income items existing under Article 2 of Income Tax Law are scrutinised, each income item would be somehow in a relation with either labour or capital at differing levels. As income from wages is analysed from this aspect, it would be noticed that wages are generated as a result of labour element used within production of goods or services.

Key Words: Wage, real wages, other wages, withholding, cost of living allowance, disability allowance

1- GİRİŞ

Gelir Vergisi Kanununun 61’inci maddesinde ücret, **“İşverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı olarak verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler”** olarak tanımlanmıştır. Ücretin, ödenek, tazminat, mali sorumluluk tazminatı, tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlarla altında ödenmiş olması veya bir ortaklık durumu söz konusu olmamak şartıyla kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunulması ücretin niteliğini değiştirmeyecektir. Ayrıca anılan madde hükmünde, Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında ücret olarak kabul edilecek diğer ödeme ve sağlanan menfaatlere de sayma yoluyla yer verilmiştir.

Ücretin vergilendirilmesinde ücret mahiyetinde yapılan tüm ödemeler gerçek ve safi tutarları dikkate alınarak tespit edilen matrah üzerinden vergilendirilmek durumundadır. Ücretlerin vergilendirilmesinde genel kabul gören uygulama tevkif suretiyle vergilendirmedir. Ücret gelirlerinde tevkif yoluyla yapılacak vergilendirme ise istisnai haller haricinde nihai vergilendirmedir. Ücret gelirlerinde tevkif usulünün istisnası ise GVK’nın 86. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Kanun hükmüne göre, birden fazla işverenden ücret alınması halinde belirli şartlarında mevcut olması durumunda ücret gelirlerinin tamamı üzerinden beyanname verilmesi durumu söz konusu olacaktır.

Bizde bu çalışmamızda, Gelir Vergisi Kanunu’nun 2. maddesinde sayılan yedi gelir unsurlarından biri olan ücret kazancının elde edilmesi, ücret ve işveren kavramlarının tanımı, gerçek ücretin tespitinde yapılması gereken indirimler ve diğer ücretler konularında düzenlemelere yer verilerek, tüm bu kanuni düzenlemeler çerçevesinde ücret gelirlerinin vergilendirmesindeki ve beyanındaki temel esaslar açıklanmaya çalışılmıştır.

2- ÜCRET TANIMLARI

Genel Açıdan Ücret: sözlük anlamı olarak ücret işgücünün karşılığı olan para, kiralanan ya da satın alınan bir şey için ödenen paradır. Ücret kavramı, iktisadi, hukuki ve vergisel açıdan farklı bir görünüm arz etmektedir.

İktisadi Açıdan Ücret: bir üretim faaliyetine, üretim faktörü olarak katılan emeğin, yaratılan üründen aldığı pay, kısaca emeğin bedeli, fiyatıdır. Emek üretime, duruma göre fikren veya bedenen katılabilir. Emek üretime ister fikren isterse de bedenen katılsın, bu katılımın karşılığı sağlanan değer ücrettir. İktisadi açıdan ücret iki türdür. Nominal Ücret (Ücretlinin emeği karşılığı aldığı paradır.) ve Reel Ücret (Para halindeki ücreti karşılığı satın alabileceği mal ve hizmet miktarıdır.)

Hukukî Açıdan Ücret: Ücret kavramı konusunda Anayasa, İş Kanunu ve Borçlar Kanunu'nda çeşitli hükümler yer almaktadır.

1982 Anayasasının 55. maddesine göre; **“Ücret emeğin karşılığıdır.”** şeklinde tanımlamış ve **“Devlet, çalışanların yaptıkları işe uygun adaletli bir ücret elde etmeleri ve diğer sosyal yardımlardan yararlanmaları için gerekli tedbirleri alır”** denilmektedir.

4857 sayılı İş Kanunu'nun 32. maddesinde ücret, **“Bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödene tutardır.”** şeklinde açıklanmıştır.¹

6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nda ücret, **“İşveren, işçiye sözleşmede veya toplu iş sözleşmesinde belirlenen; sözleşmede hüküm bulunmayan hâllerde ise, asgari ücretten az olmamak üzere emsal ücreti ödemekle yükümlüdür.”** hükmü yer almaktadır.²

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinde ise ücret, **“İşverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.”** şeklinde açıklanmıştır. Aynı Kanunun 2'inci fıkrasında ise, **“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 onun mahiyetini değiştirmez.”** hükmü ile ücretin mahiyetinin sınırları ve bu fıkra kapsamında yer alan ödemelerin ücret olarak değerlendirilebileceği belirtilmiştir. Bu hükme göre, muafiyet ve istisna kapsamına tutulmamış ve her ne adla yapılacak olursa olsun ücret kapsamına dahil edilebilen tüm ödemeler, ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır.

3- ÜCRETİN UNSURLARI ve ÖZELLİKLERİ

3.1- Ücretin Unsurları

Gelir Vergisi Kanunu yönünden bir ödemenin ücret ya da başka bir gelir unsuru olarak vergilendirilip, vergilendirilmeyeceği aşağıda sayılan üç unsura göre belirlenir. Ücret gelirini oluşturan üç unsur şöyledir:

3.1.1- İşverene Tabi (Bağlı) 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. GVK'nın 61'inci maddesinin 1 ila 6 numaralı bentlerinde yazılı ödemeleri yapanlar, GVK'da yazılı ödevleri yerine getirmek bakımından işveren hükmündedir. İş görenin, işverene bağlılığı, fiili olabileceği gibi yasa, tüzük, yönetmelik veya sözleşmelerle de saptanmış olabilir.

3.1.2- İş Yerine Bağlı Olma

İş yeri ticari, sınai, zirai ve mesleki bir faaliyetin yürütülmesi için tahsis edilen veya bu faaliyetlerde

¹ Mercanoğlu Aykut Sinan, Türk Vergi Sisteminde Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi, Marmara Üniversitesi Mali Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2007, ss.4-5.

² Türk Borçlar Kanunu, Çevrimiçi: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110204-1.htm> Erişim Tarihi: 05.02.2014.

kullanılan yerlerdir. 213 sayılı VUK'un 156. maddesine göre işyeri, **"Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetlerde iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir."** Bu yerlere bağlılık, hukuki anlamda bir bağlılıktır. Hizmetin mutlaka eylemli olarak (fiilen) işyerinde yapılması zorunlu değildir. İş görenin uygun gördüğü her yerde de iş görülebilir.

Danıştay 3. Dairesinin 08.10.1996 tarih ve 1996/3573 sayılı Kararında, bir işyerine bağlı olarak çalışma, hizmet erbabının mutlak surette işyerinde çalışması anlamına gelmez. İşin, hizmetin nitelik ve icapları doğrultusunda işyeri dışında, seyyar satış memuru, pazarlamacı, denetim elemanı vs şeklinde ifa edilmiş olması da, işyeri bağlı olarak çalışma kapsamında değerlendirilebileceği belirtilmiştir.³

İş Kanunu'na (İK) göre bir iş sözleşmesine dayanarak çalışan gerçek kişiye "işçi", işçi çalıştıran gerçek veya tüzel kişiye yahut tüzel kişiliği olmayan kurum ve kuruluşlara "işveren", işçi ile işveren arasında kurulan ilişkiye "iş ilişkisi" denir. İşveren tarafından mal veya hizmet üretmek amacıyla maddî olan ve olmayan unsurlar ile işçinin birlikte örgütlendiği birime "işyeri" denir. İşyeri; işin yapıldığı yerdir. İşin niteliği ve yürütme bakımından iş yerine bağlı bulunan yerler ile dinlenme, çocuk emzirme, yemek, uyku, yıkanma, muayene ve bakım beden veya mesleki eğitim yerleri gibi eklentiler ve araçlar da iş yerinden sayılır.

Buna göre iş yeri, işin yapıldığı yer olan asıl iş yeri ile iş yerine bağlı yerler ve eklentiler ile araçlardan oluşan ve her bakımdan işverenin yönetimi altındaki yerlerdir. Buna göre, işyeri sadece sınai ve ticari amaç güden yerleri değil, hizmet kesimine giren ve ayrıca serbest meslek faaliyetlerinin de görüldüğü bütün yerleri kapsar.

3.1.3- Verilen Emeğin Karşılığında Bir Ödeme Olması:

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 olabilir.

Ücret, para veya döviz karşılığı Türk Lirası olarak ödenebilir. İş Kanunu'nun 32'nci maddesi uyarınca; ücret, kural olarak, Türk parası ile işyerinde veya özel olarak açılan bir banka hesabına ödenir. Ücret yabancı para olarak kararlaştırılmış ise ödeme günündeki rayice göre Türk parası ile ödenebilir.

Ücretin mal (ayın) olarak ödenmesi ancak ek ücretler için olanaklıdır. Aynı ödeme yapılan bir hususta işçi para ile ödeme talep edemez (Tersi sözleşme ile kararlaştırılabilir). Temel ücretin para dışında bir yolla ödenmesi mümkün değildir. İş Kanunu'nun 32'inci maddesi bazı yollarla ücret ödemesi yapılamayacağını hükme bağlamıştır. Ücret ödemesinde kullanılamayacak araçlar şunlardır:

- Emre muharrer senetler (bono)
- Kuponlu parayı temsil eden senetler

³ Mercanoğlu Aykut Sinan, age, s.11.

- Yurtiçinde parayı temsil eden diğer senetler
- Para dışında diğer herhangi bir vasıta

İşçinin ücreti en geç ayda bir ödenir. İş sözleşmeleri veya toplu iş sözleşmeleri ile ödeme süresi bir haftaya kadar indirilebilir. İş sözleşmelerinin sona ermesinde, işçinin ücreti ile sözleşme ve Kanundan doğan para ile ölçülmesi mümkün menfaatlerinin tam olarak ödenmesi zorunludur.⁴

3.2- Mutlak Olarak Ücret Sayılan Ödemeler

Gelir Vergisi Kanununun 61. maddesinde, genel olarak ücret tanımlandıktan sonra ücretin unsurlarının yer alıp almadığına bakılmaksızın aşağıda sayılan unsurların da “**mutlak olarak ücret sayılan ödemeler**” kapsamında vergilendirileceği öngörülmüştür.

- Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20’nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen ve en yüksek Devlet memuruna yapılan en yüksek ödeme tutarını aşan emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları,
- Daha önce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler.
- 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.
- Yönetim ve Denetim Kurulları başkanı ve üyeleriyle, tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler.
- Bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler.
- Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatlerdir.⁵

Ücret tanımı kapsamında olmamakla beraber ücret olarak değerlendirilebilecek bu ödemeler aşağıda tek tek ele alınarak değerlendirilmeye tabi tutulacaktır.

3.2.1- GVK Mad. 23/11 Dışında Kalan Emeklilik, Maluliyet, Dul ve Yetim Aylıkları

Gelir Vergisi Kanunu’nun 23/11. maddesi, “**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)**” şeklindedir.

Kanun maddesine göre; Yasa ile kurulmuş olan SGK, Bağ-Kur ve Emekli Sandığı (Bu üç tüzel kişilik daha sonra Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı adı altında toplanmıştır.) tarafından emekli, malul ile dul ve yetimlere yapılan tüm ödemeler (maaş, tazminat, yardım, ikramiye vb) GVK’nın 23/11. maddesi

4 Erol Ahmet, Türk Hukukunda Ücret ve Ücretin Vergilemesi, İSMMMO Mevzuat Yayınları 11, İstanbul, 2012, ss.48-49.

5 Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Ücret Kazançları Vergi Rehberi, Yayın No:165, Mart 2013, s.6.

gereği gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu tür ödemeler herhangi bir vergi kesintisine tabi değildir. Ancak, SGK'nın geçici 20. maddesi kapsamına dahil olan özel sektör kurumlarınca öteden beri kurulmuş ve çalışanlarından prim kesilerek sosyal güvenlik hizmeti sunan sandık ve vakıflar tarafından ödenen emekli, malul ile dul ve yetimlere yapılan tüm ödemelerin (maaş, tazminat, yardım, ikramiye vb) en yüksek devlet memuruna yapılan ödemelere eşit tutarı gelir vergisinden istisna iken aşan kısım ise GVK'nın 103. maddesindeki ücretlilere yönelik tarife uygun vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

3.2.2- Geçmiş ve Gelecekte Yapılacak Hizmetlerin Karşılığı Yapılan Ödemeler

Günlük sivil yaşam veya ticari yaşam içinde geçmişte yapılmış veya gelecekte yapılacak bir takım hizmetlerin karşılığı olarak bazı kişilere nakit ve aynı ödemede bulunulabilir. Bu tarz ödemeler GVK'nı 61/2. maddesi gereği, ücret sayılmıştır. Bu tarz ödemeleri yapanlar da işveren kabul edilmiştir. İşverenler yaptıkları bu tarz ödemeler için GVK'nın 103. maddesindeki ücretlilere yönelik tarife uygun vergi kesintisi yapmak zorundadır. Burada önemli olan yapılan hizmetin karşılığı bir ödeme yapılmış olmasıdır. Ücretin, daha önce yapılan veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığının olmasının vergilendirmede bir önemi yoktur.

Örneğin, A Ltd Şti.'nin başarılı yöneticisine C Ltd. Şti. tarafından kendi şirketlerinde çalışması karşılığında C Ltd. Şti. tarafından henüz bir hizmet ifa etmeden ödenen 100.000,00-TL transfer ücreti bu kapsamda değerlendirilecektir. Yine bir şirket çalışanına geçmiş hizmetlerinden ötürü işinden ayrıldık-tan sonra, kendisine bedelsiz olarak oturacağı bir evin tahsis edilmesi durumunda ise geçmiş hizmetlerin karşılığı olarak yapılan bir ödeme şeklinde değerlendirilecektir.⁶

3.2.3- TBMM, İl Genel Meclisi ve Belediye Meclisi Üyeleri ile Özel Kanunlarına veya İdari 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

Gerek kamu gerekse özel hukuk alanındaki kurum, kuruluş ve komisyonlarda alınan görevler karşılığı toplantı başına veya düzenli olarak aylık şeklinde ödenen bedeller (**Hakkı Huzur**) GVK'nın 61/3. maddesi gereği ücret sayılır. Bu nedenle, GVK'nın 103. maddesindeki ücretlilere yönelik tarife göre gelir vergisine tabi tutulacaktır.

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

GVK'nın 61/4. maddesi, Türk Ticaret Kanunu kapsamında faaliyet gösteren özel ticari işletmelere yönelik bir düzenlemedir. Bu kapsama dahil bulunan şirketlerin yönetim ve denetim kurulu başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu unvanları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve çıkarlar ücret sayılacak ve GVK'nın 103. maddesindeki ücretlilere yönelik tarife göre gelir vergisine tabi tu-

⁶ Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği Yayını, Ankara Mart 2013, s.158.

tutulacaktır. Ayrıca, birden fazla şirkette bu faaliyetleri yürüten çalışan kişi için her bir şirket ayrı işveren konumundadır.

Ancak, yönetim ve denetim kurulu başkan ve üyelerine yıllık kârdan payı ödemesi yapılması ücret değil GVK'nın 75/2. maddesi gereği elde edilen menkul sermaye iradidir. Bu şekilde elde edilen kâr payı üzerinden %15 oranında stopaj yapılacaktır. Bu yolla elde edilen kâr payları toplamı bir yıl içinde GVK'nın 103. maddesindeki vergi tarifesinin o yıl için belirlenmiş olan ikinci basamağındaki tutarı aşması halinde ise yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir. Beyannameye dahil edilen bu tutar üzerinden normal (ücret gelirlerine dahil olmayan) tarife göre vergilendirmeye tabi tutulacaktır.⁷

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

1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nu (HUMK) ile getirilen bilirkişilik, bir davada çözümü hâkim tarafından bilinmeyen özel ve teknik bilgiyi gerektiren hallerde oy ve görüşüne başvuru- rulan üçüncü kişiyi tanımlamaktadır. Bilirkişilere, HUMK'un 285. maddesi gereği yargıçlar tarafından görüş verilen işin niteliğine göre bir ücret takdir edilir. Bilirkişiye verdiği uzmanlık görüşü karşılığı ödenen bu bedel, GVK'nın 62/5. maddesi gereği ücret olarak kabul edilmektedir. Bilirkişi ücretlerinde ise, Gelir İdaresi tarafından daha çok elde edilen ücret gelirinde işverenin tekliği ve çokluğu üzerinde durulmuştur.

Örneğin: İstanbul Defterdarlığı Vasıtasız Vergiler Gelir Müdürlüğü'nün 2003 yılında verdiği B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-103 Sayılı Özelgesinde "İstanbul'un çeşitli adliyelerinde yapmış olduğunuz bilirkişi görevleri için ödenen ücretlerin mahkemelerin ayrı bir vizesinin bulunmaması tek vizeden tahakkuk ettirilip ödenmesi durumunda bu ödemelerin tek işverenden elde edilen ücret olarak değerlendirilip Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesine göre vergilendirilmesi gerekir" şeklinde denilmiştir.⁸

Resmi Arabuluculuk, 2822 sayılı Toplu İş Sözleşmesi, Grev ve Lokavt Kanunu çerçevesinde çıkarılan bir tüzüğe göre kurulmuştur. Anılan Tüzüğün 26. maddesinde Resmi Arabulucularda bulunması gereken özellikler belirtilmiş olup, GVK'nın 61/5. maddesi gereği elde ettikleri bedeller ücret kapsamında yer almıştır. GVK'nın 103. maddesindeki oranlar üzerinden ödemeyi yapan birimce vergi sorumlusu sıfatıyla Gelir Vergisi Stopajı yapılacaktır.

Ekspert; Bir konuda uzmanlığına başvuru- lan kişidir. Bilirkişi gibidir. Uygulamada ise, sigorta eksperleri, gayrimenkul eksperleri vb. çeşitli eksper çeşitleri bulunmaktadır. Ekspertiz tarafından yapılan işlemin sonucuna ise "ekspertiz veya değerlendirme" denilmektedir. Tek işverenden alınması halinde GVK'nın 94. maddesine göre Gelir Vergisi Stopajı yapılarak nihai vergi hesaplanacaktır. Ancak, birden fazla ise birden sonraki elde edilen ekspertiz tutarları toplamı GVK'nın 103. maddesindeki ikinci basamak değerini aştığı takdirde tüm ekspertiz değerlerinin toplamı alınarak beyan edilecektir. Hesaplanan gelir vergisinden ise, tevkif edilen gelir vergileri ise mahsup edilecektir.

⁷ Erol Ahmet, Ücretlerin Vergilendirilmesinde Özellikli Durumlar-II, Yaklaşım Dergisi, Haziran 2011, ss.19-20.

⁸ Kıvanç H. Hakan, Bilirkişi Ücretlerinin Vergilendirilmesi, Çevrimiçi: http://www.alomaliye.com/2007/hakan_kivanc_bilirkiisi.htm Erişim Tarihi: 04.02.2014.

Spor Hakemleri; Spor karşılaşmalarını uluslar arası kurallara uygun olarak kamu otoritesinin ve yasaların verdiği yetki ve otoritesiyle yöneten kişidir. Spor branşına göre, ilgili federasyon tarafından müsabakayı yöneten hakemlere maç başına verilecek ücret, yolluk ve gündelikler her yıl belirlenmektedir. Müsabaka başına alınan bu bedeller, GVK'nın 61/5. maddesi uyarınca ücrettir. Bu nedenle işveren konumundaki federasyonlar GVK'nın 94. maddesi gereği brüt ücret üzerinden tevkifat yaparak, spor müsabakasını yöneten hakemlere net ücret ödemesi yapacaklardır.

Hakem ücretlerinde tek işveren söz konusu olduğundan birden fazla işveren durumuyla karşılaşılmamaktadır. Çünkü her durumda ödemeyi yapan aynı federasyon olacaktır. Hakemlik haricinde ek bir iş yapılması halinde ise farklı bir durumla karşılaşılır. Zira, bu durumda birinciden sonra gelen ücret ödemesi GVK'nın 103. maddesindeki ikinci basamak değerini aştığı takdirde yıllık gelir vergisi beyannamesi verilip tüm gelirlerin beyannameye dahil edilmesi gerekmektedir. Daha önceden stopaj yoluyla kesilen vergilerinde mahsup işlemi yapılır. Yarışma niteliğinde yapılan spor etkinlikleri yöneten hakemlere ödenen ücretler ise GVK'nın 29/4. maddesi gereği gelir vergisinden istisnadır.

Her Türlü Yarışma Jüri Üyeliği, muhtelif amaçla düzenlenen yarışmalarda bir bedel mukabili yapılan jüri üyeliği için ödenen bedeller GVK'nın 61/5. maddesi gereği ücrettir. Yarışmayı düzenleyen kişi, kurum ve kuruluşlar tarafından GVK'nın 94. maddesi gereği tevkifat yapılması gerekir. Birden fazla jüri üyeliği veya jüri üyeliği yanında başka bir ücret geliri bulunması halinde, GVK'nın 103. maddesindeki ikinci basamak değerini aştığı takdirde yıllık gelir vergisi beyannamesi verilip tüm gelirlerin beyannameye dahil edilmesi gerekmektedir. Daha önceden stopaj yoluyla kesilen vergilerde mahsup işlemi yapılır.⁹

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

Sporculara transfer ücreti veya başka adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan çıkarların tamamı GVK'nın 61/6. maddesi gereğince ücret olarak kabul edilmektedir. 01.07.2008 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere 5766 sayılı Yasa'nın 8/ç maddesi ile GVK'ya konuya yönelik olarak geçici 72. madde eklenmiştir. Söz konusu madde ile 01.07.2008-31.12.2017 tarihleri arasında sporculara yapılan ve ücret kapsamında olan ödemeler için GVK'nın 103. maddesindeki tarifieden ayrı bir tarife uygulanmaya devam edilmiştir. GVK'nın geçici 72. maddesindeki vergi tarifesi şu şekildedir.

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.

(2) Bu ödemeler üzerinden 94 üncü madde kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz. Bu gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler dolayısıyla beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

(3) Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce yapılmış olan ücret ve ücret sayılan ödemelerin vergilendirilmesinde 31/12/2007 tarihinde yürürlükte olan hükümler uygulanır.¹⁰

⁹ Erol Ahmet, Ücretlerin Vergilendirilmesinde Özellikli Durumlar-III, Yaklaşım Dergisi, Temmuz 2011, ss.33-39.

¹⁰ Erol Ahmet, Ücretlerin Vergilendirilmesinde Özellikli Durumlar-IV, Yaklaşım Dergisi, Ağustos 2011, ss.26.

Bu ödemeler nihai vergileme niteliğinde olduğundan ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi kapsamında tevkifat yapılamayacak ve ücret gelirini elde edenler tarafından bu gelirleri için yıllık beyanname verilemeyecek, diğer gelirleri için beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir.

Sporcu ücretlerine ilişkin ödemelerin nakit dışında örneğin gayrimenkul veya taşıt ve benzeri ayın şekilde yapılması halinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. 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.¹¹

3.3- Ücret Sayılan Diğer Ödemeler

3.3.1- Gemi Adamlarının Durumu

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 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 ve restoran olarak işletmeciliğinde kullanılması durumunda bu faaliyet gemi işletmeciliği faaliyeti kapsamında değerlendirilmeyeceğinden bu gemilerde çalışan personele ödenen ücretlerin istisnadan yararlandırılması söz konusu değildir. (KVK 1 Seri No'lu Genel Tebliğ)¹²

3.3.2- Yeme ve Yatma Giderleri Karşılığında Verilen Gündeliklerin Durumu

Gelir Vergisi Kanunu'nun 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 Kanununa 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, devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşarsa, aradaki fark ücret olarak vergilendirilecektir. Gerçek yol giderlerinin tamamı istisna kapsamına dahil olup kıyaslamada dikkate alınmayacaktır. 2772 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanununun 24/2'nci maddesine yapılan değişiklik sonucu 1.1.1983 tarihinden itibaren fiili yeme ve yatma giderleri dışında 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.

¹¹ Çınar Fatih, Sportif Faaliyetlerin ve Sporcu Gelirlerinin Vergilendirilmesinin Değerlendirilmesi, Vergi Raporu Dergisi, Ocak 2013, s.39.

¹² Avcı Nail Umut, Ücretlerin Vergilendirilmesi, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 282, Mart 2012, s.179.

3.3.3- Emekli Sandığı ve Sosyal Sigorta Kurumlarına Ödenen Borçlanma Aidat ve Primleri, Dul, Yetim ve Evlenme İkramiyeleri ile İade Olunan Mevduat ve Toptan Ödenen Tazminatların Durumu

Bu konu ile ilgili açıklamalar için Gelir Vergisi Kanununun 25/3'üncü maddesine ve 111 ile 134 seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğlerine bakınız.

3.3.4- İşten Çıkma/Çıkarma (Kıdem) Tazminatlarının Durumu

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.

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 iş kanununda (4857) 24, 25 ve 32'nci maddelere tekabül etmektedir. Dolayısıyla kıdem tazminatı; 1475 sayılı Kanunun 14'ncü 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. Yukarıdaki madde hükümlerine göre, ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 ve 854 sayılı yasalara göre ödenecek kıdem tazminatlarının tamamı vergiden istisnadır.

Ancak, anılan yasalara göre ödenecek tazminatlar bir tavanla sınırlıdır. Dolayısıyla istisna, esas itibariyle 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. Basın İş Kanununa göre ödenecek kıdem tazminatlarında tavan sınırı yoktur. İşveren, ücretliye dilediği miktarda kıdem tazminatı ödeyebilir. Ancak, Gelir Vergisi Kanununa göre (Md. 25/7), bu tazminatın sadece hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan kısmı istisna kapsamındadır; aşan kısım ise ücret olarak vergiye tabidir.

3.3.5- 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 önellerine 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 nihaidir.

3.3.6- Tahsil ve Tatbikat Gider Karşılıklarının Durumu :www.muhasabenet.net

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 (özel müesseseler tarafından yapılan ödemeler, 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 dahil değildir. Resmî ve özel müesseselere ve şahıslar hesabına Türkiye’de tahsilde bulunan öğrenciye iâşe, ibate ve tahsil gideri olarak ödenen paralar; öğrencilere tatbikat dolayısıyla öğretim müesseseleri veya tahsil masrafları deruhte edenler tarafından verilen paralar ücret olarak nitelendirilmiş ve Gelir Vergisi’nden istisna edilmiştir.

3.3.7- Yakacak Yardımlarının Durumu

Gider karşılığı olarak, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’na göre ödenen yakacak yardımı (memur, işçi ve Bağ-Kur emeklilerine avans olarak ödenenler dahil) 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.

3.3.8- 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.

3.3.9- 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 dahilinde 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 ödemeler, 2914 sayılı Yükseköğretim Personel Kanunu ve 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununda öngörülen tutara kadar olan kısmının gelir vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.¹³

3.4- Maliye Bakanlığı’nın Muhtelif Tarihlerde Verdiği Muktezalar ile Konu Hakkında Danıştay Tarafından Verilen Yargı Kararları Uyarınca Ücret Kapsamına Dahil Edilen Ödemeler

Maliye idaresi ile yargı mercileri tarafından önlerine gelen konular hakkında verilen kararlar neticesinde ücret kapsamında değerlendirilen ödemelerden bazıları şu şekildedir.

- Fazla mesai ücretleri, ikramiye, tatil yevmiyesi, cumartesi yevmiyesi, ücret farkları,
- İş verimine göre ödenen primler,

¹³ Uyanık Zekeriya, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununa Göre Özel Olarak Ücret Sayılan Haller, Çevrimiçi: http://www.muhasabenet.net/makale_zekeriya%20uyanik_gelir%20uzmani-GVK%20ya%20gore%20ozel%20olarak%20ucret%20sayilan%20haller.html Erişim Tarihi: 11.02.2014.

- Huzur Hakları,
- Uzlaşma Komisyonlarına katılan memurlara ödenen huzur ücretleri,
- Şantiye ve ağırlık zamları,
- Gündeliklerin GVK'nın 24/2'nci maddesinde belirtilen tutarı aşan kısımları,
- Belli bir işyerine ve işveren 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. (Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği 94)¹⁴

4- ÜCRET GELİRLERİNDE MUAFİYET ve İSTİSNALAR

Kanun koyucu, çeşitli nedenlerle vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması durumunda dahi bazı mükellefleri veya bazı vergi konularını vergi dışında bırakmaktadır. Vergi kapsamı dışında bırakılan bu haller, muafiyet ve istisna olarak adlandırılmaktadır.

Muafiyet, aslında vergi yükümlüsü olması gereken bir gerçek veya tüzel kişinin, kanunun açık hükmüne uyularak vergi dışı bırakılmasıdır. **İstisna ise**, aslında vergiye tabi olması gereken bir vergi konusunun yine kanunun açık hükmü uyarınca vergilendirilmemesi halidir. Tanımlardan da çıkarıldığı üzere, muafiyet kişiler ya da mükellefler, istisna ise vergi konusu için kullanılmaktadır.

4.1- Ücretlerde Muafiyetler

Gelir Vergisi Kanunu'nda ücretlere ilişkin olarak yer alan tek muaflik durumu diplomat muaflığıdır. Şöyle ki GVK'nın 15. maddesinde "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 muaftır" denilmektedir.

Görüldüğü gibi, GVK'nın 15. maddesinde sayılan kişiler, karşılık şartına bağlı kalınmak suretiyle vergiden muaf kılınmıştır. Dikkat edilirse burada bu kişilerin elde ettiği ücretler değil, bizzat kişilerin kendileri vergi kapsamı dışına çıkarılmıştır. Bu nedenle söz konusu bu yasa hükmü muafiyet kavramını ortaya çıkarmıştır.

Her ne kadar ilgili maddede belirtilen kişiler vergi kapsamı dışında tutularak gelir vergisinden muaf kılınmışlarsa da yine aynı mezkur maddenin son fıkrası gereğince "bu muaflığın menkul sermaye üzerinden tevkif suretiyle alınan vergiye şümulü yoktur." denilerek söz konusu bu gelir üzerinden tevkif suretiyle alınan vergi muafiyet kapsamı dışında bırakılmıştır.

Ücretlerle ilgili olarak GVK'da başkaca bir muafiyet hükmüne rastlanılmamaktadır. Diplomat muaflığından başka bir muafiyet hükmü olmamasına karşın Gelir Vergisi Kanun hizmet erbabının elde

¹⁴ Erçakal Didem, Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi ve Beyanı, Vergi Raporu Dergisi, Mart 2012, s.80.

ettiği bazı gelirleri de vergi dışı bırakmıştır. İşte kanunun vergi dışı bıraktığı kimi gelirler ise istisna olarak değerlendirilmektedir. Muafiyetten farklı olarak, geliri elde edene değil, elde edilen gelirin niteliğine göre vergi kapsamı dışına çıkarılan bazı gelirlere ilişkin olarak uygulanan istisna hükümlerine de aşağıdaki istisnalar kısmında değinilecektir.¹⁵

4.2- Ücretlerde İstisnalar

193 sayılı GVK'nın 23.maddesinde, 61. maddesi uyarınca tarif edilen ücretin tanımına girmekle birlikte aşağıda belirtilen durumlarda elde edilen ücretlerin gelir vergisinden istisna olduğu kabul edilmiştir.

- Gelir Vergisi Kanunu'nun 16. maddesi ile yabancı elçilik ve konsoloslukların 15. maddeye girmeyen memur ve hizmetlilerinin yalnız bu işlerden dolayı aldıkları ücretler karşılıklı olmak şartıyla gelir vergisinden istisna edilmiştir. İstisna uygulamasında çalışan memur ve hizmetlilerin uyruğunun önemi yoktur. (Örnek: Alman konsolosluğunda bir Türk ya da İtalya'nın çalışması gibi) İstisna sadece ücret gelirleri için uygulanacaktır. Diğer gelirler bu istisna kapsamına dahil değildir. İstisnanın uygulanabilmesi için Karşılıklı esas olmazsa olmaz koşuldur. Bu sağlanan şartları taşııyorsa GVK'nın 95. madde hükmü gereği tevkifata tabi tutulmayacak, yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekecektir.
- 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, 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. **(128 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği)**
- Gelir Vergisi Kanunu'nun 23. maddesinin 2. bendi ile gelir vergisinden muaf olanların veya gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretleri gelir vergisinden istisna edilmiştir. Yapılan işin ve alınan ücretin önemi yoktur.
- Toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher istihali ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışanların münhasıran yer altında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri, söz konusu istisna, 2361 sayılı Kanun değişikliğinden sonra işçilerle birlikte mühendis, topoğraf ve jeolog gibi teknik elemanları da kapsayacak şekilde bütün hizmet erbabına kapsamıştır. (Yer altında çalışılan süreye isabet eden kısımları Gelir Vergisi'nden istisna tutulacaktır.)
- Köy muhtarları ile köylerin katip, korucu, imam, bekçi ve benzeri hizmetlilerine köy bütçesinden ödenen ücretler ile çiftçi mallarını koruma bekçilerinin ücretleri, çiftçi mallarını koruma bekçilerine ödenen ücretler dışındaki ücretlerin köy bütçesi dışında herhangi bir yerden ödenmesi durumunda istisna söz konusu olmayacaktır.

¹⁵ Mercanoğlu Aykut Sinan, age., ss.46-47.

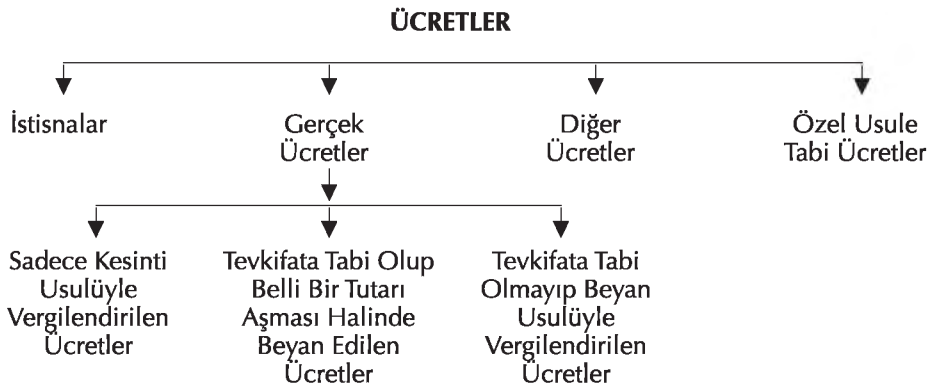
- Hizmetçilerin ücretleri, (Hizmetçiler, özel fertler tarafından evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan sair yerlerde orta hizmetçiliği, süt ninelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık gibi özel hizmetlerde çalıştırılanlardır.) Mürebbiyelere ödenen ücretler istisna kapsamında değildir. Bu durum özellikle belirtilmiştir.
- Sanat okulları ile bu mahiyetteki enstitülerde ceza ve ıslah evlerinde, darülacezelerin atölyelerinde çalışan öğrencilere hükümlü ve tutuklulara ve düşkünlere verilen ücretler istisna edilmiştir.
- Hizmet erbabına işverenlerce yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler (İşverenlerce, işyerinde veya müstemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 2013 yılı için 12,00.-TL'yi (284 no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belirlenmiştir.) 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 hasılatından indirilebilecektir.
- Hizmet erbabına yemek bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın ücret olarak vergilendirilir.
- 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 m²'yi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler (Bu konutların 100 m²'yi aşması halinde aşan kısma isabet eden menfaat için istisna hükmü uygulanmaz.) Dikkat edileceği üzere konut tahsisi istisnası ile ilgili olarak üç durum söz konusudur.
- Hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak üzere işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri, burada önemli olan taşımanın toplu olarak servis arabalarıyla yapılmasıdır. Aksi halde istisna söz konusu olmayacak ve yapılan giderler hizmet erbabı açısından ücret olarak vergilendirilecektir.
- Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20'nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları (506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun 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.)
- 3308 sayılı Çıraklık ve Mesleki Eğitim Kanununa tabi çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri gelir vergisinden istisna edilmiştir.
- Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları, gelir vergisinden istisna edilmiştir.

- 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, gelir vergisinden istisna edilmiştir.
- Yüz ve daha aşağı sayıda işçi çalıştıran işyerlerinde bir, yüzden fazla işçi çalıştıran işyerlerinde iki, amatör sporcu çalıştıranların, her yıl müsabakalara iştirak ettiklerinin belgelenmesi ve bu amatör sporculara ödenen ücretler, (Asgari ücretin iki katını aşmamak kaydıyla) ¹⁶

5- ÜCRET GELİRLERİNDE VERGİLENDİRME ŞEKİLLERİ

4369 sayılı yasanın kabulünden önce ücret gelirleri gerçek usul ve götürü usul yöntemlerine göre vergilendirilmekteydi. Ancak, 4369 sayılı yasanın kabulü ile götürü usulün kaldırılması yoluna gidilerek gerçek ücretler ile diğer ücretler olmak üzere bir ayrıma gidilmiştir. Yapılan bu kanun değişikliği ile ücret gelirlerinin “Gerçek Ücretler” ile “Diğer Ücretler” olarak vergilendirilmesi öngörülmüştür.

Şekil 1: Gelir Vergisinden Ücretlerin Vergileendirme Usulleri



Ücretlerin vergilendirilmesi usulüne geçmeden önce açıklanması gereken bir kavram daha vardır ki o da ücretlerin hangi durumlarda elde edildiğinin tespiti hususudur.

5.1- Ücret Gelirinin Elde Edilmesi

GVK’nın 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. Kanunda “elde etme” kavramının “doğan, alınan, verilen, sağlanan ve elde edilen” deyimleri ile yer aldığını görmekteyiz. Bu deyimlerin anlamı da gelire hukuki veya fiili tasarruftur. Bu anlamda gelirin para veya ayın olarak kişinin malvarlığına girmesi yani gelirin tahsili “fiili tasarruf”tur. Bu bağlamda GVK’nın 61. maddesinde ücret tanımlanırken kullanılan “... verilen para ve ayınlar ile sağlanan... menfaatler...” ibareleri ile GVK’nın “vergi tevkiyatı” başlığını taşıyan hükmünde ifadesini bulan “ödemeler” ibaresi, ücretin elde edilmesinde “tahsil esasının” kabul edildiğini göstermektedir. Dolayısıyla genel kural olarak fiili olarak tasarruf edilmiş ücretler vergilendirilebilir gelir olarak kabul edilecektir.

¹⁶ Avcı Nail Umut, agm, ss.179-180.

Bu noktada konumuzu ilgilendiren ve sorunlu bir alan olarak ifade edilebilecek bir durum da hizmet sözleşmesine dayalı olarak “ücretin elde edilme” zamanının, devlet memurlarında farklı, özel sektörde çalışanlarda farklı olarak düzenlenmesi ve gerçekleşmesi halidir. Nitekim Devlet Memurları Kanunu’na göre memurlar, ücretlerini her ayın 15’inde ve peşin henüz çalışma dönemini tamamlamadan elde etmektedirler. Buna karşılık özel sektörde çalışanlar ise ücretlerini çalışma dönemlerinin sonunda almaktadırlar. Burada özellikle vergilemede adalet (eşitlik) ilkesi bağlamında ortaya çıkan sorun, hukuksal statüye göre değişen ödeme ve elde etme zamanı farklılığıdır.

Bu açıdan, aynı konu içine giren ücret ödemelerinin vergilendirilme zamanı farklılığı ortaya çıkarak belli çalışan grupları için haksız bir düzenleme konusu olmaktadır. Başka bir ifadeyle adalet ya da eşitlik ilkesine aykırı olarak ücret geliri üzerinden eşit veya benzer durumlarda bulunan şahıslar, adı geçen vergi konusunda aynı vergi rejimine (vergilendirilme zamanı açısından) tabî tutulmamaktadırlar. Sonuç olarak da ücretliler ile diğer gelir unsurlarının vergilendirilme usulü ve zamanı açısından ve aynı unsurdan (emek) elde edilen gelirler arasında da ödeme ve elde etme zamanları açılarından farklılıklar olması sebebiyle haksızlık ve eşitlik ilkesine aykırılık söz konusudur.¹⁷

5.2- Gerçek Ücretler

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, gayri safi 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.¹⁸ Bu anlamda indirimlerin de son derece sınırlı olduğu görülmektedir.

Bu noktada hesaplanması gereken diğer bir indirim, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’na göre hesaplanarak işçiden kesilen “Sosyal Güvenlik Destekleme Primi”dir.

GVK’nın 63’üncü maddesinde düzenlenen ve gerçek safi ücrete ulaşmada indirilecek giderler dışında GVK’nın çeşitli hükümlerinde düzenlenerek indirim konusu yapılabilecek özel durumlarda söz konusudur. Gelir Vergisi Kanununda yer alan bu düzenlemeler kanun sırasıyla, GVK’nın 31’inci maddesinde düzenlenmiş olan “Sakatlık İndirimi”, GVK’nın 32. maddesinde düzenlenmiş bulunan “Asgari Geçim İndirimi” ve GVK’nın 89. maddesinde ücretlerin gerçek safi gelirinin tespitinde gelir vergisi beyannamesinde bildirilen gelirlerden indirim konusu yapılacak bir takım ödemeler düzenleme altına alınmıştır.¹⁹

¹⁷ Biyan Özgür ve Yılmaz Güneş, Ücretlerin Vergilendirilmesine İlişkin Karşılaştırılmalı Bir Örneği: Beyanname Yükümlülüğü, Maliye Dergisi, Sayı:162, Ocak-Haziran 2012, ss.191-193.

¹⁸ Saki Şengül, Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi ve Beyanı, Vergi Raporu Dergisi, Sayı:162, Mart 2013, s.78.

¹⁹ Biyan Özgür ve Yılmaz Güneş, agm., s.193.

5.2.1- Ordu Yardımlaşma Kurumu ve Benzeri Kamu Kurumları İçin Yapılan Kanuni Kesintiler:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesinin 1 no'lu bendinde 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 190. maddesi gereğince yapılan kesintiler ve OYAK ve benzeri kamu kurumları için yapılan kesintilerin safi ücretin tespitinde gayri safi ücretten indirileceği hükmü bulunmaktadır.

5.2.2- Kanunla Kurulan Emekli Sandıkları ile 506 Sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun Geçici 20. Maddesinde Belirtilen Sandıklara Ödenen Aidat ve Primler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesinin 2 no'lu 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 tutarın indirilebileceği hükmüne bağlanmıştır. (506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun 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 gayri safi tutarından indirilebilir.) Bu kapsamdaki aidat ve primlerin ödenmesi kanuni zorunluluktan kaynaklanmakta ve ödenen aidat ve primlerin ücretin matrahından indiriminde herhangi bir sınır bulunmamaktadır.

5.2.3- Şahıs Sigorta Primleri İle Bireysel Emeklilik Katkı Payları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesinin 3 no'lu bendine göre; sigortanın veya emeklilik sözleşmesinin Türkiye'de kain ve merkezi Türkiye'de bulunan bir sigorta veya emeklilik 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, hastalık, sakatlık, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler ile bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları safi ücretin tespitinde gayri safi ücretten indirilebilmektedir.

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 yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir.*" hükmü getirilmiştir.

01.01.2013 tarihinden itibaren geçerli olacak uygulama:

01.01.2013 tarihinden geçerli olmak üzere bireysel emeklilik için ödenen katkı payları safi ücretin tespitinde indirim konusu yapılamayacak olup, şahıs sigortaları için ödenen primlerin elde edilen ücretin % 15'ine kadar olan kısmı aşağıdaki açıklamalar dikkate alınarak ücret matrahının tespitinde indirilebilecektir.

Vergiye tabi ücret matrahının tespitinde dikkate alınacak sigorta primleri; 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 birikim priminin alındığı 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 tamamı indirim konusu yapılabilecektir.²⁰

5.2.4- 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 gayri safi ücret tutarından indirilebilecektir. Ancak, sendika aidatı işverenler tarafından ücretlerden kesilmek suretiyle ödenmekte ise ve bu şekilde ödenen aidatın ücret bordrosunda gösterilmesi durumunda makbuz aranmamaktadır.

5.2.5- 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 kişiselleştirilmesinin yani mali güce göre vergilendirme ilkesinin gerçekleşmesinin en önemli örneğini teşkil etmektedir. 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, **(284 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2013 yılı için 800 TL)**
- İkinci derece sakatlar için, **(284 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2013 yılı için 400 TL)**
- Üçüncü derece sakatlar için, **(284 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2013 yılı için 190 TL)’dir.**²¹

Tevkifat usulüne tabi olan bir ücretli kişinin kendisi engelli ise sakatlık indirimi tutarı aylık olarak ücret matrahından indirilerek uygulanmaktadır. İndirim, hizmet erbabının tevkifat matrahına uygulanır. Hizmet erbabının muhtelif yerlerden ücret alması halinde, sakatlık indirimi bunlardan yalnız en yüksek ücretin vergisine uygulanır. Kazancın yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen tutar daha son-

20 Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Dairesi Başkanlığı, Ücret Kazançları Vergi Rehberi, Mart 2013, ss.8-9.

21 Beyanname Düzenleme Rehberi, age., ss.167-168.

raki döneme devredilmez.²² Ayrıca konu ile ilgili olarak yayımlanan 222 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde açıklandığı üzere bu indirimden bakmakla yükümlü olduğu özürlü kişi bulunan hizmet erbabı da yararlanmaktadır.

Sakatlık indirimi;

- Özürlü hizmet erbabı ile bakmakla yükümlü olduğu özürlü kişi bulunan hizmet erbabına,
- Özürlü serbest meslek erbabı ile bakmakla yükümlü olduğu özürlü kişi bulunan serbest meslek erbabına,
- Basit usulde vergilendirilenlerden, tüccar ve ücretli durumuna girmeksizin, imalat, tamirat ve küçük sanat işleri ile uğraşan (ilk madde ve yardımcı malzeme müşteriye ait olarak faaliyet gösteren terzi, tamirci, marangoz gibi) özürllülere, uygulanmaktadır.²³

5.3- Gerçek Usule Tabi Ücretlerin Vergilendirilmesi

Genel olarak ücretin tanımına Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesinde yer verilmiştir. Anılan maddede 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.

Gerçek ücret tanımı ise, ücret geliri vergilendirilirken gelirden kanunda belirtilen indirimler yapıldıktan sonra kalan tutarın vergilendirilmesi uygulamasını karşılamaktadır. Nitekim Kanunun 63'üncü maddesinde "Ücretin gerçek safi değeri işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından aşağıdaki indirimler yapıldıktan sonra kalan miktardır." denilmek suretiyle gerçek ücretlerin vergilendirme usulü belirlenmiş bulunmaktadır.

Gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde, öncelikle Gelir Vergisi Kanununun 63'üncü maddesinde belirtilen indirimler yapılmak suretiyle safi tutar tespit edilmekte, söz konusu indirim yapıldıktan sonra kalan bir tutar varsa, bu tutardan sakatlık indirimi de düşülmek suretiyle vergi matrahı tespit edilip matrah üzerinden de 103'üncü maddede belirtilen artan oranlı vergi tarifesine göre gelir vergisi hesaplanmaktadır. Hesaplanan gelir vergisinden, ücretlinin şahsi durumuna göre tespit edilen asgari geçim indirimi mahsup edilmektedir.

Tevkifata tabi tutulması gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde ise bu vergi, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklediği verginin toplamı üzerinden hesaplanır. Yıl içinde birden fazla işveren tarafından ücret olarak yapılan ve vergiye tabi olan ödemelerin ise birbirleriyle ilişkilendirmeksizin her bir işveren nezdinde vergi tarifesinin ayrı ayrı uygulanması gerekmektedir.

5.3.1- Ücretin Kesinti (Tevkifat) Yoluyla Vergilendirilmesi

Yurt içinde bulunan tek bir işverenden alınan ücretler sadece tevkif suretiyle vergilendirilmektedir. Tevkif suretiyle vergilendirilen bu ücretler dolayısıyla ayrıca beyanname verme yükümlülüğü bulunmamaktadır. İşveren yapmış olduğu ödemeler üzerinden "5.3.Gerçek Ücretlerin Vergilendirilmesi" başlığı altında belirtilen şekilde hesapladığı gelir vergisini sorumlu sıfatıyla kesip muhtasar beyanname ile ücretli adına ilgili vergi dairesine ödemekte veya işveren muhtasar beyanname verme yükümlülüğü bulunmayan bir kamu kurumu ise saymanlık hesaplarına aktarmaktadır.

²² Altun Baki, Vergi Mevzuatında Sakatlık İndirimi, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Sayı: 275, Mart 2011, ss.129-130.

²³ 222 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, Çevrimiçi: <http://www.eyh.gov.tr/tr/8389/7-5-Gelir-Vergisi-Kanunu-Genel-Tebliği-Seri-No-222-Erişim-Tarihi:11.02.2014>

5.3.2. Tevkifata Tabi Olup Belli Bir Tutarı Aşması Halinde Beyan Edilen Ücretler

Gelir Vergisi Kanununun 86'ncı maddesinin 1 numaralı fıkrasının (b) bendinde, 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 verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Tam mükellef gerçek kişiler tarafından birden fazla işverenden ücret geliri elde edilmesi durumunda birden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamının gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2013 yılı gelirleri için 26.000 TL) aşması halinde birinci işverenden alınan da dahil olmak üzere ücret gelirlerinin tamamının yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Birinci işverenin nasıl tespit edileceği sorusu ise 16 No'lu Gelir Vergisi Sirküleri ile açıklığa kavuşturulmuş olup, ücretliye bu konuda ihtiyarilik tanınmıştır. Dolayısıyla, birden fazla işverenden ücret alınması halinde, birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağı mükellef tarafından serbestçe belirlenebilecektir. Buna göre, birden fazla işverenden ücret geliri elde edilmişse, ilk işverenden alınan ücret toplam dışında tutulmakta, birinci ve ikinci işverenden sonra alınan ücretler toplamı 26.000 TL'yi aşarsa ilk işverenden alınan ücret de dahil ücret gelirinin tamamı beyan edilmektedir. Beyan aşamasında yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif suretiyle kesilen vergiler mahsup edilerek, kalan vergi tutarı ödenecektir.

Dar mükellef gerçek kişiler de GVK'nın 86/2'nci maddesi hükmü uyarınca tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret gelirleri için beyanname vermeyecekler ve diğer gelirleri için beyanname vermeleri 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.²⁴

5.3.2- 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.

²⁴ Altan Yılmaz, Türk Vergi Sisteminde Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Usullerinin Ücretliler Açısından Sonuçları, Maliye Uzmanları Derneği, Uzman Bakış, ss.129-131. Çevrimiçi: http://www.mud.org.tr/uploads/yuklemeler/15_altanyilmaz.pdf Erişim Tarihi : 26.12.2013.

2013 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 **26.000 TL**'yi (2013 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.

5.3.2.1- 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 (2013 yılı için bu tutar 26.000,00-TL'dir.) aşmayan mükelleflerin, tamamı kesinti yoluyla vergilendirilmiş ücretleri yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir. Ancak, birden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamı 26.000,00- 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 ücretlinin kendisi tarafından serbestçe belirlenebilecektir.

Gayri safi 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 1: Bay (A) bir kamu kurumunda çalışmaktadır. Bu görevi nedeniyle 2013 yılında elde ettiği ücret geliri 30.000,00- TL'dir. Bu kişi bir Kamu İktisadi Teşebbüsünde yönetim kurulu üyeliği yapması nedeniyle 21.000,00 TL, Birlikçilikten de 10.000,00- TL ücret gelirleri elde ettiğini düşünelim. Bu durumda, Bay (A) 16 No'lu Gelir Vergisi Sirküleri gereği kendisine tanınan ihtiyarilik ile ilk işverenden alınan ücret yıllık beyanname verilip verilmeyeceği hususundaki değerlemede kapsam dışında tutulacağından en yüksek ücret geliri elde ettiği KİT Yönetim kurulundan elde ettiği ücreti 1. işveren olarak belirleyecektir.

1. İşveren	Kamu Kurumu	30.000,00
2. İşveren	Birlikçi	10.000,00
3. İşveren	KİT Yönetim Kurulu Üyeliği	21.000,00
TOPLAM		61.000,00

Bay (A)'nın birinci işverenden sonra elde etmiş olduğu ücret geliri (21.000,00+10.000,00=) 31.000,00- TL'dir. Bu tutar 2013 yılı beyan sınırı olan 26.000,00 TL'yi aştığından ilk işverenden de alınan ücret dahil, ücret gelirlerinin tamamı olan 61.000,00-TL beyan edilecektir.

Örnek 2: Bay (B), 2013 yılında Almanya'nın İstanbul'daki büyükelçiliğinde tercüman olarak çalışmasından dolayı 20.000,00-TL ücret geliri elde etmiştir. (GVK'nın 16. maddesindeki istisna şartlarına haiz değildir.) Bir inşaat firmasında uluslararası bağlantıları kurma konusunda şirkete hizmet vermiş bu hizmetinin karşılığı olarak 14.000,00-TL ücret geliri elde etmiştir. Ayrıca, özel bir eğitim merkezinde uluslararası yazışmaların yapılmasından sorumlu olarak hizmet vermiş ve bu iş ile ilgili olarak 10.000,00-TL ücret geliri elde etmiştir.

1. İşveren	Büyükelçilik	20.000,00
2. İşveren	İnşaat Firması	14.000,00
3. İşveren	Özel Eğitim Merkezi	10.000,00
TOPLAM		44.000,00

Örnekte yer alan ve birinci işverenden alınan ücret toplama dahil edilmeyecek olup, ikinci ve üçüncü işverenden alınan (14.000,00+10.000,00 =) 24.000 TL ücretler toplamı 26.000,00 TL'lik beyan sınırını aşmadığından ücret gelirlerinin tamamı beyan edilmeyecektir.

Örnek 3: Bay (C), bir yere bağlı olmaksızın serbest avukatlık yapmaktadır. Avukatlıktan 2013 yılında 50.000,00-TL serbest meslek kazancı elde etmiştir. Ayrıca, X ve Y şirketlerinin de yönetim kurulu üyeliği yapmıştır. X şirketinin yönetim kurulu üyeliğinden 20.000,00-TL, Y şirketindeki yönetim kurulu üyeliğinden ise 30.000,00-TL ücret geliri elde etmiştir. Ayrıca, 40.000,00-TL işyeri kira geliri elde etmiştir.

Serbest Meslek Kazancı	Avukatlık	50.000,00
Gayrimenkul Sermaye İradı	İşyeri Kirası (Brüt)	40.000,00
1. İşveren	Y Yönetim Kurulu Üyeliği	30.000,00
2. İşveren	X Yönetim Kurulu Üyeliği	20.000,00
TOPLAM		140.000,00

Bay (C) serbest meslek kazancı için her halükarda beyanname verecektir. Birinci işverenden alınan hariç, ikinci işverenden alınan ücret ise 26.000,00-TL'lik beyan sınırını aşmadığından ücret gelirleri beyannameye dahil edilmeyecektir. Serbest meslek kazancı ile işyeri kira geliri toplamı 26.000,00-TL'yi aştığından dolayı da işyeri kira geliri beyannameye dahil edilecektir.

5.4- Diğer Ücretlerin Vergilendirilmesi

Bir kısım hizmet erbabının gerçek ücret üzerinden vergilendirilmesi ücretin saptanmasındaki güçlük nedeniyle mümkün olmamaktadır. Diğer ücretlilerin safi ücretleri, takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25'idir. Buna göre, 2013 yılında diğer ücret geliri elde eden hizmet erbabının safi ücreti, 2013 takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25'i olarak hesaplanmaktadır. 2013 yılında diğer ücretli hizmet

erbabının ödeyeceği gelir vergisi Şubat/2013 ayında hesaplanmakta ve tahakkuk eden gelir vergisi de iki eşit taksitte Şubat-Ağustos/2013 aylarında ödenmektedir. Gelir Vergisi Kanununda diğer ücretli kapsamında sayılan hizmet erbapları şöyledir;

- 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 ve Maliye Bakanlığınca bu kapsama alınanlar.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 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'nci 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.

Öncelikle gelir vergisi matrahının bulunması için 2013 takvim yılı başında geçerli olan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin (978,60) yıllık brüt tutarının %25'i ($11.743,20 \times \%25 = 2.935,80$ TL) hesaplanacaktır. Ödenecek verginin hesaplanması için ise 2.935,80 TL olan matraha Gelir Vergisi Kanunun 103'üncü maddesinin ilk diliminde olan %15 oranı uygulanacaktır. ($2.935,80 \times \%15 = 440,37$ TL)

Diğer ücretlerin vergisi, öteden beri işe devam edenlerde yıllık verginin yarısı takvim yılının 2. ayında (1-28 Şubat 2013) diğer yarısı ise 8. ayında (1-31 Ağustos 2013); takvim yılının birinci yarısı içinde işe başlayanlarda, yıllık verginin yarısı verginin karneye yazıldığı ayda, diğer yarısı takvim yılının sekizinci (Ağustos/2013) ayında, takvim yılının ikinci yarısı içinde ise başlayanlarda ise verginin karneye yazıldığı ayda ödenmesi gerekmektedir.

Örnek: İstanbul'da berberlik faaliyetinden dolayı basit usule tabi mükellef olan Bay (A)'nın yanında çalışan diğer ücretli hizmet erbabı Bay (B)'nin 2013 yılındaki safi ücret tutarı (vergi matrahı) ve ödeyeceği gelir vergisinin hesaplanması aşağıdaki şekilde olacaktır.

2013 Takvim Yılı Başında Geçerli Olan Asgari Ücretin Yıllık Brüt Tutarı (978,60x12)	11.743,20 TL
Safi Ücret Tutarı (11.743,20 x %25)	2.935,80 TL
Yıllık Vergi Matrahı	2.935,80 TL
Hesaplanan Vergi Tutarı (2.935,80 x %15)	440,37 TL
Şubat/2013'de Ödenecek Vergi Tutarı	220,19 TL
Ağustos/2013'de Ödenecek Vergi Tutarı	220,19 TL

2013 yılı için hesaplanan yıllık vergi tutarı 440,37 TL olup, diğer ücretli Bay (A)'nin Şubat 2013 ayında vergi karnesine kaydettireceği vergi tutarını Şubat ve Ağustos/2013 aylarında iki eşit taksitte (220,19 TL olarak) ödemesi gerekmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 251'inci maddesine göre, kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı ile götürü gider usulünü kabul eden gayrimenkul sermaye iradı sahipleri, yanlarında çalışan hizmet erbabının belirlenen süre içinde karne almalarını ve karnelerinde yazılı vergileri ödemelerini temin etmeye mecburdurlar. Bu mecburiyete uyulmadığı takdirde;

- Zamanında karne almamış veya vergisini tarh ettirmemiş olan hizmet erbabının vergisi işveren adına tarh edilir ve vergi cezası da aynı işveren adına kesilerek ondan tahsil edilir.
- Vergi Karnesini zamanında almış ve vergisini tarh ettirmiş olan hizmet erbabının zamanında ödenmemiş olan vergisi ve gecikme zammı da yanında çalıştığı tespit edilen işverenden tahsil edilir.

6- ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 32'nci 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'idir. Gelirin kısmî döneme ait olması halinde, ay kesirleri tam ay sayılmak suretiyle bu süreye isabet eden indirim tutarları esas alınır. Asgarî 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.

6.1- 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 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. Hesaplamada kullanılan formül şöyledir;

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

Asgari geçim indiriminin yıllık tutarı, her ücretli için asgari ücret üzerinden hesaplanan yıllık vergi tutarını aşamayacak ve yıl 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 (E)'nin 2013 yılı asgari geçim indirimi tutarı şu şekilde hesaplanacaktır; (Takvim yılı başında geçerli olan asgari ücret brüt tutarı: 978,60 TL)

$$2013 \text{ yılında Asgari Ücretin Yıllık Brüt Tutarı } (978,60 \text{ TL} \times 12) = 11.743,20 \text{ TL}$$

$$\text{Mükellefin Asgari Geçim İndirimi Oranı } \% 75$$

- Mükellefin kendisi için %50
- Mükellefin eşi için %10
- Mükellefin çocukları için %15

$$\text{Asgari Geçim İndirimine Esas Tutar } (11.743,20 \times \% 75) = 8.807,40 \text{ TL}$$

$$\text{Asgari Geçim İndiriminin Yıllık Tutarı } (8.807,40 \times \% 15) = 1.321,11 \text{ TL}$$

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

6.2- 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.
- Sadece ücret geliri elde eden eş, "çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eş" kapsamında değerlendirilmeyecektir. Bunlar dışındakiler ise çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eş kapsamında değerlendirilecek olup, münhasıran 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 iş yeri ve işvereni değişen ücretliler, yeni iş yerlerinden veya işverenleri nezdinde çalışmaya başladıkları aydan itibaren asgari geçim indiriminden yararlanmaya devam edeceklerdir.

6.3- 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.

6.4- 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.²⁵

7- SONUÇ

Çalışmamızda, Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde yer alan yedi gelir unsurundan biri olan ve GVK'nın 61 ila 64'üncü maddeleri arasında detaylı olarak ele alınmış bulunan "Ücret" gelirlerinin vergilendirmesine ve beyan esaslarına yönelik açıklamalara yer verilmiştir. Yapılan açıklamalardan da görüleceği üzere, Gelir Vergisi Kanunu'nda hangi ödemelerin ücret olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususuna ücretin unsurları kapsamında değinilmiştir.

Söz konusu unsurlara değindikten sonra, ücret kazancında muafiyet ve istisnalar açıklandıktan sonra ücret gelirlerinin vergilendirilmesi üzerinde durulmuştur. GVK'nın 61. maddesi gereği elde edilen ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde temel usulün "Gerçek Ücretler" yönünden vergilendirme olduğu GVK'nın 63. maddesinde çerçevesinde açıklanmıştır. "Gerçek Ücretler" usulünde de tevkifat (stopaj) yönünden vergilendirmenin esas olduğu vurgulanmıştır. Daha sonra, ücret gelirlerinin vergilendirilmesindeki diğer usule geçilerek "Diğer Ücretler" in vergilendirilmesine yer verilmiştir.

²⁵ Saki Şengül, agm., s.85-87.

KAYNAKÇA

- Altun, Baki. Vergi Mevzuatında Sakatlık İndirimi, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Sayı: 275, Mart 2011.
- Avcı, Nail Umut. Ücretlerin Vergilendirilmesi, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 282, Mart 2012.
- Biyan, Özgür ve Güneş Yılmaz, Ücretlerin Vergilendirilmesine İlişkin Karşılaştırılmalı Bir Örneği: Beyanname Yükümlülüğü, Maliye Dergisi, Sayı:162, Ocak-Haziran 2012.
- Çınar, Fatih. Sportif Faaliyetlerin ve Sporcu Gelirlerinin Vergilendirilmesinin Değerlendirilmesi, Vergi Raporu Dergisi, Ocak 2013.
- Erçakal, Didem. Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi ve Beyanı, Vergi Raporu Dergisi, Mart 2012.
- Erol, Ahmet. Türk Hukukunda Ücret ve Ücretin Vergilemesi, İSMMMO Mevzuat Yayınları 11, İstanbul, 2012.
- Erol, Ahmet. Ücretlerin Vergilendirilmesinde Özellikli Durumlar-II, Yaklaşım Dergisi, Haziran 2011.
- Erol, Ahmet. Ücretlerin Vergilendirilmesinde Özellikli Durumlar-III, Yaklaşım Dergisi, Temmuz 2011.
- Erol, Ahmet. Ücretlerin Vergilendirilmesinde Özellikli Durumlar-IV, Yaklaşım Dergisi, Ağustos 2011.
- Kıvanç, H. Hakan. Bilirkişi Ücretlerinin Vergilendirilmesi, Çevrimiçi: http://www.alomaliye.com/2007/hakan_kivanc_bilirkisi.htm Erişim Tarihi: 04.02.2014.
- Mercanoğlu, Aykut Sinan. Türk Vergi Sisteminde Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi, Marmara Üniversitesi Mali Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2007.
- Saki, Şengül. Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi ve Beyanı, Vergi Raporu Dergisi, Sayı:162, Mart 2013.
- Uyanık, Zekeriya. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununa Göre Özel Olarak Ücret Sayılan Haller, Çevrimiçi: http://www.muhasabenet.net/makale_zekeriya%20uyanik_gelir%20uzmani-GVK%20ya%20gore%20ozel%20olarak%20ucret%20sayilan%20haller.html Erişim Tarihi: 11.02.2014.
- Yılmaz, Altan. Türk Vergi Sisteminde Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Usullerinin Ücretliler Açısından Sonuçları, Maliye Uzmanları Derneği, Uzman Bakış, ss.129-131. Çevrimiçi: http://www.mud.org.tr/uploads/yuklemeler/15_altanyilmaz.pdf Erişim Tarihi : 26.12.2013.
- Türk Borçlar Kanunu, Çevrimiçi: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110204-1.htm> Erişim Tarihi: 05.02.2014.
- Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Dairesi Başkanlığı, Ücret Kazançları Vergi Rehberi, Yayın No:165, Mart 2013.
- Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği Yayını, Ankara Mart 2013, s.158.
- 222 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, Çevrimiçi: <http://www.eyh.gov.tr/tr/8389/7-5-Gelir-Vergisi-Kanunu-Genel-Tebliği-Seri-No-222> Erişim Tarihi: 11.02.2014