

Yrd. Doç. Dr. Ayşe YİĞİT ŞAKAR

İstanbul Arel Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu

Türk Vergi Sisteminde Ücretlere Tanınan Muafiyet ve İstisnalar

1. GİRİŞ

Ücret, üretim faktörlerinden biri olan emeğin, fikren veya bedenen üretime katılması sonucu elde edilen bir gelir unsurudur¹.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun² 61. maddesinde ücret; "işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler" olarak tanımlanmıştır. Yine aynı madde hükmüne göre "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 niteliğini değiştirmez."

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinde aşağıda yazılı ödemelerin de ücret sayılan ödemeler olduğu belirtilmiştir:

1. Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunan sigorta şirketleri tarafından ödenen emeklilik, maluliyet, dul ve yetim aylıkları;

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

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

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

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

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

Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan ücret tanımının dışında, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nda³ aylık, 4857 sayılı İş Kanunu'nda⁴

Verginin ödeme gücüne göre alınmasını sağlamak için yararlanılan önemli ilkelerden birisi “ayırma ilkesi”dir.

ise ücret tanımları yer almaktadır⁵. Devlet Memurları Kanunu'nun 147. maddesine göre aylık; bu Kanuna tabi kurumlarda görevlendirilen memurlara hizmetlerinin karşılığında, kadroya dayanılarak ay itibarıyla ödenen paradır. İş Kanunu'nun 32. maddesine göre ücret; bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödenen tutardır.

İster işçi ister memur olsun, hizmet erbabı yaptığı iş karşılığında ücret elde eder. Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesine göre ücret geliri, çalışan tarafından elde edileceği için verginin mükellefi çalışandır⁶.

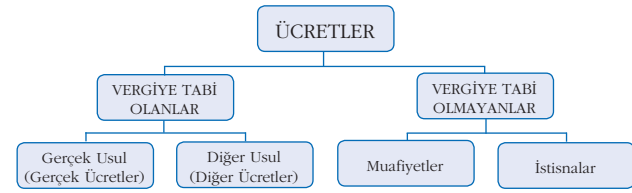
Ücretlerin vergilendirilmesinde tahsil esası kabul edilmiştir. Ödeme yapılmadığı takdirde ücretten bahsedilemez ve vergileme yapılamaz⁷. Yani ücretin vergilendirilmesi için ödemenin yapılmış olması, örneğin, ücretinin banka hesabında görülmesi gerekir⁸. Yapılan ödemenin geçmişte yapılmış hizmet karşılığı ya da gelecekte yapılacak hizmet karşılığı olması sonucu değiştirmez⁹.

Ücretler gerçek usule tabi ücretler ve diğer ücretler¹⁰ olmak üzere ikiye ayrılabilir. Vergi matrahının tespitinde gerçek usul ve diğer usul (götürü gelir) olmak üzere iki yöntem uygulanır¹¹. Ancak matrah, ilke olarak gerçek usule göre saptanır¹². Ücretlerin gerçek usulde vergilendirilmesinde kaynakta vergilendirme, yani tevkifat (stopaj, kaynakta kesinti) kullanılır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/1. maddesinde hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61. maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç) 103. ve 104. maddelere göre vergi tevkifatı yapılacağı hükme bağlanmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 97. maddesinde yer alan hükme göre işverenler, hizmet erbabına ödedikleri ücretlerden yaptıkları vergi tevkifatını Vergi Usul Kanunu'nda yazılı ücret bordrosunda veya bordro yerine ge-

çen diğer kayıtlarda göstermeye mecburdurlar. Yapılan vergi tevkifatı, vergi kesenin kayıt ve hesaplarında ayrıca gösterilir ve muhtasar beyanname ile vergi idaresine bildirilip, ödenir. Vergisi kaynakta alnamayan bazı ücret gelirleri için ve birden fazla işverenden elde edilen ücret gelirleri için yıllık beyanname verilmesi gerekmektedir¹³.

Ücretin gerçek net değeri işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesinde sayılan indirimler yapıldıktan kalan miktardır. Bundan başka işçinin kendisi sakatsa veya bakmakla yükümlü olduğu sakat kişiler varsa ücretinden sakatlık indirimi de yapılır.

Ücretlerin vergilendirilmesi şematik olarak şöyle özetlenebilir:



Verginin ödeme gücüne göre alınmasını sağlamak için yararlanılan önemli ilkelerden birisi “ayırma ilkesi”dir. Ayırma ilkesi, emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre korunmaya ihtiyacı olduğu varsayımıyla, emek gelirlerinden sermaye gelirlerine göre daha düşük oranda vergi alınması olarak ifade edilebilir¹⁴. Emek gelirlerine sağlanan muafiyet ve istisnalar ise ayırma ilkesinin araçlarından biridir. Ücret gelirleri yukarıda da belirtildiği gibi emekten elde edilen gelirlerdir. Ülkemizde ücret gelirlerine tanınan muafiyet ve istisnalar, esas olarak Gelir Vergisi Kanunu'nda düzenlenmiş olmakla beraber, bazı özel kanunlarda da ücretlere ilişkin muafiyet ve istisnalar düzenlenmiştir.

Bu makalenin amacı Türk Vergi Sisteminde yer alan ücret muafiyeti ve istisnaları ile ilgili yasal düzenlemeleri açıklamak ve vergi idaresinin uygulamalarını incelemektir. Çalışmamızda önce Gelir Vergisi Kanunu'nda daha sonra da diğer kanunlarda yer alan vergilendirilmeyen ücretleri inceleyeceğiz.

II. ÜCRETLERDE MUAFİYET VE İSTİSNALAR

1. Muafiyet ve İstisna Kavramları

Ücretlerde muafiyet ve istisna konusuna başlamadan önce muafiyet ve istisna arasındaki ayrıma dikkat çekmekte fayda vardır. “Muafiyet, vergi kanunlarında esas itibarıyla kendileri için vergi borcu doğmasının öngörülmesi olmasına rağmen, belirli kişilerin veya grupların vergi yükümlülüğü dışında tutulmalarına denir. İstisna, vergi kanunlarında esas itibarıyla vergilendirilmesi öngörülen bir konunun kısmen veya tamamen, devamlı ya da geçici bir şekilde vergi dışında tutulmasına denir.”¹⁵ Kısaca, muafiyette vergi yükümlüsü olması gereken kişi veya gruplar vergilendirme dışı kalırken, istisnada vergilendirilmesi gereken vergi konusu vergilendirme dışında tutulmaktadır.

Ücretlere ilişkin muafiyet ve istisnalar esas olarak Gelir Vergisi Kanunu’nun 15, 16, 23, 24, 25, 26, 27, 28 ve 29. maddelerinde düzenlenmiştir. Bunun yanı sıra bazı özel kanunlarda ücret sayılan ödemeler vergi dışında tutulmuştur.

2. Gelir Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Muafiyet ve İstisnalar

a) Diplomat Muaflığı ve Yabancı Elçilik Çalışanları İçin Ücret İstisnası:

Diplomat muaflığı Gelir Vergisi Kanunu’nun 15. maddesinde düzenlenmiştir. 15. maddeye göre, “Yabancı devletlerin Türkiye’de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o memleketin uyruklığında bulunan memurları, Türkiye’de resmi bir göreve memur edilenler bu sıfatlarından dolayı ve karşılıklı olmak şartıyla Gelir Vergisi’nden muaftırlar. Bu muaflığın menkul sermaye iradı üzerinden tevkif suretiyle alınan vergiye şümü-lü yoktur.”

Gelir Vergisi Kanunu’nun 16. maddesine göre, yabancı elçilik ve konsoloslukların 15. maddeye girmeyen memur ve hizmetlilerinin

yalnız bu işlerinden dolayı aldıkları ücretler karşılıklı olmak şartıyla gelir vergisinden istisna edilir. Gelir Vergisi Kanunu’nun 95/2. maddesinde de, 16. maddede yazılı istisnadan faydalanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur hizmetlilerinin gelirlerini yıllık beyanname ile bildirecekleri hükme bağlanmıştır.

14 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’ne¹⁶ göre yabancı devletlerin memleketimizdeki elçi, maslahatgüzar ve konsoloslarıyla ve elçilik ve konsolosluklara mensup ve o memleket uyruklığında bulunan memurlar ve Türkiye’de resmî bir göreve memur edilenler, Gelir Vergisi Kanunu’nun 15. maddesiyle sağlanan muaflikten istisnasız faydalanacaklardır. Ancak, bu muafiyet, sözü edilen kimselerin Türkiye’de sağladıkları menkul sermaye iratları üzerinden tevkif suretiyle alınan vergilerine etkili değildir. Fahri konsoloslar, kazanç ve iratlarının niteliğine göre, Kanun’un genel hükümleri çerçevesinde vergilendirileceklerdir. Yabancı elçilik ve konsolosluklarda çalışanlardan 14 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde yer alan listede sözü edilen kimseler, bu yerlerden aldıkları ücretlerini, varsa diğer kazanç ve iratlarıyla birlikte, bütçe yılının birinci ayında bağlı oldukları vergi dairelerine yıllık beyanname ile bildirecekler ve bu beyanname üzerinden tarh edilecek vergilerini de Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere, iki taksitte ödeyeceklerdir.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 95/2. maddesine göre Gelir Vergisi Kanunu’nun 16. maddesinde yazılı istisnadan faydalanamayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlilerin ücretleri tevkifata tabi olmadığından, bu kişiler gelirlerini yıllık beyanname ile bildirmek zorundadırlar.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-GVK-15-1-411 sayılı ve 14.06.2011 tarihli bir özelgesinde¹⁷, yabancı bir ülkenin büyükelçiliğinde çalışan Türk vatandaşlarının Gelir Vergisi Kanunu 16. maddedeki istisnadan yararlanıp yararlanmayacağı konusunda görüş bildirmiştir. Buna göre, ülkemizde bulunan yabancı büyükelçilik ve konsolosluklarda çalışan Türk vatandaşı ve diğer ülke vatandaşlarına ödenen ücretlerin karşılıklı olarak gelir vergisinden istisna tutulabilmesi için,

yabancı ülkelerde bulunan Türk Büyükelçilik ve Konsolosluklarında çalışan Türk vatandaşı ve diğer ülke vatandaşı personelin ücretlerinin de gelir vergisinden istisna olması gerekmektedir. Karşılıklı olmak şartının sağlanması halinde, yabancı ülkelerin büyükelçiliğinden alınan ücretler Gelir Vergisi Kanunu'nun 16. maddesine göre gelir vergisinden istisna edilecek ve ilgili takvim yılında elde edilen ücret geliri için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecektir.

b) Ücretlere Sağlanan İstisnalar:

Gelir Vergisi Kanunu'nda ücretlere tanınan istisnalar, "müteferrik istisnalar" başlığı altında 23. maddede on beş bent olarak düzenlenmiştir. Ancak 23. maddenin 4. bendinde yer alan; "Ticari ve sınaî kazançları vergiden muaf bulunanların bu işlerinde çalıştırılan hizmet erbabının ücretleri gelir vergisinden istisnadır." hükmü 1998 yılında yürürlükten kaldırılmıştır.

aa. Küçük Yerleşim Yerlerinde El ile Dokunan Halı ve Kilim İmal Eden İşletmelerde Çalışan İşçilerin Ücretleri:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/1. maddesine göre, köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyet gösteren ve yalnızca el ile dokunan halı ve kilim imal eden işletmelerde çalışan işçilerin ücretleri gelir vergisinden istisnadır.

bb. Gelir Vergisinden Muaf Olanların veya Gerçek Usulde Vergilendirilmeyen Çiftçilerin Yanında Çalışan İşçilerin Ücretleri:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/2. maddesine göre, gelir vergisinden muaf olanların veya gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretleri gelir vergisinden istisnadır.

cc. Toprak Altı İşletmesi Halinde Bulunan Madenlerde Cevher İstihsalı İşletmelerinde Çalışanların Ücretleri:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/3. maddesine göre, toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher istihsalı ve bununla ilgili diğer

bütün işlerde çalışanların münhasıran yeraltında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri gelir vergisinden istisnadır.

İstanbul Vergi Daire Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 23-741 sayı ve 14.06.2011 tarihli özeldesine konu olan olayda, madencilik sektöründe faaliyet gösteren bir şirketin Türkiye'nin birçok yerinde maden işletmesi bulunduğu, bu işletmelerin bir kısmının toprak altı maden işletmesi olduğu ve burarlarda cevher üretiminde çalışan personelin ücretlerinin toprak altında çalıştıkları süreler isabet eden kısmının gelir vergisinden istisna edildiği belirtilerek, kısmen toprak altında çalışan personelin ücreti üzerinden kesilen sigorta priminin vergiden istisna edilen ücrete isabet eden kısmının vergi matrahından düşülüp düşülemeyeceği hususunda bilgi talep edilmiştir. Vergi idaresi ise 25.02.1982 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 135 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'ne dayanarak,

"...Toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher istihsalı ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışan hizmet erbabına hafta tatili ve genel tatil günleri için ödenen ücretlerin de yeraltında geçen zamana isabet eden kısımları vergiden müstesna tutulacak; resmi tatil günleri dışında kalan izin günlerine ilişkin olarak ödenen ücretler ise, istisna kapsamına dâhil edilmeyerek vergiye tabi tutulacaktır. Bu tür hizmet erbabının istisna kapsamına dâhil bulunmayan ve vergiye tabi tutulacak ücretlerinin vergilendirilmesinde ücretin ödeme dönemine göre genel, özel ve varsa sakatlık indirimleri uygulanacaktır.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanununun 98 inci maddesine göre, 94 üncü maddesi gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın yirmüçüncü günü akşamına kadar ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. Bu nedenle, toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher istihsalı ve bununla ilgili diğer işlerde çalışanların ücretlerinin peşin ödenmekte olması halinde ücretin ödenmesi anında söz konusu is-

istisna uygulanmayacak, ancak ay sonunda bu kişilerin yeraltında çalıştıkları süreler tespit edilerek, bu sürelerle ilişkin ücretler vergiden istisna edilecek ve muhtasar beyannamede istisna uygulandıktan sonra tespit edilen vergi beyan edilecektir....” şeklinde görüş bildirmiştir.

Tebliğden de anlaşıldığı gibi bir şirketin, toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher üretiminde çalışan personelinin münhasıran yeraltında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri gelir vergisinden istisnadır. Sigorta priminin hesaplanmasında vergiye tabi olan ücret ile vergiye tabi olmayan ücret ayrımı yapılmayacaktır. Personele ödenen ücretin tamamı üzerinden kesilen sigorta priminin gelir vergisi matrahının tespitinde vergiye tabi ücretten indirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, personelin ücretinin peşin ödenmekte olması halinde ücretin ödenmesi anında söz konusu istisna uygulanmayacaktır. Ay sonunda personelin yeraltında çalıştığı süreler tespit edilerek bu sürelerle ilişkin ücret vergiden istisna edilerek, muhtasar beyannamede istisna uygulandıktan sonra tespit edilen verginin beyan edilmesi gerekmektedir.

dd. Köylerdeki Bazı Çalışanların Ücretleri:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/5. maddesine göre, köy muhtarları ile köylerin kâtip, korucu, imam, bekçi ve benzeri hizmetlilerine köy bütçesinden ödenen ücretler ile çiftçi mallarını koruma bekçilerinin ücretleri gelir vergisinden istisnadır.

ee. Hizmetçilerin Ücretleri:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/6. maddesine göre, hizmetçiler, özel fertler tarafından evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan sair yerlerde orta hizmetçiliği, sütünelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık gibi özel hizmetlerde çalıştırılanlardır. Mürebbiyelere ödenen ücretler istisna kapsamına dâhil değildir.

Hizmetçilerin, ticari bir organizasyon kapsamında ve bir iş yeri açmadan veya temizlik hizmeti veren bir firmanın işçisi durumunda olmadan, ev temizleme işi karşılığında doğrudan doğruya ev sahibinden aldıkları ücretler Gelir

Vergisi Kanununun 23/6. maddesine göre gelir vergisinden müstesnadır¹⁸.

Site yönetimine bağlı olarak çalışan güvenlik görevlisi, bekçi, kapıcı ücretleri, siteler ticari mahaller olmadıkları için gelir vergisinden müstesnadır. Ancak iş hanları, iş yerleri gibi ticari nitelikli yerlerde çalışan güvenlik görevlisi, kapıcı ve diğer hizmetçilerin ücretleri gelir vergisinden müstesna değildir. Bu kişilerin ücretlerinden gelir vergisi tarifesine göre gelir vergisi kesintisi yapılması gerekir¹⁹. Kısmen mesken, kısmen ticaret mahalli olarak kullanılan sitelerde bekçi, bahçıvan ve temizlik işlerinde çalıştırılanlara yapılan ödemeler gelir vergisinden istisnadır²⁰.

Mersin Vergi Dairesi Başkanlığı'nın B.0 7.1.GİB.4.33.15.01-2011-720-3-19 sayı ve 13.06.2011 tarihli özelgesine konu olan olayda, özel bir sitenin aidatlarını toplamak ve site faaliyetlerini sürdürmek amacıyla kurulan derneğin istihdam ettiği bahçıvana ödenen ücretin istisna kapsamında olup olmadığı yönünde bilgi istenmiştir. İdare, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesine göre gelir vergisi tevkifatı yapmak zorunda olanlar arasında derneklerin de sayılmış olması ve hizmet erbabına ödedikleri ücretler ile ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç) istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben 103. ve 104. maddelere göre tevkifat yapması gerektiği hükmüne dayanarak, derneğin istihdam ettiği bahçıvana ödediği ücretin istisna kapsamında olmadığı yönünde görüş bildirmiştir.

Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığı B.07.1.GİB.4.10.15.01-2010-GVK-1336-71 sayı ve 14.07.2011 tarihli bir özelgesinde, okul aile birliklerini, Milli Eğitim Temel Kanunu'na göre çıkarılan yönetmelik uyarınca kurulan ve tüzel kişiliği bulunmayan, amacı; okulun ihtiyaçlarının karşılanması, veli ve öğretmenler arasında işbirliğinin sağlanması olan ve buldukları okul bünyesinde faaliyet gösteren birlikler olarak tanımlamış ve kamu kurumu olarak kabul etmiştir. İdare, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesine dayanarak, kamu kurumlarının gelir vergisi tevkifatı yapmak zorunda olduklarını belirtmiştir. Bu nedenle de okul aile birliği tarafından çalıştırılan hizmetlinin ücretinden ge-

lir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği yönünde görüş bildirmiştir. Zaten söz konusu istisna özel fertler tarafından çalıştırılan hizmetlileri kapsamaktadır.

ff. Öğrencilere, Hükümlülere, Tutuklulara ve Düşkünlere Verilen Ücretler:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/7. maddesine göre, sanat okulları ile bu mahiyetteki enstitülerde, ceza ve ıslahevlerinde, darülacezelerin atölyelerinde çalışan öğrencilere, hükümlü ve tutuklulara ve düşkünlere verilen ücretler gelir vergisinden istisnadır.

gg. Hizmet Erbabına İşverenlerce Yemek Verilmek Suretiyle Sağlanan Menfaatler:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/8. maddesine göre, hizmet erbabına işverenlerce yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler gelir vergisinden istisnadır. İşverenlerce, işyerinde veya müstemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 278 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2011 yılında uygulanmak üzere 10,70 TL'yi aşmaması gerekir. 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. Bu maddeyi tablo halinde aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz²¹.

Yemeğin Piştiği Yer	Yemeğin Yendiği Yer	Sağlanan Menfaatin Vergi Durumu
İşyeri	İşyeri	Vergiye tabi değil
İşyeri Dışı	İşyeri	Vergiye tabi değil
İşyeri Dışı	İşyeri Dışı	Kanuni haddi aşan kısım vergiye tabi

Maliye Bakanlığı'nın B.07.1.GİB.0.03.43/4314-20/ 047154 sayı ve 26.06.2006 tarihli özelgesinde, işverenin çalışanlarına yemek çekleri temin etmesi durumunda bu yemek çekleri ile çalışanlar tarafından anlaşmalı market işyerlerinden gıda ve ihtiyaç maddesi satın alınma-

sının yemek verme hizmeti ile hiçbir ilişkisi olmadığından, yemek verme kapsamında değerlendirilmeyip ücret olarak vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

hb. Konut Tedariki ve Mesken Tahsis Suretiyle Sağlanan Menfaatler:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/9. maddesine göre, genel olarak maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere ve özel kanunlarına göre barındırılması gereken memurlarla müstahdemlere;

a. Konut tedariki ve bunların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini suretiyle sağlanan menfaatler,

b. Mülkiyeti işverene ait brüt alanı 100 m²'yi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsis suretiyle sağlanan menfaatler

gelir vergisinden istisnadır. Bu konutların 100 m²'yi aşması halinde, aşan kısma isabet eden menfaat için bu istisna hükmü uygulanmaz. Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesine göre, ücretin gerçek safi değeri hesaplanırken, konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatler, konutun emsal kirasına veya menfaatin emsal bedeline göre değerlendirilir.

Maliye Bakanlığı, B.07.0.GEL.0.42/4214-1672/65040 sayı ve 04.12.2001 tarihli özelgesinde, 285 sayılı K.H.K.'nin 5. maddesi gereğince, Olağanüstü Hal Bölgesindeki birliklerde görev yapan ve idarelerince lojman tahsis edilmemesi nedeniyle, kendi imkanlarıyla kirada kalan bazı personele idare mahkemesi kararı gereğince ödenen kira bedellerinden tevkifat yapıp yapılmayacağı hususunda şu şekilde görüş bildirmiştir:

“.....193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde “Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir...” denilmiş, aynı Kanunun 63 üncü maddesinde de “Ücretin gerçek safi değeri işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından aşağıdaki indirimler yapıldıktan sonra kalan miktardır... konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatler, konutun emsal kirasına veya menfaatin emsal bedeline göre değerlendirilir.” denilmiştir.

Aynı Kanunun 23 üncü maddesinin 9 uncu bendinde “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 menfaatlerin (Bu konutların 100 m² yi aşması halinde, aşan kısma isabet eden menfaat için bu istisna hükmü uygulanmaz.) gelir vergisinden müstesna olduğu hükme bağlanmıştır.

...Bu maddede yer alan istisna hükmünün uygulanabilmesi için, kendisine konut tahsis edilen personelin Kanun uyarınca barındırılması gereken kişilerden olması veya konutun işverene ait olması gerekmektedir.

Bu çerçevede, yazınızda sözü edilen T.S.K. personeline konutun bedelsiz olarak tahsis edilmesi halinde, söz konusu kira bedellerinin vergiden istisna edilmesi mümkün olmayacağından, bu ödemelerin gayrisafi tutarının ilgililerin ücretlerine eklenmek suretiyle vergiye tabi tutulması gerekir.

Ancak, kiralanan konutun Kamu Konutları Yönetmeliği uyarınca hesaplanan kira bedelinin ilgili personelin ücretinden kesilmesi halinde, personele bedelsiz olarak sağlanmış bir menfaatten söz edilmesi mümkün olmayacaktır. Dolayısıyla ilgili konutu kiralayan personele yapılan ödemeler ayrıca ücret olarak vergilendirilmeyecektir.”

ii. Hizmet Erbabının Toplu Olarak İşyerine Ulaşımını Sağlamak İçin Yapılan Taşıma Giderleri:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/10. maddesine göre, hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri ücret niteliğinde olmakla birlikte gelir vergisinden istisnadır.

Söz konusu istisna, hizmet erbabının “toplu olarak” işyerine götürülüp getirilme şartına bağlanmıştır. Bu nedenle, mahkeme kararı gereğince çalışanlara ödenecek olan servis ücretinden gelir vergisi kesintisi yapıp yapılmayacağı

hakkındaki Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.45.15.01-GVK-40-10-65 sayı ve 25.07.2011 tarihli özelgesinde, hizmet erbabına nakit olarak ödenen servis bedellerinin istisna kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olmadığı belirtilmiştir.

jj. Emekli, Malûliyet, Dul ve Yetim Aylıkları:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/11. maddesine göre, Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları gelir vergisinden istisnadır. 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20. 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 da istisna uygulamasına dâhildir.

Bireysel emeklilik sistemi ve diğer şahıs sigortalarına ödenen katkı payı ve primlerin matrahın tespitinde indirimi ve elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin 13.08.2003 tarihli 3 numaralı Gelir Vergisi Sirküleri'nin “2.7- 07.10.2001 Tarihinden Önce Akdedilen Poliçeler İle İlgili Ödemeler” başlıklı bölümünde, kazanılmış haklarda herhangi bir kayba neden olmamak bakımından 07.10.2001 tarihinden önce akdedilmiş şahıs sigorta poliçeleri kapsamında yapılan ödemelerle ilgili olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 4697 sayılı Kanunla değişmeden önceki 23, 25, 75 ve 94. madde hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Maliye Bakanlığı'nın B.07.1.GİB.0.40/4060-37/63297 sayı ve 14.08.2006 tarihli bir özelgesinde aşağıdaki şekilde görüş bildirilmiştir:

“.....11.02.1991 tarihinde akdedilen hayat sigorta poliçenizi 10.02.2003 tarihinde aynı poliçe numaralı zeyilname ile eşinize devrettiğiniz ve 11.02.2006 tarihinde vadesi dolan poliçe sebebiyle sigorta şirketince yapılan ödemelerden kesilen gelir vergisi ile ilgili olarak bilgi talep ettiğiniz anlaşılmıştır.

Dilekçenize konu olan birikimli hayat sigorta poliçesi 07.10.2001 tarihinden önce tanzim edilmiş olmakla birlikte 07.10.2001 tarihinden

sonra devri gerçekleştiğinden, bu poliçe kapsamında yapılan ödemelerin Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesine 4697 sayılı Kanunla eklenen 15 numaralı bent kapsamında değerlendirilmesi gerekmekte olup, yapılan gelir vergisi tevkifatında yasaya aykırı bir husus bulunmamaktadır.”

kk. Çırakların Asgari Ücreti Aşmayan Ücretleri:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/12. maddesine göre, 3308 Sayılı Mesleki Eğitim Kanunu'na²² tabi çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri gelir vergisinden istisnadır. Bir çırak, asgari ücretten yüksek ücret aldığı takdirde, çırak olarak çalıştığı kabul edilmediği için ücretin tamamının vergilendirilmesi gerekir²³.

ll. Yabancı Ülkelerde Bulunan Sosyal Güvenlik Kurumları Tarafından Yapılan Ödemeler:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/13. maddesine göre, yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları gelir vergisinden istisnadır. Bu ödemelerin istisna tutarı konusunda bir sınırlama yoktur²⁴.

mm. Dar Mükellefiyete Tabi İşverenlerin Yanında Çalışanlara Ödenen Ücretler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/14. maddesine göre, kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tâbi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler gelir vergisinden istisnadır.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-23-2-361 sayılı ve 07.06.2011 tarihli bir özelgesine göre, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi kurumların bünyesinde çalışan hizmet erbabına ödenen ücretlere istisnânın uygulanabilmesi için;

a. Türkiye'de hizmet arz eden gerçek kişinin bağlı olduğu işverenin dar mükellef kurum olması, bu kurumun da Türkiye'de kazanç elde edecek şekilde faaliyette bulunmaması,

b. Dar mükellef kurumda çalışan kişinin hizmet erbabı ve yapılan ödemenin de ücret niteliğinde olması,

c. Dar mükellef kurumun Türkiye'deki personeline yapılacak ödemenin bu kurumun yurt dışı kazançlarından karşılanması,

d. Ücretin döviz olarak ödenmesi,

e. Ödenen ücretin dar mükellef kurumun Türkiye'deki hesaplarına gider olarak kaydedilmemesi,

şartlarının bir arada mevcut olması gerekmektedir.

Eğer bir firma Türkiye'de kazanç elde ediyorsa ve personele yapılan ödeme bu faaliyete ilişkin ise, ödenen ücretin Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/14. maddesi kapsamında gelir vergisinden istisna tutulması mümkün bulunmamaktadır.

nn. Amatör Sporculara Ödenen Ücretler:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/15. maddesine göre, yüz ve daha aşağı sayıda işçi çalıştıran işyerlerinde bir, yüzden fazla işçi çalıştıran işyerlerinde iki amatör sporcu çalıştıranların, her yıl millî müsabakalara iştirak ettiklerinin belgelenmesi ve bu amatör sporculara ödenen ücretler asgari ücretin iki katını aşmamak kaydıyla gelir vergisinden istisnadır.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 23-526 sayılı ve 12.11.2010 tarihli özelgesinde, amatör olarak Türkiye Karate Federasyonu faaliyet programında yer alan milli müsabakalara katılan, aynı zamanda... İlköğretim Okulunda beden eğitimi öğretmeni olarak görev yapan bir öğretmenin okuldan aldığı ücretin Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/15. maddesine göre istisna olup olmadığı konusunda aşağıdaki şekilde görüş bildirmiştir:

“Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinde, “ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler” olarak tanımlanmıştır. 4857 sayılı İş Kanununun, Genel Hükümler adlı birinci bölümünün, “Tanımlar” başlıklı ikinci maddesinde, “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...” hükümü yer almaktadır. Bu hükümlere göre, Devlet Memurları Kanunu’na tabi olarak çalışanlar, İş Kanunu’na göre işçi olmadıkları için Gelir Vergisi Kanunu’nun 23/15. maddesinde yer alan istisnadan yararlanabilmesi mümkün bulunmamaktadır.”

oo. Profesyonel Sporculara Ödenen Ücretler:

Gelir Vergisi Kanunu’nun geçici 72. maddesine göre, sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemeler 31.12.2017 tarihine kadar gelir vergisinden istisnadır. Bu ödemeler üzerinden 94. madde kapsamında gelir vergisi tevkifat yapılmaz. Bu gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler dolayısıyla beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dâhil edilmez. Ancak bu istisna vergi kesintisi yani tevkifat yapmaya engel değildir. Bu ücretlerden, geçici 72. maddeye göre aşağıda belirtilen oranlarda gelir vergisi tevkifatı yapılır:

a) Lig usulüne tabi spor dallarında;

- 1) En üst ligdekiler için % 15,
- 2) En üst altı ligdekiler için % 10,
- 3) Diğer liglerdeki için % 5,

b) Lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporculara yapılan ödemeler ile milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılan ödemelerden % 5.

c) Gider Karşılığı Olarak Yapılan Ödemelere Sağlanan İstisnalar:

Gelir Vergisi Kanunu’nun 24. maddesine göre gider karşılığı olarak yapılan aşağıda yazılı ödemeler gelir vergisinden istisna edilmiştir.

1. Harcırah Kanunu’na tabi kurumlar tarafından harcırah veya yolluk olarak yapılan ödemeler;

2. Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından idare meclisi başkanı ve üyeleri ile denetçilerine, tasfiye memurlarına ve hizmet erbabına (Harcırah Kanunu’na tabi olsun olmasın her türlü sözleşmeli personel dahil) verilen gerçek yol giderlerinin tamamı ile yemek ve yatma giderlerine karşılık verilen gündelikler (Bu gündelikler aynı aylık seviyesindeki devlet memurlarına verilen gündeliklerden fazla ise veya devletçe verilen gün-

deliklerin en yüksek haddini aşarsa, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur);

3. 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’na göre ödenen yakacak yardımı (memur, işçi ve Bağ-Kur emeklilerine avans olarak ödenenler dâhil);

4. Sayım işleriyle, seçim işlerinde çalıştırılanlara özel kanunlarına göre verilen zaruri gider karşılıkları.

Harcırah, “sürekli veya geçici görevle bir yere gönderilen görevlilere, bu yere gidebilmeleri, orada yiyip içme ve konaklama gibi yapacakları diğer giderleri karşılamak için verilen para, yolluk” olarak tanımlanabilir²⁵. 6245 sayılı Harcırah Kanunu’nun²⁶ 3. maddesine göre harcırah, ödenmesi gereken yol masrafı, gündelik, aile masrafı ve yer değiştirme masrafından birini, birkaçını veya tamamını ifade etmektedir. Harcırah ödemeleri üç şekilde yapılmaktadır²⁷:

- Harcama belgelerine bakılmaksızın nakden yapılan ödemeler,
- Harcama belgeleri karşılığında aynı olarak yapılan ödemeler,
- Kısmen belgeler karşılığında, kısmen de belgesiz olarak kısmen nakden ve kısmen aynı ödemeler.

Ödemeler belgelendirildiği takdirde tamamı vergiden istisnadır²⁸. Belgelendirilmeyen giderler için ise Gelir Vergisi Kanunu’nun 24/2. maddesinde bazı kısıtlamalar getirilmiştir. Buna göre, Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından idare meclisi başkanı ve üyeleri ile denetçilerine, tasfiye memurlarına ve hizmet erbabına (Harcırah Kanunu’na tabi olsun olmasın her türlü sözleşmeli personel dahil) verilen gerçek yol giderlerinin tamamı ile yemek ve yatma giderlerine karşılık verilen gündeliklerinin nakden ödenmesi halinde, ödemenin 2011 takvim yılı için 41.00 TL’si vergiden istisnadır, aşan kısmın ise vergilendirilmesi gerekmektedir.

“Harcırah gündeliğinin kısmen belgeli, kısmen de nakden ödenmesi halinde (Denetim Elemanları Dışındaki Personel için) ;

- İlk on gün için konaklama bedelinin belgelendirilmesi şartıyla, gündeliklerin bir buçuk katını geçmemek üzere belge tutarının ödenmesi,

Bir mükellefin yurtiçinde ve yurtdışında elde etmiş olduğu gelirlerin tamamı üzerinden Türkiye’de vergilendirilmesi durumunda tam mükellefiyet söz konusu olur.

- Harcırah Kanunu kapsamı dışında bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından personele nakit olarak ödenen gündeliğin yanı sıra ayrıca, yatacak yer temini için ödedikleri ücretleri belgelendirenlere, belge bedelini aşmamak üzere gündeliklerinin bir buçuk katına kadar olan kısmın da ödenmesi durumunda, bu ödemelerin aynı aylık seviyesindeki Devlet memuruna veya en yüksek Devlet memuruna aynı amaçla ödenen tutarı aşmayan kısmının vergiden müstesna tutulması, aşan kısımların ise gelir vergisine tabi tutulması gerekir”²⁹.

Maliye Bakanlığı’nın B.07.1.GİB.0.03.43/4306-4/098115 sayılı ve 14.12.2006 tarihli özelgesine göre, sözleşmeli personele yemek ve yatma giderlerine karşılık olarak nakden ödenen gündelik tutarının; aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen gündelik tutarı ile karşılaştırılması gerekir. Aynı aylık seviyesine karşılık gelen Devlet memuru bulunmaması halinde (Devletçe verilen en yüksek gündelik tutarını aşmamak kaydıyla) vergiden müstesna tutulması, aşan kısmın ise ücret olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı’nın B.07.0.GEL.0.42/4213-1831/24379 sayılı ve 01.06.2004 tarihli özelgesinde, bir şirketin yurt dışındaki ofislerinde görevli yabancı personelin 3-12 ay arasında Türkiye’ye gelmesinin planlandığı; bu kişilerin proje süresince ücretlerini şirketin yurtdışındaki ofislerinden alacakları; söz konusu personele ücretlerinin yanı sıra Türkiye’deki yeme ve yatma masraflarına karşılık yine yurt dışından harcırah niteliğinde “living allowance” adı altında bir ödeme yapılacağı belirtilmekte olup, bu ödemelerin vergilendirilip vergilendirilmeyeceği konusunda Maliye Bakanlığı’nın görüşü sorulmuştur. Bu olayda öncelikle yabancı

personelin Türk Vergi Hukuku açısından mükellefiyet türünü tespit etmek gerekir. Bir mükellefin yurtiçinde ve yurtdışında elde etmiş olduğu gelirlerin tamamı üzerinden Türkiye’de vergilendirilmesi durumunda tam mükellefiyet söz konusu olur. Dar mükellefiyette ise mükellefin sadece Türkiye’de elde etmiş olduğu gelirler Türkiye’de vergilendirilir. Gelir Vergisi Kanunu’nun 3. maddesine göre, “1- Türkiye’de yerleşmiş olanlar; 2- Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları (Bu gibilerden, buldukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla Gelir Vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkûr kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.) Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler.” Gelir Vergisi Kanunu’nun 4. maddesine göre de, ikametgâhı Türkiye’de bulunanlar ile bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar Türkiye’de yerleşmiş sayılırlar. Bu hükümlere göre, Gelir Vergisi Kanunu’nun 5. maddesinde sayılan hallerden biri olmaksızın bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturan yabancıların, Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden tam mükellefiyet esasında vergilendirilmeleri gerekmektedir. Olayda şirketin yurtdışındaki ofisinden gelecek yabancı personelin belli ve geçici görev veya iş için değil, Türkiye’de şirket tarafından yürütülen projelerde çalıştırılmak üzere geleceği belirtilmektedir. Bu durumda, bu kişilerin Türkiye’de 6 aydan fazla kalmaları halinde tam mükellefiyet, daha az bir süre kalmaları halinde dar mükellefiyet statüsünde vergilendirilmeleri gerekir. Maliye Bakanlığı bu durumda, personele Türkiye’de çalıştığı süre için ödenen ücretlerin yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerektiğini, ödemenin yurtdışında yapılmasının vergilendirmeyi etkilemeyeceğini belirtmektedir. Ayrıca, Gelir Vergisi Kanunu’nun 24/2. maddesine göre, Harcırah Kanunu’na tabi olmayan kurumların, çalıştırdıkları personele fiili

yemek ve yatma giderlerini belgelendirmeleri şartıyla bu giderlere karşılık olarak verdikleri gündelikler, devlet memurlarına ödenen gündelikler ile karşılaştırılmaksızın tamamen vergiden müstesna tutulacaktır. Personele fiili yemek ve yatma giderleri dışında ayrıca gündelik de ödenmesi durumunda bu gündelik de tamamının ücret olarak vergiye tabi tutulması gerekir.

186 Seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'ne³⁰ göre, "geçici görevle görev mahalli dışına gönderilen personele harcırah ödenmesi halinde bu ödeme, Gelir Vergisi Kanunu'nun 24. maddesinin 1 veya 2 numaralı bendinde yer alan esaslara göre gelir vergisinden müstesna tutulmaktadır. İşverenlerce, personelin harcırah ödenmesini gerektiren bir görevle, görev mahalli dışına gönderilmeleri halinde, bu personele ayrıca yemek bedeli adı altında bir ödeme yapılması durumunda, bu ödemenin de tutarına bakılmaksızın tamamı gelir vergisine tabi tutulacaktır. Zira hizmet erbabına verilen harcırah tutarları, yemek ve yatma giderlerini de içermekte ve bu ödemeler zaten gelir vergisinden müstesna tutulmaktadır."

Seyahat eden personelin belge karşılığı gerçek yeme ve yatma giderleri karşılandığı halde personele, ayrıca harcırah adı altında para verilirse, bu para prim mahiyetinde olduğu için harcırah sayılmaz ve gelir vergisi kesintisi yapılarak vergilendirilmesi gerekir³¹.

d) Tazminat ve Yardımlara Sağlanan İstisnalar:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. maddesine göre aşağıda yazılı tazminat ve yardımlar gelir vergisinden müstesnadır:

1. Ölüm, sakatlık, hastalık ve işsizlik sebepleriyle (işe başlatmama tazminatı dâhil) verilen tazminat ve yapılan yardımlar;

2. Muhtaç olanlara belli bir süre için veya hayat kaydıyla yapılan yardımlar (Asker ailelerine yapılan yardımlarla hayır derneklerinin ve yardım sandıklarının yardımları mutlak olarak bu istisnaya girerler);

3. Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklar tarafından,

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

4. Hizmet erbabına ödenen çocuk zamları (Bu zamlar devletçe verilen miktarları aştığı takdirde, fazlası vergiye tabi tutulur.);

5. Evlenme ve doğum münasebetiyle hizmet erbabına yapılan yardımlar (Bu istisna hizmet erbabının iki aylığına veya buna tekabül eden gündeliklerinin tutarına kadar olan yardım kısmına uygulanır.);

6. Sosyal sigorta kurumları tarafından sigortalılara yapılan ödemeler;

7. 1475 ve 854 sayılı Kanun'lara göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 sayılı Kanun'a göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz);

8. Genel olarak nafakalar (alanlar için);

9. Yardım sandıkları tarafından statüleri gereğince kendi üyelerine ölüm, sakatlık, hastalık, doğum, evlenme gibi sebeplerle yapılan yardımlar.

10. Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, dul, yetim ve evlenme ikramiyeleri veya iade olunan mevduat, sürelerini doldurmamış bulunanlarla, dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminat ve yardımlar.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 25/1. maddesinde yer alan ölüm, sakatlık, hastalık ve işsizlik sebepleriyle (işe başlatmama tazminatı dâhil) verilen tazminat ve yapılan yardımlar vergiden istisna edilirken ödeme yapılan açısından istis-

Çocuk zammı istisnasından yararlanmak için çocuk sayısı kısıtı kaldırılmıştır ve tüm çocuklar için ödenen çocuk zammı gelir vergisinden müstesnadır.

na tutarı konusunda bir sınırlama getirilmemiştir³². Bu nedenle bu tazminatların tutarına bakılmaksızın tamamı vergiden istisnadır. Ölüm tazminatının işçinin ölümü nedeniyle yakınlarına ya da yakınlarının ölümü nedeniyle işçiye ödenmiş olması halinde gelir vergisi kesintisi yapılmayacaktır³³.

16.06.2009 tarihli ve 5904 sayılı Kanun'un 1. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan ve "işsizlik sebepleriyle verilen tazminat" ibaresi ve "işsizlik sebepleriyle (işe başlatmama tazminatı dahil) verilen tazminat" şeklinde değiştirilmiş ve Kanun'un 4. maddesi ile de Gelir Vergisi Kanunu'na geçici 77. madde eklenmiştir. 272 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'ne³⁴ göre; 5904 sayılı Kanun'la Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 77. madde hükmüyle, 03.07.2009 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak işverenlerce işçilere ödenen işe başlatmama tazminatlarının, damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulmaması; anılan dönemlere ilişkin söz konusu tazminatı gelir vergisi tevkifatına tabi tutulan mükelleflerin ise tarha yetkili vergi dairelerine başvurmaları, dava açmaması veya açılmış davalardan vazgeçmeleri şartıyla Vergi Usul Kanunu'nun düzeltmeye ilişkin hükümleri uyarınca tahsil edilen gelir vergisinin red ve iade işlemlerinin yapılması gerekmektedir.

Yapılacak iade işlemi sırasında, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. maddesine göre işe başlatmama tazminatı tutarlarıyla ilgili vergi indirimi uygulamasından faydalananların indirim tutarlarının mahsup edilmesi ve mükelleflerin dilekçe ile birlikte çalıştıkları işverenlerinden alacakları söz konusu dönemlere ait vergi tevkifatı tutarlarına ilişkin bilgileri içeren bir belgeyi de vermeleri zorunludur.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 25/3. maddesine göre, 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklar tarafından yapılan tazminat, yardım ve toptan ödemelerin tutarının vergiden istisna edilen sınırı, en yüksek Devlet memuru olan Başbakanlık Müsteşarına ödenen en yüksek aylık veya ikramiye tutarı kadar olan kısmıdır. Ödenen emekli, dul ve yetim aylıkları ile ikramiye, tazminat ve toptan yapılan ödemelerin toplamının, en yüksek Devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarından fazla olan kısmı ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 25/4. maddesine göre hizmet erbabına ödenen çocuk yardımları vergiden istisnadır, parantez içi hükme göre de bu yardımların Devletçe belirlenen sınırları aşmaması gerekir, aşan kısım vergiye tabi tutulur. 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 117/g maddesi ile, Devlet Memurları Kanunu'nun 202/2. maddesinde yer alan "...ancak ikiden fazla çocuk için yardım ödeneği verilmeyeceği" ibaresi 25.02.2011 tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır. Bu hüküm 01.01.2011 tarihinden itibaren geçerli olacaktır. Artık çocuk zammı istisnasından yararlanmak için çocuk sayısı kısıtı kaldırılmıştır ve tüm çocuklar için ödenen çocuk zammı gelir vergisinden müstesnadır. Bu durumda, 25.02.2011 tarihinden önce ikiden fazla çocuk için ödenen çocuk zammı dolayısıyla ödenen gelir vergisinin iadesi talep edilebilir³⁵. Çocukların her biri için çocuk zammı, her yıl bütçe kanununa göre belirlenen gösterge rakamının memur aylık katsayısı ile bulunan tutarıdır. Dolayısıyla vergiden istisna edilecek çocuk zammının her yıl değişen bu rakama göre belirlenmesi, fazlasının ücret olarak vergiye tabi tutulması gerekmektedir³⁶. Çocuk zammının 01.07.2011-31.12.2011 dönemi için 16.12 TL'si vergiden müstesnadır.

Burada hatırlatılması gereken konulardan biri de Gelir Vergisi Kanunu'nun istisnalarını düzenleyen hükümlerinde hizmet erbabına eşi için "aile yardımı" veya benzer adlarla ya-

1475 sayılı İş Kanunu'nun 14. maddesinde yapılan kıdem tazminatının tanımı kapsamına, işverenle işçi arasında yapılacak ikale sözleşmeleri sonucunda ödenen kıdem tazminatı girmemektedir.

Yapılan ödemelerin gelir vergisinden müstesna tutulacağına ilişkin bir hükme yer verilmemiş olduğudur. Bu nedenle 145 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'ne³⁷ göre, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu, 926 sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri Personel Kanunu³⁸ ve 2914 sayılı Yükseköğretim Personel Kanunu'na³⁹ tabi olmayan hizmet erbabına eşleri için kendi statüleri uyarınca aile yardımı veya başka adlar altında yapılan ödemelerin ücret ödemesi olarak kabul edilerek, Gelir Vergisi Kanunu'nun ilgili hükümleri uyarınca vergiye tabi tutulması gerekmektedir. Bu durumda, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu⁴⁰ m.4/a'ya tabi olan hizmet erbabına ödenen aile yardımları gelir vergisine tabidir⁴¹.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 25/5. maddesine göre, evlenme ve doğum yardımının tutarı hizmet erbabının iki aylığını aşarsa aşan kısmı vergiye tabi tutulacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 25/7. maddesine göre, 1475 sayılı İş Kanunu⁴² ve 854 sayılı Deniz İş Kanunu'na⁴³ göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetin Tanzimi Hakkında Kanun'a (Basın İş Kanunu)⁴⁴ göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları gelir vergisinden müstesnadır. Hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz.

Burada işverenle işçi arasında yapılacak ikale sözleşmeleri sonucunda ödenen kıdem tazminatlarının gelir vergisi açısından durumuna değinmekte fayda vardır. "1475 sayılı İş Kanunu'nun yürürlükte olan kıdem tazminatı ilişkin 14. maddesinde hangi hallerde kıdem

tazminatı ödeneceği sayılmıştır. 14. maddede öngörülme ya da yasal sınırlamaları aşan her türlü ödeme teknik anlamda kıdem tazminatı değildir"⁴⁵. 1475 sayılı İş Kanunu'nun 14. maddesinde yapılan kıdem tazminatının tanımı kapsamına, işverenle işçi arasında yapılacak ikale sözleşmeleri sonucunda ödenen kıdem tazminatı girmemektedir. Bu nedenle bu ad altında yapılan ödemeler, Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesi kapsamında yer alan ücret niteliğindedir ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 25/7. maddesine göre gelir vergisinden istisna değildir⁴⁶.

e) Vatan Hizmetleri Yardımlarına Sağlanan İstisnalar:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 26. maddesine göre, aşağıdaki yazılı vatan hizmetleri yardımları gelir vergisinden müstesnadır:

1. Harp malullüğü zamları;
2. Harp malullerine ve şehit, dul ve yetimlerine verilen tekel beyiyeleri;
3. Şehitlerin dul ve yetimlerine şehit, dul ve yetimi sıfatıyla yapılan bilimum ödemeler (Bu hükmün tatbikinde hususi kanunlarına göre kendilerine şehit sıfatı verilenlerle harp, isyan, eşkiya, kaçakçı takip ve müsademesi, sanıkların ve mahkûmların takibi, manevra, talim ve tatbikat esnasında görev başında veya görevden doğan sebeplerle ölenler şehit sayılır.);
4. Vatan hizmetleri tertibinden bağlanan aylıklar ile ödenen mükâfatlar.

f) Teçhizat ve Tayın Bedellerine Sağlanan İstisnalar:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 27. maddesine göre, aşağıda yazılı teçhizat ve tayın bedelleri gelir vergisinden müstesnadır:

1. Özel kanunlara dayanarak verilen yemek ve hayvan yem bedelleri veya bu mahiyette yapılan ödemeler;
2. Demirbaş olarak verilen giyim eşyası (Resmi ve özel daire ve müesseselerce hizmet erbabına işin icabı olarak verilen ve bunların işten ayrılmalarda halinde geri alınan giyim eşyası);
3. Tahsilde bulunanlar için yapılan giyim giderleri.

g) Tahsil ve Tatbikat Ödemelerine Sağlanan İstisnalar:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 28. maddesine göre, tahsil ve tatbikat giderleri karşılığı olarak yapılan aşağıda yazılı ödemeler gelir vergisinden istisna edilmiştir:

1. 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.) (Asli görev veya memuriyet dolayısıyla alınan ücretler bu istisnaya dâhil değildir);

2. Resmî ve özel müesseselere ve şahıslar hesabına Türkiye'de tahsilde bulunan öğrenciye iâşe, ibate ve tahsil gideri olarak ödenen paralar;

3. Öğrencilere tatbikat dolayısıyla öğretim müesseseleri veya tahsil masraflarını üstlenenler tarafından verilen paralar.

h) Teşvik, İkramiye ve Mükâfatlara Sağlanan İstisnalar:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 29. maddesine göre, teşvik gayesiyle verilen aşağıda yazılı ikramiye ve mükâfatlar gelir vergisinden müstesnadır:

1. İlim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik maksadıyla verilen ikramiyeler ve mükâfatlar;

2. Subay, astsubay, erbaş ve erlere ve ordu hizmetinde bulunan sivil makinistlere, uçuş, dalış gibi hizmetleri dolayısıyla verilen tazminatlar, gündelikler, ikramiyeler, zamlar ile Türk Hava Kurumu veya kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış personele; fiilen uçuş hizmeti, denizaltına dalış yapanlara fiilen dalış hizmetleri dolayısıyla yapılan aynı mahiyetteki ödemeler;

3. Spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler;

4. Spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler.

Maliye Bakanlığı, B.07.0.GEL.0.42/ 4213-1532/13142 sayı ve 02.03.2001 tarihli özelgesinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 29/1. maddesinde yer alan istisna hükmünün uygulanabilmesi için,

- Ödemenin maddede belirtilen iş ve faaliyetleri teşvik amacıyla ve memleket çapında önemi haiz bir çalışma sonucu yapılmış olması,
- Ödeme yapan ile ödeme yapılan arasında bir hizmet ilişkisinin bulunmaması gerektiğini belirtmiştir.

Yine aynı özelgede, 02.06.2000 tarih ve 4574 sayılı Kanun gereğince, ... Saymanlığı tarafından Devlet Memurları Kanununa tabi Döner Sermaye personeline ödenen "teşvik tazminatı"nın anılan maddede belirtilen iş ve faaliyetleri teşvik maksadıyla verilmediği, hizmet erbabı işveren ilişkisinin gereği olarak hizmet karşılığında ödendiği ve süreklilik arz ettiği anlaşıldığından, Gelir Vergisi Kanunu'nun 29/1. maddesine göre vergiden istisna edilemeyeceği yönünde görüş bildirmiştir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 29-59 sayı ve 26.04.2010 tarihli, deniz altında dalış yapanların ücretlerinin vergilendirilmesi hakkında verdiği özelgeye göre; Gelir Vergisi Kanunu'nun 29/2. maddesinde yer alan istisna, fiili dalış için görevlendirilen dalgıç ve balıkadamların, sadece fiilen dalış yaptıkları süre ile sınırlıdır. Bu kişilere ödenen dalış ücretlerinin, tahakkuk belgelerinde ayrı gösterilmesi şarttır. Fiili dalış sürelerinin dışında kalan süreler için ödenecek ücretlerin ise Gelir Vergisi Kanunu'nun ücretlere ilişkin genel hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 61-186 sayı ve 23.03.2011 tarihli, milli sporculara ödenecek primlerin gelir vergisi karşısındaki durumu hakkında verdiği özelgesinde şöyle görüş bildirmiştir:

".....Erkek Milli Basketbol Takımı tarafından 2010 yılında Türkiye'de yapılan Dünya Basketbol Şampiyonasında sağlanan üstün başarı dolayısıyla Türkiye Basketbol Fede-

Türk Vergi Sisteminde ekonomik, sosyal, siyasi nedenlerle ücretlere oldukça çeşitli muafiyet ve istisnalar tanınmaktadır.

rasyonu tarafından verilen prim ve ödüllerin, Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü, Özerk Federasyonlar Çerçeve Statüsü ile TBF Ana Statüsü'ne dayanılarak çıkarılan Ödül ve Yardım Talimatı çerçevesinde verilmesi halinde, Gelir Vergisi Kanununun 29 uncu maddesinin 1 numaralı bendi gereğince gelir vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir. Ancak, sporculara ödenecek prim ve ödüllerin söz konusu talimat çerçevesinde ödenmemesi halinde, Gelir Vergisi Kanununun Geçici 72 nci maddesi kapsamında %5 oranında vergi tevkifatı yapılacağı tabiidir.

Diğer taraftan, yukarıda bahsi geçen istisnaların FİBA'ya bildirilen oyuncu, basketbol takımı çalıştırıcısı (koç) ve yardımcıları ile sınırlı olmak üzere ve bu kişilere Türkiye'de fiilen ödenen tutarlar esas alınarak uygulanması gerekmektedir.”

3. Diğer Kanunlarda Yer Alan İstisnalar

a) Gemi Adamlarına Ödenen Ücretlere Sağlanan İstisnalar:

4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un⁴⁷ 12. maddesi kapsamında, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerde çalışan personele ödenen ücretler gelir vergisinin dışındadır. Bu gemilerde çalışan gemi adamlarına iş sözleşmelerinin ihbar tazminatı ödenerek feshi halinde yapılacak ihbar tazminatı ödemeleri de (ihbar tazminatı ücret niteliğinde olduğu için) gelir vergisinden istisnadır⁴⁸.

b) Vergi Konseyi Üyelerine Huzur Hakkı Ödemelerine Sağlanan İstisnalar:

5228 sayılı Bazı Kanunlarda ve 178 sayılı

lı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un⁴⁹ 41. maddesi ile 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnameye 33. maddesinden sonra gelmek üzere 33/A maddesi eklenmiştir. Kararnamenin ek 33/A. maddesine göre, “Vergi Konseyinin başkan ve üyelerinden; uhdesinde kamu görevi bulunanlara (2000), bulunmayanlara (3000) gösterge rakamının memur aylık katsayısı ile çarpımı sonucu bulunacak tutarda ve ayda dört toplantıyı geçmemek üzere, her toplantı günü için damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tâbi tutulmaksızın Bakanlık bütçesinden huzur hakkı ödenir.”

c) Üniversite Elemanlarına Yapılan Bazı Ödemelere Sağlanan İstisnalar:

2914 sayılı Yükseköğretim ve Personel Kanunu'nun⁵⁰ 12. maddesine göre verilmekte olan üniversite ödenekleri, 14. maddesine göre ödenen geliştirme ödeneği, ek 1. maddeye göre ödenen eğitim öğretim ödeneği, ek 2. maddeye göre ödenen makam tazminatı, temsil tazminatları gelir vergisinden istisnadır.

d) Yargı Elemanlarına Yapılan Bazı Ödemelere Sağlanan İstisnalar:

2802 sayılı Hâkimler ve Savcılar Kanunu'na⁵¹ göre verilmekte olan hâkim ve yargı ödenekleri, temsil tazminatları gelir vergisinin dışındadır.

e) Serbest Bölgelerde Çalışanlara Ödenen Ücretlere Sağlanan İstisnalar:

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun⁵² geçici 3/ b maddesine göre, “Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar, bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır. Bu oranı % 50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen ver-

giler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir.”

Aynı personelin hem serbest bölge içinde hem de serbest bölge dışında çalıştırılması durumunda, ücretin sadece bölge içinde çalıştırılan süreye karşılık gelen kısmının vergiden istisna olduğuna dikkat etmek gerekir⁵³.

f) Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Çalışanlara Ödenen Ücretlere Sağlanan İstisnalar:

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun⁵⁴ geçici 2/2. maddesine göre “Bölgede çalışan; AR-GE ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri, 31.12.2023 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. Muafiyet kapsamındaki destek personeli sayısı AR-GE personeli sayısının yüzde onunu aşamaz. Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin Bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler. Ancak, Bölgelerde yer alan girişimcilerin yürüttükleri AR-GE projesi kapsamında çalışan AR-GE personelinin, Bölgede yürüttüğü görevle ilgili olarak yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirmesi gereken süreye ait ücretlerinin bir kısmı gelir vergisi kapsamı dışında tutulur. Kapsam dışında tutulacak ücret miktarı, Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınarak hazırlanacak yönetmelikle belirlenir. Yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirilen sürenin Bölgede yürütülen görevle ilgili olmadığı tespit edilmesinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan ilgili işletme sorumludur.”

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun geçici 2/3. maddesine göre, “Bu madde hükümleri TÜBİTAK-Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesi yönetici şirketi, bu bölgede faaliyet gösteren Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri ile bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve AR-GE personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri bakımından da uygulanır.”

g) Araştırma ve Geliştirme ve Destek Personeline Ödenen Ücretlere Sağlanan İstisnalar:

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 75. maddesine göre, “31.12.2013 tarihine kadar, 28.2.2008

tarihli ve 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3. maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen Ar-Ge ve destek personelinin, bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisinin; doktoralı olanlar için yüzde 90'ı, diğerleri için yüzde 80'i verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir. Bu süre içerisinde, anılan maddenin bu maddeye aykırı olan hükmü uygulanmaz.”

5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un⁵⁵ gelir vergisi stopajı teşviki başlıklı 3/2. maddesinde teşvikten yararlanacak personel belirtilmiştir:

- Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde çalışanlar.
- Ar-Ge merkezlerinde çalışanlar.
- Kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarında çalışanlar.
- Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde çalışanlar.
- Teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde çalışanlar.
- Rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışanlar.

h) Kültür ve Turizm Bakanlığı'ndan Kültür Yatırımı Belgesi veya Kültür Girişimi Belgesi Almış Kurumlar Tarafından Çalışanlara Ödenen Ücretlere Sağlanan İstisnalar:

5225 sayılı Kültür Yatırımları ve Girişimlerini Teşvik Kanunu'nun⁵⁶ “gelir vergisi stopajı indirimi” başlıklı 5/b maddesine göre, indirimden yararlanmak isteyen kurumlar Kültür Bakanlığı'ndan yatırımcı veya girişimci belgesi almak zorundadırlar. Bu belgeye sahip olan

kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilgili idareye verecekleri aylık sigorta prim bordrolarında bildirdikleri, münhasıran belgeli yatırım veya girişimde çalıştıracakları işçilerin ücretleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinin, yatırım aşamasında üç yılı aşmamak kaydıyla % 50'si, işletme aşamasında ise yedi yılı aşmamak kaydıyla % 25'i, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilir.

1) 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Kapsamındaki İllerdeki Yatırımlarda Çalışanlara Ödenen Ücretlere Sağlanan İstisnalar:

“5084 sayılı Kanunun 7. maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi uyarınca bu Kanun kapsamına giren illerdeki yeni yatırımlar nedeniyle yararlanılacak gelir vergisi stopajı teşviki süresi, 5084 sayılı Kanunun 3. maddesinde yer alan süreye bakılmaksızın;

- 01.01.2005 – 31.12.2007 tarihleri arasında tamamlanan yatırımlar için tamamlandığı tarihten itibaren beş yıl,

- 01.01.2008 – 31.12.2008 tarihleri arasında tamamlanan yatırımlar için tamamlandığı tarihten itibaren dört yıl,

- 01.01.2009 – 31.12.2009 tarihleri arasında tamamlanan yatırımlar için tamamlandığı tarihten itibaren üç yıl,

uzatılmıştır. Öte yandan, Çanakkale ilinin Bozcaada ve Gökçeada ilçelerindeki işletmelerin; yapacakları yatırımlarla ilgili olmak üzere, 5084 sayılı Kanunun 3. maddesinde yer alan gelir vergisi stopajı teşvikinden, 5615 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun Resmi Gazete’de yayımını izleyen 04.04.2007 tarihinden itibaren 5084 sayılı Kanunun 3. maddesinde belirtilen şartları da taşımaları kaydıyla 5 yıl süreyle (04.04.2012 tarihine kadar) yararlanmaları mümkündür”⁵⁷.

III. SONUÇ

Vergilemede adaleti sağlamak ve ödeme gü-

cüne göre vergi almak için kullanılan yöntemlerden birisi olan ayırma ilkesinin amacı emek gelirlerinin korunmasıdır. Ayırma ilkesinin bir uzantısı olarak, emek gelirlerine sermaye gelirlerine oranla düşük oranlı vergi tarifesi, en az geçim indirimi, muafiyet ve istisnalar uygulanmaktadır.

Vergi kanunları hazırlanırken, ekonomik nedenlerle birlikte vergi adaletinin gerçekleştirilmesi amacıyla muafiyet ve istisnalara yer verilebilir⁵⁸. Türk Vergi Sisteminde ekonomik, sosyal, siyasi nedenlerle ücretlere oldukça çeşitli muafiyet ve istisnalar tanınmaktadır. Verginin ödeme gücüne göre alınabilmesine hizmet ettiği ölçüde vergi adaleti açısından yararlı olan muafiyet ve istisnalar, vergi ödeme gücü bulunan bazı mükelleflerin daha az vergi ödemesine olanak sağladığında olumsuz etki yaratır⁵⁹. Söz konusu istisnalar eğer siyasi baskı gruplarının yarattığı etkiler sonucunda ortaya çıkarsa, gelir vergisinin mali işlevinin yanı sıra sosyal işlevini de olumsuz etkileyecek olan vergi matrahının aşınmasına sebep olabilirler⁶⁰.

DİPNOTLAR

- 1 Doğan ŞENYÜZ/Mehmet YÜCE/Adnan GERÇEK, Türk Vergi Sistemi Dersleri, 5. Baskı, Ekin Yay., Bursa 2011, s. 65.
- 2 R.G. 06.01.1961, 10700
- 3 R.G. 23.07.1965, 12056.
- 4 R.G. 10.06.2003, 25134.
- 5 Nihal SABAN, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, Beta Yay., İstanbul 2009, s. 332.
- 6 SABAN, s. 331.
- 7 ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 66.
- 8 SABAN, s. 334.
- 9 Şükrü KIZILOĞLU/Metin TAŞ, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 2. Baskı, Yaklaşım Yay., Ankara 2010, s. 240.
- 10 Gelir Vergisi Kanunu’nun 64. maddesine göre diğer ücretler: “Aşağıda yazılı hizmet erbabının safi ücretleri takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 25’idir.
 1. Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanlar;
 2. Özel hizmetlerde çalışan şoförler;
 3. Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştığı inşaat işçileri;
 4. Gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanlar;
 5. Gerçek ücretlerinin tespitine imkân olmaması sebebiyle,

Danıştay'ın müspet mütülaasıyla, Maliye Bakanlığınca bu kapsama alınanlar.

Diğer ücretler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bunlar beyannameye ithal edilmez.”

- 11 ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 67.
- 12 Mualla ÖNCEL/Ahmet KUMRULU/Nami ÇAĞAN, Vergi Hukuku, 15. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2008, s. 290; Abdurrahman AKDOĞAN, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 9. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2009, s. 252.
- 13 Nurettin BİLİCİ, Vergi Hukuku, 19. Baskı, Seçkin Yay., Ankara 2008, s. 169.
- 14 Abdurrahman AKDOĞAN, Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2009, s. 248; Gülay AKGÜL YILMAZ, Kamu Maliyesi, Genişletilmiş 3. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2009, s.182.
- 15 Halil NADAROĞLU, Kamu Maliyesi Teorisi, 10. Baskı, Beta Yay., İstanbul 1998, s. 236-237.
- 16 RG. 28.03.1951, 7770.
- 17 <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim: 18.08.2011)
- 18 Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.16.16.01-GV-10-40-25 sayı ve 25.05.2010 tarihli özelgesi.; Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.10.15.01-2010-GVK-1315-4 sayı ve 02.04.2010 tarihli özelgesi. <http://www.gib.gov.tr> (Erişim: 05.08.2011).
- 19 Resul KURT, Vergi ve Sosyal Güvenlik Mevzuatında Ücret, Tazminat, Harcırah ve Diğer Ödemeler, TÜRMOB Yayınları-404, Ankara 2011, s. 286-287.
- 20 AKDOĞAN, s. 246, dipnotu: 32.
- 21 ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 75.
- 22 R.G. 19.06.1986, 19139.
- 23 AKDOĞAN, s. 247.
- 24 AKDOĞAN, s. 247.
- 25 Ramazan ŞENER, “2011 Yılı Kamu Kesiminde Yurt İçi ve Yurt Dışı Harcırah Tutarları”, E- Yaklaşım, Şubat 2011, Sayı: 218. http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20110218684.htm (Erişim: 25.08.2011)
- 26 R.G. 18.2.1954, 8637.
- 27 Ramazan CENK, “Gider Karşılıklarının (Harcırah) İstisna Edilmesinde Emsal Alınacak Ücret ve Özellikli Durumlar-I”, E-Yaklaşım, Mart 2011, Sayı: 219. http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20110318892.htm (Erişim: 25.08.2011)
- 28 Şefik ÇAKMAK, 2010 Yılı Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, Ankara SMMM Odası Yayın No:72, Ankara 2010, s. 89; CENK, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20110318892.htm (Erişim: 25.08.2011)
- 29 CENK, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20110318892.htm (Erişim: 25.08.2011)
- 30 R.G. 26.07.1995, 22355.
- 31 Metin BAŞER, “Vergiden İstisna Yurt Dışı Harcırah Uygulaması ve Tutarları”, Mali Çözüm Dergisi, Yıl: 8, Sayı 43, Nisan- Mayıs- Haziran 1998. <http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=2359&did=13&dad=MALİÇÖZÜMDERGISİ,SAYI43,NİSAN-MAYIS-HAZİRAN1998>. (Erişim: 26.08.2011)
- 32 ÇAKMAK, s. 89.
- 33 ÇAKMAK, s. 90.
- 34 RG. 12.08.2009, 27317.
- 35 Yüksel KOÇ, “Vergiden Müstesna Çocuk Zammı Uygulamasında İki Çocuk Sınırı Kaldırılmıştır”, 01.04.2011 tarih ve 2011/003 numaralı Sirküler, <http://yuksekokocymm.com.tr>. (Erişim: 28.08.2011)
- 36 ÇAKMAK, s. 91.
- 37 R.G. 09.03.1985, 18689.
- 38 R.G. 10.08.1967, 12670.
- 39 R.G. 13.10.1983, 18190.
- 40 R.G. 16.06.2006, 26200.
- 41 KURT, s. 274.
- 42 R.G. 01.09.1971,13943.
- 43 R.G. 29.04.1967, 2586.
- 44 R.G. 20.06.1952, 8140.
- 45 Erdem ÖZDEMİR, İstifa ve İkale-İşçinin İş Sözleşmesini Sona Erdiren Hukuki İşlemlerin Geçerliliği- Seminer, İstanbul 2009 içinde Şahin ÇİL'in görüşü, s. 68.
- 46 Müjdat ŞAKAR/ Ayşe YİĞİT ŞAKAR, İş Hukuku, Sosyal Güvenlik Hukuku ve Vergi Hukuku Açısından İşçiye Ödenecek Tazminatlar, 2. Baskı, Yaklaşım Yay., Ankara 2011, s. 39-40; Ayşe YİĞİT ŞAKAR, “İşçiye Ödenen Ücret ve Tazminatların Vergilendirilmesine İlişkin Bazı Meseleler”, Sicil İş Hukuku Dergisi, Yıl: 3, Sayı 12, Aralık 2008, s. 224; Ayşe YİĞİT ŞAKAR, “İş Sözleşmelerinin İkale Sözleşmesi ile Sona Erdirilmesinin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, Sicil İş Hukuku Dergisi, Yıl:4, Sayı:16, Aralık 2009, s. 227.
- 47 R.G. 21.12.1999, 23913.
- 48 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK -61-13245 sayı ve 27.12.2006 tarihli özelgesi. ŞAKAR/ YİĞİT ŞAKAR, s. 104.
- 49 R.G. 31.07.2004, 25539.
- 50 R.G. 13.10.1983, 18190.
- 51 R.G. 26.02.1983, 17791.
- 52 R.G. 15.06.1985, 18785.
- 53 Ayşe YİĞİT ŞAKAR, Vergi Hukukunda Serbest Bölgeler, Yaklaşım Yay., Ankara 2008, s. 266.
- 54 R.G. 26.06.2001, 24454.
- 55 R.G. 12.03.2008, 26814.
- 56 R.G. 21.07.2004, 25529.
- 57 Gelir İdaresi Başkanlığı, 03.03.2010 tarih ve 5084-2/2010-1 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki Sirküleri / 2, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim: 29.08.2011)

- 58 Osman PEHLİVAN, Kamu Maliyesi, Trabzon 2010, s.157.
- 59 AKDOĞAN, Kamu Maliyesi, s. 252.
- 60 Salih TURHAN, Vergi Teorisi, 2. Baskı, İstanbul Üniversitesi Yay. No: 2550, İstanbul 1979, s. 148.

KAYNAKLAR

- AKDOĞAN, Abdurrahman: Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 9. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2009.
- AKDOĞAN, Abdurrahman: Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2009.
- AKGÜL YILMAZ, Gülay: Kamu Maliyesi, Genişletilmiş 3. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2009.
- BAŞER, Metin: "Vergiden İstisna Yurt Dışı Harcırh Uygulaması ve Tutarları", Mali Çözüm Dergisi, Yıl: 8, Sayı 43, Nisan- Mayıs- Haziran 1998. <http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=2359&did=13&dad=MALİ ÇÖZÜM DERGİSİ, SAYI 43, NİSAN- MAYIS- HAZİRAN 1998>. (Erişim: 26.08.2011)
- BİLİCİ, Nurettin: Vergi Hukuku, 19. Baskı, Seçkin Yay., Ankara 2008.
- CENK, Ramazan: "Gider Karşılıklarının (Harcırh) İstisna Edilmesinde Emsal Alınacak Ücret ve Özellikli Durumlar-I", E-Yaklaşım, Mart 2011, Sayı: 219. http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20110318892.htm (Erişim: 25. 08.2011)
- ÇAKMAK, Şefik: 2010 Yılı Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, Ankara SMMM Odası Yayın No:72, Ankara 2010.
- KIZILOĞLU, Şükrü/TAŞ, Metin: Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 2. Baskı, Yaklaşım Yay., Ankara 2010.
- KOÇ, Yüksel: "Vergiden Müstesna Çocuk Zammı Uygulamasında İki Çocuk Sınırı Kaldırılmıştır", 01.04.2011 tarih ve 2011/003 numaralı Sirküler, <http://yuksekokocymm.com.tr>. (Erişim: 28.08.2011)
- KURT, Resul: Vergi ve Sosyal Güvenlik Mevzuatında Ücret, Tazminat, Harcırh ve Diğer Ödemeler, TÜRMOB Yayınları-404, Ankara 2011.
- NADAROĞLU, Halil: Kamu Maliyesi Teorisi, 10. Baskı, Beta Yay., İstanbul 1998.
- ÖNCEL, Mualla/KUMRULU, Ahmet/ÇAĞAN, Nami: Vergi Hukuku, 15. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2008.
- ÖZDEMİR, Erdem: İstifa ve İkale- İşçinin İş Sözleşmesini Sona Erdiren Hukuki İşlemlerin Geçerliliği- Seminer, İstanbul 2009.
- PEHLİVAN, Osman: Kamu Maliyesi, Trabzon, 2010.
- SABAN, Nihal: Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, Beta Yay., İstanbul 2009.
- ŞAKAR, Müjdat/YİĞİT ŞAKAR, Ayşe: İş Hukuku, Sosyal Güvenlik Hukuku ve Vergi Hukuku Açısından İşçiye Ödenecek Tazminatlar, 2. Baskı, Yaklaşım Yay., Ankara 2011.
- ŞENER, Ramazan: "2011 Yılı Kamu Kesiminde Yurt İçi ve

Yurt Dışı Harcırh Tutarları", E-Yaklaşım, Şubat 2011, Sayı: 218. http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20110218684.htm (Erişim: 25.08.2011).

- ŞENYÜZ, Doğan/YÜCE, Mehmet/GERÇEK, Adnan: Türk Vergi Sistemi Dersleri , 5. Baskı, Ekin Yay., Bursa 2011.
- TURHAN, Salih: Vergi Teorisi, 2. Baskı, İstanbul Üniversitesi Yay. No: 2550, İstanbul 1979.
- YİĞİT ŞAKAR, Ayşe: "İş Sözleşmelerinin İkale Sözleşmesi ile Sona Erdirilmesinin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi", Sicil İş Hukuku Dergisi, Yıl: 4, Sayı: 16, Aralık 2009.
- YİĞİT ŞAKAR, Ayşe: "İşçiye Ödenen Ücret ve Tazminatların Vergilendirilmesine İlişkin Bazı Meseleler", Sicil İş Hukuku Dergisi, Yıl: 3, Sayı: 12, Aralık 2008.
- YİĞİT ŞAKAR, Ayşe: Vergi Hukukunda Serbest Bölgeler, Yaklaşım Yay., Ankara 2008.