

Prof. Dr. Veysi SEViĖ

ICC Vergi Komisyonu Üyesi

Ücretlerin Vergilendirilmesinde Dikkate Alınması Gereken Özellikler

Vergi uygulamaları açısından Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinde yer alan tanımlamadan anlaşılacağı üzere "Ücret işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir." Bu bağlamda "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 mahiyetini" değiştirmemektedir.

Aynı kanun maddesi gereği olarak aşağıda yazılı bulunan ödemeler de ücret olarak kabul edilmektedir.

- İstisna dışında kalan emeklilik, maluliyet, dul ve yetim aylıkları,
- Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınla sağlanan menfaatler,
- Türkiye Büyük Millet Meclisi, il genel

meclisi ve belediye meclisi üyeleri, özel kanunlara veya idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzer nitelikte diğer kimselere 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 dönen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,
- Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan para, ayın ve menfaatler.

Dolayısıyla bir ödemenin veya sağlanan bir menfaatin ücret olup olmadığını saptamak için yukarıda yer alan tanımlama ve özel belirlemlerde yer alan unsurların var olup olmadığına, söz konusu unsurlar var olsa bile yine yuka-

rıdaki ödemelerden olup olmadığına bakmak gerekmektedir.

Diğer yandan uygulamada bazı faaliyetler karşılığında elde edilen gelirin ücret mi, yoksa serbest meslek kazancı mı olduğu konusunda duraksamaya düşülebilmektedir. Böyle bir durumda öncelikle ücretin ayırıcı unsurlarının varlığı araştırılacaktır. Bu unsurlar Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinde yer alan;

- İşverene tabi olmak,
- Belli bir işyerine bağlı olmak,
- Hizmetin karşılığı olarak bir ödemenin yapılmış olmasıdır.

Ücretlerin vergilendirilmesi ile ilgili işlemler Gelir Vergisi Kanunu'nun 61-64. maddelerinde yer alan düzenlemeler çerçevesinde yapılmakta olup, konuya ilişkin istisna ve muafiyetlerin bir bölümü bu kanun içerisinde, bir bölümü ise özel nitelikteki kanunlarda yer almaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nda Yer Alan İstisna ve Muafiyetler

Gelir Vergisi Kanunu bazı ücretleri gelir vergisinden istisna etmiş bazı ücretlileri ise vergiden muaf tutmuştur. Bir başka anlatımla kanun bazı ücretleri verginin konusu itibarıyla, bazı ücretleri de elde edenler yönünden vergi dışı bırakmıştır. Şöyle ki;

- Yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o memleketin uyuşunda bulunan memurları dışında kalan memur ve hizmetlilerin yalnızca bu işlerden dolayı aldıkları ücretler karşılıklı olmak koşuluyla (GVK Md: 16),
- Köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyet gösteren ve yalnız el ile dokunan halı ve kilim imal eden işletmelerde çalışan işçilerin ücretleri (GVK Md: 23/1),
- Gelir vergisinden muaf olanların veya gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretleri (GVK Md: 23/2),
- Toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher üreten ve bununla

ilgili diğer bütün işlerde çalışan, münhasıran (özellikle) yeraltında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri (GVK Md: 23/3),

- Köy muhtarları ile köylerin katip, korucu, imam, bekçi ve benzeri hizmetlilerine köy bütçesinden ödenen ücretler ile çiftçi mallarını koruma bekçilerinin ücretleri (GVK Md: 23/3),
- Hizmetçilerin ücretleri, (Hizmetçiler, kişiler tarafından ikametgâhta, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan sair yerlerde orta hizmetçiliği, süt ninelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık gibi özel hizmetlerde çalışanlardır.) ve mürebbiyelere ödenen ücretler istisna kapsamına dahil değildir (GVK Md: 23/6).

Binaların güvenliğinden sorumlu olanlar da bu kapsama dahil değildir.

- Sanat okulları ile bu nitelikteki enstitülerde, ceza ve ıslahevlerinde, darülaceze atölyelerinde çalışan öğrencilere, hükümlü ve tutuklulara ve düşkünlere verilen ücretler (GVK Md: 23/7),
- Hizmet erbabına işverenlerce yemek verilme suretiyle sağlanan menfaatler (GVK Md: 23/8), işverenlerce, işyerinde ve müstemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedeli olarak 11,70 TL. (GVK 280 seri No.lu Genel Tebliğ ile belirlenen tutardır.) vergiye tabi değildir. Buna ilişkin ödemenin yemek verme hizmetini sağlayan mükelleflere yapılması gerekmektedir. Bu bedel Katma Değer Vergisi hariç tutardır.
- Genel olarak maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere ve özel kanunlarına göre barındırılması gereken memurlarla müstahdemlere konut tedariki ve bunların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini suretiyle sağlanan menfaatler ile mülkiyeti işverene ait brüt alanı 100 metrekareyi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler (GVK Md: 23/9). Bu konutların 100 metrekareyi aşması halinde, aşan kısma isabet eden menfaat için bu istisna hükmü uygulanmayacaktır.

- Hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak amacıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri (GVK Md: 23/10).

Konuya ilişkin kanuni düzenleme içerisinde "hizmet erbabı" tabiri kullanıldığından, söz konusu istisna, müdür, memur ve işçi olarak çalıştırılan tüm şahısları kapsamaktadır. Uygulamada üst düzey yöneticilere işyerlerine gidip gelmeleri için özel taşıt tahsis edilmesine sıkça rastlanmaktadır. Bu gibi hallerde taşıt giderleri istisna kapsamında mütalaa edilmemektedir. Kanunda öngörülen amaç; personelin topluca taşınması halinde, taşıma için yapılan giderlerin personel için bir menfaatlenme sayılmamasına yöneliktir.

Personelin kendi taşıtını kullanması ve masrafını da işverenden alması durumunda, hizmet erbabına yapılan bu ödeme de ücretin bir unsuru sayılmaktadır.

- Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları, 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 tutulmaktadır (GVK Md: 23/11),
- Çıracılık ve Mesleki Eğitim Kanunu hükümlerine tabi çıracıların asgari ücreti aşmayan ücretleri (GVK Md: 23/12),
- Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları (GVK Md: 23/13),
- Kanuni iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler (GVK Md: 23/14),
- Bu ödemeler yurt dışında elde edilen gelir üzerinden yapılacağı için Türkiye'deki faaliyetler nedeniyle bu ücretler,

ödemeyi yapan dar mükellef tarafından GVK'nın 40. maddesi uyarınca gider olarak dikkate alınmayacaktır.

- Yüz ve daha aşağı sayıda işçi çalıştıran işyerlerinde bir, yüzden fazla işçi çalıştıran işyerlerindeki iki amatör sporcu çalıştıranların, her yıl milli müsabakalara iştirak ettiklerinin belgelenmesi halinde bu amatör sporculara ödenen ücretler, asgari ücretin iki katını aşmamak kaydıyla (GVK Md: 23/15),
- 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 veyahut da iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış personele; fiilen uçuş hizmeti, denizaltına dalış yapanlara fiilen dalış hizmetleri dolayısıyla yapılan aynı mahiyetteki ödemeler (GVK Md: 29/2).

Konuyla ilgili olarak Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 267 sayılı GVK Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalar çerçevesinde söz konusu istisnadan yararlanılabilmesi için;

- Ödemeyi yapanın Türk Hava Kurumu ya da kanuni iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerden olması,
- Ödeme yapılanın uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içerisinde hizmet veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış personel olması,
- Ödemenin, uçuş ve dalış gibi hizmetler dolayısıyla fiilen gerçekleştirilen uçuş ve dalış süreleri ile sınırlı bulunması

koşulları topluca aranmaktadır.

Yukarıda sayılan istisna ve muafiyetler dışında ayrıca "Ar-Ge" faaliyetleri ile "Serbest Bölgeler Kanunu" kapsamı çerçevesinde istihdam edilenlerin ücretlerine sağlanan vergisel kolay-

lıklar da mevcut olup, bu alanla ilgili uygulama ayrı bir yazı konusudur.

Vergilendirilecek Ücretin Tespiti

Vergilendirme ve tespit şekli açısından ücretler "gerçek ücretler" ve "diğer ücretler" olarak iki kısma ayrılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 64. maddesinde belirtilen "diğer ücretler" kapsamında değerlendirilen hizmet erbabının dışında kalan ücretlilerin almış oldukları ücretler gerçek usule tabidir.

Ücretin gayrisafi tutarı, hizmet erbabına verilen para ve ayınlar ile sağlanan para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Bu tutardan kanunen belirlenmiş olan indirimler yapıldıktan sonra kalan kısım ücret geliri matrahını oluşturmaktadır.

Ücretin Türk parası ile veyahut da yabancı para ile ödenmesi mümkündür. Yabancı para ile ödenen ücretler ödeme gününün borsa rayici üzerinden Türk Lirası'na çevrilerek belirlenir. Borsada rayici olmayan yabancı paralar için Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen kurullar uygulanarak ücretin gayrisafi tutarı bulunur. Borsa rayici olmayan ve Maliye Bakanlığı tarafından kur tespiti yapılmayan yabancı para cinsinden ödemelerin gayrisafi tutarı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) tarafından ilan edilen döviz alış kurları esas alınarak hesaplanır (GVK Md: 63).

Hizmet erbabına verilen ayınlar ise verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlara göre değerlendirilir (GVK Md: 63).

Bir malın perakende fiyatı, o malın piyasa fiyatını, yani tüketiciye satış fiyatını ifade etmektedir. Ortalama deyimi ise, ücret karşılığında ayın olarak verilen malın, istihkak sahibine verildiği gündeki perakende piyasa değeri anlamındadır.

İşveren, ücretliye verdiği malın perakende satışını yapmakta ise, değerlendirme kendi perakende satış fiyatının ortalaması ile yapılabilir. Ücretliye verilen aynı değer, dışarıdan satın alınmış ve satın alınan miktar, normal bir tüketicinin ortalama ihtiyacını aşmıyorsa, başka bir anlatımla perakende satış fiyatı ile alınmışsa, alış fiyatı ile değerlendirilebilir. Büyük bir

parti halinde satın alma yapılmışsa, satın alma fiyatının o yerdeki perakende satış fiyatı olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Bu durumda ortalama satış fiyatının gerçeği yansıtacak şekilde belirlenmesi gerekir.

Uygulamada bazı çalışanlara işveren tarafından konut tahsisi yapılabilmektedir. Böyle bir durumda ücrete eklenmesi gereken, işveren tarafından üstlenilen gerçek kira bedelidir. Ayrıca eğer işveren tarafından su elektrik gibi çalışanın şahsi giderleri arasında olması gereken konuların üstlenilmesi halinde bu harcamaların da çalışanın brüt ücretine dahil edilmesi gerekecektir.

Ücretin Safi Miktarının Tespiti

Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesi uyarınca, ücretin safi tutarı, işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından aşağıdaki indirimler yapıldıktan sonra kalan miktardır.

- OYAK ve benzeri kamu kurumlarına ödenen kesintiler,
- Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklara ödenen aidat ve primler,
- Şahıs sigorta primleri ve bireysel emeklilik katkı payları,
- İşçi sendikalarına ödenen aidatlardır.

Söz konusu indirimlerle ilgili açıklamalar aşağıda yapılmıştır.

- OYAK ve Benzeri Kamu Kurumlarına Ödenen Kesintiler:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 63/1. maddesinde 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 190. maddesi uyarınca yapılan kesintilerle, Ordu Yardımlaşma Kurumu (OYAK) ve benzeri kamu kurumları için yapılan kanuni kesintilerin, ücretin gayrisafi tutarından indirilebileceği hususu hükme bağlanmıştır. Ancak 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun; Devlet Memurları Yardımlaşma Kurumu'nun (MEYAK) kurulması ve OYAK kapsamı dışında kalan bütün devlet memurlarının % 5'inin bu kurum için kesilmesini düzenleyen 190. maddesi 1982 yılın-

dan itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Bu nedenle Gelir Vergisi Kanunu'nun 63/1. maddesi uyarınca sadece OYAK'a ait kesintilerin brüt ücretten indirilmesi söz konusudur.

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

Gelir Vergisi Kanunu'nun 63/2. maddesi uyarınca "kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklara ödenen aidat ve primler" ücretin gayrisafi tutarından indirilmektedir.

Emekli aidatı; kendisine emeklilik hakkı tanınan bir görevde çalışan hizmet erbabının maaş ve ücretinden kesilen paraları veya bu hizmet erbabı adına emekli sandığına yapılan ödemeleri kapsamaktadır. Sigorta primleri ise, hizmet erbabının kaza, hastalık, analık, ihtiyarlık ve benzeri hallerde ihtiyacını karşılamak veya geçimini sağlamak gayesiyle yapılan sigortalar için Sosyal Sigortalar Kurumu'na veya emekli sandıklarına yapılan ödemelerden oluşmaktadır.

- Şahıs Sigorta Primleri ve Bireysel Emeklilik Katkı Payı:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesinin 1. fıkrasının 3. 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, 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" kanun maddesinde öngörülen şekilde ücret gelirlerinde matrah tespiti sırasında indirim konusu yapılabilmektedir. Bu bağlamda da indirim konusu yapılacak prim, aidat ve katkıların toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin % 10'unu, bireysel emeklilik sis-

temi dışındaki şahıs sigorta poliçeleri için ödenen primlerde, ödendiği ayda elde edilen ücretin % 5'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz.

Buna göre, safi ücretin hesaplanmasında ve ücretlilerin gelir vergisi matrahının belirlenmesinde; mükelleflerin kendilerine, eşlerine ve küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, kaza, hastalık, sakatlık, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs (özel) sigorta primlerinin indirimi kabul edildiği gibi, mükelleflerin kendileri, eşleri ve çocukları için bireysel emeklilik sistemine ödemiş oldukları prim ve katkı paylarının da indirimi kabul edilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nda konuya ilişkin düzenleme içerisinde yer alan "yıllık asgari ücret" ile "aylık ücret" kavramları tanımlanmamıştır. Ancak "yıllık asgari ücret" kavramından asgari ücretin yıllık brüt tutarını; elde edilen aylık ücret ifadesinden de brüt ücret tutarını anlamak gerekmektedir. Konuya ilişkin olarak yayımlanan 13.08.2003 tarih ve GVK-3/2003-3 sayılı Gelir Vergisi Sirkülerinde "... İndirim konusu yapılacak katkı payı veya prim tutarının tespitinde esas alınacak ücret işveren tarafından çalışana hizmeti karşılığında ödenen aylık (maaş), prim, ikramiye, sosyal yardımlar ve zamlar gibi sürekli nitelikteki ödemelerin brüt tutarının toplamı olacaktır" şeklinde açıklama yapılmıştır.

Diğer yandan, ücretin safi tutarının tespitinde indirim konusu yapılacak şahıs sigorta primleri ve bireysel emeklilik katkı payları ile ilgili yapılması gereken işlemlere ilişkin GVK 256 seri numaralı Genel Tebliği'nde açıklandığı üzere prim ve katkı paylarının ancak ödeme tarih ve tutarlarının belgelendirilmesi koşuluyla indirim konusu yapılması mümkündür. Bu nedenle ödemelerin doğrudan sigorta veya bireysel emeklilik şirketlerine, banka şubeleri, bankaların otomatik para çekme makineleri (ATM), internet veya telefon bankacılığı, kredi kartları veya posta çekleri aracılığı ile yapılarak belgelendirilmesi gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 63 ve 89. maddelerinde yapılmış olan düzenlemeler çerçevesinde, ödenmemiş prim ve katkı payları, sigorta poliçesi veya emeklilik sözleşmesi bulunsa

Geçmiş dönemlere ait prim ve katkı payı ödemelerinin, muhasebe kayıtlarıyla geçmiş dönemlerle ilişkilendirilse dahi dönem matrahının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün değildir.

dahi indirim konusu yapılamamaktadır. Geçmiş dönemlere ait prim ve katkı payı ödemelerinin, muhasebe kayıtlarıyla geçmiş dönemlerle ilişkilendirilse dahi dönem matrahının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Prim ve katkı paylarının peşin ve toplu olarak ödenmesi halinde her döneme ait prim ilgili dönemde indirim konusu yapılacaktır. Bir başka anlatımla ödemenin geçmiş dönem, cari dönem veya izleyen dönemlere ait olması halinde, geçmiş döneme ilişkin prim ve katkı payı tutarı indirim konusu yapılamayacak, buna karşılık ileri döneme ait prim ödemeleri ilgili dönemlerde ücret matrahının tespiti sırasında indirim konusu yapılacaktır.

- İşçi Sendikalarına Ödenen Aidatlar:

Sendikalar Kanunu çerçevesinde işçi sendikalarına ödenen aidatlar aidatın ödendiğinin sendika tarafından düzenlenecek ve çalışana verilecek bir makbuzla kanıtlanması halinde, vergi matrahının tespitinde gayrisafi ücret tutarından indirilecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesinin 4. fıkrası gereği olarak "çalışanlar tarafından ilgili kanunlarına göre sendikalara ödenen aidatlar" ödenen aidatın ödendiğinin tevsik edilmesi (kanıtlanması) koşuluyla ücretin safi değerinin hesaplanmasında dikkate alınacaktır.

Diğer yandan sendika aidatı işverenler tarafından ücretlerden kesilmek suretiyle ödenmekte ise, bu şekilde ödenen aidatın ücret bordrosu üzerinde gösterilmesi halinde, makbuz aranmaksızın ücretin gayrisafi tutarından indirilmesi mümkündür.

Ayrıca Kamu Görevlileri Sendikaları Kanunu uyarınca kamu görevlileri sendikalarından biri-

sine üye olup, kendisinden sendika tarafından belirlenen tutar kadar kesilen sendika aidatının da ücretin safi tutarının belirlenmesinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesinde ücretin gerçek safi değerinin tespiti sırasında yapılacak indirim konuları sayılmak suretiyle belirlenmiş olup, indirim konularının kanun değişikliği yapılmadığı sürece değiştirilmesi mümkün değildir. Ancak uygulamada diğer kanunlarla yapılan bazı düzenlemelerle ücretin safi değerinin tespitinde farklılıklar yapılabilmektedir.

Ücret Gelirlerinin Beyanı

Gelir Vergisi Kanunu'na göre ücretler ya gerçek usulde ve tevkif suretiyle veya diğer ücret olarak iki farklı şekilde vergilendirilmektedir. Bu iki şekil yanında diğer bir şekil de ücretin yıllık beyanname ile bildirilmesidir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesi uyarınca birden fazla işverenden alınan ücretlerin belirli koşullarda yıllık beyanname ile bildirilmesi gerekmektedir.

Diğer yandan aynı Kanun'un 95. maddesi gereği olarak aşağıda yazılı hizmet erbabının ücretleri hakkında vergi tevkifatı esasının geçerli olmayacağı, bu tür ücretlerin yıllık beyanname ile bildirilmesi öngörülmüştür.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 95. maddesi kapsamında beyana tabi olan ücret gelirleri;

- Ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı,
- Yabancı elçilik ve konsolosluklarda çalışan ve aynı kanunun 15. maddesinde yer alan istisnadan faydalanamayan memur ve hizmetlilere ödenen ücretler olarak belirlenmiştir.

Bilindiği üzere yabancı ülkelerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o ülkenin uyruğunda bulunan memurları dışında kalan memur ve hizmetlilerin yalnızca bu işlerden dolayı aldıkları ücretler, karşılıklı olarak gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Karşılıklı anlaşmanın uygulanmadığı durumlarda karşılıklı esasına uymayan ülkenin

Birden fazla işverenden ücret alınması halinde, birinci işverenden alınan ücretin, hangisi olacağı hususu ücretli tarafından serbestçe belirlenecektir.

Türkiye'deki temsilciliğinde çalışan memurlar bu istisnadan yararlandırılmamaktadır. Böyle bir durumda, ücret sahipleri her yılın sonunda toplam ücretlerini yıllık gelir vergisi beyannamesiyle oturdukları mahallin vergi dairesine bildirmekle yükümlüdürler.

- Gelir Vergisi Kanunu'nun 95/3. maddesi uyarınca "Maliye Bakanlığınca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zaruret görülen ödemelerde" de söz konusu gelirleri elde edenler bu ödemeler için yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Ancak bu tür ödemeler yapılırken Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi kapsamında tevkifata tabi tutulmamaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-b maddesi gereği; birden fazla işverenden ücret alan ve birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerin toplamı Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yazılı tarifenin ikinci diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı kesinti yoluyla vergilendirilmiş ücretleri yıllık beyanname ile beyan edilmeyecek, buna karşılık yıl içerisinde birden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamı 2012 yılı için 25.000,-TL.'yi aşması halinde, ücretlerin tamamı, ilk işverenden alınan ücret de dahil olmak üzere yıllık beyannameye dahil edilecektir. Bir başka anlatımla 2012 yılında ücret geliri elde eden bir kişi eğer iki ayrı yerde çalışıyor ve ikinci işverenden almış olduğu ücret 25.000,-TL.'yi aşıyorsa ücret gelirlerini birleştirerek 2013 yılının Mart ayı içerisinde gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmek zorundadır. Ancak burada ikinci işvereni seçme hakkı ücret gelirini elde edene aittir. Eğer söz konusu kişi birinci işverenden 25.000,-TL.'nin altında ücret geliri elde etmiş bulunuyorsa bu takdirde ikinci işvereni olarak birinci işvereni göstermek suretiyle elde etmiş bulunduğu ücret gelirleri için

beyanname vermeyebilecektir. Bir başka anlatımla birden fazla işverenden ücret alınması halinde, birinci işverenden alınan ücretin, hangisi olacağı hususu ücretli tarafından serbestçe belirlenecektir.

Yıl içerisinde iki ayrı işyerinde çalışmadan anlaşılması gereken bir kişinin yıl içerisinde birden fazla kuruluştaki ayrı ayrı çalışması şeklinde olabileceği gibi, yılın belli bir bölümünde bir işyerinde, yine aynı yılın belli bir bölümünde de birinci işyerinden ayrılarak yeni bir işyerinde çalışma şeklinde olabilir.

Burada üzerinde durulması gereken bir başka konu da 25.000,-TL.'lik beyan zorunluluğu getiren miktarın ücret ödemelerinden kanuni indirimlerden sonraki kalan kısım mı yoksa vergi matrahı mı olduğu hususudur.

Gelir Vergisi Kanunu'nun m. 86/1-b, c bentlerinde yer alan "103. maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutar"dan anlaşılması gereken yıllık indirim öncesi (brüt) gelirdir. Bu miktardan beyanname üzerinde indirimler yapıldıktan sonra matraha ulaşılabacaktır.

Kanun koyucu iki ayrı işverenden ücret alınması durumunda birinci işverenin seçim hakkını geliri elde eden kişiye bırakması nedeni ile bir anlamda iki ayrı işverenden alınan ücret gelirinin her ikisinin de 2012 yılı için 25.000,-TL.'yi aşması halinde yıllık beyannamenin verilmesini kabul etmiş, buna karşılık iki ayrı işverenden alınan ücretin birisinin tutar olarak 2012 yılı için belirlenen tutarın altında kalması halinde, beyana tabi tutulmamasını öngörmüştür. Ancak eğer ikinci işveren yanında bir de üçüncü işveren varsa bu takdirde birinci işverenden elde edilen ücret geliri 25.000,-TL.'yi, ikinci ve üçüncü işverenden elde edilen ücret gelirlerinin toplamı 25.000,-TL.'yi aşıyorsa bu takdirde söz konusu ücretli ücret gelirleri için yıllık beyanname vermek zorunda kalacaktır.

Ücret geliri elde edenlerin yıl içerisinde iş değiştirmesi her vakit söz konusu olabilmektedir. Böyle bir durumda örneğin 2012 yılı başından itibaren bir işyerinde çalışanın, bu işyerinden ayrılarak 1 Haziran 2012 tarihinde başka bir işyerinde işe başladığı takdirde alacağı ücretin vergilendirilmesinde, bir önceki çalıştığı işyerinden almış olduğu ücretlerle ilgili olarak

oluşmuş vergi matrahının dikkate alınması söz konusu olabilecek midir?

Gelir Vergisi Kanunu ücret geliri elde edenler için 86. maddesinde de özel nitelikte bir düzenlemeye yer vermiş bulunmaktadır. Bu düzenlemede yukarıda açıklandığı üzere, yıl içerisinde işyerinin değiştirilmesi halinde ikinci işyerinden elde edilen brüt ücretin 2012 yılında 25.000,-TL.'yi geçmesi halinde söz konusu çalışanın iki ayrı işyerinden aldığı ücretinin beyan yoluyla vergilendirilmesine yöneliktir. Böyle bir durumda da işyeri değiştirenin her iki işyerinden aldığı ücretlerin brüt tutarınının 25.000,-TL.'yi geçmesi halinde yıllık beyanname vermesi söz konusu olabilecektir.

Diğer yandan söz konusu çalışan ikinci işvereni belirleme hakkına sahip olduğundan kendisinin yıl içerisinde çalıştığı işverenlerden herhangi birinden almış olduğu ücret tutarı 25.000,-TL.'nin altında kalırsa, bu işvereni birinci işveren olarak değerlendirip, yıllık beyanname verme külfetinden de kurtulmuş olacaktır.

Herhangi bir çalışanın aynı yıl içerisinde ikinci bir işveren nezdinde işe başlaması halinde, ikinci işverenin çalışana eski çalıştığı yer ile ilgili olarak o işyerinde son ayrıldığı tarihteki vergi matrahının öğrenilmesine yönelik bilgi istemi açısından baskı yapması söz konusu olamaz. Çünkü Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesi ikinci işverenden elde edilen ücretlerin vergilendirilmesi açısından özel nitelikte bir düzenlemeyi içermektedir.

Özürllük İndirimi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 31. maddesi uyarınca "Çalışma gücünün asgari % 80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece sakat, asgari % 60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece sakat, asgari % 40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derece sakat" sayılmaktadır.

Buna göre söz konusu kişilerin elde ettikleri ücret gelirlerinden aşağıda belirtilen aylık sakatlık indirimi tutarları düşülür.

Sakatlık indirimi (280 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde açıklandığı üzere 01.01.2012 tarihinden geçerli olmak üzere)

- Birinci derece sakatlar için 770,-TL.
 - İkinci derece sakatlar için 380,-TL.
 - Üçüncü derece sakatlar için 180,-TL.
- olarak belirlenmiş bulunmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesi gereği olarak özürllük indirimi uygulamasından bakmakla yükümlü olduğu özürllü kişi bulunan hizmet erbabı da yararlanmaktadır.

Sakatlık indiriminden yararlanmak isteyenler bir dilekçe ve aşağıda belirtilen belgelerle birlikte; Vergi Dairesi Başkanlıklarına ve Vergi Dairesi Müdürlüklerine başvurarak durumlarını bildirebilirler. Söz konusu dilekçeye aşağıdaki belgelerin eklenmesi gerekmektedir.

- Çalıştığı işyerinden alacağı hizmet erbabı olduğunu gösteren belge,
- Nüfus cüzdanı örneği ile üç adet fotoğraf,

başvuru dilekçesi ekinde verilecektir.

Eğer hizmet erbabının (ücretlinin) bakmakla yükümlü olduğu özürllü kişi varsa bu takdirde;

- Ücretlinin çalıştığı işyerinden alacağı hizmet erbabı olduğunu gösteren bir belge,
- Özürllü kişinin veya kişilerin nüfus cüzdanı örneği ve üç adet fotoğrafını,
- Özürllü kişiye bakmakla yükümlü olduğunu gösteren belgeyi

dilekçesine eklemesi gerekmektedir.

Sakatlık indirimi uygulamasında bakmakla yükümlü olunan kişi tabirinden; özürllü kişinin tabi olduğu çalışma mevzuatı veya bağlı bulunduğu sosyal güvenlik kurumunun mevzuatına göre bakmakla yükümlü sayılan anne, baba, eş ve çocukları anlaşılmalıdır.

Asgari Geçim İndirimi Uygulaması

Gelir Vergisi Kanunu'nun 32. maddesi uyarınca "ücretin gerçek usulde vergilendirilmesinde asgari geçim indirimi" uygulanmaktadır.

Asgari geçim indirimi; ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının, mükellefin kendisi için % 50'si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10'u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için % 7,5, diğer çocuklar için %

Asgari geçim indirimi oranını etkileyen değişiklikler, söz konusu değişikliğin işverene bildirildiği tarih itibariyle uygulanacaktır.

5'idir. Gelirin kısmi döneme ait olması halinde, ay kesirleri tam ay sayılmak suretiyle bu süreye isabet eden indirim tutarları esas alınır. "Bu bağlamda da 2012 yılının başından itibaren 30 Haziran 2012 tarihi de dahil olmak üzere uygulanması öngörülen asgari ücret 16 yaşından büyükler için aylık 886,50 TL. olarak belirlenmiş bulunmaktadır.

Asgari geçim indirimi yukarıdaki esaslara göre belirlenen tutarın gelir vergisi tarifesinin birinci dilimine uygulanan % 15 oranının çarpılmasıyla bulunan tutarın, hesaplanan vergiden mahsup edilmesi suretiyle hesaplanmaktadır. Bu bağlamda da asgari geçim indirimi dolayısıyla mahsup edilecek kısmın fazla olması halinde iade yapılmamaktadır.

Asgari geçim indiriminin uygulanmasında "çocuk" tabiri mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan 18 yaşını veya tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış çocukları, "eş" tabiri ise, aralarında yasal evlilik bağı bulunan kişileri kapsamaktadır. Bu bağlamda da nafaka verilenler, evlat edinilenler ile ana veya babasını kaybetmiş torunlardan mükellefle birlikte oturanlar da çocuk tanımlamasına dahil kabul edilmektedir.

Aşağıda sayılan ücret geliri elde edenler ise asgari geçim indirimi uygulamasından yararlandırılmamaktadırlar.

- Ücretleri "diğer ücret" kapsamında vergilendirilen hizmet erbabı (GVK Md:64),
- Dar mükellefiyet kapsamında ücret geliri elde edenler,
- Başka bir kanun hükmü (3218, 4490, 4691 sayılı Kanunlar vb.) uyarınca ücretlerinden Gelir Vergisi tevkifatı yapılanlar,
- Ücret geliri elde etmeyen diğer gerçek kişiler.

Peşin olarak ödenen ücretler, asgari geçim

indirimi uygulaması açısından, nakden veya hesaben ödemenin yapıldığı dönemin geliri sayılmaktadır. Bu nedenle örneğin 01.01.2012 tarihinden önceki dönemde ücretlerin peşin olarak ödenmesi halinde, bu tarihten sonraki döneme isabet eden ücret gelirleri, tahakkuk esasının geçerliliği nedeniyle 01.01.2012 tarihinden önce elde edilmiş sayılacağından, söz konusu ücretler için asgari geçim indirimi uygulanmayacaktır.

Asgari geçim indiriminin yıllık tutarı, ücretlinin asgari geçim indiriminden bir yıl boyunca faydalanacağı net menfaattir. Aylık yapılan ücret ödemelerinde ise asgari geçim indirimi, hesaplanan yıllık tutarın 12'ye bölünmesi suretiyle uygulanacak olup, her ay için yararlanılacak tutar asgari geçim indiriminin yıllık tutarının on ikide birini geçemeyecektir.

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

Onsekiz yaşını doldurmuş çocuklardan öğrenimi sona erenler, öğrenimin sona erdiği ayı izleyen aydan itibaren anne veya babasının asgari geçim indirimi hesabında dikkate alınmayacaktır.

Asgari geçim indirimi uygulamasında;

- Asgari geçim indirimi, ücret geliri elde eden aile fertlerinden herbiri için ayrı ayrı hesaplanmaktadır.
- Emekli maaşı alanlar da çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eş olarak kabul edilmektedir.
- Eşlerin her ikisinin de ücretli olması halinde çocuklar yalnızca sosyal güvenlik açısından tabi oldukları eşin bildirimine dahil edilmektedir.
- Boşanma halinde çocukların asgari geçimi indirimi nafaka mükellefiyeti olan eşe uygulanacaktır.
- Yıl içinde işyeri veya işvereni değişen ücretliler, yeni işyerlerinde veya işverenleri nezdinde çalışmaya başladıkları aydan itibaren asgari geçim indiriminden yararlanacaklardır.

Diğer yandan Gelir Vergisi Kanunu'nun 32'inci maddesinin son fıkrası uyarınca "ücretlerin vergilendirilmesinde asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra varsa teşvik amaçlı diğer indirimler dikkate" alınacaktır.

Ücretliler, medeni durumları ve çocuk sayıları ile eşinin iş ve gelir durumu hakkında "Aile Durum Bildirimi" ile işverene bildirimde bulunmak suretiyle asgari geçim indiriminden yararlanabileceklerdir. Bu bağlamda da durumlarında herhangi bir değişiklik olması halinde bu değişiklikleri işverene bir ay içerisinde bildirmekle yükümlüdürler. Asgari geçim indirimi oranını etkileyen değişiklikler, söz konusu değişikliğin işverene bildirildiği tarih itibariyle uygulanacaktır. Eşlerin her ikisinin de ücretli olması durumunda çocuklar yalnızca sosyal

güvenlik açısından tabi olduğu eşin bildirimine dahil edilecektir. Bu bağlamda da uygulamada eşin çalışmadığı ve herhangi bir gelirin olmadığına ilişkin ücretli beyanı geçerli olacaktır.

İşverenler, kendilerinde mevcut medeni hal ve çocuk sayısı ile ilgili bilgiler doğrultusunda her yıl Ocak ayı itibariyle "Asgari Geçim İndirimine Ait Bordro" düzenlemek zorundadırlar. Bu bordrolarda her bir ücretlinin yararlanacağı asgari geçim indirimi ayrı ayrı hesaplanacaktır.

Yıl içerisinde ortaya çıkan değişiklikler için ayrı bir bordro düzenlenebileceği gibi söz konusu değişiklikler mevcut bordro üzerinde de yapılabilecektir.

2012 yılı için geçerli olan asgari geçim indirimi hesaplamaları aşağıda tabloda yer almaktadır.

ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİNİN HESAPLANMASINA İLİŞKİN TABLO
(Asgari Ücret; 2012 yılı için aylık 886,50 TL., yıllık 10.638 TL. olarak dikkate alınmıştır.)

ÜCRETLİNİN MEDENİ DURUMU (1)	ORAN (%) (2)	MATRAH (Yıllık Brüt Asgari Ücret X AGİ Oranı) (3)	İNDİRİM TUTARI [(3) X % 15] (4)	AYLIK TUTAR [(4) X / 12] (5)
Bekar	50,00	5.319,00	797,85	66,49
Evli Eşi Çalışmayan	60,00	6.382,80	957,42	79,79
Evli Eşi Çalışmayan 1 Çocuklu	67,50	7.180,65	1.077,10	89,76
Evli Eşi Çalışmayan 2 Çocuklu	75,00	7.978,50	1.196,78	99,73
Evli Eşi Çalışmayan 3 Çocuklu	80,00	8.510,40	1.276,56	106,38
Evli Eşi Çalışmayan 4 Çocuklu	85,00	9.042,30	1.356,35	113,03
Evli Eşi Çalışan	50,00	5.319,00	797,85	66,49
Evli Eşi Çalışan 1 Çocuklu	57,50	6.116,85	917,53	76,47
Evli Eşi Çalışan 2 Çocuklu	65,00	6.914,70	1.037,21	86,43
Evli Eşi Çalışan 3 Çocuklu	70,00	7.446,60	1.116,99	93,08
Evli Eşi Çalışan 4 Çocuklu	75,00	7.978,50	1.196,78	99,74
Evli Eşi Çalışan 5 Çocuklu	80,00	8.510,40	1.276,56	106,38
Evli Eşi Çalışan 6 Çocuklu	85,00	9.042,30	1.356,35	113,03