

Turgut ÖZCAN

Eski Baş Hesap Uzmanı
Eski Bağ-Kur Genel Müdür Yardımcısı

İşverenlerin İşçilere Yaptıkları Ödemelerin Gelir Vergisi Kanunu ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Karşısındaki Durumu

1. Giriş:

İşverenler, iş hayatının doğal akışında işyerlerinde işçilerine, 4857 sayılı İş Kanunu, iş sözleşmesindeki özel hükümler gereği ya da 6356 sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu gereğince yaptıkları toplu iş sözleşmelerine istinaden çeşitli adlar altında ödemeler yapmaktadırlar. Bu ödemeler, işverenlere, bunların üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapma ve sosyal sigorta primi kesme yükümlülüğü doğurmaktadır.

Yazımızın konusunu, işverenlerin işçilerine çeşitli adlar altında yaptıkları ödemelerin Gelir Vergisi Kanunu (GVK) açısından ücret sayılıp sayılmadığını, ücret ise gelir vergisi tevkifatına tabi olup olmayacağını ve Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu (SSGSSK) açısından Söz konusu ödemelerin prime tabi ücret sayılıp sayılmadığını ortaya koymak oluşturmaktadır.

2. İşçilere Yapılan Ödemelerin Gelir Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu:

2.1. Ücretin Tanımı ve Ücret Üzerinden Yapılan Gelir Vergisi Tevkifatı:

Genel tanım olarak ücret, bedensel ve/veya zihinsel bir emek karşılığında elde edilen kazancı ifade eder. Gelir Vergisi Kanunu'na (GVK) göre ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar¹ ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir² (GVK m. 61/1). Ayrıca, çalışanlara evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetleri karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler de ücrettir (GVK m. 61/3-2).

GVK'nın 61/2 maddesine 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 mahiyetini değiştirmez. Buradan görüleceği üzere, uygulamada belli başlı isimlerle yapılan bazı ek ödemeler sayıldıktan sonra "... veya başka adlar altında ödenmiş olması..." denilerek, kanun koyucu tarafından halihazırda ismi sayılan ödemeler dışında başka adlarla ödeme yapılarak bunun vergi dışı bırakılmasını önlemek gayesi güdülmüştür. Ayrıca burada bahsedilen, tazminatlardan anlaşılması gereken, Medeni Kanun ya da Borçlar Kanunu uyarınca ödenen tazminatlar değil, tazminat adı altında hizmet akdi ile çalışana yapılan ek ödemelerinde ücret sayılacağını anlamak gerekir³.

GVK açısından genel esas, ne ad verilerek ödeme yapılırsa yapılsın, işçilere yaptığı hizmeti ile bağlantılı olarak işverenlerce yapılan her ödeme ücrettir. Bu genel esasın istisnaları ise GVK'nın birinci kısım altıncı bölümünde ve diğer bazı kanunlarda yer almaktadır. Bunların neler olduğu ise takip eden alt bölümde yer almaktadır.

Yapılan iş karşılığında hak edilen tutarların ödenmesi sırasında ödemeyi yapanlarca verginin kesilerek vergi dairesine yatırılmasına tevkif (kesinti) usulü denmektedir. Gerçek ücretlerin vergileri bu yöntemle alınır. Yani işverenler ücret ödemeleri sırasında işçilerinin ücretlerine ait vergileri keserek muhtasar beyanname ile vergi dairesine beyan eder ve öderler.

GVK'nın 94/1. maddesi hükmü uyarınca, kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler; çalışanlara ödenen ücretler ile 61'inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), GVK'nın 103 ve

Ücret gelirin elde edilmesinde temel ölçü, hukuki ve ekonomik tasarruftur.

104'üncü maddelerine göre, avans olarak ödenenler dahil nakden veya hesaben yaptıkları sırada, bunların gelir vergilerine mahsuben, tevkifat yapmaya mecburdurlar.

Ücret gelirin elde edilmesinde temel ölçü, hukuki ve ekonomik tasarruftur. Ekonomik tasarruf, gelirin, geliri doğuran işlemin karşı (yani işverence) tarafınca, gelirin sahibinin emrine amade kılınmasıdır. Hukuki tasarruf ise gelirin sahibi (işçi) tarafından işlemin karşı tarafından (işverenden) hukuken talep edilebilir hale gelmesidir. Karine olarak, hukuki tasarruf hakkı doğduğu zaman, ekonomik tasarruf hakkının da doğduğu kabul edilmektedir.

Vergi tevkifatı, 94'üncü madde kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Söz konusu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder. Vergi tevkifatı, ücretler dışında kalan ödemelerde gayrisafi tutarlar üzerinden yapılır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır (GVK m. 96).

Ancak, yabancı bir memleketteki işveren tarafından çalışanlara doğrudan doğruya ödenen ücretler (GVK m. 95/1), GVK'nın 16'ncı maddesinde yazılı istisnadan faydalanan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlilerinin ücret ödemeleri (GVK m. 95/2) ve Maliye Bakanlığınca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zaruret görülen ücret ödemeleri (GVK m. 95/3) gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmayacaktır. Bu ücret gelirlerini elde edenler, bunları yıllık beyanname ile bildireceklerdir.

2.2. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Ücret İstisnası:

Yukarıdaki alt bölümde belirttiğimiz üzere, genel esas, ne ad verilerek ödeme yapılırsa yapılsın, işçilere yaptığı hizmeti ile bağlantı-

lı olarak işverenlerce yapılan her ödeme ücrettir. Ancak GVK'da çalışanlara yapılan bazı ödemeler, gider karşılığı olduğu için veya sosyal mülahazalarla vergiden istisna edilmiş yani vergi dışı bırakılmıştır. Bahsedilen istisnalar ise GVK'nın birinci kısım altıncı bölümünde yer almaktadır. Bunların neler olduğu aşağıda sayılmıştır.

a) Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından iş için seyahate çıkan, 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 yatmak giderlerine karşılık verilen gündelikler Gelir Vergisi'nden istisna edilmiştir. Bu gündelikler aynı aylık seviyesindeki devlet memurlarına verilen gündeliklerden fazla ise veya devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşarsa, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur (GVK m. 24/2).

b) Hizmet erbabına işverenlerce yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler Gelir Vergisi'nden istisna edilmiştir. İşverenlerce, işyerinde veya müstemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 2013 yılı için 12,00 lirayı aşmaması ve buna ilişkin ödemenin yemek verme hizmetini sağlayan mükelleflere yapılması şarttır. Ödemenin bu tutarı aşması halinde, aşan kısım ile hizmet erbabına yemek bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir (GVK m. 23/8).

c) Tahsil ve tatbikat giderleri karşılığı olarak yapılan aşağıda yazılı ödemeler Gelir Vergisi'nden istisna edilmiştir (GVK m. 28):

-resmi ve özel müesseseler (kurumlar) ve şahıslar hesabına yabancı memleketlerde tahsilde veya stajda bulunan öğrenci ve memurlara gider karşılığı olarak verilen paralar,

-resmî ve özel müesseselere (kurumlar) ve şahıslar hesabına Türkiye'de tahsilde bulunan öğrenciye iâşe, ibate ve tahsil gideri olarak ödenen paralar,

-öğrencilere tatbikat dolayısıyla öğretim müesseseleri (kurumları) veya tahsil masrafları

karşılamanın tarafından verilen paralar

Özel müesseseler (kurumlar) 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 dahil değildir.

d) Toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher istihali ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışanların münhasıran yer altında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri gelir vergisinden istisnadır (GVK m.23/3).

e) 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 asgari ücretin iki katını aşmamak kaydıyla ödenen ücretler gelir vergisinden istisnadır (GVK m.23/15).

f) 3308 sayılı Mesleki Eğitim Kanunu'na tabi çırağların asgari ücreti aşmayan ücretleri gelir vergisinden istisnadır (GVK m.23/12).

g) Genel olarak maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere konut tedariki ve bunların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini suretiyle sağlanan menfaatler ile mülkiyeti işverene ait brüt alanı 100 m²'yi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler. Bu konutların 100 m²'yi aşması halinde, aşan kısım isabet eden menfaat için bu istisna hükmü uygulanmaz (GVK m.23/9).

h) Çalışanların toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak amacıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri (GVK m.23/10). Bir işverenin bunun dışında çalışanın işe gidip gelmesi için nakit ödeme yapması veya aracının benzin masrafını karşılaması gibi hallerde yapılan bu ödeme ücret sayılır.

ı) Ölüm, sakatlık, hastalık ve işsizlik sebepleriyle (işe başlatmama tazminatı⁴ dahil) verilen tazminat ve yapılan yardımlar gelir vergisinden istisnadır (GVK m.25/1).

i) Çalışanlara ödenen çocuk zamları. Bu zamlar devletçe verilen miktarları aştığı takdirde, fazlası vergiye tabi tutulur (GVK m.25/4). Devlet Memurları Kanunu'na göre, evlenen,

25 yaşını dolduran, kendileri hesabına ticaret yapan veya gerçek veya tüzel kişiler yanında her ne şekilde olursa olsun menfaat karşılığı çalışan çocuklar ile burs alan veya devletçe okutulan çocuklar bu zamandan faydalanamazlar (Devlet Memurları Kanunu m. 206). Bu nedenle işçilerin bu durumdaki çocukları için yapılan çocuk ödemelerinin tamamı ücretin bir unsuru sayılır.

j) Evlenme ve doğum nedeniyle çalışanlara yapılan yardımlar. Bu istisna hizmet erbabının iki aylığına veya buna tekabül eden gündeliklerinin tutarına kadar olan yardım kısmına uygulanır (GVK m.25/5).

k) Kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan kurumlarda 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 verilen tazminatlar, gündelikler, ikramiyeler, zamlar gelir vergisinden istisnadır (GVK m.29/2).

l) Demirbaş olarak verilen giyim eşyası gelir vergisinden istisnadır. İşverenlerce çalışanlara işin icabı olarak verilen ve bunların işten ayrılmaları halinde bu giyim eşyasının geri alınması gereklidir (GVK m.27/2).

m) Tahsilde bulunanlar için yapılan giyim giderleri gelir vergisinden istisnadır (GVK m.27/3).

2.3. Diğer Kanunlara Göre Ücret İstisnası:

2.3.1. 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Kapsamında Ücret İstisnası:

5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun’un 3’üncü maddesinin 2. fıkrası hükmüne göre, kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan

ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personelinin; bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktorali olanlar için yüzde doksani, diğerleri için yüzde sekseni gelir vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın hesaplanmasında, bu kapsamdaki personelin fiilen Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ayırdıkları zamanın toplam çalışma zamanına oranı dikkate alınır. Gelir vergisi istisnasından yararlanacak olan destek personelinin tam zaman eşdeğeri sayısı, toplam tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının %10’unu aşamaz. Küsuratlı sayılar tama iblağ edilir. Destek personelinin toplam tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının %10’unu aşması hâlinde, brüt ücreti en az olan destek personelinin ücretinden başlamak üzere istisna uygulanır. Brüt ücretlerin aynı olması hâlinde, ücretine gelir vergisi istisnası uygulanacak destek personeli işverence belirlenir.

5746 sayılı Kanun kapsamındaki indirim, istisna, destek ve teşviklerden yararlananlar; Gelir Vergisi Kanunu’nun 89’uncu maddesinin birinci fıkrasının (9) numaralı bendi, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 10’uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde düzenlenmiş olan “Ar-Ge İndirimi” istisnası hükümlerinden ayrıca yararlanamazlar.

2.3.2. Gemi Adamlarının Ücret İstisnası:

4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu’nun 12’nci maddesinin 5. fıkrası hükmüne göre, Türk Uluslararası Gemi Sicili’nde kayıtlı gemilerde ve yatlarda çalışan personele ödenen ücretler gelir vergisi ve fonlardan müstesnadır. Söz konusu madde hükmünde, ücretlerin damga vergisinden istisna olacağına dair herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle istisnaya tabi bu ücretler üzerinden Damga Vergisi Kanunu’nun (I) sayılı tablosunun (IV/1-i) fıkrası gereği damga vergisine

tabidir. Gemi işletmeciliği yapan işverenin gemide ve yatta çalışan personeli dışındaki diğer personeline yapılan ücret ödemeleri istisnaya tabi değildir.

2.4. İşverenlerce Yapılan ve Ücret Sayılmayan Ödemeler:

Ülkemizin ekonomik koşulları ya da işverenin mali durumunda yaşanan sıkıntılar nedeniyle uygulamada işverenler işçilerin ücretlerini geç ödeyebilmektedir. İş Kanunu'nun 34/1. maddesi hükmüne göre gününde ödenmeyen ücretler için mevduata uygulanan en yüksek faiz oranı uygulanır. İşverence çalışanlara ücretini geç ödediği için ayrıca bu şekilde faiz hesaplanıp ödenebilir.

Ayrıca, buna benzer bir durum, kıdem tazminatlarının işverence geç ödenmesinde de yaşanabilir. 1475 sayılı İş Kanunu'nun 14/11'inci maddesi hükmüne göre kıdem tazminatının zamanında ödenmemesi nedeniyle açılacak davanın sonunda hakim gecikme süresi için ödenmeyen süreye göre mevduata uygulanan en yüksek faizin ödenmesine hükmeder.

Bu her iki duruma ilişkin hükümler işçiyi korumaya yöneliktir. Buradaki amaç işçinin alacağı enflasyon karşısında erimesini, işverenin bu tür çalışan ödemelerini faizsiz bir kaynak olarak kullanmasını engellemektir. Söz konusu durumlara bağlı olarak yapılan bu ödemeler, işçinin hizmeti karşılığı yapılan ödemeler değil, işçinin alacağını temine ve enflasyonla erimesinin önlenmesine yönelik faiz ödemeleridir.

Bu alacak faizleri de GVK'nın 75/6'ncı maddesi uyarınca menkul sermaye iradidir. GVK'nın 86/1-1-d maddesi uyarınca bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı (2013 yılı için) 1.390 lirayı aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez. Alacak faizleri tevkifata tabi değildir. Buna göre, işçilerin bir takvim yılı içinde işverenden yukarıda anılan alacaklarına ilişkin olarak aldıkları faizlerin 1390 lirayı aşmaması halinde bunları beyan etmeleri gerekmemektedir. Ancak, aldıkları faizin bu tutarı aşması halinde tamamı

için yıllık gelir vergisi beyannamesi vermeleri gerekmektedir.

İş Kanunu'nun 18'inci maddesinin birinci fıkrası uyarınca, 18, 19, 20 ve 21 inci maddelerinin uygulama alanı dışında kalan işçilerin iş sözleşmesinin, fesih hakkının kötüye kullanılarak sona erdirildiği durumlarda işçiye bildirim süresinin üç katı tutarında tazminat ödenmesi gerekmektedir. İşçinin işyeri ile olan hukuki bağı, işverence geçersiz sebeplerle iş sözleşmesinin feshi ile sona ermektedir. Burada, işçiye ödenen tazminat, kötü niyet tazminatıdır. Yani İş Kanunu'nun düzenlemelerine aykırı şekilde iş sözleşmesi feshedildiğinden dolayı ödenen cezai nitelikte tazminattır. Bu özelliği ile de görüşümüze göre ücret değildir.

3. Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'na Göre Sigorta Primine Esas Kazançlar:

3.1. Prime Tabi Kazançlar:

İş Kanunu'nun 32'inci maddesine göre, genel anlamda ücret, bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödenen tutardır. Ücret, prim, ikramiye ve bu nitelikteki her çeşit istihkak kural olarak, Türk parası ile işyerinde veya özel olarak açılan bir banka hesabına ödenir.

SSGSSK'nın 3/1-12 maddesine göre ücret, hizmet akdi ile bir veya birden fazla işveren tarafından çalıştırılanlar ve kamu idarelerinde memur ya da hizmet akdi ile çalışanlara saatlik, günlük, haftalık, aylık veya yıllık olarak para ile ödenen ve süreklilik niteliği taşıyan brüt tutarı ifade etmektedir.

Prime esas kazançların neler olduğu SSGSSK'nın 80'inci maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu madde hükmüne göre çalışanların prime esas kazançları aşağıdaki şekilde belirlenir.

Prime esas kazançların hesabında;

- 1) Hak edilen ücretlerin,
- 2) Prim, ikramiye ve bu nitelikteki her çeşit istihkaktan o ay içinde yapılan ödemelerin ve işverenler tarafından sigortalılar için özel sağ-

lık sigortalarına ve bireysel emeklilik sistemine ödenen tutarların,

3) İdare veya yargı mercilerince verilen karar gereğince yukarıda belirtilen kazançlar niteliğinde olmak üzere sigortalılara o ay içinde yapılan ödemelerin,

brüt toplamı esas alınır.

Aynı yardımlar ve ölüm, doğum ve evlenme yardımları, görev yollukları, seyyar görev tazminatı, kıdem tazminatı, iş sonu tazminatı veya kıdem tazminatı mahiyetindeki toplu ödeme, keşif ücreti, ihbar ve kasa tazminatları ile Sosyal Güvenlik Kurumu'nca (SGK) tutarları yıllar itibarıyla belirlenecek yemek, çocuk ve aile zamları, işverenler tarafından sigortalılar için özel sağlık sigortalarına ve bireysel emeklilik sistemine ödenen ve aylık toplamı asgari ücretin % 30'unu geçmeyen özel sağlık sigortası primi ve bireysel emeklilik katkı payları tutarları, prime esas kazançta tabi tutulmaz. Belirtilen istisnalar dışında her ne adla yapılırsa yapılsın tüm ödemeler ile aynı yardım yerine geçmek üzere yapılan nakdi ödemeler prime esas kazançta tabi tutulur. Diğer kanunlardaki prime tabi tutulmaması gerektiğine dair muafiyet ve istisnalar SSGSSK'nın uygulanmasında dikkate alınmaz.

Ücretler hak edildikleri aya mal edilmek suretiyle prime tabi tutulur. Diğer ödemeler ise öncelikle ödendiği ayın kazancına dahil edilir ve ücret dışındaki bu ödemelerin yapıldığı ayda üst sınırın aşılması nedeniyle prime tabi tutulamayan kısmı, ödemenin yapıldığı ayı takip eden aydan başlanarak iki ayı geçmemek üzere üst sınırın altında kalan sonraki ayların prime esas kazançlarına ilâve edilir. Toplu iş sözleşmelerine tabi işyerleri işverenlerince veya kamu idareleri veya yargı mercilerince verilen kararlara istinaden, sonradan ödenen ücret dışındaki ödemelerin hizmet akdinin mevcut olmadığı veya askıda olduğu bir tarihte ödenmesi durumunda, SSGSSK'nın 82'nci madde hükmü de nazara alınmak suretiyle prime esas kazancın tabi olduğu en son ayın kazancına dahil edilir. Bu durumlarda sigorta primlerinin, yukarıda belirtilen mercilerin kararlarının kesinleşme tarihini izleyen ayın sonuna kadar ödenmesi halinde, gecikme ceza-

sı ve gecikme zammı alınmaz ve SSGSSK'nın 102'nci madde hükümleri uygulanmaz.

Saatlik, günlük, haftalık veya aylık olarak belirli bir ücrete dayanmış olmayıp da komisyon ücreti ve kâra katılma gibi belirsiz zaman ve tutar üzerinden ücret alan sigortalıların prim ve ödeneklerinin hesabında esas tutulacak günlük kazançları, SSGSSK'nın 82'nci madde hükmüne göre belirlenen alt sınırdır. Bir işverene tabi olarak çalışan sigortalının belirli ücretinin dışında ayrıca komisyon ücreti ve kâra katılma gibi belirsiz zaman ve tutar üzerinden ücret alması halinde, prime esas günlük kazancı bunların toplamından oluşur.

Primlerin hesabına esas tutulacak günlük kazanç, sigortalının, bir ay için prime esas tutulan kazancının otuzda biridir. Ancak günlük kazancın hesabına esas tutulan ay içindeki bazı günlerde çalışmamış ve çalışmadığı günler için ücret almamış sigortalının günlük kazancı, o ay için prime esas tutulan kazancının ücret aldığı gün sayısına bölünmesi suretiyle hesaplanır.

Aday çırak, çırak ve meslekî eğitim gören öğrencilerin prime esas kazançları ilgili kanunlarında öngörüldüğü şekilde belirlenir.

4857 sayılı İş Kanunu'nun 59'uncu maddesine göre, iş sözleşmesinin, herhangi bir nedenle sona ermesi halinde işçinin hak kazanıp da kullanmadığı yıllık izin sürelerine ait ücretin, sözleşmenin sona erdiği tarihteki ücreti üzerinden kendisine veya hak sahiplerine ödeneceği hükme bağlanmıştır. Bu nedenle, çalışanların hak kazanıp da kullanmadıkları yıllık izin sürelerine ait ücretlerin iş sözleşmesinin feshinden sonra ödenmesi durumunda, bu nitelikteki yıllık izin sürelerine ilişkin ücretler, iş sözleşmesinin feshedildiği ayın kazancına dahil edilmelidir.

Diğer yandan,

i) Toplu iş sözleşmeleri uyarınca veya kamu kurum ve kuruluşlarında çalışan ve toplu iş sözleşmesi dışında kalan personel ile toplu iş sözleşmesine tabi olmakla birlikte sendikalara üye olmamaları nedeniyle özel sektöre ait işyerlerinde sözleşme kapsamında bulunmayan personele geriye yönelik olarak ücret farkı ödenmesine karar verilmesi halinde, söz konusu ücret farkları, ilişkin oldukları ayların,

ii) Toplu iş sözleşmesi hükümlerinin uygulandığı işyerlerinde, bir aydan fazla istirahat alan işçilere, SGK'ca ödenen geçici iş göremezlik ödeneğinin yanı sıra işverenlerce de toplu iş sözleşmelerine dayanılarak istirahatli bulunan süre için ayrıca ücret ödenmesi durumunda, bu ücretler istirahatli bulunulan ayların,

iii) Kamu kurumlarında SSGSSK'nın 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında çalışan sigortalılar için idare mahkemesi kararları veya idarece verilen kararlar gereğince geriye yönelik ücret ödenmesi halinde, bu ücretler ilişkin oldukları ayların, kazancına dahil edilerek prime tabi tutulacaktır.

Prime tabi kazançlarla ilgili bazı özellikli durumlara ilişkin olarak SGK tarafından işveren uygulama tebliğinde yapılan açıklamalar aşağıda yer almaktadır.

3.1.1. Geçici İşgöremezlik Ödeneği Alan Çalışanlara Ayrıca İşverenlerce Yapılan Ödemelerin Durumu:

Geçici iş göremezlik ödeneği alan işçilere istirahatlı buldukları sürede; geçici iş göremezlik ödeneği dikkate alınmadan verilmesine devam edilen tam ücret, bireysel veya toplu iş sözleşmesine istinaden verilen geçici iş göremezlik ödeneğinin işverene iadesi ile alınan tam ücret, geçici iş göremezlik ödeneği ile ödenek alınan süredeki kazancı arasındaki ücret farkı, bireysel veya toplu iş sözleşmesine dayalı olmadan geçici iş göremezlik ödeneği aldığı sürede atıfet kabilinde yapılan ödemeler, çalışılan sürelerde ödenen ücretler olarak prime tabi tutulur.

3.1.2. Hizmet Akdinin Feshinin Geçersizliği Halinde İşverence Yapılacak Ödemelerin Durumu:

İşçinin işe iadesi için kesinleşen mahkeme veya özel hakem kararının kendisine tebliğinden itibaren on iş günü içinde işe başlamak üzere başvurmuş olması kaydıyla, işe başlatılsın veya başlatılmasın bu nitelikteki işçilere çalıştırılmayan süre için ödenen en çok dört aya kadar ücret ve diğer haklar, iş sözleşme-

sinin feshedildiği aydan başlanılarak ilgili ayların prime esas kazançlarına dahil edilerek işsizlik sigortası primi de dahil olmak üzere tüm sigorta kollarına ait primler kesilir ve bu süreler hizmetten sayılır.

İşçi işe başlatıldığında ihbar ücreti ile kıdem tazminatı peşin olarak ödenmiş ise işçiye ödenecek en çok dört aya kadar olan ücret ve diğer alacaklarından mahsup edileceğinden, SSGSSK'nın 80'inci maddesi uyarınca ihbar ücret ile kıdem tazminatının prime tabi tutulmaması nedeniyle işçiye işe başlatılması halinde ödenecek en çok dört aya kadar olan ücret ve diğer hakları mahsup edilmemiş haliyle prime tabi tutulur ve bu süreler prim ödeme gün sayısından sayılır.

3.1.3. Prime Esas Kazancın Üst Sınırını Aşan Ücret Dışındaki Ödemelerin Durumu:

İşçilere, ücretsiz izin, istirahat gibi çeşitli nedenlerle ay içinde çalışmasının bulunmadığı ve ücret ödenmediği aylarda prime esas kazanca dahil olacak nitelikte ücret dışında bir ödeme yapılması halinde, ücret dışındaki bu ödemeler, ödemenin yapıldığı ayda işçinin prim ödeme gün sayısının bulunmaması nedeniyle ödemenin yapıldığı tarihi takip eden iki ayı geçmemek üzere ilgili ayların prime esas kazancına dahil edilmelidir. Ancak ödemenin yapıldığı tarihi takip eden iki ayda da ücret ödemesine hak kazanılmadığı durumlarda, ücret dışındaki bu ödemeler prime esas kazanca dahil edilemeyecektir.

Ücret dışında işçilere ödenmekte olan prim, ikramiye gibi her türlü ödemeler, ödemenin yapıldığı ayın kazancına dahil edilerek prime tabi tutulmaktadır. Ancak, sözü geçen ödemelerin ücret ile birleştirilerek prime tabi tutulması durumunda, bazı işçi sigortalıların aylık prime esas kazançları tutarı, prime esas kazancın üst sınırını aşabilmektedir. Bu durumda, işçilere, ücretinin yanı sıra prime esas kazanca dahil edilebilecek nitelikte ücret dışında ödeme yapılması halinde, bu nitelikteki kazançlar, prime esas günlük kazanç üst sınırının otuz katı aşılmamak kaydıyla prime tabi tutulacak, buna karşın her iki kazanç toplamının

üst sınırı aşması halinde, ücret dışındaki ödemelerin üst sınırı aşan kısmı, Kanun'un 82'nci maddesi hükmü de dikkate alınarak en fazla takip eden iki ayın prime esas kazanç tutarına dahil edilecektir.

3.1.4. İşverence Yapılan ve SSGSSK'da İstisna Olarak Sayılmayan Diğer Ödemeler:

SSGSSK'nın 80'inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, aynı maddenin (b) bendinde belirtilen istisnalar dışında her ne adla yapılırsa yapılsın, tüm ödemelerin prime tabi tutulacağı ve diğer kanunlardaki prime tabi tutulmaması gerektiğine dair muafiyet ve istisnaların Kanunun uygulanmasında dikkate alınmayacağı hükme bağlanmıştır. Bu nedenle, işçilere yakacak, temizlik, aydınlatma ve benzeri nitelikteki giderleri için yahut tahsil veya mesken yardımı gibi SSGSSK'da ismen sayılmayan ödemeler, ödemelerin yapıldığı aydaki prime esas kazançta dahil edilecektir.

6772 sayılı Devlet ve Ona Bağlı Müesseselerde Çalışan İşçilere İlave Tediye Yapılması ve 6452 sayılı Kanun'la 6212 sayılı Kanun'un 2 nci Maddesinin Kaldırılması Hakkında Kanuna istinaden ödenmekte olan ikramiyeler ile ilave ödemeler prime tabi tutulacağı gibi, 4857 sayılı İş Kanunu'nun 61'inci maddesindeki istisnai hüküm üzerinde durulmaksızın hak kazanıldığı halde kullanılmayan yıllık izin süresi için ödenecek ücretlerden de kısa vadeli sigorta kolları primi kesilecektir.

3.2. İşverenlerce Yapılan ve Kısmen Prime Tabi Tutulacak Ödemeler:

SSGSSK'nın 80'inci maddesinin 1. fıkrasının (b) alt bendinde, SGK'ca tutarları yıllar itibarıyla belirlenecek yemek, çocuk ve aile zamlarının ve işverenler tarafından sigortalılar için özel sağlık sigortalarına ve bireysel emeklilik sistemine ödenen ve aylık toplamı asgari ücretin % 30'unu geçmeyen özel sağlık sigortası primi ve bireysel emeklilik katkı payları tutarların prime esas kazançta tabi tutulmayacağı hükme bağlanmıştır. Yemek, çocuk ve aile zamlarının ne kadarlık kısmının prime esas kazançta tabi

tutulmayacağına ilişkin olarak SGKca yapılan belirlenmeler 01.09.2012 tarih ve 28398 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan SGK İşveren Uygulama Genel Tebliğinde yer almaktadır. Anılan tebliğ ile yapılan belirlenmeler aşağıdadır.

3.2.1. Yemek Paraları

İşçilere yemek parası adı altında yapılan ödemelerin, işyerinde veya müstemilatında işveren tarafından yemek verilmemesi şartıyla, fiilen çalışılan gün sayısı dikkate alınarak 16 yaşından büyükler için belirlenen günlük asgari ücretin % 6'sının, yemek verilecek gün sayısı ile çarpılması sonucunda bulunacak miktarı, prime esas kazançların tespitinde dikkate alınmayacak, dolayısıyla bu tutardan prim kesilmeyecektir.

Yemek parası adı altında yapılan ödemelerden prime esas kazançta dahil edilecek tutar,

Brüt Günlük Asgari Ücret X % 6 X (Ay İçinde Fiilen Çalışılan Gün Sayısı) Yemek Parası Verilen Gün Sayısı = İstisna Tutarı,

Ödenen Yemek Parası – İstisna Tutarı = Prime Esas Kazanca Dahil Edilecek Yemek Parası, formülü vasıtasıyla hesaplanacaktır.

İşçilere ay içinde yemek parası olarak nakit ödeme yapılmaksızın, çalıştıkları işyerinin dışında yemek üretimi yapan başka şirket veya şahıslar tarafından (örneğin yemek kuponu karşılığında) gerek işyerinde, gerekse işyerinin dışında yemek verilmesi halinde, işverenlerce bu firma veya şahıslara fatura karşılığında yemek bedeli olarak ödenen fatura bedelleri prime esas kazançta dahil edilmeyecektir.

3.2.2. Çocuk Zammı (Yardımları)

İşçinin hizmet akdinin devam etmesi şartıyla ve fiilen çalışmasının olup olmadığı üzerinde durulmaksızın; sigortalı veya isteğe bağlı sigortalı sayılmayan, kendi sigortalılığı nedeniyle gelir veya aylık bağlanmamış olan çocuklarından 18 yaşını, lise ve dengi öğrenim veya 5/6/1986 tarihli ve 3308 sayılı Meslekî Eğitim Kanunu'nda belirtilen aday çırak, çırak ya da işletmelerde meslekî eğitim görmesi halinde 20 yaşını, yüksek öğrenim görmesi halinde 25 yaşını doldurmamış ve evli olmayan çocukları ile yaşına bakılmaksızın Kanuna göre malûl ol-

duğu tespit edilen evli olmayan çocuklarından en fazla iki çocuk (iki çocuk dahil) için çocuk zammı adı altında yapılan ödemelerin, çocuk başına 16 yaşından büyükler için belirlenen aylık asgari ücretin % 2'si oranındaki tutarı, aylık prime esas kazançların hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır.

Bu durumda, çocuk zammı adı altında yapılan ödemelerden prime esas kazanca dahil edilecek tutar;

Brüt Aylık Asgari Ücret X % 2 X Çocuk Sayısı (İki Çocuğa Kadar) = İstisna Tutarı,

Ödenen Çocuk Zammı – İstisna Tutar = Prime Esas Kazanca Dahil Edilecek Çocuk Zammı, formülü vasıtasıyla hesaplanacaktır.

3.2.3. Aile Zammı (Yardımlı)

İşçilere aile zammı adı altında yapılacak ödemelerin, işçinin hizmet akdinin devam etmesi şartıyla fiilen çalışmasının olup olmadığı üzerinde durulmaksızın, işçinin eşinin SSGSSK'ya tabi zorunlu sigortalı olmayı gerektirecek şekilde çalışmaması ve SGK'dan gelir veyahut aylık almaması durumunda, 16 yaşından büyükler için belirlenen aylık asgari ücretin %10'u oranındaki tutar aylık prime esas kazançların hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır.

Bu durumda, aile zammı adı altında yapılan ödemelerden prime esas kazanca dahil edilecek tutar;

Brüt Aylık Asgari Ücret X % 10 = İstisna Tutarı,

Ödenen Aile Zammı – İstisna Tutarı = Prime Esas Kazanca Dahil Edilecek Aile Zammı, formülü vasıtasıyla hesaplanacaktır.

3.2.4. İşçilere Yemek Parası ile Çocuk ve Aile Zamlarının Yıllık Olarak Bir Defada Ödenmesi

İşçilere yemek parası ile çocuk ve aile zamlarının yıllık olarak bir defada ödenmesi halinde, bu defa ödemenin yapıldığı tarihteki 16 yaşından büyükler için belirlenen asgari ücret üzerinden,

Yemek parası için;

Brüt Günlük Asgari Ücret X % 6 X (Yıl İçinde Fiilen Çalışılan Gün Sayısı) Yemek Parası

Verilen Gün Sayısı = Yıllık İstisna Tutarı,

Yıllık Olarak Ödenen Yemek Parası – Yıllık İstisna Tutarı = Yıllık Prime Esas Kazanca Dahil Edilecek Yemek Parası,

Çocuk zammı için;

Brüt Aylık Asgari Ücret X % 2 X Çocuk Sayısı (İki Çocuğa Kadar) X 12 Ay = Yıllık İstisna Tutarı,

Yıllık Olarak Ödenen Çocuk Zammı – Yıllık İstisna Tutarı = Yıllık Prime Esas Kazanca Dahil Edilecek Çocuk Zammı,

Aile zammı için ise,

Brüt Aylık Asgari Ücret X % 10 X 12 Ay = Yıllık İstisna Tutarı,

Yıllık Olarak Ödenen Aile Zammı – Yıllık İstisna Tutarı = Yıllık Prime Esas Kazanca Dahil Edilecek Aile Zammı,

formülü vasıtasıyla ödemenin yapıldığı ayın kazancına dahil edilecektir.

3.2.5. İşverenler Tarafından Sigortalılar İçin Özel Sağlık Sigortalarına ve Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Özel Sağlık Sigortası Primi ve Bireysel Emeklilik Katkı Payları Tutarları

SSGSSK'nın 80'inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, "... işverenler tarafından sigortalılar için özel sağlık sigortalarına ve bireysel emeklilik sistemine ödenen ve aylık toplamı asgari ücretin % 30'unu geçmeyen özel sağlık sigortası primi ve bireysel emeklilik katkı payları tutarları, prime esas kazanca tâbi tutulmaz." denilmektedir.

İşçi adına ay içinde özel sağlık sigortası primi ve bireysel emeklilik katkı payı adı altında işverence yapılan ödemeler toplamının aylık asgari ücretin % 30'una isabet eden kısmı prime esas kazanca dahil edilmeyecek, kalan tutar ise ödendiği ayın prime esas kazancına dahil edilecektir.

Özel sağlık sigortası primi ve bireysel emeklilik katkı payı adı altında işverenlerce yapılan ödemelerden prime esas kazanca dahil edilecek tutar;

Brüt Aylık Asgari Ücret X % 30 = İstisna

Tutarı,

Özel Sağlık Sigortası Primi + Bireysel Emeklilik Katkı Payı – İstisna Tutarı = Prime Esas Kazanca Dahil Edilecek Özel Sağlık Sigortası Primi ve Bireysel Emeklilik Katkı Payı Tutarı,

formülü vasıtasıyla hesaplanacaktır.

Buna karşın, işçinin özel sağlık sigortası ve bireysel emeklilik katkı payının ödendiği aydaki prime esas kazancının, 82'inci maddeye istinaden belirlenen prime esas kazanç üst sınırının üzerinde olması halinde, söz konusu özel sağlık sigortası ve bireysel emeklilik katkı payları takip eden iki ayda üst sınır aşılmamak kaydıyla sigortalının prime esas kazancına dahil edilecektir.

İşçi adına işveren tarafından yalnızca özel sağlık sigortası primi veya yalnızca bireysel emeklilik katkı payı ödenmiş olması durumunda ise, prime esas kazanca dahil edilecek tutar, ödenen özel sağlık sigortası primi veya bireysel emeklilik katkı payı üzerinden %30 oranındaki istisna tutarının düşülmesi suretiyle hesaplanacaktır.

3.3. Prime Tabi Tutulmayacak Kazançlar:

SSGSSK'nın 80'inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, aynî yardımlar ve ölüm, doğum ve evlenme yardımları, görev yollukları, seyyar görev tazminatı, kıdem tazminatı, iş sonu tazminatı veya kıdem tazminatı mahiyetindeki toplu ödeme, keşif ücreti, ihbar ve kasa tazminatlarının prime esas kazanca tabi tutulmayacağı hükme bağlanmıştır.

3.3.1. Aynî Yardımlar

İşverenlerce işçilere mal olarak yapılan (aynî) yardımlar, tutarları üzerinde durulmaksızın, prime esas kazançlara dahil edilmeyecektir. Ancak, aynî yardımların işçilere nakden ödenmesi halinde (örneğin yağ parası, un parası, ayakkabı parası gibi) prime tabi tutulması gerekmektedir.

3.3.2. Ölüm, Doğum ve Evlenme Yardımları

Ölüm, doğum ve evlenme hallerinde yapı-

lan yardımlar, miktarı ne olursa olsun, prime esas kazançların hesabında dikkate alınmayacaktır. İşçinin anne ve babası, eşi veya çocuğunun ölümü halinde işçiye verilen ölüm yardımı ile işçinin evlenmesi veyahut çocuğunun olması halinde işveren tarafından yapılan doğum ve evlenme yardımları prime esas kazançların hesabına dahil edilmeyecektir.

3.3.3. Görev Yollukları

Görev 6245 sayılı Harcırah Kanunu'nun 3'üncü maddesinde açıklanmıştır. Anılan maddede belirtilen yol masrafı, gündelik, aile masrafı ve yer değiştirme masrafı niteliğinde yapılan ödemeler yolluk kapsamındadır. Bu bakımdan, işçilere bireysel iş sözleşmesine veya toplu sözleşmeye dayanılarak ve işveren tarafından işçinin geçici bir görevle başka yere gönderilmesi veya görev yerini değiştirmesi dolayısıyla verilen ve yolluk kavramına giren ödemeler prime esas kazanca dahil edilmeyecektir.

3.3.4. Seyyar Görev Tazminatı, Kıdem Tazminatı, İş Sonu Tazminatı veya Kıdem Tazminatı Mahiyetindeki Toplu Ödemeler ve Keşif Ücreti

Görevleri gereği işçilere ödenen seyyar görev tazminatı, iş akdinin feshi veya çeşitli sebeplerle işten ayrılan işçilere işveren tarafından bir defaya mahsus olmak üzere ödenen kıdem tazminatı, iş sonu tazminatı veya kıdem tazminatı mahiyetindeki toplu ödemeler ve keşif ücreti; prime esas kazancın hesaplanması sırasında dikkate alınmayacaktır.

3.3.5. İhbar Tazminatı

4857 sayılı İş Kanunu'nun 17'nci maddesinde, belirsiz süreli iş sözleşmelerinin feshinden önce durumun diğer tarafa bildirilmesi gerektiği, işçinin kıdemine göre değişen süreler sonunda iş sözleşmesinin feshedilmiş sayılacağı, bildirim şartına uymayan tarafın, bildirim süresine ilişkin ücret tutarında tazminatı (ihbar tazminatı) ödemek zorunda olduğu belirtilmiştir. Bu durumda işçinin işyeri ile hukuki ilişkisi iş sözleşmesinin feshi ile sona

ermiş olduğundan, ödenen tazminat, ücret niteliğinde olmadığı için prime esas kazançta da dahil edilemeyecektir.

Ayrıca, işverenin bildirim şartına uymaması veya bildirim süresine ait ücreti peşin ödeyerek sözleşmeyi feshetmesi, 4857 sayılı İş Kanunu'nun 18, 19, 20 ve 21 inci maddeleri hükümlerinin uygulanmasına engel teşkil etmeyeceğinden, İş Kanunu'nun 18'inci maddesinin birinci fıkrası uyarınca, 18, 19, 20 ve 21 inci maddelerinin uygulama alanı dışında kalan işçilerin iş sözleşmesinin, fesih hakkının kötüye kullanılarak sona erdirildiği durumlarda işçiye bildirim süresinin üç katı tutarında tazminat ödenmesi gerekmektedir. Bu durumda da işçinin işyeri ile olan hukuki bağı, iş sözleşmesinin feshi ile sona erdiğinden, işçiye ödenen kötü niyet tazminatı prime esas kazançta da dahil edilemeyecektir.

Ancak, işçiye bildirim süresince iş araması için belli bir süre izin verilmesi İş Kanunu'nun gereği olup, bu süre zarfında işçi-işveren arasındaki hukuki bağ sona ermediğinden bildirim süresi içinde işçinin aldığı ücretler prime esas kazançta da dahil edilecektir.

3.3.6. Kasa Tazminatı

İşyerlerinde para veya kıymetli evrak ya da eşya muhafazası ile görevli bulunan çalışanlara muhtemel açıkları kapatmak amacıyla işverenler tarafından ödenen kasa tazminatları, ücret niteliğinde sayılmayacağından, prime esas kazançtan istisna tutulması gerekmektedir.

4. SONUÇ:

Yazının ikinci bölümünde, açıklandığı üzere, ücretin tanımı ve nelerin ücret olduğu GVK'nın 61'nci maddesinde yer almaktadır. İşçinin hizmetiyle ilgili olarak işverence yapılan ödemelerin tümü, kural olarak ücrettir ve gelir vergisine tabidir. Ancak bu genel kuralın istisnaları yani işverence işçilere yapılan ödemelerden hangilerinin gelir vergisinden istisna edildiğine ilişkin belirlemeler GVK'nın birinci kısım altıncı bölümünde ve diğer bazı kanunlarda yer almaktadır.

5510 sayılı SSGSSK'nın 3/1-12'nci madde-

sinde ücretin tanımı, 80'inci maddesinde ise prime esas kazancın hesabında işverence yapılan ödemelerin hangilerinin dikkate alınacağı hükme bağlanmıştır. Yazının üçüncü bölümündeki açıklamalardan görüleceği üzere, işverenlerin işçilere hizmetleri karşılığı yaptıkları ödemeleri üç gruba ayırmak mümkündür. Bunlar, prime tabi ödemeler, kısmen prime tabi ödemeler ve prime tabi olmayan ödemeler şeklindedir.

Sonuç olarak, işverenlerin işçilere yaptığı ödemelerin hangilerinin gelir vergisine ve SGK primine tabi olduğu ya da olmadığına dair ve yukarıdaki bölümlerde yer alan açıklamaları özetleyen bir tablo yazının ekinde yer almaktadır.

DİPNOTLAR

- 1 Çalışma karşılığının mal ile ödenmesi.
- 2 Konut, araç sağlanması vb.
- 3 Ömer BENOKAN, Turgut ÖZCAN, İş Kanunu ve Vergi Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Temmuz 2007, s. 283.
- 4 03.07.2009 tarihinden önceki dönemlerle ilgili olarak 22/5/2003 tarihli ve 4857 sayılı İş Kanunu'nun 21'inci maddesi uyarınca işverenlerce işçiye ödenen işe başlatmama tazminatları, damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulmaz. Anılan dönemlere ilişkin işe başlatmama tazminatı gelir vergisi tevkifatına tabi tutulan mükelleflerin; tarha yetkili vergi dairelerine başvurmaları ve dava açmamaları, açılmış davalardan vazgeçmeleri şartıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanununun düzeltmeye ilişkin hükümleri uyarınca tahsil edilen gelir vergisinin red ve iade işlemleri yapılır. Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir (GVK Geç. m. 77).

KAYNAKLAR

- Ömer, Turgut ÖZCAN, İş Kanunu ve Vergi Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Temmuz 2007.
- Mehmet Maç, Resul Kurt, Vergi ve/veya SSK Primi Hesaplanmaksızın Personele Sağlanabilecek Menfaatler", MESS Sicil Dergisi, Sayı 1, 2. Baskı, Mart 2006.
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu.
- 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu.
- 4857 sayılı İş Kanunu.
- 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu.
- SGK İşveren Uygulama Genel Tebliği.
- Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği.

**İŞÇİLERE SAĞLANAN ÜCRET VE YARDIMLARIN GELİR VERGİSİ, DAMGA VERGİSİ
VE SSGSSK M. 4/a'ya GÖRE PRİME TABİ OLUP OLMADIĞINA İLİŞKİN TABLO¹
(“+” Tabi olduğu, “-” Tabi olmadığı anlamındadır)**

GELİR VERGİSİ

STOPAJ

DAMGA V.

SGK PRİMİ

| 1. | Ücretler ve Ücret Sayılan Ödemeler | | | |
|----|--|---|---|---|
| | A- Asıl Ücretler (Ödeme şekil ve zamanına göre ücret çeşitleri) | + | + | + |
| | a) Zaman Birimine Göre Ücret | + | + | + |
| | aa) Hafta tatili ücreti | + | + | + |
| | ab) Ulusal Bayram-Genel tatil ücreti | + | + | + |
| | ac) Fazla çalışma-Fazla mesai ücreti | + | + | + |
| | ad) Yıllık ücretli izin ücreti | + | + | + |
| | ae) Cumartesi günü ücreti | + | + | + |
| | b) İş Birimi Esasına Göre Ücret | + | + | + |
| | ba) Yüzde usulüyle alınan ücret | + | + | + |
| | bb) Profesyonel futbolcuya ödenen ücret | + | + | + |
| | bc) Transfer ücreti | + | + | + |
| | bd) Transfer verimi ücreti | + | + | + |
| | c) Götürü Ücret | + | + | + |
| | d) Belirsiz Zaman ve Miktar Üzerinden Ödenen Ücret | + | + | + |
| | da) Hazırlama ücreti | + | + | + |
| | db) Tamamlama ücreti | + | + | + |
| | dc) Temizleme ücreti | + | + | + |
| | dd) Kârdan hisse şeklinde ödenen ücret | + | + | + |
| | dç) Komisyon ücreti | + | + | + |
| | B- Ücretin Eklentileri | + | + | + |
| | a) Primler | + | + | + |
| | aa) Yıpranma tazminatı | + | + | + |
| | ab) Özel hizmet tazminatı | + | + | + |
| | ac) Yabancı dil tazminatı | + | + | + |
| | ad) Vardiya ve ağır vasıta tazminatı | + | + | + |
| | ae) İmza zorunluluğu tazminatı | + | + | + |
| | af) Seyyar görev tazminatı | + | + | - |
| | ag) Tabii afet yardımı | + | + | + |

| | | | |
|---|---|---|-----|
| ah) Nakit ödenen kira yardımı | + | + | + |
| aı) Nakit ödenen giyecek yardımı | + | + | + |
| ai) Nakit ödenen yakacak yardımı | + | + | + |
| aj) Muvazzaf askerlik yardımı | + | + | + |
| ak) Sünnet yardımı | + | + | + |
| al) Nakit ödenen taşıt yardımı | + | + | + |
| am) Nakit ödenen ısıtma (yakacak) yardımı | + | + | + |
| an) Nakit ödenen elbise dikiş bedeli | + | + | + |
| ao) Nakit ödenen ayakkabı bedeli | + | + | + |
| aö) Ek tazminat | + | + | + |
| ap) Yılbaşı parası | + | + | + |
| ar) Kreş ücreti | + | + | + |
| as) Makam tazminatı | + | + | + |
| aş) İş riski zammı | + | + | + |
| at) Bayram harçlığı | + | + | + |
| au) İzin harçlığı | + | + | + |
| aü) Gece çalışma tazminatı | + | + | + |
| av) Eleman temininde güçlük zammı | + | + | + |
| ay) Kıdemlilik zammı | + | + | + |
| az) İlk-orta-lise-üniversite öğrenimi yardımı | + | + | + |
| aaa) Aynı yakacak yardımı | + | + | - |
| aab) Keşif ücreti | + | + | - |
| b) İkramiye | + | + | + |
| ba) Bayram ikramiyesi | + | + | + |
| bb) Yılbaşı ikramiyesi | + | + | + |
| bc) Belirli kıdem yıllarında ödenen ikramiyeler | + | + | + |
| bd) Temettü ikramiyesi | + | + | + |
| be) 6772 Sayılı Kanun gereğince ödenen ikramiye (2. ikramiye hariç) ² | + | + | + |
| bf) 6772 sayılı Kanun gereğince Bakanlar Kurulu kararına dayanılarak ödenen İkramiye ³ | + | + | + |
| bg) 2448 sayılı Kanun gereğince ödenen ikramiye | + | + | + |
| bh) Mesleki eğitim gören öğrenciler ile çıraklara ödenen ikramiye ⁴ | + | + | - |
| c) Huzur Hakları (Şirket ortağı) | + | + | ..5 |
| ç) Huzur Hakları (Şirket ortağı olmayan) | + | + | + |

| | | | | |
|------------|---|---|---|----------------|
| 2. | Çırak Ücretleri | | | |
| | - Asgari Ücreti Aşmayan Çırak Ücretleri | - | - | - |
| | - Asgari Ücreti Aşan Kısım | + | + | - |
| 3. | Konut Yardımı (GVK m. 40/2-23/9) | | | |
| | - İşyerinde ve Müştemilatında İbate | - | - | - |
| | - Maden ve Fb. İşçilerine Konut Temini | - | - | - |
| | - İşverene Ait 100m2'den Küçük Konutun tahsisi | | | |
| | - Diğer Konut Tahsisleri | + | - | - |
| | - Personele Kira Bedeli Ödenmesi (Nakit) | + | + | + |
| 4. | Tedavi ve İlaç Giderlerinin Karşlanması | - | - | - |
| 5. | SGK Primi İşçi Payı | - | + | + |
| 6. | Bireysel Emeklilik İşveren Katkı Payı (GVK m. 40/9) | | | |
| | - Belli Bir Limite Kadar | - | - | + |
| | - Limiti Aşan Kısım | + | + | + |
| 7. | İşveren Tarafından Karşılanan Şahıs Sigortası Primleri | + | + | + |
| 8. | Giyecek Yardımı | | | |
| | - Demirbaş Olarak Verilen İş Giysisi | - | - | - |
| | - Diğer Giyecek (Özel yaşamda kullanılabilir olan) | + | + | - |
| | - Giyecek Yardımı, Ayakkabı Parası, Elbise Dikiş Parası Gibi Nakit Ödemeler | + | + | + |
| 9. | Harcırahlar (GVK m. 40/4-24/2) | | | |
| | - Yol (Taşıt Bileti) Giderleri | - | - | - |
| | - Yeme ve Yatma Yeri Temini | - | - | - |
| | - Harcırah Gündeliği (Limit dahil) | - | + | - |
| | - Harcırah Gündeliği (Limiti Aşan Kısım) | + | + | - |
| 10. | Yemek Yardımı veya Yemek Parası (GVK m. 40/2, 23/8 ve 5510 sayılı Kanun m. 80) | | | |
| | - İşyerinde Yedirilen Yemek (Sınırsız) | - | - | - |
| | - Dışarıda Yedirilen Yemek (GVK md. 23/8'deki Limit Dahili ⁶) | - | - | - |
| | - Dışarıda Yedirilen Yemek (GVK md. 23/8'deki Limiti Aşan Kısım) | + | + | - |
| | - Yemek Parası (5510 sayılı Kanun md. 80'deki Limit Dahili ⁷) | + | + | - |
| | - Yemek Parası (5510 sayılı Kanun md. 80'deki Limiti aşan kısım) | + | + | + ⁸ |
| 11. | Çocuk Yardımı veya Çocuk Zammı (GVK m. 25/4 ve 5510 sayılı Kanun m. 80) | | | |
| | - İlgili Limiti Dahilinde İse | - | + | - |

| | | | | |
|------------|--|---|---|---|
| | - İlgili Limitini Aşan Kısım | + | + | + |
| 12. | Aile Zammı (5510 sayılı Kanun m. 80) | | | |
| | - Limit Dahili | + | + | - |
| | - Limiti Aşan Kısım | + | + | + |
| 13. | Doğum Yardımı (GVK m. 25/5) | | | |
| | - Limit (2 aylık ücret) Dahili | - | + | - |
| | - Limiti Aşan Kısım | + | + | - |
| 14. | Evlenme Yardımı (GVK m. 25/5) | | | |
| | - Limit (2 aylık ücret) Dahili | - | + | - |
| | - Limiti Aşan Kısım | + | + | - |
| 15. | Hastalık, Sakatlık, İşsizlik Yardım ve Tazminatları (GVK m. 25/1) | - | + | + |
| 16. | Ölüm Yardımı (GVK m. 25/1) | - | + | - |
| 17. | İşe Gidiş - Geliş Yardımı (GVK m. 23/10) | | | |
| | - Fiilen Verilen Servis Hizmeti | - | - | - |
| | - Bilet, Kart, Akbil vs. Temini | + | + | - |
| | - Yol Parası (Nakit) Verilmesi | + | + | + |
| 18. | İhbar Tazminatı | + | + | - |
| 19. | İşe Başlatmama Tazminatı (GVK m.25/1) | - | + | - |
| 20. | İş Sonu Tazminatı | + | + | - |
| 21. | Kıdem Tazminatı (GVK m. 25/7) | | | |
| | - Limit Dahili (Her yıl için 1 aylık ücret) | - | + | - |
| | - Limiti Aşan Kısım | + | + | - |
| 22. | Uçuş ve Dalış Ücret ve Tazminatları (GVK m. 29/2) | - | + | + |
| 23. | Kasa Tazminatı | + | + | - |
| 24. | Diğer Yardımlar | | | |
| | -Aydın olarak yapılan yardımlar (Yardımanın bilfiil aynı olarak verilmesi halinde) | + | + | - |
| | -Nakdi yardımlar (Miktarı ayın olarak tarif edilmekle birlikte fiilen nakit verildiği durumlar da buraya girer.) | + | + | + |
| 25. | 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge faaliyetleri kapsamındaki ücretler | - | + | + |
| 26. | Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerde Çalışan Gemi Adamlarının Ücretleri | - | + | + |

DİPNOTLAR

1 Maç Mehmet, Kurt Resul, Vergi ve/veya SSK Primi Hesaplanmaksızın Personele Sağlanabilecek Menfaatler”, MESS Sicil Dergisi, sayı 1, 2.Baskı, Mart 2006, s.188-

189'da yer alan tablo, temel alınarak bu güncel tablo oluşturulmuştur.
2 6772 sayılı Kanun'un 4/2. maddesinde “Bu tediyeleden çeşitli işçi sigortalarının icab ettirdiği primler kesilmez

ve bu paralar borç için haczedilemez.” hükmü bulunmaktadır. Bunlar 6772 sayılı Kanun uyarınca prime tabi olmamaları gerekmesine rağmen, 5510 sayılı Kanun’un 80/1-c maddesindeki “Diğer kanunlardaki prime tabi tutulmaması gerektiğine dair muafiyet ve istisnalar bu Kanunun uygulanmasında dikkate alınmaz.” hükmü uyarınca bunlar SGK primine tabidir.

- 3 2 no’lu dipnotta yer alan açıklamalar bu tür ikramiye için de geçerlidir.
- 4 3308 sayılı Mesleki Eğitim Kanunu’nun 25/4. ve 5510 sayılı Kanun’un 80/1-k maddesi uyarınca aldıkları ikramiyeler SGK primine tabi değildir. Görüşümüze göre, bunların ikramiyeleri ile aylık ücretinin toplamının aylık asgari ücret tutarını aşmaması halinde gelir vergisi ve damga vergisine tabi değildir. Aşan kısım gelir vergisi ve damga vergisine tabidir.
- 5 Şirket ortağı yönetim Kurulu üyelerin bu üyeliklerinden dolayı aldıkları huzur hakkı vb. tutarlar SSGSSK’nın 4/a maddesine göre bağımlı çalışan değil 4/b maddesine göre bağımsız çalışan olarak SGK primine tabidir.
- 6 2013 yılı için günlük 12 TL.
- 7 Brüt günlük asgari ücretin %6’sı. İşveren Uygulama Tebliği, 01.09.2012 tarih ve 28398 sayılı Resmi Gazete.
- 8 1/1/2013 ila 30/6/2013 tarihleri arasında 16 yaşını doldurmuş işçilerin bir günlük normal çalışma karşılığı asgari ücretleri 32,62 Türk Lirasıdır. Buna göre 1 günlük SGK primine tabi olmayan yemek parası $32,62 \times 0,06 = 1,95$ TL’dir.