

ÜCRET GELİRİNİN VERGİLENDİRİLMESİ VE ÖZELLİK ARZ EDEN HUSUSLAR

Ahmet ONAYLAR
Vergi Müfettiş Yardımcısı

ÖZET

Türk Vergi Sisteminde gerçek kişilerin elde ettiği gelirin, gelir vergisine tabi olduğu kabul edilmekle birlikte tahdidi olarak sayılan yedi gelir unsuruna değinilmiştir. Bu unsurlarda biri olan ücret geliri ise Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 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 menfaatlerdir." şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanım kapsamında ücretin unsurları, diğer kazanç ve iratlarla olan ilişkisi, nakdi veya aynı ödemelerin durumu, muafiyet ve istisnalar ile ücret olarak elde edilen farklı gelirlerin farklı vergilendirme şekilleri, makalemizin konusunu oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Ücret, vergi, beyan

TAXATION AND DECLARATION OF WAGE

ABSTRACT

Although it is accepted that the income obtained by real persons in the Turkish Tax System is subject to income tax, seven income elements are mentioned. Wage income, which is one of these elements, is in Article 61 of the Income Tax Law (ITL); "Remuneration is the benefits provided by the money and benefits provided to the employees depending on the employer and a certain workplace in return for service and that can be represented by money." It is defined as. Within the scope of this definition, the elements of the wage, its relationship with other earnings and revenues, the status of cash or in-kind payments, exemptions and exceptions, and different taxation forms of different incomes as wages constitute the subject of our article.

Keywords: Wage, tax, declaration

GİRİŞ

Gerçek kişilerin elde ettiği gelir, GVK uyarınca vergilendirilecek ve bazı şartların gerçekleşmesi halinde ise bu gelirler beyanname ile beyan edilecektir. Gerçek kişilerin elde edebileceği yedi gelir unsuru (ticari-zirai-mesleki kazançlar, ücret, menkul-gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar) bulunmakta olup bunlardan birisi de ücrettir.

Ücret, bedensel ya da zihinsel bir emek karşılığında işverenden elde edilen hasılayı ifade eder. Bu hasıla para şeklinde olabileceği gibi aynı veya para ile temsil edilebilen menfaat şeklinde de olabilir.¹ Gerçek kişilere yapılacak ödemelerin öncelikle gelir mevzuatımızda yer alan yedi gelir unsuruna girmesi ve akabinde de bunun kanunen ücret olarak kabul edilmesi halinde vergilendirme, ücret gelirleri kapsamında yapılacaktır. Ücret gelirleri diğer kazanç ve iratlara göre “ayırma kuramı” kapsamında pozitif bir takım teşviklere ve çeşitli istisna ve muafiyetlere muhatap olabileceğinden vergilendirilmesi diğer gelir unsurlarına göre özellik arz etmektedir. Bununla birlikte; ücretin vergilendirilmesine geçmeden önce elde edilen gelirin ücretin unsurlarını taşıyıp taşımadığı ile kalan altı kazanç ve iradın konusuna girip girmediği detaylıca ortaya koyulmalı sonrasında ise kanunun bu ücret gelirini elde eden mükellefe bir muafiyet hakkı ya da elde edilen ücrete bir istisna hakkı tanıyıp tanımadığı incelenmelidir. Bunun yanı sıra bir diğer önemli konu ise elde edilen ücretin yıl boyu tek bir işverenden mi yoksa birden fazla işverenden mi elde edildiği hususudur.

Makalemizde; öncelikle ücreti genel olarak izah ettikten sonra ücretin unsurlarına, ücrete istisna ya da ücretliye muafiyet tanınan hollere, ücreti diğer gelir unsurlarından ayıran özelliklerine, farklı şekilde elde edilen özellikli ücret gelirlerine ve ücretin tek veya birden fazla işverenden elde edilmesi ile tevkifatlı ya da tevkifatsız ücret gelirlerine değinerek ücret gelirlerinin ülkemizde ne şekilde vergilendirileceği ve beyan edilmesi gerekeceği ortaya koyulacaktır.

1. ÜCRET KAVRAMI VE GENEL ÖZELLİKLERİ

Gelir Vergisi Kanunu’nun 2’nci maddesine göre vergilendirilmesi gereken gelir unsurlarından biri de gerçek kişiler tarafından elde edilen ücrettir. Gelir Vergisi Kanunu’nun 61’inci maddesinde ücret; “İşverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile

¹ Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi, Gelir İdaresi Başkanlığı, Şubat.2023. Yayın No.451. Syf.6.

sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.” şeklinde tanımlanmıştır.

Ücret; iş gücünün yani emeğin karşılığı ödenen bedel olarak ifade edilebilecektir. İş gücünün fiziki, fikri veyahut bunların karışımı şeklinde sunulması karşılığındaki bedelinin nakdi, aynı veya menfaat temini şeklinde olması ücretin niteliğini etkilemeyecektir. Söz konusu maddede ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olmasının veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunmasının ücretin mahiyetini değiştirmeyeceği belirtilmiştir.²

1.1. Ücretin Unsurları

Gelir vergisi açısından bir ödemenin ücret ya da başka bir gelir unsuru olarak vergilendirilip vergilendirilmeyeceği aşağıda sayılan üç unsura göre tespit edilecektir. Bu üç unsur birlikte varsa elde edilen gelir ücret olarak vergilendirilecek, aksi takdirde ücretten söz etmek mümkün olmayacaktır.³

- Bir İşverene Tabi Olma: İşverene tabilikten maksat; işverenin hizmetli üzerinde hiyerarşik bir kontrol ve yaptırım uygulama hakkının bulunup bulunmamasıdır. Bu unsurların bulunmaması halinde, gelir vergisi açısından işverene tabi olarak işveren-hizmetli ilişkisinden bahsedilemez.⁴
- Belli Bir İşyerine Bağlı Olma: İş yeri ticari, sınai, zirai ve mesleki bir faaliyetin yürütülmesi için tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerlerdir. Bu yerlere bağlılık, hukuki anlamda bir bağlılıktır. Hizmetin mutlaka fiilen iş yerinde yapılması zorunlu değildir.
- Ödemenin Hizmetin Karşılığı Olarak Yapılması: Ücretten söz edilebilmesi için ortada bir hizmet ifası bulunması ve bu hizmet karşılığı olarak bir ödeme yapılması gerekmektedir. Ödeme bir hizmet karşılığı değilse ücret olarak değerlendirmek mümkün değildir. Hizmet karşılığı olarak yapılan ödemeler nakit (haftalık, aylık vb.), ayın (hizmet karşılığının mal olarak verilmesi) veya para ile temsil edilebilen menfaatler (konut, araç sağlanması gibi) şeklinde olabilecektir.

1.2. Ücretin Elde Edilmesi

2 Beyanname Düzenleme Rehberi, Birinci Kısım, Gelir Vergisi Kanunu Rehberi, Vergi Mufettişleri Derneği, Ocak.2023, Ankara. Syf.207.

3 Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi, Gelir İdaresi Başkanlığı, Şubat.2023. Yayın No.451. Syf.8.

4 221 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, RG Tarihi.19.02.1999, RG Sayı.23616.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde tanımlanan gelir kavramı "elde etme" ile ilişkilendirmiştir. Bu açıdan vergilendirilecek ana unsur "gelir" olduğuna göre verginin doğduğu an, gelirin elde edildiği an olarak kabul edilecektir. Nitekim Gelir Vergisi Kanunu'nda "elde etme" kavramının "*doğan, alınan, verilen, sağlanan ve elde edilen*" deyimleri ile yer aldığını görmekteyiz. Bu deyimlerin anlamı da gelirin malvarlığına girmesi yani gelirin tahsili anlamına gelen fiili tasarruftur. Bu bağlamda Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesinde ücret tanımlanırken kullanılan "*...verilen para ve ayınlar ile sağlanan menfaatler*" ibareleri ile Gelir Vergisi Kanunu'nun "Vergi Tevkifatı" başlığını taşıyan hükmünde ifadesini bulan "*ödemeler*" ibaresi, ücretin elde edilmesinde "tahsil esasının" kabul edildiğini göstermektedir. Ancak doktrinde ücret gelirlerinde elde etmenin hangi anda doğduğu konusunda tartışmalar bulunmaktadır. Bu bağlamda ücretlerde elde etmenin, "hukuki tasarruf" imkânının doğduğu anda gerçekleşmekte olduğu ileri sürülmektedir. Yani ücret geliri elde eden açısından, talep edilebilir hale geldiği durumda, elde etmenin gerçekleştiği kabul edilmektedir. Zira aynı tarihte, ekonomik tasarruf imkânına da kavuşulmuş olduğu kabul görmektedir.⁵

Sonuç olarak ücret geliri, hukuki tasarruf hakkının doğduğu tarih itibarıyla elde edilmiş sayılır. Bununla birlikte hukuki tasarruf hakkı doğmuş olmakla beraber ekonomik tasarruf hakkı doğmamışsa, ücret geliri elde edilmiş sayılmaz. Ancak, ekonomik tasarruf hakkı doğmuş olan ve nakden ödeme yapılması, hizmet erbabının isteğine bağlı bulunan durumda da ücret geliri ekonomik tasarrufun doğumuyla elde edilmiş sayılacaktır. Hazine ve Maliye Bakanlığınca da bu görüş kabul edilmektedir.⁶

1.3. Ücret Olarak Kabul Edilen Ödemeler

GVK'nın 61. Maddesi uyarınca genel tanımı yapılan ücretin haricinde bir kısım ödemelerin de her hal ve şartta ücret olarak kabul edilmesi gerektiği ilgili kanunun aynı maddesinde hükme bağlanmıştır. GVK'nın 61. Maddesi kapsamında aşağıda yer alan ve ücret sayılan bu ödemeler aşağıdaki gibidir.

- 23'üncü maddenin 11 numaralı bendine göre istisna dışında kalan emeklilik, malüliyet, dul ve yetim aylıkları;
- Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler;
- Türkiye Büyük Millet Meclisi, il genel meclisi ve belediye meclisi üye-

5 ÖZBALCI Y., "Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları" Oluş Yayıncılık, Ankara, 1997, s. 519-520.

6 Vergi Müfettişleri Derneği age. syf.210.

leri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzeyen 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, resmî arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
- Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler.
- Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar.

1.4. İstisna Kabul Edilen Ücretler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesinde ücret; *“İşverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.”* şeklinde tanımlanmıştır. Buna ilave olarak aynı maddede hizmet erbabına yapılan bir kısım ödemelerin de doğrudan ücret geliri kabul edileceği belirtilmiştir. Bir ödemenin ücret kabul edilmesinden sonra bakılması gereken husus ise bu ücret gelirin ne şekilde vergilendirileceğidir. Bunun değerlendirmesini yapabilmek için de ilk olarak ilgili ücret gelirin tanınan bir istisna olup olmadığıdır. Kanun koyucu ücret geliri elde eden gerçek kişilerin emeklerini arz etmeleri karşılığında elde ettikleri bu gelirlerini çeşitli saiklerle vergi dışı bırakmıştır. Özellikle emek faktörünü sermaye faktörüne karşı mali anlamda pozitif ayırtmak için çeşitli ödemeler gelir vergisinden istisna tutulmuştur.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 23. Maddesi genel olarak; bir kısım işverenlerin yanında çalışan ücretlilerin elde ettiği ücretlere, bazı sektörlerde çalışan işçi ücretlerine ve hizmet erbabına sağlanan ayni menfaatlerdeki istisnalara yer vermiştir. Kazanç durumu emsallerine oranla daha az olan gelir vergisinden muaf işverenlerin ve gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında istihdam edilen işçilerin elde ettikleri ücretler, sanat okulları ve enstitülerde çalışan öğrenciler ile ceza ve ıslahevlerinde çalışan hükümlü ve tutuklu ücretleri,

çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri, hizmetçilerin ücretleri, bazı şartların sağlanması halinde istihdam edilen amatör sporcuların ücretleri, toprak altında ve uçuş hizmetlerinde çalışanların ücretleri ile işçilere sağlanan iâşe, ibate ve ulaşım gibi çeşitli menfaatler belli şartlar altında gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bununla birlikte kanun koyucu GVK'nın 24,25,26,27,28 ve 29. Maddelerinde bir kısım ücret sayılan ödemeleri de hizmet erbabını ekonomik, sosyal ve kültürel alanlarda desteklemek ve diğer çalışanlara nazaran reel satın alma gücünü artırabilmek için gelir vergisinden istisna etmiştir. Ölüm, engellilik, hastalık kapsamında yapılan ödemeler, harcırahlar, çocuk zamları ile evlilik ve doğum destek ödemeleri, nafakalar, vatan hizmetleri sebebiyle yapılan ödemeler, tahsilde bulunanlara yapılan ödemeler ile demirbaş giyim eşyası ile ilimi, fenni, güzel sanatları teşviklen yapılan ödemeler, spor yarışmalarına katılan amatör sporculara yapılan ödemeler, amatör spor yarışmalarını yöneten hakemlerin ücretleri vb. bu kapsamda sayılabilir.

2. ÜCRET GELİRİNİN VERGİLENDİRİLME USULÜ

2.1. Gelir Vergisi Kesintisi Yapılıp Yapılmamasına Göre Vergilendirilme Usulü

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde temel olarak gerçek usul kabul edilmiştir. Vergi, gelirin gerçek ve safi tutarı üzerinden alınmaktadır. Gerçek usulde vergilendirmede prensip olarak verilen yıllık beyana göre ödenmesi gereken gelir vergisi hesaplanmaktadır. Ancak ücretlerde olduğu gibi bir kısım kazanç ve iratlar üzerinden vergi tevkifatı da yapılmaktadır. Yıllık olarak beyan edilmesi gereken gelir üzerinden hesaplanacak vergiden mahsup edilmek üzere yapılan vergi tevkifatı nihai bir vergilendirme usulü değildir. Bununla birlikte tevkifata tabi ücretlerde, istihkak sahipleri ayrıca yıllık beyanname vermeye mecbur değilse tevkifatın ilgili bulunduğu dönemler vergilendirme dönemi sayılmakta ve kesilen vergiler gelir vergisinin yerine geçmektedir.⁷

Ücret üzerinden yapılan gelir vergisi tevkifatları işverenler tarafından muhtasar ve prim hizmet beyanamesi ile beyan edilmek suretiyle ödenmektedir. Ancak, tevkif suretiyle vergilendirilmemiş ücret gelirleri ise asgari ücretin vergi matrahını aşması durumunda 193 sayılı Kanunun 95 inci maddesi hükmüne istinaden yıllık beyannameyle beyan edilmektedir. Ancak, 7349 sayılı Kanunla, 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasına eklenen (18) numaralı bent ile 1/1/2022 tarihinden itibaren yapılan ücret ödemelerine uygulanmak üzere, hizmet erbabının ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan

⁷ Vergi Müfettişleri Derneği, age. syf.223.

asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretleri gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu nedenle tevkifatsız ücret geliri için yıllık beyanname verilmesi durumunda asgari ücrete isabet eden vergi tutarı, hesaplanan vergiden mahsup edilecektir. Ayrıca, tek veya birden fazla işverenden tevkif yoluyla vergilendirilmiş ücret gelirleri de belirlenen beyanname verme sınırlarının aşılması durumunda yıllık beyanname ile beyan edilmektedir. Bu durumda yıl içinde tevkif suretiyle ödenen vergiler hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.⁸

Aşağıdaki tabloda 2023 takvim yılında elde edilen ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde uygulanacak gelir vergisi tarifesi yer almaktadır.

2023 Takvim Yılı Gelir Vergisi Tarifesi	Gelir Vergisi Oranı
70.000 TL'ye kadar	15%
150.000 TL'nin 70.000 TL'si için 10.500 TL, fazlası	20%
370.000 TL'nin 150.000 TL'si için 26.500 TL (<i>ücret gelirlerinde 550.000 TL'nin 150.000 TL'si için 26.500 TL</i>), fazlası	27%
1.900.000 TL'nin 370.000 TL'si için 85.900 TL (<i>ücret gelirlerinde 1.900.000 TL'nin 550.000 TL'si için 134.500 TL</i>), fazlası	35%
1.900.000 TL'den fazlasının 1.900.000 TL'si için 621.400 TL (<i>ücret gelirlerinde 1.900.000 TL'den fazlasının 1.900.000 TL'si için 607.000 TL</i>), fazlası	40%

2.1.1. Gelir Vergisi Tevkifatı Yapılmayan Ücretler

Hizmet erbabı tarafından elde edilen ücret gelirleri esas itibarıyla tevkif suretiyle vergilendirilmektedir. İşverenler tarafından işçilere ödenen ücretler üzerinden SGK prim kesintisi yapıldıktan sonra bulunacak gelir vergisi matrahı üzerinden, içinde bulunulan vergilendirme dönemi dikkate alınarak gelir vergisi stopajı yapılmakta, işveren tarafından kesilen bu vergi ise vergi dairesine ödenmektedir. Kural bu olmakla birlikte GVK'nın 95. Maddesinde yer aldığı üzere bir kısım ücretler tevkifata tabi tutulmamaktadır.

"GVK 95. Madde: Aşağıda yazılı hizmet erbabının ücretleri hakkında ver-

⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı, age. syf.21.

gi tevkif usulü cari olmaz:

1. Ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı

2. 16'ncı maddede yazılı istisnadan faydalanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlileri;

3. Maliye Bakanlığı'nca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zaruret görülen ödemeler

Bunlar gelirlerini, bu kısmın 2'nci bölümündeki hükümlere göre, yıllık beyanname ile bildirirler.”

Belirttiğimiz bu mahiyetteki ücretlere ilaveten GVK'nın Mülga 64. Maddesinde yer alan ve eski adıyla “diğer ücretler” olarak tabir edilen aşağıdaki ücret gelirleri de tevkifata tabi olmayan ücretlerdendir.

- Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanlar,
- Özel hizmetlerde çalışan şoförler,
- Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı işçiler,
- Gayrimenkul sermaye iradı erbabı yanında çalışanlar,
- Gerçek ücretlerinin tespitine imkân olmaması nedeniyle Danıştay'ın müspet mütalaasıyla Hazine ve Maliye Bakanlığınca bu kapsama alınanlar.

Tevkifata tabi olmayan bu ücret gelirlerinin yıllık safi tutarının, asgari ücretin yıllık gelir vergisi matrahını aşması halinde hizmet erbabı tarafından elde edilen bu mahiyetteki ücretler yıllık beyanname ile beyan edilecektir. 01.01.2022 tarihinden itibaren ücret geliri elde eden tüm çalışanlara getirilen asgari ücret istisnası sebebiyle bu ücretliler verdikleri yıllık beyanname üzerinde beyan ettikleri gelirlerinden, asgari ücretin yıllık matrahını mahsup edecekler ve aradaki müspet fark üzerinden artan oranlı gelir vergisine muhatap olacaklardır. 2023 takvim yılının başından itibaren geçerli olan asgari ücretin yıllık net tutarının (gelir vergisi matrahı) 102.081,60 TL (8.506,80 TL x 12 ay) olması sebebiyle yukarıda belirttiğimiz tevkifata tabi tutulmamış ücret gelirlerinin yıllık safi tutarının 102.081,60 TL'yi aşması halinde beyan edilmesi gerektiğini, beyan edilecek bu ücret gelirinden ise beyanname üzerinde göstermek kaydıyla istisna olan bu tutarın mahsup edileceğini söyleyebiliriz.

2.1.2. Gelir Vergisi Tevkifatı Yapılan Ücretler

Makalemizin önceki bölümlerinde bahsettiğimiz üzere ücret gelirlerinin vergilendirme usulü esas olarak tevkifat (stopaj, kaynakta kesinti) müessesesidir. Hizmet erbabına ifa ettiği hizmeti karşılığı işverenlerce yapılacak ücret ödemesi sırasında içinde bulunulan dönem dikkate alınarak gelir vergisi kesintisi yapılmaktadır. Ücret geliri elde eden gerçek kişi mükelleflerden işverenler tarafından kesilen gelir vergisi ise vergi sorumlusu sıfatıyla vergi dairesine ödenmektedir. Böylece ücretlilerin gelir vergisi kaynağında kesilmekte ve bu vergileme nihai vergileme olmaktadır. Bu noktada dikkat çekmek istediğimiz bir diğer husus ise elde edilen bu tevkifatlı ücretlerin bazı şartları sağlaması halinde ayrıca ücretliler tarafından da beyan edilmesi gerekebileceğidir. İlerleyen bölümlerde, elde edilen tevkifatlı ücretlerin tek işverenden veya birden fazla işverenden elde edilmesi halinde hangi şartların gerçekleşmesi ile ayrıca beyan edilmesi gerekebileceğini detaylarıyla ele alacağız.

2.1.1. Tek İşverenden Elden Edilen Tevkifatlı Ücretler

Bir takvim yılı içerisinde tek bir işverenin yanında çalışılması karşılığında elde edilen tevkifata tabi tutulmuş ücret gelirleri, GVK'nın 103. Maddesinde yer alan dördüncü dilim tutarının aşılması halinde ücretliler tarafından da yıllık gelir vergisi beyannameyle beyan edilecektir. Bu tutar 2023 takvim yılı için 1.900.000 TL olup içinde bulunduğumuz takvim yılı boyunca tek işverenden elde edilen ve bu tutarı aşan tevkifata tabi tutulmuş ücret gelirleri ayrıca hizmet erbabı tarafından da beyan edilecek ve beyanname üzerinde hesaplanan gelir vergisinden, dönem içinde işverenler tarafından ücret ödemesi sırasında tevkif edilen gelir vergileri mahsup edilebilecektir.

“Örnek: 1- Bay Y'nin, 2023 takvim yılında tek bir işverenin yanında çalışması karşılığında elde ettiği aylık ücret matrahı 70.000 TL'dir. Ücret ödemesi sırasında işvereni tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılan Bay Y'nin, elde ettiği ücretinin yıllık matrahının (70.000 TL × 12 ay = 840.000 TL) 1.900.000 TL'yi aşmaması sebebiyle yıllık beyanname vermesine gerek yoktur.

Örnek: 2- Bayan E'nin, 2023 takvim yılında tek bir işverenin yanında çalışması karşılığında elde ettiği aylık ücret matrahı 180.000 TL'dir. Ücret ödemesi sırasında işvereni tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılan Bayan E'nin, elde ettiği ücretinin yıllık matrahının (180.000 TL × 12 ay = 2.160.000 TL) 1.900.000 TL'yi aşması sebebiyle Bayan E tarafından yıllık gelir vergisi beyanname verilmesi gerekecek olup yıl içinde işveren tarafından tevkif edilen gelir vergileri, beyanname üzerinde hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilecektir.”⁹

⁹ DEMET Y.C. “Ücretliler Beyanname Vermek Zorunda Mı?”, Konya Postası Gazetesi, 24.03.2023. Erişim Tarihi: 17.05.2023. <https://www.konyapostasi.com.tr/makale/ucretliler-beyanname-vermek-zorunda-mi-99633>

2.1.2. Birden Fazla İşverenden Elde Edilen Tevkifatlı Ücretler

Bir takvim yılı içerisinde birden fazla işverenin yanında çalışılması karşılığında elde edilen tevkifata tabi tutulmuş ücret gelirleri tek işverenden elde edilen ücret gelirlerinin beyanından farklılık arz etmektedir. Gerek yıl boyunca aynı anda birden fazla işverenin yanında çalışılınsa gerekse de yılın bir bölümü bir işveren diğer bölümünde ise başka bir veya daha fazla işveren yanında çalışılınsa elde edilen ücret gelirleri birden fazla işverenden elde edilen ücret olarak kabul edilecektir.

Tevkifata tabi tutulan ve birden fazla işverenden elde edilen ücret gelirlerinin beyan edilip edilmeyeceğini tespit etmeden önce birinci ücretin hangisi olacağı belirlenmelidir. 16 seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Sirküleri ve 311 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'ne göre birden fazla işverenden ücret alınması halinde birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağı mükellef tarafından serbestçe belirlenebilecektir.¹⁰ Hizmet erbabı tarafından birinci ücretin belirlenmesi sonrasında aşağıdaki kriterler kontrol edilecek ve ilgili şartların oluşması halinde birden fazla işverenden elde edilen tevkifata tabi tutulmuş ücret gelirlerinin tamamı (birinci ücret de dahil olmak üzere) yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edilecek ve işverenler tarafından ücret ödemeleri sırasında tevkif edilen gelir vergileri beyanname üzerinde mahsup edilebilecektir.

- Birden fazla işverenden elde edilmiş ve tevkifata tabi tutulmuş ücret gelirleri için birinci ücret belirlendikten sonra; birinci ücret haricindeki diğer ücret gelirlerinin toplamının GVK'nın 103. Maddesinde yer alan ikinci dilim tutarını (2023 takvim yılı tutarı 150.000 TL) aşması halinde birinci ücret de dahil tüm ücret gelirleri beyan edilecektir.

Yukarıdaki şartın sağlanmaması halinde (ikinci dilim tutarının aşılmadığı durumda) eşanlı olarak kontrol edilmesi gereken bir başka husus ise aşağıdaki gibidir.

- Birinci ücret de dahil olmak üzere birden fazla işverenden elde edilen tevkifata tabi tutulmuş tüm ücret gelirlerinin toplamının GVK'nın 103. Maddesinde yer alan dördüncü dilim tutarını (2023 takvim yılı tutarı 1.900.000 TL) aşması halinde birinci ücret de dahil tüm ücret gelirleri beyan edilecektir.

“Örnek: 3- Bayan D, 2023 takvim yılında üç farklı işverenden ücret geliri elde etmiştir. Elde ettiği ücretlerin yıllık matrahı 40.000 TL, 25.000 TL ve 90.000 TL'dir. Bayan D, birinci ücretini serbestçe belirleyecektir. Birinci

¹⁰ Vergi Müfettişleri Derneği, age. syf.687.

ücretin 90.000 TL seçilmesi halinde birden sonraki ücretlerin toplamı 65.000 TL olacak ve bu tutarın 150.000 TL'yi aşmaması ve aynı zamanda da tüm ücretlerin toplamının (155.000 TL) 1.900.000 TL'yi aşmaması sebebiyle elde edilen ücretlerin beyan edilmesi gerekmeyecektir.

Örnek: 4- Bay C'nin 2023 takvim yılında elde ettiği ücretlerin yıllık matrahı 100.000 TL, 55.000 TL ve 180.000 TL'dir. Birinci ücret olarak 180.000 TL'yi seçen Bay C'nin birden sonraki ücretlerinin toplamının (155.000 TL) 150.000 TL'yi aşması sebebiyle elde ettiği tüm ücretlerini (335.000 TL) yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmesi gerekecektir.

Örnek: 5- Bayan U'nun 2023 takvim yılında elde ettiği ücretlerin yıllık matrahı 1.820.000 TL, 60.000 TL ve 70.000 TL'dir. Birinci ücret olarak 1.820.000 TL'yi seçen Bayan U'nun birden sonraki ücretlerinin toplamı (130.000 TL) 150.000 TL'yi aşmasa da, elde ettiği tüm ücretlerinin toplamının (1.950.000 TL) 1.900.000 TL'yi aşması sebebiyle elde ettiği tüm ücretlerini (1.950.000 TL) yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmesi gerekecektir.”¹¹

2.2. Genel Kuralın Aksine Bazı Ücretlerin Vergilendirilme Usulü

2.2.1. Sporcuların Vergilendirilmesi

“GVK'nın Geçici 72. Maddesi; “31/12/2023 tarihine kadar sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden aşağıdaki oranlarda gelir vergisi tevkifatı yapılır:

a) Lig usulüne tabi spor dallarında;

1) En üst ligdekiler için % 20,

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.” Şeklinde.

İlgili hüküm değerlendirildiğinde; spor kulüplerinde çalışan hizmet erbabı statüsünde olan sporcuların vergilendirilmesinin diğer ücretlilere göre farklılık arz ettiği görülmektedir. Sporcu dışındaki ücretlilere yapılacak ücret ödemelerinden, ücretlinin gelir elde ettiği dönem dikkate alınarak artan oran-

¹¹ DEMET Y.C. “Ücretliler Beyanname Vermek Zorunda Mı?”, Konya Postası Gazetesi, 24.03.2023. Erişim Tarihi: 17.05.2023. <https://www.konyapostasi.com.tr/makale/ucretliler-be-yanname-vermek-zorunda-mi-99633>

lı gelir vergisi kesintisi yapılırken, sporcularda bu oran sabittir. Sporcuların görev yaptıkları lig dikkate alınarak belirlen sabit oranlı gelir vergisi ilgililer için nihai vergi olmamakta, 2023 takvim yılında geçerli olan gelir vergisi tarifinin dördüncü dilim tutarının (1.900.000 TL) aşılması halinde sporcuların bu ücret gelirlerini yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan etmesi gerekmektedir. Yıllık beyanname verilmesi durumunda, beyan edilen bu gelirler üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, tevkifat yapmakla sorumlu olanlarca vergi dairesine ödenmiş olması şartıyla kesilen vergiler mahsup edilecektir.¹²

2.2.2. Jokeyler, Jokey Yamakları ve Antrenörlerinin Vergilendirilmesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 68'inci maddesine göre 31/12/2025 tarihine kadar, 10/7/1953 tarihli ve 6132 sayılı At Yarışları Hakkında Kanuna göre lisans sahibi olan veya lisans sahibince yetkilendirilen kişi tarafından organize edilen yarışmalara katılan atların jokeyleri, jokey yamakları ve antrenörlerine ücret olarak yapılan ödemeler üzerinden % 20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılır. Lisans sahibi veya lisans sahibince yetkilendirilen kişi aracılığıyla yapılan ücret ödemelerinde gelir vergisi tevkifatı lisans sahibi veya lisans sahibince yetkilendirilen kişi tarafından yerine getirilir. Tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan bu gelirler için yıllık beyanname verilmez. Diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dâhil edilmez. Bu ödemeler üzerinden tevkif edilecek vergiler için artan oranlı tarife uygulanmaz.

İlgili hüküm değerlendirildiğinde; ücret geliri elde eden belirtilen bu kişilere yapılacak ücret ödemeleri üzerinden sabit ve tek oranlı (%20) olmak üzere gelir vergisi tevkifatı yapılacak ve bu ücret gelirin herhang bir sebeple yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmeyecektir.

2.3. İstisna ve Teşvik Kapsamındaki Bir Kısım Ücretlerin Vergilendirme Usulü

2.3.1. Serbest Bölgelerde, Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde ve Ar-Ge Merkezlerinde Çalışan Ücretlilerin Vergilendirilmesi

Gelir vergisi mevzuatımızda ücret gelirlerinin çeşitli sebeplerle vergiden istisna edilebileceğini ve bu hususun ücretlilerin reel satın alma gücünü artıracasını söylemiştik. Bazı durumlarda ise vergi idaresi tarafından istisna edilen ücretler hizmet erbabına değil işverene ekonomik fayda sağlamaktadır. Ücretlilerin çalıştığı ve vergisel açıdan özellikli sayılan serbest bölge, teknoloji geliştirme bölgesi ve ar-ge merkezleri bunların başında gelmektedir. Buralarda çalışan

¹² Vergi Müfettişleri Derneği, age. syf.766.

ücretlilerin bir kısım şartların sağlanması halinde ücretleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmakta ve işverenlerce vergi sorumlusu olarak beyan edilen bu gelir vergileri ödenmeyerek işverenlerin kazancı haline dönüşmektedir.

- 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu uyarınca; Serbest Bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler üzerinden hesaplanan gelir vergisi, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilmektedir.
- 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunda belirtilen, Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin ücretlerinden kesilen gelir vergisi, verilen muhtasar ve prim hizmet beyannamesi üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilmektedir.
- 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2 nci maddesine göre Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin ücretlerinden kesilen gelir vergisi, verilen muhtasar ve prim hizmet beyannamesi üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilmektedir.

Bahsettiğimiz bu ücretler, üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılan ücret mahiyetinde olduğu için birden fazla işverenden elde edilen tevkifatlı ücretler hesaplamasında yer alacaktır. Bununla birlikte bu ücretlere sağlanan istisna hizmet erbabına net bir gelir aktarımı sağlamamakla birlikte ücretliden kesilen gelir vergisi doğrudan işverenin geliri haline dönüşmektedir.

01.01.2022 tarihinden itibaren yapılacak ücret ödemeleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde düzenlenen istisna nedeniyle alınmayacak olan vergi düşüldükten sonra kalan vergi tutarı, verilecek muhtasar ve prim hizmet beyannamesi üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilmektedir. Dolayısıyla, 4691, 5746 ve 3218 sayılı Kanunlar kapsamında teşvike konu ücretler üzerinden kesilen gelir vergisi, verilen muhtasar ve prim hizmet beyannamesi üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilmektedir. Anılan Kanunlar kapsamında çalışan ve şartları taşıyan hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılması nedeniyle, bu ücretlerin de beyanname verilip verilmeyeceğinin tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Beyanname verildiği durumlarda, ücret gelirleri üzerinden kesilen ve işveren tarafından muhtasar ve prim hizmet beyannamesinde tahakkuktan terkin edilen gelir vergisi, hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir.¹³

¹³ Gelir İdaresi Başkanlığı, age. syf.39.

a.1.2. Gemilerde ve Yatlarda Çalışan Ücretlilerin Vergilendirilmesi

4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu'nun 12'nci maddesinin beşinci fıkrasında “*Türk Uluslararası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde çalışan personele ödenen ücretler gelir vergisi ve fonlardan müstesnadır.*” hükmüne yer verilmiştir. Bu istisna; teknoloji geliştirme bölgelerinde, ar-ge merkezlerinde ve serbest bölgelerde çalışan ücret istisnasının aksine doğrudan ücretlilere net avantaj sağlamaktadır. İlgili kanun kapsamında şartları sağlayan personele yapılacak ödeme sırasında işverenlerce gelir vergisi tevkifatı yapılmayacak ve vergi istisnası sebebiyle ilgili yerlerde çalışan ücretlilerin reel satın alma güçleri artacaktır.

- 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 12 nci maddesine göre; Türk Uluslararası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde ve yatlarda çalışan personele ödenen ücretler gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu Kanun kapsamında çalışan ve şartları taşıyan hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılmamaktadır. Dolayısıyla, istisna kapsamındaki bu ücretlerin beyan edilmesi ve beyanname verilip verilmeyeceğinin tespitinde dikkate alınması söz konusu değildir.¹⁴

SONUÇ

Türk vergisi sistemimizde Gelir Vergisi Kanununda yerini bulan ücret geliri, hizmet erbabına sağlanan hem aynı hem de nakdi menfaatlerinin tümünü içermektedir. Bu kapsamda yapılan ödemelerin ise bir kısmı vergi mevzuatımız uyarınca bir kısmı ise ikincil mevzuatlar uyarınca gelir vergisinden istisna edilmektedir. İstisna kapsamında olmayan ücret gelirleri ise tevkifata tabi ve tevkifatsız ücret geliri olarak ayrılmaktadır. Bununla birlikte yıl içinde elde edilen ücret gelirinin tek işverenden mi yoksa birden fazla işverenden mi elde edildiği, ücret gelirinin ayrıca hizmet erbabı tarafından yıllık beyanname ile beyan edilmesi noktasında önem arz etmektedir.

¹⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, age. syf.38.

KAYNAKÇA

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

219 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

311 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

16 Seri No.lu Gelir Vergisi Sirküleri

Yılmaz ÖZBALCI, “Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları” Oluş
Yayıncılık, Ankara, 1997.

Beyanname Düzenleme Rehberi, Birinci Kısım, Gelir Vergisi Kanunu
Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği, Ocak.2023, Ankara.

Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi, Gelir İdaresi Başkanlığı, Şu-
bat.2023. Yayın No.451.

DEMET Yusuf Cihad, “Ücret Gelirleri Beyanname Vermek Zorunda Mı?”,
Konya Postası Gazetesi, 24.03.2023.