

## DERLEME MAKALESİ

## DiĞER ÜCRETLİ HİZMET ERBABININ 2019 YILINDA ELDE EDECEĞİ ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

### *AXATION OF WAGE INCOME GENERATED BY OTHER WAGE-HIRE SERVICES IN 2019*

Dr. Mehmet YÜCEL\*

#### ÖZ

Bir işverene tabi olup onun belirlediği belli bir iş yerine hukuken bağlı olarak çalışan kişilerin elde ettikleri gelirler (çeşitli adlarla yapılan nakdi ve aynı ödemeler dahil) Gelir Vergisi Kanunu'nda ücret olarak tanımlanmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'na göre vergilendirme bakımından ücretler (genel olarak), gerçek ücretler ve diğer ücretler olarak iki ayrı vergileme esasına tabidir. Diğer ücretli kapsamında sayılan ücretliler ister asgari ücretin altında ister üstünde ücret elde etsin ödeyecekleri vergi ve bu verginin matrahı götürü olarak hesaplanmaktadır. Bu şekilde hesaplanan vergi, vergi karnesinin vergi dairesine ibraz edilmek suretiyle tarh edilmekte ve kanunda belirtilen sürelerde ödenmektedir. Diğer ücretler için yıllık beyanname verilmesine gerek yoktur. Ayrıca, başka gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de diğer ücretler beyannameye dâhil edilmeyecektir. Diğer ücretlerde gelir vergisi, hizmetin ifa edildiği takvim yılının ikinci ayında tarh edilir. Takvim yılı içerisinde işe başlanması durumunda ise bu tarhiyat işe başlama tarihinden itibaren bir ay içerisinde gerçekleştirilir. Diğer ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde işverenler tarafından gelir vergisi kesintisi yapılması ve muhtasar beyanname verilmesi söz konusu olmayıp, takvim yılı başında geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarının yüzde yirmi beşi olarak belirlenen safi ücret üzerinden ödenecek vergi hesaplanmak suretiyle vergilendirme yapılmaktadır.

**Anahtar Sözcükler:** Gelir, Gerçek Kişi, Gelir Vergisi, Gelirin Unsurları, Ücret, Gerçek Ücretler, Diğer Ücretler, Asgari Ücret, Asgari Ücret Tespit Komisyonu, Diğer Ücretli Hizmet Erbabı, Vergi Karnesi, Verginin Tarhı.

\* Vergi Müfettişi, ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-4331-1506>

## ABSTRACT

Income earned by legally employed persons (including cash and in kind payments by various names) is defined as remuneration in the Income Tax Law, which is subject to an employer and which is determined by him / her instead of a certain job. According to the income tax law, tax rates (generally) are subject to two separate taxation principles, real wages and other charges. Other paid below the minimum wage earners to be considered within the scope you want like you pay lump sum tax and the tax payable is calculated as above fees will be obtained. The tax calculated in this way is assessed by presenting the tax card to the tax office and is paid in the periods specified in the law. No annual declaration is required for other fees. In addition, other fees will not be included in the declaration if the declaration is made due to other incomes. In other fees, income tax is levied in the second month of the calendar year in which the service is performed. In case of starting work within the calendar year, this assessment is carried out within one month from the date of commencement of the work. In the taxation of other wage income, the deduction of income tax and withholding tax is not possible by the employers and taxation is made by calculating the tax payable over the gross wage determined by twenty-five percent of the gross amount of the minimum wage that is valid at the beginning of the calendar year.

**Keywords:** Income, Real Person Income Tax Elements Of Income, Wages, Real Wages, Other Fees, Minimum Wage, Minimum Wage Determination Commission, Its Service Paid Other Burden, Tax Stamps, Tax Levy.

## 1.GİRİŞ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (T.C. Yasalar, 1961) birinci maddesinde gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tabi olduğu belirtildikten sonra, gelirin bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olduğu ifade edilmiştir. Aynı Kanunun ikinci maddesinde de gelire giren kazanç ve iratlar; ticarî kazançlar, ziraî kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlar olarak belirlenmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun (T.C. Yasalar, 1961) ana prensiplerinden biri, bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların safi tutarının topluca vergilendirilmesidir. Bu çerçevede, mükellefler bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı için Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Ancak,

uygulamada ortaya çıkacak güçlükler ve olanaksızlıklar göz önünde tutularak, aynı Kanunda bu prensibin istisnasını teşkil eden hükümlere de yer verilmiştir. Ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin hükümler de bunlardan biridir. Gelir Vergisi Kanunu'na göre, ücret gelirlerinin vergilendirilmesi de kendi içinde farklılıklar oluşturmaktadır.

## 2.GENEL OLARAK ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun (T.C. Yasalar, 1961) 61 inci maddesinde ücret; işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar (hizmet karşılığının mal olarak verilmesi) ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen (konut, araç sağlanması vb.) menfaatlerdir. Buna göre, bir işverene tabi olma, belli bir iş yerine bağlı olma ve hizmetin karşılığı olarak bir ödemenin yapılması ücretin unsurlarını oluşturmaktadır. Gelir vergisi açısından bir ödemenin ücret ya da başka bir gelir unsuru olarak vergilendirilip vergilendirilmeyeceği sayılan bu üç unsura göre tespit edilecektir. Bu üç unsur birlikte varsa elde edilen gelir ücret olarak vergilendirilecek, aksi takdirde ücretten söz etmek mümkün olmayacaktır. (VMD, 2013)

Gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde etmiş oldukları ücret gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir Vergisi Kanunu'na (T.C. Yasalar, 1961) göre, ücret gelirleri gerçek ücretler ve diğer ücretler olmak üzere iki usulde vergilendirilmektedir. Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde ilke olarak gerçek usul kabul edilmiştir. Vergi, gelirin gerçek ve safi tutarı üzerinden alınmaktadır. Ücretin safi tutarı, işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan yararlar toplamından (yani ücretin gayrisafi tutarından) belli indirimlerin yapılmasından sonra kalan miktardır. Gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde, öncelikle Gelir Vergisi Kanunu'nun 63 üncü maddesinde belirtilen indirimler yapılmak suretiyle safi tutar tespit edilmekte, söz konusu indirimler yapıldıktan sonra kalan bir tutar varsa, bu tutardan sakatlık indirimi de düşülmek suretiyle vergi matrahı tespit edilip matrah üzerinden de 103'üncü maddede belirtilen artan oranlı vergi tarifesine göre gelir vergisi hesaplanmaktadır. Hesaplanan gelir vergisinden, ücretlinin şahsi durumuna göre tespit edilen asgari geçim indirimi mahsup edilmektedir. (HUD, 2012) Bu iki usulün yanında, jokey ve sporcular için Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 68 ve Geçici 72 nci maddelerinde düzenlendiği gibi geçici süreli özel vergilendirme usulleri de belirlenmiş bulunmaktadır.

### **3. DİĞER ÜCRET GELİRLERİ VE DİĞER ÜCRETLİ HİZMET ERBABI**

Genel olarak ücretler yukarıda belirtildiği şekilde gerçek usulde vergilendirilirken, bir kısım hizmet erbabının gerçek ücret üzerinden vergilendirilmesi ücretin saptanmasındaki güçlük nedeniyle mümkün olmamaktadır. Bundan dolayı bazı kimseler tarafından elde edilen bir kısım ücret gelirleri için Gelir Vergisi Kanunu'nda özel bir vergileme rejimi benimsenmiştir.<sup>1</sup> Gelir Vergisi Kanunu'nun (T.C. Yasalar, 1961) 4369 sayılı Kanunla değişik ve "Diğer Ücretler" başlıklı 64 üncü maddesinde; diğer ücretler kapsamında ücret geliri elde edenler ve bu kişilerin elde etmiş oldukları ücret gelirlerinin vergilendirilme esasları belirlenmiştir. Anılan maddede, diğer ücretlilerin safi ücretleri, takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25'i olduğu belirtildikten sonra, bu usule tabi olacaklar 5 bent halinde sayılmıştır. Görüldüğü üzere ücretlerin tespitinde götürü bir yöntem uygulama alanı bulmaktadır. (Biyay, 2012)

#### **3.1. Diğer Ücretli Hizmet Erbabı**

Gelir Vergisi Kanunu'nun (T.C. Yasalar, 1961) 64 üncü maddesine göre, kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabının yanında çalışanlar, özel hizmetlerde çalışan şoförler ve özel inşaatlarda çalışan işçiler gibi bazı ücretliler gelir vergisi ödemesi bakımından ücret gelirlerinin genel vergilendirme sistemi olan tevkif suretiyle veya yıllık beyanname vermek suretiyle vergilendirme sisteminin dışında "diğer ücretliler" olarak basit bir vergilendirme usulüne tabi tutulmaktadır. Diğer ücretli hizmet erbabı tarafından diğer ücret geliri için yıllık beyanname verilmemekte, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu gelir beyannameye dahil edilmemektedir.

#### **3.1.1. Kazançları Basit Usulde Tespit Edilen Ticaret Erbabının Yanında Çalışanlar**

Gelir Vergisi Kanunu'nun (T.C. Yasalar, 1961) 64 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi uyarınca, kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanların ücretleri diğer ücret kapsamında

<sup>1</sup> Gelir Vergisi Kanunu diğer bir kısım gelir unsurlarında olduğu gibi, bir kısım ücretlerde de matrahın saptanması konusunda gerçek usulden ayrılarak gelirin gerçek, elde edilmiş safi tutarı üzerinden vergilendirilmesi ilkelerinden sapmaktadır. Ücrete ilişkin bu özellikli durum (diğer ücretlilerin safi ücretlerinin belirlenmesine ilişkin olarak) Gelir Vergisi Kanunu'nun 64 üncü maddesinde düzenlenmiştir.

vergilendirilmektedir. Buna göre, basit usulde vergilendirilen mükelleflerin yanında ücretli olarak çalışan kişilerin, diğer ücretli olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Basit usulde vergilendirilen mükelleflerin kendi işyerlerinde bilfiil çalışmaları veya bulunmaları şarttır. Ancak bu mükelleflerin işlerinde yardımcı işçi çalıştırmaları veya çırak kullanmaları bu şartı bozmayacaktır. (Yılmaz, 2015) Diğer ücret kapsamında vergilendirilenler vergi karnesi almaya mecburdurlar. Kazançları basit usulde vergilendirilen ticaret erbabı, yanında çalışanların vergi karnesi almalarını ve karnelerinde yazılı vergilerini ödemelerini temin etmeye mecburdurlar. Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinde, yaptıkları ödemelerden vergi tevkif edecekler arasında basit usulde vergilendirilen mükellefler sayılmamıştır. Bu nedenle, bu mükellefler yaptıkları ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapmayacaklar ve muhtasar beyanname vermeyeceklerdir.(Yıldız, 2014)

### 3.1.2. Özel Hizmetlerde Çalışan Şoförler

Özel hizmetlerde çalışan şoförler tanımına gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin ticari işlerine bağlı olarak çalışmayanlar girmektedir. Burada özel amaçlı yatlarda kaptanlık yapan kişilerin durumu özellik arz etmektedir. Şöyle ki, Gelir Vergisi Kanunu'nun 64 üncü maddesinde “şoför” kelimesi kullanılmış, 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu'nun (T.C. Yasalar, 1983) 3 üncü maddesinde ise şoför, “Karayolunda, ticari olarak tescil edilmiş bir motorlu taşıtı süren kişidir” şeklinde tanımlanmıştır. Dolayısıyla özel kullanım amaçlı yatta kaptanlık yapan kişiler şoför tanımına girmemekte, bu kişilerin elde ettikleri ücretler tevkif suretiyle vergilendirilmektedir. Diğer bir ifade ile özel teknede kaptan olarak çalışılması mukabilinde elde edilen ücretin gerçek usulde vergilendirilmesi gerekmekte olup, işverenin Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlardan olmaması nedeniyle tevkif suretiyle vergilendirilmemiş ücret gelirinizin yıllık gelir vergisi beyanamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Özgelge) Yani bu kişilerin elde ettiği ücretin diğer ücret kapsamında değerlendirilmesi ve bu kapsamda vergilendirilmesi mümkün değildir.

### 3.1.3. Özel İnşaat Sahiplerinin Ücretle Çalıştırdığı İnşaat İşçileri

Gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleri ile devamlı olarak uğraşanların bu işlerden elde ettikleri kazancın ticari kazanç olduğu hükme bağlanmıştır. Hangi inşaatların özel inşaat olduğu Gelir Vergisi Kanunu'nda

tanımlanmamakla birlikte, bu konuda uygulamaya Gelir İdaresi'nin çeşitli görüşleriyle yön verilmiş bulunmaktadır. Bu çerçevede, ticari kazanç kapsamında değerlendirilmeyen inşaat işlerinde çalışan işçilerin elde ettikleri gelir diğer ücret olarak vergilendirilmektedir. Buna göre, kişilerin kendi özel ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla, ticari bir organizasyon çerçevesinde inşa edilmeyen yapılar özel inşaat olarak değerlendirilmektedir.

Ancak kendi arsası üzerine inşaat yapan ve yapmış olduğu dairelerden bir yılda birden fazla bağımsız bölümün satışını yapan mükelleflerin ticari bir organizasyon şeklinde yürütülen bu, ticari faaliyet kapsamında inşaat faaliyetleri işi olup, bu faaliyetler neticesinde doğan kazancın, ticari kazanç olarak vergiye tabi tutulması gerekir. Bu nedenle, ticari faaliyet kapsamında yapılan inşaatlarda çalışan işçilere yapılan ödemelerin, ücret kabul edilerek vergi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir. Dolayısıyla, başlangıçta yapılacak inşaatın özel amaçlı mı yoksa ticari amaçlı mı olduğunun iyi tespit edilmesi gerekmektedir. Yine aynı şekilde, konut yapı kooperatiflerinde çalışan işçilerin bu bent kapsamında diğer ücretli olarak değerlendirilmeleri mümkün değildir. Bu nedenle, bu işçilere yapılacak ödemelerin de gerçek usulde yapılan ücret ödemeleri kapsamında vergilendirilmeleri gerekir.

#### **3.1.4. Gayrimenkul Sermaye İradı Sahibi Yanında Çalışanlar**

Mesken ve iş yerlerini kiraya veren mülk sahipleri, bu mülklerini kiraya vermeleri karşılığında elde ettikleri kira gelirleri nedeniyle, gayrimenkul sermaye iradı sahibi olmaktadır. Bu mükelleflerin kiraya verdikleri mesken ve/veya işyerlerinin; kiralalarının toplanması, bakım ve onarım ile diğer işlerinden dolayı yanlarında çalıştırdığı kişilerin elde ettikleri ücretler bakımından bu kişiler diğer ücretli hizmet erbabı olarak kabul edilmekte ve diğer ücret kapsamında vergilendirilmeleri gerekmektedir. Ancak gayrimenkul alım satım işi ile uğraşan mükellefler, ticari kazanç mükellefi olarak vergilendirileceğinden ve bu mükelleflerin çalıştırdığı işçiler de gerçek usulde vergilendirileceklerinden, bunlara yapılan ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. (VMD, 2013)

### **3.1.4.Gerçek Ücretlerinin Tespitine İmkan Olmaması Sebebiyle, Danıştay'ın Müspet Mütalaasıyla, Maliye Bakanlığınca Bu Kapsama Alınanlar**

Gerçek ücretlerinin tespitine imkan olmaması sebebiyle, Danıştay'ın müspet mütalaasıyla, Maliye Bakanlığınca bu kapsama alınanlar ile ilgili açıklamalara 76 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde (Maliye Bakanlığı, 1965) yer verilmiştir. Danıştay'ın müspet mütalaası alınarak yayımlanan söz konusu tebliğin ekinde yer alan 1 no'lu cetvelde yer alanların elde ettikleri ücretlerin diğer ücret olarak değerlendirileceği belirtilmiştir. Buna göre;

-Çiftçi olmaksızın ziraî alet ve makine işletenlerin yanında çalışan biçerdöver sürücüsü, yardımcıları ve tamircileri,

-Ticaret ve meslek sahiplerine bağlı olmayarak çalışan simsar ve yardımcıları,

-Yük ve insan taşıyan nakil vasıtası sahiplerine bağlı olmayarak çalışan kâhya ve kâhya yardımcıları,

-Ticaret mahalli olmayan ve gelir ve kurumlar vergilerine tabi tutulmayan kimseler yanında çalışan ahçıbaşı, ahçı ve ahçı yardımcıları vb'leri bu gruba dahil edilebilir.

### **4.DİĞER ÜCRETLİLER TARAFINDAN ÖDENECEK VERGİNİN HESAPLANMASI**

Yukarıda belirtildiği üzere, Gelir Vergisi Kanunu'nun (T.C. Yasalar, 1961) 64 üncü maddesine göre, diğer ücretlilerin safi ücretleri, takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük<sup>2</sup> işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25'idir. Buna göre, 2019 yılında diğer ücret geliri elde eden hizmet erbabının safi ücreti, 2019 takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan işçilere uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25'i olarak hesaplanmaktadır. Bu safi ücret aynı zamanda diğer ücretleri elde eden hizmet erbabının vergi matrahıdır. Vergi bu miktar üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 103 üncü maddesinde belirtilen oranların uygulanması suretiyle hesaplanacaktır. 2019 yılında diğer ücretli hizmet erbabının ödeyeceği gelir vergisi Şubat/2019 ayında hesaplanmakta ve tahakkuk eden gelir vergisi de iki eşit taksitte Şubat-Ağustos/2019 aylarında ödenmektedir.

<sup>2</sup> Daha önceleri 16 yaşından küçükler için ayrı asgari ücret belirlenmekteydi. Ancak 2015 yılı asgari ücretiyle birlikte bu uygulamaya son verildiğinden, artık 16 yaşından büyükler ve küçükler için tek asgari ücret belirlenmektedir.

Asgari ücret, ilgili kanunda belirtildiği üzere ücret geliri elden eden bireylerin bir aylık çalışmaları neticesinde temel ihtiyaçlarını karşılayabileceği ölçüde ödenmesi gereken (taban) en düşük ücret olarak tanımlanmaktadır. Asgari ücret; Asgari Ücret Tespit Komisyonu tarafından belirlenir ve verilen karar en geç ilgili yılın ilk günü Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girer. Asgari Ücret Tespit Komisyonu'nun 25/12/2018 tarih ve Karar No:2018/1 sayılı kararı<sup>3</sup> ile 2019 yılında uygulanacak brüt asgari ücret 2.558,00 TL ve net asgari ücret 2.020,00 TL olarak belirlenmiştir.<sup>4</sup>

- Öncelikle gelir vergisi matrahının bulunması için 2019 takvim yılı başında geçerli olan işçiler için uygulanan brüt asgari ücretin (2.558,00 TL) yıllık brüt tutarının (2.558,00 x12=) 30.696,00 TL'nin %25'i (30.696,00 x %25=) 7.674,00 TL hesaplanacaktır.

-Ödenecek verginin hesaplanması için ise 7.674,00 TL olan matraha Gelir Vergisi Kanunu'nun 103 üncü maddesinin ilk diliminde olan %15 oranı uygulanacaktır.<sup>5</sup> Buna göre 2019 yılında ödenecek vergi (7.674.00 x %15=) 1.151,10 TL olmaktadır. Diğer ücretlerin vergisi, öteden beri işe devam edenlerde yıllık verginin yarısı takvim yılının 2 nci ayında (1-28 Şubat 2019) diğer yarısı ise 8 inci ayında (1-31 Ağustos 2019); takvim yılının birinci yarısı içinde işe başlayanlarda, yıllık verginin yarısı verginin karneye yazıldığı ayda, diğer yarısı takvim yılının sekizinci (Ağustos/2019) ayında, takvim yılının ikinci yarısı içinde işe başlayanlarda ise verginin karneye yazıldığı ayda ödenmesi gerekmektedir.<sup>6</sup>

3 Asgari Ücret Tespit Komisyonu'nun 25/12/2018 tarih ve Karar No:2018/1 sayılı kararı, 27.12.2018 tarih ve 30638 sayılı Resmî Gazete' de yayımlanmıştır. 22/5/2003 tarihli ve 4857 sayılı İş Kanunu'nun 39 uncu maddesi Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 522 nci maddesi gereğince, iş sözleşmesi ile çalışan ve bu Kanunun kapsamında olan veya olmayan her türlü işçinin asgari ücretini tespit etmekle görevli Asgari Ücret Tespit Komisyonu, 6/12/2018 tarihinde başladığı çalışmalarını 25/12/2018 tarihine kadar sürdürmüş ve yaptığı dört toplantı sonucunda;

1)Milli seviyede tek asgari ücret tespitine, oybirliğiyle,

2)İşçinin bir günlük normal çalışma karşılığı asgari ücretinin; 1/1/2019-31/12/2019 tarihleri arasında 85,28 (seksenbeşlira yirmisekizkuruş) olarak tespitine, oy birliğiyle,

3) İş bu Kararın, 4857 sayılı Kanun'un 39 uncu maddesine dayanılarak hazırlanan Asgari Ücret Yönetmeliği'nin 11 inci maddesi gereğince Resmî Gazete' de yayımlanmasına oy birliğiyle karar verilmiştir.

4 Daha önceki yıllarda ilgili yılın ilk 6 aylık döneminde (01/01/2019-30/06/2019 gibi) ve ikinci 6 aylık döneminde (01/07/2019-31/12/2019 gibi) iki farklı asgari ücret miktarı uygulanmaktaydı. Ancak 2019 yılında, (2016, 2017 ve 2018 yılında olduğu gibi) yılın tamamı için tek asgari ücret miktarı uygulanacaktır. Dolayısıyla, belirlenen asgari ücret tutarının yılın ikinci yarısında artırılması gibi bir durum söz konusu olmayacaktır.

5 Diğer yandan, ücretlerden Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen oranlar dahilinde gelir vergisi kesintisi yapılmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 103 üncü maddesinin birinci fıkrasında yer alan gelir vergisine tabi gelirlerin vergilendirilmesinde esas alınan tarife, 2019 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınmak üzere, 31.12.2018 tarih ve 30642 (3 üncü Mükerrer) sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 305 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile güncellenerek yeniden belirlenmiştir. Buna göre 18.000 TL'ye kadar olan gelirler için %15 oranı uygulanacaktır.

6 Gelir Vergisi Kanunu, Md.118.



**Örnek:** Ankara’da berberlik faaliyetinden dolayı basit usulde mükellef olan Bay (A)’nın yanında çalışan diğer ücretli hizmet erbabı Bay (B)’nin 2019 yılındaki safi ücret tutarı (vergi matrahı) ve ödeyeceği gelir vergisinin hesaplanması aşağıdaki şekilde olacaktır.

2019 Takvim Yılı Başında Geçerli Olan Asgari Ücretin Yıllık Brüt Tutarı (2.558,00 x12=)	30.696,00 TL
Safi Ücret Tutarı (30.696,00 x %25)	7.674,00 TL
Yıllık Vergi Matrahı	7.674,00 TL
Hesaplanan Vergi Tutarı (7.674.00 x %15)	1.151,10 TL
Şubat/2019’de Ödenecek Vergi Tutarı	575,55 TL
Ağustos/2019’de Ödenecek Vergi Tutarı	575,55 TL

2019 yılı için hesaplanan yıllık vergi tutarı 1.151,10 TL olup, diğer ücretli Bay (B)’nin Şubat 2019 ayında vergi karnesine kaydettireceği vergi tutarını Şubat 2019 ve Ağustos 2019 aylarında iki taksitte (575,55 ve 575,55 TL olarak) ödemesi gerekmektedir.

Takvim yılı içinde işe başlayan diğer ücret sahiplerinin vergi matrahı, yıllık diğer ücret matrahından işe başlama ayı hariç tutulmak suretiyle, o yılın sonuna kadarki aylara isabet eden miktar olacaktır. Takvim yılının birinci yarısı içinde, yani 1 Ocak-30 Haziran 2019 döneminde işini bırakan diğer ücretli hizmet erbabının, bu durumu takvim yılının ikinci yarısı girmeden, yani 30 Haziran 2019 tarihine kadar haber verilmesi halinde ikinci taksite isabet eden vergi tutarı, vergi dairesince terkin edilecektir. Ayrıca, aynı ay içinde işe başlayan ve yine aynı ay içinde işi terk eden diğer ücret sahipleri için vergi tarh edilmemesi gerekmektedir.

**Örnek 1:** Özel inşaatlarda çalışmak üzere 12.03.2019 tarihinde işe başlayan ve vergi dairesine giderek vergi karnesi alan diğer ücretli hizmet erbabının dönem gelir vergisi matrahı  $[(30.696,00 \times \%25) / 12] \times 9 = 5.755.50$  belirlenerek bu matrah üzerinden hesaplanan gelir vergisi  $(5.755.50 \times \%15) = 863.32$  TL iki taksit halinde (Mart/2019 ve Ağustos/2019) ödeyecektir.

**Örnek 2:** Basit usule tabi bir mükellefin yanında diğer ücretli olarak çalışan bir kişi Mart/2019 ayında vergisini tarh ettirdikten ve birinci taksit tutarını ödedikten sonra Mayıs/2019 ayında işi bırakması ve bu durumu Haziran ayında vergi dairesine bildirmesi durumunda ikinci taksitte isabet eden vergi

(Ağustos/2019 ayında ödenecek vergi) terkin edilecektir. Birinci taksimde isabet eden altı aylık verginin ise çalışılan aya isabet eden kısmı değil, birinci taksit tutarının tamamının ödenmesi gerekmektedir.

## 5. VERGİ KARNESİ ALMAYA MECBURİYETİ VE VERGİ DAİRESİNCE HESAPLANAN VERGİNİN VERGİ KARNESİNE YAZILMASI

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (T.C. Yasalar, 1961) 247 nci maddesine göre, Gelir Vergisi Kanunu'na (T.C. Yasalar, 1961) göre diğer ücret kapsamında vergilendirilenler vergi karnesi<sup>7</sup> almaya mecburdurlar. Aynı Kanun'un 248 inci maddesine göre; mükellef vergi karnelerinin kendileri tarafından yazılması gereken kısımlarını doldurduktan sonra, vergi bakımından durumlarını kayıt ve tescil ve karneye işaret ettirmek üzere, bunları bağlı oldukları vergi dairesine ibraz etmeleri, mükellefiyete müessir olacak değişiklikleri de yukarıdaki esaslara göre karneye işaret ettirmeleri gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 247 nci maddesinin 1 inci bendinde yazılı mükelleflerin (diğer ücret geliri elde edenlerin) doldurdıkları karneyi vergi dairesine ibraz etmeleri veya değişikliği karneye işaret ettirmeleri süresi, işe başladıkları veya değişikliğin vuku bulduğu tarihten başlayarak bir aydır. Vergi Usul Kanunu'nun 255 inci maddesine göre mükellefler bu kanuna göre aldıkları vergi karnelerini, işin devam ettiği, Gelir Vergisi Kanunu'na göre indirimlerle ilgili olarak bu indirimlerden faydalandıkları sürece muhafaza ederler. Bir başka ifade ile vergi karnesi almış bir kimsenin; Gelir Vergisi Kanunu'nun 2 nci maddesinde sayılı kazanç ve iratları elde ettiği ve sakatlık indiriminden yararlandığı sürece vergi karnesini saklaması gerekir. (Özyer, 2008) Diğer ücretli hizmet erbabının vergi karnesini, yasal defter ve belgelerde olduğu gibi beş yıl boyunca saklama mecburiyeti yoktur. İşin terki sırasında vergi dairesince vergi karnesinin iptal edilmesi gerekir.

Gelir Vergisi Kanunu'na göre ödenecek gelir vergisi, mükellefin ikametgahının bulunduğu vergi dairesince tarh edilerek vergi karnesine yazılır. Ancak diğer ücretlerde bu ücret sahiplerinin ikametgahlarının bulunduğu yerin vergi dairesince tarh edilmemişse, faaliyetlerini icra ettikleri yerin

<sup>7</sup> Vergi Karnesi: Ücretleri diğer ücretler usulünde saptanacak olan hizmet erbabı vergi karnesi almak zorundadır. Mükellefler, vergi karnelerinin kendileri tarafından yazılması gereken kısımlarını doldurduktan sonra vergi bakımından durumlarını kayıt ve tescil ve karneye işaret ettirmek üzere bağlı buldukları vergi dairesine ibraz ederler. Ücretleri bu usulde saptananların doldurdıkları karneyi vergi dairesine ibraz etmeleri veya içinde buldukları durum değişikliklerini karneye işaret ettirmelerinin süresi, işe başladıkları veya değişikliğin vuku bulduğu tarihten başlayarak bir aydır.

vergi dairesince tarh olunur. Diğer ücretlerde vergilendirme dönemi hizmetin ifa olduğu takvim yılıdır. Diğer ücretli hizmet erbabının ödeyeceği gelir vergisi, hizmetin ifa olduğu takvim yılının ikinci ayında, takvim yılı içinde işe başlanması halinde, işe başlama tarihinden itibaren bir ay içinde tarh edilir. Diğer ücret sahiplerinin tarh zamanlarının sona ermesinden önce memleketi terk etmesi halinde, memleketi terk tarihinden önce 15 gün içinde verginin tarh edilmesi gerekir. Diğer ücret sahipleri tarh zamanlarında, vergi karnelerini bağlı oldukları vergi dairelerine ibraz ederek vergilerini tarh ettirmeye mecburdurlar.

## **6. SÜRESİNDE TAHAKKUK ETTİRİLMEMEYEN VE SÜRESİNDE ÖDENMEYEN VERGİDEN KİM SORUMLUDUR**

Yukarıda belirtildiği üzere, diğer ücretlerde gelir vergisi hizmetin ifa olduğu takvim yılının ikinci ayında, takvim yılı içinde işe başlanması halinde ise işe başlama tarihinden itibaren bir ay içinde mükellefin ikametgahının bulunduğu vergi dairesince tarh edilerek vergi karnesine yazılması gerekir. Vergi Usul Kanunu'nun 251 inci maddesine göre, kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı ile götürü gider usulünü kabul eden gayrimenkul sermaye iradı sahipleri, yanlarında çalışan hizmet erbabının belirlenen süre içinde karne almalarını ve karnelerinde yazılı vergileri ödemelerini temin etmeye mecburdurlar. Dolayısıyla vergi karnesi almak, vergileri karneye işletmek ve vergileri ödemek diğer ücretlilerin görevi olmakla birlikte bu hususları takip etme görevi işverenlerine yüklenmiştir. Bu mecburiyete uyulmadığı takdirde;

-Zamanında karne almamış veya vergisini tarh ettirmemiş olan hizmet erbabının vergisi işveren adına tarh edilir ve vergi cezası da aynı işveren adına kesilerek işverene ihbarname ile tebliğ edilir ve ondan tahsil edilir.

-Vergi karnesini zamanında almış ve vergisini tarh ettirmiş olan hizmet erbabının zamanında ödenmemiş olan vergisi ve gecikme zammı da yanında çalıştığı tespit edilen işverenden tahsil edilir. (GİB, 2018) Ancak, işverenler ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere yani diğer ücretli hizmet erbabına yansıtabilirler.

## **7. DİĞER ÜCRETLER VE ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİ İLİŞKİSİ**

En az geçim indirimi vergide eşitlik ve adalet ilkelerini sağlamaya yönelik araçlardan birini teşkil etmektedir. En az geçim indirimi uygulaması, gerçek kişilerin şahsi ve ailevi durumları da göz önünde bulundurularak

ödeme güçlerine göre vergilendirilmelerine hizmet etmeyi amaçlamaktadır. Ancak asgari geçim indirimi uygulamasından, ücretleri gerçek usulde vergilendirilenler yararlanabilir. Bu bakımdan Gelir Vergisi Kanunu'nun 32 nci maddesi hükmüne göre ücretleri diğer ücret kapsamında vergilendirilen hizmet erbabı asgari geçim indiriminden yararlanamazlar.

## 8. DİĞER ÜCRETLER İÇİN YILLIK BEYANNAME VERİLİR Mİ?

Diğer ücretler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmez. Öte yandan, diğer ücret kapsamında vergilendirilen hizmet erbabı Muhtasar Beyannameye tabi işverenler nezdinde çalışmaya başlaması halinde, bu tarihten sonraki aylara ait olmak üzere peşin ödemiş oldukları vergiler gerçek ücretleri üzerinden hesaplanan vergilere mahsup edilir ve mahsubu yapılan miktar hizmet erbabının vergi karnesine işveren tarafından kaydedilir.

## 9. SONUÇ

Gelir Vergisi Kanunu'na (T.C. Yasalar, 1961) göre ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar (hizmet karşılığının mal olarak verilmesi) ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen (konut, araç sağlanması vb.) menfaatlerdir. Gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde etmiş oldukları ücret gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir Vergisi Kanunu'na göre, ücret gelirleri gerçek ücretler ve diğer ücretler olmak üzere iki usulde vergilendirilmektedir. Ücretler kural olarak gerçek usulde, safi değer üzerinden tarifede yazılı oranlara göre vergilendirilir. Safi ücrete, işveren tarafından para ve/veya ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından Gelir Vergisi Kanunu'nun (T.C. Yasalar, 1961) 63 üncü maddesinde yazılı indirimlerin bordro üzerinde yapılması suretiyle ulaşılır. Ancak kanun koyucu bazı hallerde gerçek usulde vergilendirmenin güç olacağı, vergilendirme, tarh gibi işlemler ile denetim için katlanılacak maliyetin toplanacak vergi ile başa baş veya daha az olacağı haller için daha basit bir yöntem öngörmüştür. Kanunda bu yöntemle vergilendirilecek ücretliler, “diğer ücretliler” olarak ifade edilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'na (T.C. Yasalar, 1961) göre, kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabının yanında çalışanlar; özel hizmetlerde çalışan şoförler; özel inşaatlarda çalıştırılan işçiler; gayrimenkul sermaye iradı sahibinin yanında çalışanlar; gerçek ücretlerinin tespitine imkân olmaması

sebebiyle, Danıştay'ın olumlu görüşü ile Maliye Bakanlığınca bu kapsama alınanların elde ettiği gelirler, diğer ücret kapsamında vergilendirilirler. Yukarıda sayılan kişilerin safi ücretleri takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 25'idir.

Diğer ücretler için yıllık beyanname verilmesine gerek yoktur. Ayrıca, başka gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de diğer ücretler beyannameye dâhil edilmeyecektir. Diğer ücretlerde gelir vergisi, hizmetin ifa edildiği takvim yılının ikinci ayında tarh edilir. Takvim yılı içerisinde işe başlanması durumunda ise bu tarihyat işe başlama tarihinden itibaren bir ay içerisinde gerçekleştirilir.

Diğer ücretlerin vergisinin ise;

-Öteden beri işe devam edenlerde, yıllık verginin yarısı 2 nci ayda, diğer yarısı 8 inci ayda,

-Takvim yılının birinci yarısı içinde işe başlayanlarda, yıllık verginin yarısı verginin karneye yazıldığı ayda, diğer yarısı takvim yılının 8. ayında,

-Takvim yılının ikinci yarısı içinde işe başlayanlarda, verginin karneye yazıldığı ayda ödenmesi gerekmektedir.

## KAYNAKÇA

Asgari Ücret Tespit Komisyonu (25.12.2018) 2018/1 sayılı karar

Atabey, Tuncel (2011). *Gelir Vergisi Rehberi* Ankara: Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını.

*Beyanname Düzenleme Kılavuzu* (2012). İstanbul:Hesap Uzmanları Derneği.

*Beyanname Düzenleme Rehberi* (2013). Ankara:Vergi Müfettişleri Derneği.

Biyan Özgür ve Yılmaz, Güneş(2012). Ücretlerin Vergilendirilmesine İlişkin Karşılaştırmalı Bir Öneri: Beyanname Yükümlülüğü, *Maliye Dergisi*, 162.

Maliye Bakanlığı (08.01.1965) 76 Seri No'lu *Gelir Vergisi Genel Tebliği* Ankara: Resmi Gazete (11901 sayılı)

Maliye Bakanlığı (31.12.2018) 305 Seri No'lu *Gelir Vergisi Genel Tebliği* Ankara : Resmi Gazete (30642 (3. Mükerrer) sayılı)

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (13.03.2012) B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 61-1022 sayılı sayılı *muktezası*. Ankara: Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı.

Özyer, Mehmet Ali(2008). *Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Ankara : Hesap Uzmanları Derneği

T.C. Yasalar (06.01.1961). *193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu*. Ankara: Resmi Gazete (10700 sayılı)

T.C. Yasalar (10.01.1961). *213 sayılı Vergi Usul Kanunu*. Ankara: Resmi Gazete (10703 sayılı)

T.C. Yasalar (18.10.1983). *2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu*. Ankara: Resmi Gazete (18195 sayılı)

Ücret Kazançları Vergi Rehberi 2018, Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı

Yıldız, A. Murat(2014) *Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi*, Ankara : Ankara SMMM Odası,

Yılmaz, Altan(2015). 2015 Yılında Elde Edilecek Diğer Ücret ve Gelirlerinin Vergilendirilmesi, *Maliye Postası*, Mart 2015.