



For the latest from BDO Turkey, follow us



Sirküler Tarihi : 27.01.2022  
Sirküler No : 2022/018

## ÜCRET GELİRLERİNİN ASGARI ÜCRETE İSABET EDEN KISMININ GELİR VERGİSİNDEN İSTİSNA EDİLMESİNE YÖNELİK USUL VE ESASLARI AÇIKLAYAN 319 SERİ NO'LU GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ YAYIMLANMIŞTIR

7349 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla, Gelir Vergisi Kanununun (GVK) 23 üncü maddesinin birinci fıkrasına (18) numaralı bent eklenmek suretiyle, hizmet erbabının, ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretlerinin gelir vergisinden istisna edilmesi sağlanmıştır.

Söz konusu yasal düzenlemeye ilişkin açıklamalarımız [2021/153 no.lu Sirkülerimizde](#) yapılmıştır.

Bu defa, 27/01/2022 tarihli ve 31732 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 319 Seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği ("Tebliğ") ile söz konusu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar açıklanmıştır.

İşbu Sirkülerimizde, Tebliğde yer verilen açıklamalar hakkında bilgi verilmekte ve uygulamaya ilişkin önemli gördüğümüz konular hakkında yorumlarımız paylaşılmaktadır. Açıklamada kolaylık olması açısından Sirkülerimizde Tebliğde yer verilen örnekler aynen kullanılmıştır.

### BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14  
Park Plaza Kat:4  
34398 Maslak/İstanbul  
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00  
Fax: +90 212 365 62 02  
e-mail: [bdo@bdo.com.tr](mailto:bdo@bdo.com.tr)  
[www.bdo.com.tr](http://www.bdo.com.tr)

*Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş. bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.*

*BDO International global ağıının toplam gelirleri 2021 yılında 11,8 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167'dan fazla ülkede bulunan 1.728 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dâhil dünya çapında 97.292 kişi çalışmaktadır.*

*Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayının, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.*

## 1. YASAL DÜZENLEME

7349 sayılı Kanununun 2 inci maddesiyle, GVK'nın 23 üncü maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki bent eklenmiştir:

*“18. Hizmet erbabının, ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretleri (Şu kadar ki, istisnayı aşan ücret gelirinun vergilendirilmesinde verginin hesaplanacağı gelir dilim tutarları ve oranları, istisna kapsamındaki tutarlar da dikkate alınarak belirlenir. Ödenecek vergi tutarı, bu suretle bulunan vergi tutarının içinde istisna tutara isabet eden kısım düşülmek suretiyle hesaplanır. İstisna nedeniyle alınmayacak olan vergi ilgili ayda aylık asgari ücret üzerinden hesaplanması gereken vergiyi aşamaz. Birden fazla işverenden ücret alanlarda bu istisna sadece en yüksek olan ücrete uygulanır.)”*

## 2. İSTİSNANIN KAPSAMI VE UYGULAMASI

1/1/2022 tarihinden itibaren yapılan ücret ödemelerine uygulanmak üzere, hizmet erbabının ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretleri gelir vergisinden istisna tutulacaktır.

İstisnayı aşan ücret gelirinun vergilendirilmesinde, hizmet erbabının ilgili aydaki gelirinun ilişkin verginin hesaplanacağı gelir dilim tutarları ve oranları, istisna kapsamındaki tutarlar da dikkate alınarak belirlenecektir. Ancak istisna nedeniyle alınmayacak olan vergi, ilgili ayda aylık asgari ücret üzerinden hesaplanması gereken vergiyi aşmayacaktır.

Hizmet erbabının birden fazla işverenden ücret alması halinde istisna sadece en yüksek olan ücrete uygulanacaktır.

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde, maaş ödemesinin yanı sıra aynı dönemde yapılan ve ücret olarak değerlendirilen prim, ikramiye, huzur hakkı, mesai ücreti, döner sermaye ücreti, ek ders ücreti gibi ödemeler de dikkate alınmak suretiyle kümülatif matrah esas alınarak vergilendirme yapılmaktadır. İlgili dönemlerde uygulanan indirim ve istisnalar bu ödemelerin toplamına bir kez uygulanmaktadır. **Dolayısıyla ilgili ayda yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerin toplamına anılan istisnanın bir kez uygulanması gerekmektedir.**

Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddenin üçüncü fıkrasında belirtilen ücret sayılan ödemeler de kapsama girmektedir. **Dolayısıyla, yönetim ve denetim kurulu üyelerine ödenen huzur hakkı, bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine, sporculara yapılan ödemeler gibi ücret sayılan ödemelerin vergilendirilmesinde, söz konusu istisnanın uygulanması mümkündür.**

Yapılan düzenleme ile 1/1/2022 tarihinden itibaren Kanunun 32 nci maddesinde düzenlemiş bulunan asgari geçim indirimi uygulaması kaldırıldığından bu tarihten itibaren yapılan ücret ödemelerinde asgari geçim indirimi uygulanmayacaktır.

### 3. ASGARİ ÜCRETİ OLARAK ÇALIŞANLARDA VERGİ İSTİSNASI

#### 3.1. Sadece Asgari Ücret Kadar Brüt Gelir Elde Edilmesi

17/12/2021 tarihli ve 31692 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Asgari Ücret Tespit Komisyonu Kararıyla 2022 yılında uygulanacak günlük asgari ücret 166,80 TL olarak belirlenmiştir. Buna göre, aylık brüt asgari ücret 5.004,00.-TL olarak hesaplanmaktadır. Halihazırda işçi sosyal güvenlik primi %14 ve işsizlik primi %1 oranında uygulanmaktadır.

Hizmet erbabının ücret gelirinin, ilgili ayda geçerli olan asgari ücretin brüt tutarı (5.004,00.-TL) kadar olması halinde, brüt tutardan, işçi sosyal güvenlik kurumu primi (700,56.-TL) ve işsizlik sigorta primi kesintisi (50,04.-TL) yapılacak, gelir vergisi ve damga vergisi kesintisi yapılmayacaktır.

*Tebliğ Örnek 1: İşveren (A)’nın işyerinde asgari ücretli olarak çalışan Bay (B)’nin, 2022 yılı için brüt ücreti 5.004 TL’dir. Bay (B)’ye bu ücreti dışında, mesai, sosyal yardım, prim ve benzeri başkaca bir ödeme yapılmamaktadır.*

*Bay (B)’ye 2022 yılının ilgili aylarında yapılacak net ücret ödemesi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.*

AYLAR	BRÜT ÜCRET (TL)	SİGORTA PRİMİ (TL)	MATRAH (TL)	İSTİSNA MATRAH (TL)	HESAPLANAN GELİR VERGİSİ (TL)	HESAPLANAN DAMGA VERGİSİ (TL)	NET ÜCRET (TL)
	(a)	(b) (ax%15)	(c) (a-b)	(d)	(e)	(f)	(g) (c-e-f)
Ocak	5.004,00	750,60	4.253,40	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Şubat	5.004,00	750,60	4.253,40	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Mart	5.004,00	750,60	4.253,40	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Nisan	5.004,00	750,60	4.253,40	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Mayıs	5.004,00	750,60	4.253,40	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Haziran	5.004,00	750,60	4.253,40	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Temmuz	5.004,00	750,60	4.253,40	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Ağustos	5.004,00	750,60	4.253,40	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Eylül	5.004,00	750,60	4.253,40	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Ekim	5.004,00	750,60	4.253,40	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Kasım	5.004,00	750,60	4.253,40	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Aralık	5.004,00	750,60	4.253,40	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
<b>TOPLAM</b>	<b>60.048,00</b>	<b>9.007,20</b>	<b>51.040,80</b>	<b>51.040,80</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>51.040,80</b>

Öte yandan, GVK'nın 63 üncü maddesine göre, ücretlerin vergiye tabi safi tutarının tespitinde sosyal sigorta primlerine ilaveten belli şartlarla ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortası primleri ile şahıs sigorta primleri ve çalışan tarafından ödenen sendika aidatları da ücret matrahından indirim konusu yapılabilmektedir. Yine GVK'nın 31 inci maddesinde çalışma gücünü belli oranda kaybetmiş bulunan hizmet erbabına engellilik derecelerine göre belli maktu tutarlardaki engellilik indiriminin ücret matrahından indirilmesine izin verilmektedir.

Getirilen düzenlemede, gelir vergisi istisnası işçi sosyal sigorta primleri indirimi sonrası tutar esas alınarak belirlendiğinden, asgari ücretlilerde bu indirimlerin yapılabilmesi mümkün olmayacaktır. Dolayısıyla, asgari ücretliler söz konusu ödemeleri ve engellilik durumları nedeniyle ilave bir desteğe hak kazanamayacaklardır.

### 3.2. Asgari Ücrete Ek Olarak Mesai Ücreti, Sosyal Yardım, İkramiye Gibi Ücret Sayılan Ek Gelirler Elde Edilmesi

Hizmet erbabının asgari ücretiyle birlikte mesai ücreti, sosyal yardım, ikramiye gibi ücret sayılan gelirler elde etmesi durumunda ise toplam ücret gelirinin; ilgili ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan kısmı gelir vergisinden istisna olacak, bu tutarı aşan kısım vergilendirilecektir. İstisna tutarını aşan kısmın vergilendirilmesinde, istisna kapsamında olan matrah da dikkate alınarak vergi tarifesinin uygulanacak dilim ve vergi oranı belirlenecektir. İstisna suretiyle sağlanan menfaat asgari ücretin ilgili ayda hesaplanan vergisini geçemeyecektir.

**Tebliğ Örnek 2: İşveren (C)'nin işyerinde asgari ücretli olarak çalışan Bayan (D)'nin, 2022 yılı için brüt ücreti 5.004 TL'dir. Bayan (D)'ye bu ücreti dışında, aylık mesai ve sosyal yardım olarak da 996 TL ödeme yapılmaktadır.**

**Bayan (D)'ye 2022 yılının ilgili aylarında yapılacak net ücret ödemesi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.**

AYLAR	BRÜT ÜCRET (TL)	SİGORTA PRİMİ (TL)	MATRAH (TL)	KÜMÜLATİF MATRAH (TL)	HESAPLANAN GELİR VERGİSİ (TL)	ASGARI ÜCRETİN KÜMÜLATİF MATRAHI (TL)	ASGARI ÜCRETİN VERGİSİ (TL)	İSTİSNA MATRAH (TL)	KESİLECEK GELİR VERGİSİ (TL)	KESİLECEK DAMGA VERGİSİ (TL)	NET ÜCRET (TL)
	(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f)	(g)	(h)	(i)	(i)	(j)
		(aX%15)	(a-b)		(dx%15,%20-önceki ayların vergisi)		(fx%15,%20-önceki ayların vergisi)		(e-g)	(a-5.004)x0,00759	(c-i)
Ocak	6.000,00	900,00	5.100,00	5.100,00	765,00	4.253,40	638,01	4.253,40	126,99	7,56	4.965,45
Şubat	6.000,00	900,00	5.100,00	10.200,00	765,00	8.506,80	638,01	4.253,40	126,99	7,56	4.965,45
Mart	6.000,00	900,00	5.100,00	15.300,00	765,00	12.760,20	638,01	4.253,40	126,99	7,56	4.965,45
Nisan	6.000,00	900,00	5.100,00	20.400,00	765,00	17.013,60	638,01	4.253,40	126,99	7,56	4.965,45
Mayıs	6.000,00	900,00	5.100,00	25.500,00	765,00	21.267,00	638,01	4.253,40	126,99	7,56	4.965,45
Haziran	6.000,00	900,00	5.100,00	30.600,00	765,00	25.520,40	638,01	4.253,40	126,99	7,56	4.965,45
Temmuz	6.000,00	900,00	5.100,00	35.700,00	950,00	29.773,80	638,01	4.253,40	311,99	7,56	4.780,45
Ağustos	6.000,00	900,00	5.100,00	40.800,00	1.020,00	34.027,20	739,37	4.253,40	280,63	7,56	4.811,81
Eylül	6.000,00	900,00	5.100,00	45.900,00	1.020,00	38.280,60	850,68	4.253,40	169,32	7,56	4.923,12
Ekim	6.000,00	900,00	5.100,00	51.000,00	1.020,00	42.534,00	850,68	4.253,40	169,32	7,56	4.923,12
Kasım	6.000,00	900,00	5.100,00	56.100,00	1.020,00	46.787,40	850,68	4.253,40	169,32	7,56	4.923,12
Aralık	6.000,00	900,00	5.100,00	61.200,00	1.020,00	51.040,80	850,68	4.253,40	169,32	7,56	4.923,12
<b>TOPLAM</b>	<b>72.000,00</b>	<b>10.800,00</b>	<b>61.200,00</b>	<b>61.200,00</b>	<b>10.640,00</b>	<b>51.040,80</b>	<b>8.608,16</b>	<b>51.040,80</b>	<b>2.031,84</b>	<b>90,72</b>	<b>59.077,44</b>

**Tebliğ Örnek 3:** İşveren (E)'nin işyerinde asgari ücretli olarak çalışan Bayan (F)'nin, 2022 yılı için brüt ücreti 5.004 TL'dir. Bayan (F)'ye bu ücreti dışında, Ocak ve Temmuz aylarında 10.000 TL ikramiye ödemesi yapılmaktadır.

Bayan (F)'ye 2022 yılının ilgili aylarında yapılacak net ücret ödemesi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

AYLAR	BRÜT ÜCRET (TL)	SİGORTA PRİMİ (TL)	MATRAH (TL)	KÜMÜLATİF MATRAH (TL)	HESAPLANAN GELİR VERGİSİ (TL)	ASGARI ÜCRETİN KÜMÜLATİF MATRAHI (TL)	ASGARI ÜCRETİN VERGİSİ (TL)	İSTİSNA MATRAH (TL)	KESİLECEK GELİR VERGİSİ (TL)	KESİLECEK DAMGA VERGİSİ (TL)	NET ÜCRET (TL)
	(a)	(b) (ax%15)	(c) (a-b)	(d)	(e) (dx%15,%20-önceki ayların vergisi)	(f)	(g) (fx%15,%20-önceki ayların vergisi)	(h)	(i) (e-g)	(j) (a-5.004)x0,00759	(j) (c-i)
Ocak	15.004,00	2.250,60	12.753,40	12.753,40	1.913,01	4.253,40	638,01	4.253,40	1.275,00	75,90	11.402,50
Şubat	5.004,00	750,60	4.253,40	17.006,80	638,01	8.506,80	638,01	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Mart	5.004,00	750,60	4.253,40	21.260,20	638,01	12.760,20	638,01	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Nisan	5.004,00	750,60	4.253,40	25.513,60	638,01	17.013,60	638,01	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Mayıs	5.004,00	750,60	4.253,40	29.767,00	638,01	21.267,00	638,01	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Haziran	5.004,00	750,60	4.253,40	34.020,40	739,03	25.520,40	638,01	4.253,40	101,02	0,00	4.152,38
Temmuz	15.004,00	2.250,60	12.753,40	46.773,80	2.550,68	29.773,80	638,01	4.253,40	1.912,67	75,90	10.764,83
Ağustos	5.004,00	750,60	4.253,40	51.027,20	850,68	34.027,20	739,37	4.253,40	111,31	0,00	4.142,09
Eylül	5.004,00	750,60	4.253,40	55.280,60	850,68	38.280,60	850,68	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Ekim	5.004,00	750,60	4.253,40	59.534,00	850,68	42.534,00	850,68	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Kasım	5.004,00	750,60	4.253,40	63.787,40	850,68	46.787,40	850,68	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Aralık	5.004,00	750,60	4.253,40	68.040,80	850,68	51.040,80	850,68	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
<b>TOPLAM</b>	<b>80.048,00</b>	<b>12.007,20</b>	<b>68.040,80</b>	<b>68.040,80</b>	<b>12.008,16</b>	<b>51.040,80</b>	<b>8.608,16</b>	<b>51.040,80</b>	<b>3.400,00</b>	<b>151,80</b>	<b>64.489,00</b>

Görüleceği üzere, Tebliğde yer verilen yukarıdaki örnekte, asgari ücretle çalışan Bayan (F)'nin net ücreti Haziran ve Ağustos aylarında, asgari ücretin net tutarı olan 4.253,40 TL'nin altına düşmektedir. Bunun nedeni, Bayan (F)'ye Ocak ve Temmuz aylarında yapılan ikramiye ödemesi nedeniyle, kümülatif ücretinin istisna hesabında dikkate alınan asgari ücretten daha önceki aylarda %20'lik gelir vergisi dilimine girmiş olmasıdır.

Asgari ücret, Asgari Ücret Tespit Komisyonu tarafından günlük brüt tutar olarak belirlenmektedir. Dolayısıyla, işverenler tarafından hizmet erbabına ödenen ücretlerin brüt tutarı asgari ücretin brüt tutarından daha düşük olamayacaktır. Ancak hizmet erbabına ödenen net ücretin gelir vergisi tarifesi nedeniyle net asgari ücretin altında kalmasını engelleyen yasal bir mevzuat halihazırda bulunmamaktadır.

Kaldı ki, ikramiye, tazminat ve prim gibi mutata olmayan ödemeler nedeniyle ücretlinin net ücretinin bazı aylarda aylık net asgari ücretin altına düşmesi yeni bir durum değildir. Asgari geçim indirimi döneminde de söz konusu durum yaşanmıştır. 303 Seri No.lu GVK Tebliğinin 14/7 maddesinde, "Hizmet erbabına yapılan ve ücret olarak kabul edilen tazminat ve prim gibi mutata olmayan ödemeler, esas itibarıyla yıllık bazda ücretlinin gelirini artırdığından, bu ödemeler nedeniyle üst dilime girilmesi nedeniyle aylık net ücretin düştüğünden söz edilemeyecek ve ilave asgari geçim indirimi uygulanmayacaktır." açıklaması yapılmış ve konuyla ilgili ayrıca bir örneğe (örnek-16) yer



verilmiştir. Dolayısıyla, İdare buradaki değerlendirmesini yıllık bazda yapmakta ve tazminat ve prim gibi ödemelerin ücretlinin gelirini artırması nedeniyle aslında fiilen asgari ücretin altında bir ücret elde edilmediğini değerlendirmektedir.

### 3.3. Asgari Ücretlinin Sosyal Güvenlik Destek Primi Ödemesi

Getirilen istisna, ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretleri ile sınırlıdır. Dolayısıyla, ücretli tarafından fiilen ödenen sosyal güvenlik primi tutarı farklı olsa dahi istisna tutarı değişmemektedir. İstisna tutarı ödenen prim tutarından bağımsız olarak herhalükarda 2022 yılı için 4.253,40.-TL'dir.

Dolayısıyla, 31/5/2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununa tabi sigortalı olarak sosyal güvenlik destek primi ödemek suretiyle yeniden çalışmaya başlayan hizmet erbabının ödeyeceği sosyal güvenlik destek primi işçi payının % 7,5 olması istisna tutarını değiştirmeyecektir.

**Tebliğ Örnek 4:** Bay (G), emekli olduktan sonra işveren (H)'nin yanında asgari ücretle çalışmaya başlamıştır. Bay (G)'nin ücretinden %7,5 oranında sosyal güvenlik destek primi kesilmektedir.

Bay (G)'ye 2022 yılının ilgili aylarında yapılacak net ücret ödemesi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

AYLAR	BRÜT ÜCRET (TL)	SOSYAL GÜVENLİK DESTEK PRİMİ (TL)	MATRAH (TL)	KÜMÜLATİF MATRAH (TL)	HESAPLANAN GELİR VERGİSİ (TL)	ASGARİ ÜCRETİN KÜMÜLATİF MATRAHI (TL)	ASGARİ ÜCRETİN VERGİSİ (TL)	İSTISNA MATRAH (TL)	KESİLECEK GELİR VERGİSİ (TL)	KESİLECEK DAMGA VERGİSİ (TL)	NET ÜCRET (TL)
	(a)	(b) (aX%7,5)	(c) (a-b)	(d)	(e) (dx%15,%20-önceki ayların vergisi)	(f)	(g) (fx%15,%20-önceki ayların vergisi)	(h)	(i) (e-g)	(j) (a-5.004)x0,00759	(j) (c-i)
Ocak	5.004,00	375,30	4.628,70	4.628,70	694,31	4.253,40	638,01	4.253,40	56,30	0,00	4.572,41
Şubat	5.004,00	375,30	4.628,70	9.257,40	694,31	8.506,80	638,01	4.253,40	56,30	0,00	4.572,41
Mart	5.004,00	375,30	4.628,70	13.886,10	694,31	12.760,20	638,01	4.253,40	56,29	0,00	4.572,41
Nisan	5.004,00	375,30	4.628,70	18.514,80	694,31	17.013,60	638,01	4.253,40	56,30	0,00	4.572,41
Mayıs	5.004,00	375,30	4.628,70	23.143,50	694,31	21.267,00	638,01	4.253,40	56,30	0,00	4.572,41
Haziran	5.004,00	375,30	4.628,70	27.772,20	694,31	25.520,40	638,01	4.253,40	56,30	0,00	4.572,41
Temmuz	5.004,00	375,30	4.628,70	32.400,90	714,35	29.773,80	638,01	4.253,40	76,34	0,00	4.552,36
Ağustos	5.004,00	375,30	4.628,70	37.029,60	925,74	34.027,20	739,37	4.253,40	186,37	0,00	4.442,33
Eylül	5.004,00	375,30	4.628,70	41.658,30	925,74	38.280,60	850,68	4.253,40	75,06	0,00	4.553,64
Ekim	5.004,00	375,30	4.628,70	46.287,00	925,74	42.534,00	850,68	4.253,40	75,06	0,00	4.553,64
Kasım	5.004,00	375,30	4.628,70	50.915,70	925,74	46.787,40	850,68	4.253,40	75,06	0,00	4.553,64
Aralık	5.004,00	375,30	4.628,70	55.544,40	925,74	51.040,80	850,68	4.253,40	75,06	0,00	4.553,64
<b>TOPLAM</b>	<b>60.048,00</b>	<b>4.503,60</b>	<b>55.544,40</b>	<b>55.544,40</b>	<b>9.508,88</b>	<b>51.040,80</b>	<b>8.608,16</b>	<b>51.040,80</b>	<b>900,72</b>	<b>0,00</b>	<b>54.643,68</b>

#### 4. ASGARI ÜCRETİN ÜZERİNDE ÜCRET GELİRİ ELDE EDENLERDE GELİR VERGİSİ İSTİSNASI

##### 4.1. Tam Zamanlı Çalışması

Hizmet erbabının asgari ücretin üzerinde ücret geliri elde etmesi halinde, elde ettiği ücret ve ücret sayılan gelirlerinden GVK'nın 31 ve 63 üncü maddesinde yer alan indirimler düşülecek ve varsa GVK'nın 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendi hariç 23 ve müteakip maddelerinde düzenlenen istisna kapsamındaki ücret ödemeleri gelir vergisi matrahına dahil edilmeyecektir.

Bu şekilde belirlenen gelir vergisi matrahına gelir vergisi tarifesi uygulanarak vergi hesaplanacaktır. Bu suretle hesaplanan vergiden istisna tutara isabet eden vergi düşülmek suretiyle ödenecek vergi belirlenecektir. Bu istisna suretiyle sağlanan menfaat asgari ücretin ilgili ayda hesaplanan vergisini geçemeyecektir.

**Tebliğ Örnek 6:** İşveren (J)'nin işyerinde çalışan Bayan (K)'nin, 2022 yılı için brüt ücreti 9.000 TL'dir. İşveren (J), ayrıca, Bayan (K)'ye çalıştığı her bir gün için yemek hizmetinde kullanılmak üzere yemek kartına günlük 34 TL, ulaşım hizmetinde kullanılmak üzere ulaşım kartına günlük 17 TL yüklemekte, çocuğunu gönderdiği özel kreş için de kreş işletmesine 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (16) numaralı bendi kapsamında 1.000 TL ödeme yapmaktadır.

Bayan (K)'nin kendi adına ödediği 500 TL şahıs sigorta primi ödemesi bulunmaktadır. Bayan (K), 3. derece (2022 yılı için 500 TL) engelli vergi indiriminden faydalanmaktadır.

Bayan (K)'ye 2022 yılı ilgili aylarda yapılacak net ücret ödemesi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

AYLAR	BRÜT ÜCRET* (TL)	SİGORTA PRİMİ** (TL)	YEMEK, ULAŞIM VE KREŞ İSTİSNASI (TL)	ŞAHİS SİGORTA PRİMİ VE ENGELLİLİK İNDİRİMİ (TL)	MATRAH (TL)	KÜMÜLATİF MATRAH (TL)	HESAPLANAN GELİR VERGİSİ (TL)	ASGARI ÜCRETİN KÜMÜLATİF MATRAHI (TL)	ASGARI ÜCRETİN VERGİSİ (TL)	İSTİSNAMA MATRAH (TL)	KESİLECEK GELİR VERGİSİ (TL)	KESİLECEK DAMGA VERGİSİ (TL)	NET ÜCRET (TL)
	(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f)	(g)	(h)	(i)	(j)	(k)	(l)	(a-b-j-k)
Ocak	11.122,00	1.350,00	2.122,00	1.000,00	6.650,00	6.650,00	997,50	4.253,40	638,01	4.253,40	359,49	30,33	9.382,18
Şubat	11.122,00	1.350,00	2.122,00	1.000,00	6.650,00	13.300,00	997,50	8.506,80	638,01	4.253,40	359,49	30,33	9.382,18
Mart	11.122,00	1.350,00	2.122,00	1.000,00	6.650,00	19.950,00	997,50	12.760,20	638,01	4.253,40	359,49	30,33	9.382,18
Nisan	11.122,00	1.350,00	2.122,00	1.000,00	6.650,00	26.600,00	997,50	17.013,60	638,01	4.253,40	359,49	30,33	9.382,18
Mayıs	11.122,00	1.350,00	2.122,00	1.000,00	6.650,00	33.250,00	1.060,00	21.267,00	638,01	4.253,40	421,99	30,33	9.319,68
Haziran	11.122,00	1.350,00	2.122,00	1.000,00	6.650,00	39.900,00	1.330,00	25.520,40	638,01	4.253,40	691,99	30,33	9.049,68
Temmuz	11.122,00	1.350,00	2.122,00	1.000,00	6.650,00	46.550,00	1.330,00	29.773,80	638,01	4.253,40	691,99	30,33	9.049,68
Ağustos	11.122,00	1.350,00	2.122,00	1.000,00	6.650,00	53.200,00	1.330,00	34.027,20	739,37	4.253,40	590,63	30,33	9.151,04
Eylül	11.122,00	1.350,00	2.122,00	1.000,00	6.650,00	59.850,00	1.330,00	38.280,60	850,68	4.253,40	479,32	30,33	9.252,35
Ekim	11.122,00	1.350,00	2.122,00	1.000,00	6.650,00	66.500,00	1.330,00	42.534,00	850,68	4.253,40	479,32	30,33	9.252,35
Kasım	11.122,00	1.350,00	2.122,00	1.000,00	6.650,00	73.150,00	1.550,50	46.787,40	850,68	4.253,40	699,82	30,33	9.041,85
Aralık	11.122,00	1.350,00	2.122,00	1.000,00	6.650,00	79.800,00	1.795,50	51.040,80	850,68	4.253,40	944,82	30,33	8.796,85
<b>TOPLAM</b>	<b>133.464,00</b>	<b>16.200,00</b>	<b>25.464,00</b>	<b>12.000,00</b>	<b>79.800,00</b>	<b>79.800,00</b>	<b>15.046,00</b>	<b>51.040,80</b>	<b>8.608,16</b>	<b>51.040,80</b>	<b>6.437,84</b>	<b>363,96</b>	<b>110.462,20</b>

\* Brüt ücret; 9.000 TL ücret, 22 çalışma günü karşılığı; (17x22=) 374 TL ulaşım ücreti ve (34x22=) 748 TL yemek ücreti ile 1.000 TL kreş ödemesi toplamından oluşmaktadır.

\*\* Sigorta primi 9.000 TL brüt ücret üzerinden hesaplanmıştır.

#### 4.2. Yarı Zamanlı (Part-Time) veya Ay İçerisinde Kıst Süreli Olarak Çalışılması

Tam zamanlı çalışmayan hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri ile yeni işe başlayan ve işten ayrılan hizmet erbabına yapılan kıst ücret ödemelerine **istisna tam olarak uygulanacaktır.**

**Tebliğ Örnek 7: Bay (L) 10.000 TL brüt ücret ile 16 Eylül 2022 tarihinde, işveren (M)'nin işyerinde çalışmaya başlamıştır.**

**Bay (L)'ye 2022 yılının ilgili aylarında yapılacak net ücret ödemesi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.**

AYLAR	BRÜT ÜCRET (TL)	SİGORTA PRİMİ (TL)	MATRAH (TL)	KÜMÜLATİF MATRAH (TL)	HESAPLANAN GELİR VERGİSİ (TL)	ASGARİ ÜCRETİN KÜMÜLATİF MATRAHI (TL)	ASGARİ ÜCRETİN VERGİSİ (TL)	İSTİSNA MATRAH (TL)	KESİLECEK GELİR VERGİSİ (TL)	KESİLECEK DAMGA VERGİSİ (TL)	NET ÜCRET (TL)
	(a)	(b) (ax%15)	(c) (a-b)	(d)	(e) (dx%15)	(f)	(g) (fx%15,%20)	(h)	(i) (e-g)	(j) (a-5.004)x0,00759	(j) (c+i)
Eylül	5.000,00	750,00	4.250,00	4.250,00	637,50	4.253,40	638,01	4.253,40	0,00	0	4.250,00
Ekim	10.000,00	1.500,00	8.500,00	12.750,00	1.275,00	8.506,80	638,01	4.253,40	636,99	37,92	7.825,09
Kasım	10.000,00	1.500,00	8.500,00	21.250,00	1.275,00	12.760,20	638,01	4.253,40	636,99	37,92	7.825,09
Aralık	10.000,00	1.500,00	8.500,00	29.750,00	1.275,00	17.013,60	638,01	4.253,40	636,99	37,92	7.825,09
<b>TOPLAM</b>	<b>35.000,00</b>	<b>5.250,00</b>	<b>29.750,00</b>	<b>29.750,00</b>	<b>4.462,50</b>	<b>17.013,60</b>	<b>2.552,04</b>	<b>17.013,60</b>	<b>1.910,97</b>	<b>113,76</b>	<b>27.725,27</b>

**Tebliğ Örnek 9: İşveren (Ö)'nün işyerinde aylık 15 gün çalışan Bayan (P)'ye bu çalışması karşılığı aylık brüt 5.500 TL ödenmektedir.**

**Bayan (P)'ye 2022 yılının ilgili aylarında yapılacak net ücret ödemesi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.**

AYLAR	BRÜT ÜCRET (TL)	SİGORTA PRİMİ (TL)	MATRAH (TL)	KÜMÜLATİF MATRAH (TL)	HESAPLANAN GELİR VERGİSİ (TL)	ASGARİ ÜCRETİN KÜMÜLATİF MATRAHI (TL)	ASGARİ ÜCRETİN VERGİSİ (TL)	İSTİSNA MATRAH (TL)	KESİLECEK GELİR VERGİSİ (TL)	KESİLECEK DAMGA VERGİSİ (TL)	NET ÜCRET (TL)
	(a)	(b) (ax%15)	(c) (a-b)	(d)	(e) (dx%15,%20-önceki ayların vergisi)	(f)	(g) (fx%15,%20-önceki ayların vergisi)	(h)	(i) (e-g)	(j) (a-5.004)x0,00759	(j) (c+i)
Ocak	5.500,00	825,00	4.675,00	4.675,00	701,25	4.253,40	638,01	4.253,40	63,24	3,76	4.608,00
Şubat	5.500,00	825,00	4.675,00	9.350,00	701,25	8.506,80	638,01	4.253,40	63,24	3,76	4.608,00
Mart	5.500,00	825,00	4.675,00	14.025,00	701,25	12.760,20	638,01	4.253,40	63,24	3,76	4.608,00
Nisan	5.500,00	825,00	4.675,00	18.700,00	701,25	17.013,60	638,01	4.253,40	63,24	3,76	4.608,00
Mayıs	5.500,00	825,00	4.675,00	23.375,00	701,25	21.267,00	638,01	4.253,40	63,24	3,76	4.608,00
Haziran	5.500,00	825,00	4.675,00	28.050,00	701,25	25.520,40	638,01	4.253,40	63,24	3,76	4.608,00
Temmuz	5.500,00	825,00	4.675,00	32.725,00	737,50	29.773,80	638,01	4.253,40	99,49	3,76	4.571,75
Ağustos	5.500,00	825,00	4.675,00	37.400,00	935,00	34.027,20	739,37	4.253,40	195,63	3,76	4.475,61
Eylül	5.500,00	825,00	4.675,00	42.075,00	935,00	38.280,60	850,68	4.253,40	84,32	3,76	4.586,92
Ekim	5.500,00	825,00	4.675,00	46.750,00	935,00	42.534,00	850,68	4.253,40	84,32	3,76	4.586,92
Kasım	5.500,00	825,00	4.675,00	51.425,00	935,00	46.787,40	850,68	4.253,40	84,32	3,76	4.586,92
Aralık	5.500,00	825,00	4.675,00	56.100,00	935,00	51.040,80	850,68	4.253,40	84,32	3,76	4.586,92
<b>TOPLAM</b>	<b>66.000,00</b>	<b>9.900,00</b>	<b>56.100,00</b>	<b>56.100,00</b>	<b>9.620,00</b>	<b>51.040,80</b>	<b>8.608,16</b>	<b>51.040,80</b>	<b>1.011,84</b>	<b>45,18</b>	<b>55.042,98</b>



## 5. **BİRDEN FAZLA İŞVERENDEN ÜCRET ALINMASI DURUMUNDA İSTİSNANIN UYGULANMASI**

Aynı zamanda birden fazla işverenden ücret alınması halinde, istisna uygulaması, sadece en yüksek ücretin elde edildiği işveren tarafından gerçekleştirilecektir. Kanun metninde yer alan bu düzenlemeye aynen Tebliğde de yer verilmiştir.

İşverenlerin, çalışanlarının başka işverenler nezdinde de çalışıp çalışmadığını veya kendisinin mi yoksa diğer işverenin mi daha yüksek ücret ödediğini bilmesi mümkün değildir. **Bu nedenle, Tebliğde en yüksek ücret alınan işverene bu durumu bildirme yükümlüğünün hizmet erbabına ait olduğuna yönelik bir açıklamaya yer verilmiştir.**

Birden fazla işverenden aynı tutarda ücret alındığı durumda ise, istisnayı uygulayacak olan işvereni hizmet erbabı serbestçe kendisi belirleyecektir.

Bizce böyle bir belirlemenin kanunda yapılmasına gerek bulunmamaktaydı. Çünkü, en yüksek ücret alınan işverenin hangisi olduğu uygulamada her zaman kolayca tespit edilememektedir. Fazla mesai, ikramiye, tazminat vs ödemeler nedeniyle bazı aylarda örneğin (A) işvereni, bazı aylarda ise (B) işvereni daha yüksek ücret ödeyebilmektedir. Dolayısıyla, bu yasal düzenleme nedeniyle ücretlinin her ay ücret durumunu takip etmesi ve en yüksek ücret aldığı işvereni değiştirirse bunu her değişiklikte işvereni bildirmesi gerekecek gibi bir sonuç ortaya çıkmaktadır. Veya bazı durumlarda ücretlinin kendisi dahi hangi işverenden daha yüksek ücret alacağını önceden bilemeyebilmektedir.

Öte yandan, asgari geçim indirimi uygulaması sırasında, GVK'nın 32 nci maddesinde böyle bir yasal belirleme yapılmamıştır. Asgari geçim indiriminin usul ve esaslarını düzenleyen 265 Seri No.lu GVK Tebliğinde aynen "*Aynı zamanda birden fazla işverenden ücret alınması halinde, asgari geçim indirimi uygulaması, en yüksek ücretin elde edildiği işveren tarafından gerçekleştirilecektir... En yüksek ücretin hangi işverenden alınacağını belli olmaması halinde, indirimden yararlanacağı işvereni ücretli kendisi belirleyecektir.*" açıklamasına yer verilmiştir.

Görüleceği üzere, asgari geçim indirimi döneminde, ücretlilere bir esneklik sağlanmışken, bu yeni düzenlemede böyle bir esneklik bulunmamaktadır. Bununla birlikte, uygulamada en yüksek ücret alınan işverenin sık değişebildiği veya bilinemediği durumlarda, mutad olarak en yüksek ücret geliri elde edilen işveren tarafından istisnanın uygulanmasının sağlanması bizce yeterlidir. Zira, hangi işveren tarafından uygulanırsa uygulansın, doğru olduğu müddetçe, istisnanın uygulanması bir vergi ziyasına neden olmayacaktır.

**Tebliğde istisnadan faydalanılan işverende, istisnanın tamamından faydalanılamaması durumunda kalan tutar için diğer işverende istisnadan faydalanılmasının mümkün olmadığı belirtilmiştir.** İstisna uygulamasının sadece en yüksek ücretin elde edildiği işveren tarafından gerçekleştirileceğinin açıkça kanunda belirtilmesi nedeniyle Tebliğ düzenlemesinin bu şekilde yapıldığı anlaşılmaktadır. Bununla birlikte, bu şekildeki bir uygulama ücretlilerin istisnadan eksik tutarda yararlanmalarına neden olabileceğinden bizce isabetli olmamıştır.

**Tebliğ Örnek 10:** Bay (R) iki ayrı işyerinde işveren (S) ve işveren (Ş)'nin yanında çalışmaktadır. İşveren (S)'den brüt 7.000 TL, işveren (Ş)'den ise brüt 3.000 TL ücret geliri elde etmektedir. Bay (R)'ye (S) işvereni tarafından ödenen ücrete istisna uygulanacak ve (Ş) işvereni tarafından ödenen ücrete ise istisna uygulanmayacaktır.

**Tebliğ Örnek 11:** Bayan (T) iki ayrı işverenin yanında çalışmaktadır. İşveren (U)'dan brüt 4.000 TL ve işveren (Ü)'den brüt 4.000 TL ücret geliri elde etmektedir. Bayan (T), (U) işvereninden istisna uygulamasını talep etmiştir. Bayan (T)'ye sadece (U) işvereni tarafından ödenen ücrete istisna uygulanacak olup, (Ü) işvereni tarafından ödenen ücrete ise istisna uygulanmayacaktır.

## **6. TEŞVİK VE İSTİSNA KAPSAMINDAKİ ÜCRET ÖDEMELERİNDE İSTİSNANIN UYGULANMASI**

### **6.1. Tüm Ücretin Başka Kanunlar Gereğince İstisna Olması Halindeki Uygulama**

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 ücretlere GVK 23/18 maddesi uyarınca ayrıca istisna uygulanması söz konusu değildir.

Diğer kanunlarda yer alan benzer istisnalar için de aynı uygulama yapılacaktır.

### **6.2. Tahakkuktan Terkin Suretiyle Uygulanan Teşviklerdeki İstisna Uygulaması**

Hatırlanacağı üzere;

- 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesi uyarınca bölgede imalat faaliyetlerinde çalışan personele ödenen ücretleri üzerinden,
- 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2 nci maddesine göre Ar-Ge, tasarım ve destek personeline ödenen ücretleri üzerinden,
- 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasına

göre, Ar-Ge, tasarım ve destek personeline ödenen ücretleri üzerinden,

- 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununun geçici 21 inci maddesine göre, ilgili yılda uygulanan asgarî ücretin aylık brüt tutarının prim ödeme gün sayısına isabet eden tutarı üzerinden,

hesaplanan gelir vergisinin asgarî geçim indirimi uygulandıktan sonra kalan kısmı, verilecek muhtasar ve prim hizmet beyannamesi üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilmektedir.

**Tebliğde yapılan açıklamalara göre; GVK 23/18 maddesiyle getirilen istisna uygulaması ve asgari geçim indirimi uygulamasının kaldırılması nedeniyle, teşvik kapsamındaki bu ücret ödemelerine, öncelikle GVK 23/18 maddesinde düzenlenen istisna uygulanacak ve istisna sonrası vergi, ilgili düzenlemelerdeki sınırlamalar çerçevesinde tahakkuktan terkin edilecektir.**

Buna göre, 3218, 4691 ve 5746 sayılı Kanun uygulamaları aşağıdaki örnekteki gibi olacaktır.

**Tebliğ Örnek 12: İşveren (V)'nin işyerinde çalışan Bay (Y), aylık brüt 10.000 TL ücret geliri elde etmektedir.**

**Bay (Y)'nin 5746 sayılı Kanun kapsamında çalışması ve ücretinin teşvik kapsamında olması durumunda, 2022 yılının ilgili aylarında yapılacak net ücret ödemeleri aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.**

5746 SAYILI KANUN KAPSAMINDA ÇALIŞMA											
AYLAR	BRÜT ÜCRET (TL)	SİGORTA PRİMİ (TL)	MATRAH (TL)	KÜMÜLATİF MATRAH (TL)	HESAPLANAN GELİR VERGİSİ (TL)	ASGARİ ÜCRETİN KÜMÜLATİF MATRAHI	ASGARİ ÜCRETİN VERGİSİ (TL)	İSTISNA MATRAH (TL)	KESİLECEK GELİR VERGİSİ * (TL)	KESİLECEK DAMGA VERGİSİ** (TL)	NET ÜCRET (TL)
	(a)	(b) (ax%15)	(c) (a-b)	(d)	(e) (dx%15,%20,%27-önceki ayların vergisi)	(f)	(g) (fx%15,%20-önceki ayların vergisi)	(h)	(i) (e-g)	(j)	(j) (c-i-i)
Ocak	10.000,00	1.500,00	8.500,00	8.500,00	1.275,00	4.253,40	638,01	4.253,40	636,99	0,00	7.863,01
Şubat	10.000,00	1.500,00	8.500,00	17.000,00	1.275,00	8.506,80	638,01	4.253,40	636,99	0,00	7.863,01
Mart	10.000,00	1.500,00	8.500,00	25.500,00	1.275,00	12.760,20	638,01	4.253,40	636,99	0,00	7.863,01
Nisan	10.000,00	1.500,00	8.500,00	34.000,00	1.375,00	17.013,60	638,01	4.253,40	736,99	0,00	7.763,01
Mayıs	10.000,00	1.500,00	8.500,00	42.500,00	1.700,00	21.267,00	638,01	4.253,40	1.061,99	0,00	7.438,01
Haziran	10.000,00	1.500,00	8.500,00	51.000,00	1.700,00	25.520,40	638,01	4.253,40	1.061,99	0,00	7.438,01
Temmuz	10.000,00	1.500,00	8.500,00	59.500,00	1.700,00	29.773,80	638,01	4.253,40	1.061,99	0,00	7.438,01
Ağustos	10.000,00	1.500,00	8.500,00	68.000,00	1.700,00	34.027,20	739,37	4.253,40	960,63	0,00	7.539,37
Eylül	10.000,00	1.500,00	8.500,00	76.500,00	2.155,00	38.280,60	850,68	4.253,40	1.304,32	0,00	7.195,68
Ekim	10.000,00	1.500,00	8.500,00	85.000,00	2.295,00	42.534,00	850,68	4.253,40	1.444,32	0,00	7.055,68
Kasım	10.000,00	1.500,00	8.500,00	93.500,00	2.295,00	46.787,40	850,68	4.253,40	1.444,32	0,00	7.055,68
Aralık	10.000,00	1.500,00	8.500,00	102.000,00	2.295,00	51.040,80	850,68	4.253,40	1.444,32	0,00	7.055,68
<b>TOPLAM</b>	<b>120.000,00</b>	<b>18.000,00</b>	<b>102.000,00</b>	<b>102.000,00</b>	<b>21.040,00</b>	<b>51.040,80</b>	<b>8.608,16</b>	<b>51.040,80</b>	<b>12.431,84</b>	<b>0,00</b>	<b>89.568,16</b>

\* Bu tutar Kanunda belirlenen oranlarda tahakkuktan terkin edilecektir.

\*\* 5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca damga vergisi hesaplanmamıştır.

Asgari ücrete isabet eden verginin tahakkuktan terkin edilmesini öngören düzenlemelere göre ise istisna uygulaması nedeniyle asgari ücretten vergi alınmadığından tahakkuktan terkinin gerekecek bir vergi hesabı yapılmayacaktır.

Buna göre, 4447 sayılı Kanun kapsamındaki uygulama ile Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın 14 üncü maddesi kapsamındaki gelir vergisi stopajı desteği uygulaması aşağıdaki örnekteki gibi (damga vergisi hariç) olacaktır.

Yukarıdaki örnekteki Bay (Y)'nin 4447 sayılı Kanun kapsamında çalışması ve ücretinin teşvik kapsamında olması durumunda, 2022 yılının ilgili aylarında yapılacak net ücret ödemeleri aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

4447 SAYILI KANUN KAPSAMINDA ÇALIŞMA												
AYLAR	BRÜT ÜCRET (TL)	SİGORTA PRİMİ (TL)	MATRAH (TL)	KÜMÜLATİF MATRAH (TL)	HESAPLANAN GELİR VERGİSİ (TL)	ASGARİ ÜCRETİN KÜMÜLATİF MATRAHI (TL)	ASGARİ ÜCRETİN VERGİSİ (TL)	İSTİSNA MATRAH (TL)	KESİLECEK GELİR VERGİSİ * (TL)	KESİLECEK DAMGA VERGİSİ* (TL)	NET ÜCRET (TL)	
	(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f)	(g)	(h)	(i)	(j)	(i)	
		(ax%15)	(a-b)		(dx%15,%20,%27-önceki ayların vergisi)		(fx%15,%20-önceki ayların vergisi)		(e-g)	(a-5.004)x0.00759	(c-i)	
Ocak	10.000,00	1.500,00	8.500,00	8.500,00	1.275,00	4.253,40	638,01	4.253,40	636,99	37,92	7.825,09	
Şubat	10.000,00	1.500,00	8.500,00	17.000,00	1.275,00	8.506,80	638,01	4.253,40	636,99	37,92	7.825,09	
Mart	10.000,00	1.500,00	8.500,00	25.500,00	1.275,00	12.760,20	638,01	4.253,40	636,99	37,92	7.825,09	
Nisan	10.000,00	1.500,00	8.500,00	34.000,00	1.375,00	17.013,60	638,01	4.253,40	736,99	37,92	7.725,09	
Mayıs	10.000,00	1.500,00	8.500,00	42.500,00	1.700,00	21.267,00	638,01	4.253,40	1.061,99	37,92	7.400,09	
Haziran	10.000,00	1.500,00	8.500,00	51.000,00	1.700,00	25.520,40	638,01	4.253,40	1.061,99	37,92	7.400,09	
Temmuz	10.000,00	1.500,00	8.500,00	59.500,00	1.700,00	29.773,80	638,01	4.253,40	1.061,99	37,92	7.400,09	
Ağustos	10.000,00	1.500,00	8.500,00	68.000,00	1.700,00	34.027,20	739,37	4.253,40	960,63	37,92	7.501,45	
Eylül	10.000,00	1.500,00	8.500,00	76.500,00	2.155,00	38.280,60	850,68	4.253,40	1.304,32	37,92	7.157,76	
Ekim	10.000,00	1.500,00	8.500,00	85.000,00	2.295,00	42.534,00	850,68	4.253,40	1.444,32	37,92	7.017,76	
Kasım	10.000,00	1.500,00	8.500,00	93.500,00	2.295,00	46.787,40	850,68	4.253,40	1.444,32	37,92	7.017,76	
Aralık	10.000,00	1.500,00	8.500,00	102.000,00	2.295,00	51.040,80	850,68	4.253,40	1.444,32	37,92	7.017,76	
<b>TOPLAM</b>	<b>120.000,00</b>	<b>18.000,00</b>	<b>102.000,00</b>	<b>102.000,00</b>	<b>21.040,00</b>	<b>51.040,80</b>	<b>8.608,16</b>	<b>51.040,80</b>	<b>12.431,84</b>	<b>455,04</b>	<b>89.113,12</b>	

\*4447 sayılı Kanunun geçici 21 nci maddesi kapsamında uygulanan teşvik asgari ücrete isabet eden gelir ve damga vergisiyle sınırlı olduğundan ve asgari ücretin gelir vergisi matrahı GVK 23/18 maddesi uyarınca gelir vergisinden, asgari ücretin brüt tutarı da 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tablonun IV üncü bölümünün (34) numaralı fıkrası uyarınca damga vergisinden istisna edildiğinden, tahakkuktan terkin edilecek ve beyan edilmeyerek ödenmeyecek bir tutar bulunmamaktadır.

Tebliğe göre, diğer kanunlarda yer alan yukarıdakilere benzer istisnalar için de aynı uygulama yapılacaktır.

## 7. YILLIK BEYANNAME VERİLMESİ HALİNDE İSTİSNA UYGULAMASI

Hizmet erbabının ücret gelirlerinin GVK'nın 86/1-b maddesine göre yıllık beyanname ile beyan edilmesinin gerekmesi durumunda, yıl içinde istisna uygulamasından faydalanıldığı için yıllık beyanname söz konusu istisna uygulamasına yer verilmeyecek ve yıllık beyanname ücret gelirlerinin toplamı üzerinden hesaplanan vergiden, yıl içinde istisna öncesi hesaplanan vergiler mahsup edilecektir.

Tevkif suretiyle vergilendirilmemiş ücret gelirlerinin yıllık gelir vergisi matrahının, asgari ücretin yıllık gelir vergisi matrahını aşmaması halinde, bu gelirler beyan edilmeyecektir.

Söz konusu gelirlerin asgari ücretin yıllık gelir vergisi matrahını aşması halinde ise bu gelirlerin tamamı beyan edilecek ve hesaplanan gelir vergisinden asgari ücretin yıllık matrahı üzerinden hesaplanan vergi indirim konusu yapılacaktır.

## 7.1. Tek İşverenden Elde Edilen Ücret Nedeniyle Gelir Vergisi Beyannamesi Verilmesi

**Tebliğ Örnek 13:** İşveren (Z)'nin işyerinde çalışan Bay (A), aylık brüt 100.000 TL ücret geliri elde etmektedir. Bay (A)'nın 2022 yılı yıllık gelir vergisi matrahı gelir vergisi tarifesinin dördüncü dilimindeki tutarı (2022 yılı için 880.000 TL) aştığından, Bay (A)'nın ücret gelirini yıllık beyannameyle beyan etmesi gerekmektedir.

Bay (A)'ya 2022 yılının ilgili aylarında yapılacak net ücret ödemelerine ilişkin hesaplama ile Bay (A)'nın yıllık beyanı üzerine yapılacak hesaplamalar aşağıdaki şekilde olacaktır.

İŞVEREN (Z) TARAFINDAN 2022 YILINDA YAPILAN VERGİLEME												
AYLAR	BRÜT ÜCRET (TL)	SİGORTA PRİMİ* (TL) (a x %15)	MATRAH (TL) (a-b)	KÜMÜLATİF MATRAH (TL)	HESAPLANAN GELİR VERGİSİ (TL) (dx%15,%20,%27,%35,%40- önceki ayların vergisi)	ASGARI ÜCRETİN KÜMÜLATİF MATRAHI (TL)	ASGARI ÜCRETİN VERGİSİ (TL) (fx%15,%20-önceki ayların vergisi)	İSTİSNA MATRAH (TL)	KESİLECEK GELİR VERGİSİ (TL) (e-g)	KESİLECEK DAMGA VERGİSİ (TL) (a-5.004)x0.00759	NET ÜCRET (TL) (c-i)	
(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f)	(g)	(h)	(i)	(j)	(k)		
Ocak	100.000,00	5.629,50	94.370,50	94.370,50	18.980,04	4.253,40	638,01	4.253,40	18.342,03	721,02	75.307,46	
Şubat	100.000,00	5.629,50	94.370,50	188.741,00	25.480,04	8.506,80	638,01	4.253,40	24.842,03	721,02	68.807,46	
Mart	100.000,00	5.629,50	94.370,50	283.111,50	28.128,96	12.760,20	638,01	4.253,40	27.490,95	721,02	66.158,54	
Nisan	100.000,00	5.629,50	94.370,50	377.482,00	33.029,68	17.013,60	638,01	4.253,40	32.391,67	721,02	61.257,82	
Mayıs	100.000,00	5.629,50	94.370,50	471.852,50	33.029,68	21.267,00	638,01	4.253,40	32.391,67	721,02	61.257,82	
Haziran	100.000,00	5.629,50	94.370,50	566.223,00	33.029,68	25.520,40	638,01	4.253,40	32.391,67	721,02	61.257,82	
Temmuz	100.000,00	5.629,50	94.370,50	660.593,50	33.029,68	29.773,80	638,01	4.253,40	32.391,67	721,02	61.257,82	
Ağustos	100.000,00	5.629,50	94.370,50	754.964,00	33.029,68	34.027,20	739,37	4.253,40	32.290,31	721,02	61.359,18	
Eylül	100.000,00	5.629,50	94.370,50	849.334,50	33.029,67	38.280,60	850,68	4.253,40	32.178,99	721,02	61.470,49	
Ekim	100.000,00	5.629,50	94.370,50	943.705,00	36.214,93	42.534,00	850,68	4.253,40	35.364,25	721,02	58.285,24	
Kasım	100.000,00	5.629,50	94.370,50	1.038.075,50	37.748,20	46.787,40	850,68	4.253,40	36.897,52	721,02	56.751,96	
Aralık	100.000,00	5.629,50	94.370,50	1.132.446,00	37.748,20	51.040,80	850,68	4.253,40	36.897,52	721,02	56.751,96	
<b>TOPLAM</b>	<b>1.200.000,00</b>	<b>67.554,00</b>	<b>1.132.446,00</b>	<b>1.132.446,00</b>	<b>382.478,40</b>	<b>51.040,80</b>	<b>8.608,16</b>	<b>51.040,80</b>	<b>373.870,24</b>	<b>8.652,24</b>	<b>749.923,52</b>	

\*2022 yılı sigorta prim tavanı: 37.530 TL dikkate alınarak hesaplanmıştır.

BAY (A)'NIN YILLIK BEYANI					
BRÜT ÜCRET (TL)	SİGORTA PRİMİ (TL)	MATRAH (TL)	HESAPLANAN GELİR VERGİSİ (TL)	MAHSUP EDİLECEK VERGİ (TL)	ÖDENECEK GELİR VERGİSİ (TL)
1.200.000,00	67.554,00	1.132.446,00	382.478,40	382.478,40	0,00

## 7.2. Birden Fazla İşverenden Elde Edilen Ücret Nedeniyle Gelir Vergisi Beyannamesi Verilmesi

**Tebliğ Örnek 15:** Bay (E), 15.000 TL brüt ücretle çalıştığı işveren (F)'deki işinden 15 Temmuz 2022 tarihi itibarıyla ayrılmış ve 16 Temmuz 2022 tarihi itibarıyla işveren (G)'nin yanında 20.000 TL brüt ücretle çalışmaya başlamıştır.



Bay (E)'nin ikinci işverenden elde ettiği ücret geliri 2022 yılı gelir vergisi tarifesinin ikinci dilimindeki tutarı (2022 yılı için 70.000 TL) aştığından, Bay (E)'nin ücret gelirini yıllık beyannameyle beyan etmesi gerekmektedir.

Bay (E)'ye 2022 yılının ilgili aylarında yapılacak net ücret ödemelerine ilişkin hesaplamalar ile Bay (E)'nin yıllık beyanı üzerine yapılacak hesaplamalar aşağıdaki şekilde olacaktır.

İŞVEREN (F) TARAFINDAN 2022 YILINDA YAPILAN VERGİLEME											
AYLAR	BRÜT ÜCRET (TL)	SİGORTA PRİMİ (TL) (ax%15)	MATRAH (TL) (a-b)	KÜMÜLATİF MATRAH (TL) (d)	HESAPLANAN GELİR VERGİSİ (TL) (e) (dx%15,%20,%27-önceki ayların vergisi)	ASGARİ ÜCRETİN KÜMÜLATİF MATRAHI (TL) (f)	ASGARİ ÜCRETİN VERGİSİ (TL) (g) (fx%15,%20-önceki ayların vergisi)	İSTİSNA MATRAH (TL) (h)	KESİLECEK GELİR VERGİSİ (TL) (e-g)	KESİLECEK DAMGA VERGİSİ (TL) (i) (a-5.004)x0.00759	NET ÜCRET (TL) (j) (c-i)
Ocak	15.000,00	2.250,00	12.750,00	12.750,00	1.912,50	4.253,40	638,01	4.253,40	1.274,49	75,87	11.399,64
Şubat	15.000,00	2.250,00	12.750,00	25.500,00	1.912,50	8.506,80	638,01	4.253,40	1.274,49	75,87	11.399,64
Mart	15.000,00	2.250,00	12.750,00	38.250,00	2.225,00	12.760,20	638,01	4.253,40	1.586,99	75,87	11.087,14
Nisan	15.000,00	2.250,00	12.750,00	51.000,00	2.550,00	17.013,60	638,01	4.253,40	1.911,99	75,87	10.762,14
Mayıs	15.000,00	2.250,00	12.750,00	63.750,00	2.550,00	21.267,00	638,01	4.253,40	1.911,99	75,87	10.762,14
Haziran	15.000,00	2.250,00	12.750,00	76.500,00	3.005,00	25.520,40	638,01	4.253,40	2.366,99	75,87	10.307,14
Temmuz	7.500,00	1.125,00	6.375,00	82.875,00	1.721,25	29.773,80	638,01	4.253,40	1.083,24	18,94	5.272,82
<b>TOPLAM</b>	<b>97.500,00</b>	<b>14.625,00</b>	<b>82.875,00</b>	<b>82.875,00</b>	<b>15.876,25</b>	<b>29.773,80</b>	<b>4.466,07</b>	<b>29.773,80</b>	<b>11.410,18</b>	<b>474,16</b>	<b>70.990,66</b>

İŞVEREN (G) TARAFINDAN 2022 YILINDA YAPILAN VERGİLEME											
AYLAR	BRÜT ÜCRET (TL)	SİGORTA PRİMİ (TL) (ax%15)	MATRAH (TL) (a-b)	KÜMÜLATİF MATRAH (TL) (d)	HESAPLANAN GELİR VERGİSİ (TL) (e) (dx%15,%20,%27-önceki ayların vergisi)	ASGARİ ÜCRETİN KÜMÜLATİF MATRAHI (TL) (f)	ASGARİ ÜCRETİN VERGİSİ (TL) (g) (fx%15,%20-önceki ayların vergisi)	İSTİSNA MATRAH (TL) (h)	KESİLECEK GELİR VERGİSİ* (TL) (e-g)	KESİLECEK DAMGA VERGİSİ* (TL) (i) (a-5.004)x0.00759	NET ÜCRET (TL) (j) (c-i)
Temmuz	10.000,00	1.500,00	8.500,00	8.500,00	1.275,00	0,00	0,00	0,00	1.275,00	75,90	7.149,10
Ağustos	20.000,00	3.000,00	17.000,00	25.500,00	2.550,00	4.253,40	638,01	4.253,40	1.911,99	113,82	14.974,19
Eylül	20.000,00	3.000,00	17.000,00	42.500,00	3.075,00	8.506,80	638,01	4.253,40	2.436,99	113,82	14.449,19
Ekim	20.000,00	3.000,00	17.000,00	59.500,00	3.400,00	12.760,20	638,01	4.253,40	2.761,99	113,82	14.124,19
Kasım	20.000,00	3.000,00	17.000,00	76.500,00	3.855,00	17.013,60	638,01	4.253,40	3.216,99	113,82	13.669,19
Aralık	20.000,00	3.000,00	17.000,00	93.500,00	4.590,00	21.267,00	638,01	4.253,40	3.951,99	113,82	12.934,19
<b>TOPLAM</b>	<b>110.000,00</b>	<b>16.500,00</b>	<b>93.500,00</b>	<b>93.500,00</b>	<b>18.745,00</b>	<b>21.267,00</b>	<b>3.190,05</b>	<b>21.267,00</b>	<b>15.554,95</b>	<b>645,00</b>	<b>77.300,05</b>

\*Temmuz ayında eski işveren (F) tarafından istisna uygulanmış olduğundan, bu aya ilişkin ayrıca gelir ve damga vergisi istisnası uygulanmamıştır.

BAY (E)'NİN YILLIK BEYANI						
İŞVEREN	BRÜT ÜCRET (TL)	SİGORTA PRİMİ (TL)	MATRAH (TL)	HESAPLANAN GELİR VERGİSİ (TL)	MAHSUP EDİLECEK GELİR VERGİSİ (TL)	ÖDENECEK GELİR VERGİSİ (TL)
(F)	97.500,00	14.625,00	82.875,00		15.876,25	
(G)	110.000,00	16.500,00	93.500,00		18.745,00	
<b>TOPLAM</b>	<b>207.500,00</b>	<b>31.125,00</b>	<b>176.375,00</b>	<b>41.121,25</b>	<b>34.621,25</b>	<b>6.500,00</b>

Yukarıdaki örnekte görüleceği gibi, Bay (E) işveren (G)'nin yanında çalışmaya başladığında, asgari ücrete isabet eden vergi tutarı da bu dönem itibarıyla yeni baştan (638,01.-TL'den) hesaplanmıştır. Buna göre, eğer Bay (E), tüm yıl boyunca işveren (F)'nin yanında çalışmaya devam etse idi, daha yüksek tutarda (örneğin Ağustos ayında 739,37.-TL) istisnadan yararlanabilecekti. Dolayısıyla, Tebliğde benimsenen bu uygulama yıl içerisinde iş değiştiren ücretlilerin anılan istisnadan eksik tutarda yararlanmalarına neden olmaktadır.

Öte yandan, 311 Seri No.lu GVK Tebliğinin 21/5 maddesinde aynen;

*“Yıl içerisinde işveren değiştiren hizmet erbabı, ücret gelirin e ilişkin gelir vergisi matrahını yeni işverenine bildirmek suretiyle ücretinin gelir vergisi tarifesine göre kümülatif olarak vergilendirilmesini talep edebilir. Bu durumda yeni işveren kümülatif matrahı dikkate alarak tevkifat yapar. Yıl içinde birden fazla işverenden elde ettiği ücret gelirleri kümülatif matrah dikkate alınarak vergilenen hizmet erbabının bu gelirlerini yıllık beyannameyle beyan etme yükümlülüğü bulunması durumunda, yıllık beyanname de bildirilen matrah üzerinden hesaplanan gelir vergisinden kümülatif matrah dikkate alınmak suretiyle tevkif suretiyle ödenen vergiler mahsup edilebilecektir.”*

denilmektedir.

Dolayısıyla, yukarıdaki Tebliğ açıklaması gereğince iş değıştirenler tarafından yapılacak bir bildirimle yeni işveren tarafından kümülatif vergi matrahı esas alınabildiğine göre, bu kişiler tarafından yeni işverene yapılacak yine bir bildirimle asgari ücrete isabet eden vergi tutarının da kümülatif olarak dikkate alınmasının sağlanması gerekirdi. Kaldı ki, kümülatif vergi matrahının uygulanmasını talep edenler için istisna limiti olarak dikkate alınacak asgari ücret vergisininin de zaten kümülatif olarak dikkate alınması gerekir. Tebliğ açıklaması bu yönüyle eksik kalmıştır ve bizce isabetli olmamıştır.

İş değıştiren çalışanlar aleyhine bir sonuç yaratmaması adına, 311 Seri No.lu GVK Tebliğinde oluğu gibi, bu kişilerin istisna vergi tutarında dikkate almaları için yeni işverene bildirimde bulunabilmelerinin ve yeni işveren tarafından bu bildirimdeki vergi bilgilerine göre istisna hesabındaki asgari ücrete isabet eden vergi tutarının dikkate alınmasının sağlanması gerektiğini düşünüyöruz.

### **7.3. Tevkif Edilmemiş Ücret Geliri Bulunması Nedeniyle Gelir Vergisi Beyanname si Verilmesi**

*Örnek 16: Bay (H) tevkif suretiyle vergilendirilmemiş aylık brüt 7.000 TL ücret geliri elde etmektedir. Ücret geliri tevkif suretiyle vergilendirilmediğinden, Bay (H)'nin ücret gelirini yıllık beyannameyle beyan etmesi gerekmektedir.*

Bay (H)'nin 2022 yılı yıllık beyanı üzerine yapılacak hesaplama aşağıdaki şekilde olacaktır.

BAY (H)'NİN YILLIK BEYANI						
BRÜT ÜCRET (TL)	SİGORTA PRİMİ (TL)	MATRAH (TL)	HESAPLANAN GELİR VERGİSİ (TL)	İSTİSNA MATRAH (TL)	ASGARİ ÜCRETİN VERGİSİ (TL)	ÖDENECEK GELİR VERGİSİ (TL)
84.000,00	12.600,00	71.400,00	12.778,00	51.040,80	8.608,16	4.169,84

#### 7.4. Ücret Gelirinin Asgari Ücretin Yıllık Gelir Vergisi Matrahını Aşmaması Durumunda İstisna Uygulaması

*Tebliğ Örnek 17: Basit usule tabi mükellefin yanında çalışan Bay (I), tevkif suretiyle vergilendirilmemiş aylık brüt 5.004 TL ücret geliri elde etmektedir.*

*Bay (I)'nın 2022 yılında elde ettiği ücret gelirinin gelir vergisi matrahı, asgari ücretin yıllık gelir vergisi matrahını aşmadığından, istisna kapsamında kalan bu ücret geliri için yıllık beyanname verilmeyecektir.*

#### 8. ÜCRET BORDROSU VE HESAPLAMALAR

Vergi Usul Kanununun 238 inci maddesinde ücret bordrosuna ilişkin hükümlere yer verilmiş ve ücret bordrosunda yer alması gereken bilgiler sayılmış olup, işverenlerin bu bilgilere yer vermek suretiyle ücret bordrolarını diledikleri şekilde düzenleyebilecekleri belirtilmiştir.

Dolayısıyla, ücret bordrolarının ve bordro düzenlenmesine esas hesaplamaların, Tebliğde yer verilen örneklerle aynı sonucu doğuracak, diğer bir ifadeyle, istisna nedeniyle alınmayacak verginin ilgili aydaki asgari ücretin vergisini geçmeyecek şekilde, farklı yöntemlerle yapılması mümkündür.

Buna göre, mükellefler kendi muhasebe sistemlerinde ve bordrolarında ücret hesaplamalarını ve istisna uygulamalarını Tebliğ'deki örneklerle aynı sonucu verecek şekilde diledikleri gibi kurgulayabileceklerdir.

#### 9. ASGARİ ÜCRETLİLER İÇİN ENGELLİLİK İNDİRİMİ BAŞVURUSU

Asgari ücretle çalışan ve istisna uygulaması nedeniyle vergi ödemeyecek olan hizmet erbabı da dahil olmak üzere GVK'nın 31 inci maddesi kapsamında vergi indiriminden faydalanmak üzere başvuruda bulunanların engellilik indirimine ilişkin işlemleri önceden olduğu gibi Gelir İdaresi Başkanlığınca değerlendirilerek sonuçlandırılacaktır.

Asgari ücretli olarak çalışan ve bu nedenle ilgili ayda istisna nedeniyle vergi ödemeyecek olan hizmet erbabı, engellilik indiriminden faydalanamayacak olmakla birlikte onaylanan başvuruları üzerine şartları dahilinde emeklilik başvurularını yapabilecektir.

Asgari ücretin üzerinde ücret alan ve vergi indirimine hak kazanan hizmet erbabının, gelir vergisi matrahının yeterli olması halinde, hem engellilik indiriminden hem de aynı GVK'nın 23/18 maddesinde düzenlenen istisnadan faydalanması mümkündür.

Saygılarımızla.