



For the latest from BDO Turkey, follow us



Sirküler Tarihi : 09.02.2022
Sirküler No : 2022/022

ASGARİ ÜCRET GELİR VERGİSİ İSTİSNASI HAKKINDA EN SIK SORULAN 10 SORU

7349 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla, Gelir Vergisi Kanununun 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.

27/01/2022 tarihli ve 31732 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 319 Seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile de söz konusu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar açıklanmıştır.

Söz konusu düzenlemeye ilişkin açıklamalarımız [2021/153 no.lu Sirkülerimiz](#) ile [2022/018 sayılı Sirkülerimizde](#) yapılmıştır.

Bununla birlikte, konuyla ilgili tarafımıza iletilen çok sayıda soru da olmuştur.

İşbu Sirkülerimizde, konuyla ilgili tarafımıza en sık iletilen aşağıdaki 10 soru hakkındaki cevaplarımız ve yorumlarımız paylaşılmaktadır.

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
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’den 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. Getirilen gelir vergisi istisnasından tüm ücretliler yararlanabilecek midir?
2. İş sözleşmesinin net ücret üzerinden düzenlendiği hallerde, getirilen istisna nedeniyle ortaya çıkan vergi avantajından işveren mi yoksa ücretli mi faydalanacaktır?
3. Ücretlinin yıl içerisinde iş değiştirmesi halinde, istisnadaki vergi sınırı nasıl uygulanacaktır?
4. Birden fazla işverenden ücret geliri elde edenler yönünden istisna uygulaması nasıl yapılacaktır?
5. Ar-Ge merkezinde kısmi zamanlı olarak çalışanların istisna hesabı nasıl yapılacaktır?
6. Şirketimizin yer aldığı sanayi kolu için toplu iş sözleşmeleri halen devam ediyor. Tamamlandığında 2021 yılına ilişkin fark ödemeleri yapılacak. Bu fark ödemelerine istisna uygulanabilir mi?
7. İşe iade davası nedeniyle mahkemelerce hükmedilen boşa geçen sürelere ait ücret ödemeleri için sadece ilgili ay için mi, yoksa tüm aylar için mi istisnadan yararlanılabilir?
8. İhbar tazminatı ödemesinde istisnadan yararlanılabilir mi?
9. Asgari ücretliye yapılan prim, fazla mesai vs ödemeleri nedeniyle aylık net ücret ödemesi aylık net asgari ücretin altına düşebilir mi?
10. İşverenler tarafından ücret bordroları düzenlenirken dikkat edilmesi gereken hususlar nelerdir?

1. GETİRİLEN GELİR VERGİSİ İSTİSNASINDAN TÜM ÜCRETLİLER YARARLANABİLECEK MİDİR?

319 Seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu (“GVK”) Genel Tebliğinin 4 üncü maddesinin 6 ncı fıkrasında, GVK’nın 61/3 maddesindeki belirtilen ücret sayılan ödemeler için de söz konusu istisnadan yararlanılabileceği açıkça ifade edilmiştir.

Buna göre, yönetim ve denetim kurulu üyelerine ödenen huzur hakkı¹, bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine, sporculara yapılan ödemeler ile emekli sandıklarından yapılan ödemeler dahil tüm ücret gelirleri için söz konusu istisnadan yararlanılabilmesi mümkündür.

2. İŞ SÖZLEŞMESİNİN NET ÜCRET ÜZERİNDEN DÜZENLENDİĞİ HALLERDE, GETİRİLEN İSTİSNA NEDENİYLE ORTAYA ÇIKAN VERGİ AVANTAJINDAN İŞVEREN Mİ YOKSA ÜCRETLİ Mİ FAYDALANACAKTIR?

İş sözleşmeleri özel hukuk hükümlerine tabi sözleşmelerdendir. Taraflar, bir sözleşmenin içeriğini kanunda öngörülen sınırlar içinde (kanunun emredici hükümlerine, ahlaka, kamu düzenine, kişilik haklarına aykırı veya konusu imkânsız olmamak kaydıyla) özgürce belirleyebilirler. Dolayısıyla, işveren ile işçi iş sözleşmesinde hizmet karşılığı ödenecek ücreti “brüt” veya “net” olarak belirleme özgürlüğüne sahiptir.

Ücretin “brüt” olarak belirlenmesi; sözleşmede belirlenen ücret tutarı üzerinden ilgili mevzuat uyarınca yapılması gereken kesintilerin (vergi, sgk vb.) işçiye ait olması, diğer bir deyişle sözleşmedeki ücret tutarından bu kesintiler düşüldükten sonra kalan net tutarın işveren tarafından işçiye ödeneceğinin kararlaştırılmasıdır. Bu durumda, işveren, işçinin eline geçecek “net” ücret tutarını garanti etmemektedir.

Ücretin “net” olarak belirlenmesi ise; sözleşmede belirlenen ücret tutarı üzerinden ilgili mevzuat uyarınca yapılması gereken kesintilerin işveren tarafından karşılanacak olması anlamına gelmektedir. Diğer bir ifadeyle, işveren işçinin eline geçecek “net” ücret tutarını garanti etmektedir.

Yukarıdaki tanımlamalardan anlaşılacağı üzere, ilgili mevzuatta öngörülen yasal kesinti tutarlarında meydana gelecek bir değişiklik (vergi oranlarında artış/azalış, sgk yükümlülüklerinde artış/azalış vs.), eğer sözleşmede aksi kararlaştırılmamış ise, brüt ücret halinde işçinin net ele geçen ücret tutarını etkileyecek ancak net ücret halinde ise etkilemeyecektir. Dolayısıyla, aksi öngörülmediği müddetçe, yasal kesintilerdeki değişiklik riski, brüt ücrette çalışana, net ücrette ise işverene ait olmaktadır.

Öte yandan, Vergi Usul Kanununun (“VUK”) 8 inci maddesinde, “Vergi kanunları ile kabul edilen haller müstesna olmak üzere; mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna mütealik özel mukaveleler vergi dairesini bağlamaz.” hükmü yer almaktadır.

¹ İstisna uygulaması yönünden şirket ile yönetim kurulu veya denetim kurulu başkan ve üyesi arasındaki sözleşmenin hizmet akdi veya vekalet akdi olarak nitelendirilmesinin bir önemi bulunmamaktadır.

Dolayısıyla, işçi ve işveren sözleşme serbestisi çerçevesinde aralarında nasıl anlaşmış olurlarsa olsunlar, vergi yükümlülükleri açısından bu özel hükümler değil, vergi kanunlarındaki belirlemeler dikkate alınacaktır.

Ücret gelirlerinde, ücret gelirini elde edenler vergi mükellefidir. Diğer bir deyişle, ücret gelirleri üzerinden ödenecek verginin asıl borçlusu ücret geliri elde edenlerdir. Bununla birlikte, bu ücret gelirlerine ilişkin verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişiler işverenlerdir.

Bu çerçevede, gerek brüt ücret gerekse net ücret üzerinden anlaşılmış olması durumlarında, ücret ödemeleri üzerinden yapılacak gelir vergisi ve damga vergisi kesintilerinin doğru bir şekilde hesaplanması ve ödenmesi vergi sorumlusu sıfatıyla işverenlere aittir. Çalışanlar her ne kadar verginin mükellefi de olsalar, -yıllık beyan yükümlüğü haricinde- bu vergilerin ödenmesi açısından vergi dairesine karşı sorumlu değildirler.

Bu genel açıklamalardan sonra sorumuza geri dönecek olursak; çalışanlara ücretlerinin net olarak ödenmesinin kararlaştırılması durumunda, işverenler tarafından öncelikle gelir vergisi istisnası ve kesinti tutarları dikkate alınarak net ücretlerin brüte dönüştürülmesi gerekecektir. Bu dönüştürmede öyle bir brüt ücrete ulaşılmalıdır ki, istisna ve kesintiler sonrası çalışana fiilen ödenecek tutar anlaşılan net ücret olmalıdır.

Dolayısıyla, aslında ücretin brüt veya net olarak belirlenmesi durumlarında yapılacak vergi uygulamaları değişmemektedir. Vergi İdaresi açısından önemli olan, brütleştirme ve sonrasındaki kesinti hesaplamaları sonucunda ödenmesi gereken gelir vergisi ve damga vergisinin doğru bir şekilde hesaplanmasıdır.

Yukarıda ifade edildiği gibi, sözleşmede aksi öngörülmediği müddetçe, yasal kesintilerdeki değişiklik riski; brüt ücrette çalışana, net ücrette ise işverene ait olmaktadır. Bu açıdan bakıldığında, ücretler için getirilen gelir vergisi istisnasının, brüt ücretle anlaşılmış olunması durumunda çalışanlar lehine ve net ücretle anlaşılmış olunması durumunda ise işverenler lehine bir sonuç ortaya çıkardığı söylenebilir.

Aşağıdaki tabloda brüt ve net ücret üzerinden anlaşılması halindeki ortaya çıkan vergisel durumlar karşılaştırmalı olarak gösterilmiştir. Net ücret durumunda istisna işveren maliyetini azaltmak suretiyle işverene fayda sağlarken, brüt ücret halinde çalışanın kesinti suretiyle ödediği gelir vergisini azaltarak çalışan lehine avantaj yaratmaktadır. Ancak yukarıda da ifade edildiği üzere, getirilen istisnanın yarattığı vergisel faydanın paylaşımı elbette ki iş sözleşmelerinde farklı şekillerde düzenlenebilecektir.

	NET ÜCRET		BRÜT ÜCRET	
	İSTİSNA HALİNDE	İSTİSNA OLMADAN	İSTİSNA HALİNDE	İSTİSNA OLMADAN
A. BRÜT ÜCRET	13.042,22	13.987,77	13.042,22	13.042,22
B. SGK İşçi Payı (A x %14)	1.825,91	1.958,29	1.825,91	1.825,91
C. SGK İşsizlik Payı (A x %1)	130,42	139,88	130,42	130,42
D. Damga Vergisi (A x %0,759)	98,99	106,17	98,99	98,99
E. Damga Vergisi İstisna Tutarı (5.004 x %0,759)	37,98	-	37,98	-
F. Ödenecek Damga Vergisi (D-E)	61,01	106,17	61,01	98,99
G. Gelir Vergisi Matrahı (A-B-C)	11.085,88	11.889,61	11.085,88	11.085,88
H. Hesaplanan Gelir Vergisi	1.662,88	1.783,44	1.662,88	1.662,88
I. Asgari Ücret Vergi İstisna Tutarı	638,01	-	638,01	-
J. Kesilecek Gelir Vergisi %15 (H-I)	1.024,87	1.783,44	1.024,87	1.662,88
Net Ödenecek Ücret	10.000,00	10.000,00	10.000,00	9.324,01
K. SGK İşveren Payı (A x %15,5)	2.021,54	2.168,11	2.021,54	2.021,54
L. SGK İşveren İşsizlik (A x %2)	260,84	279,76	260,84	260,84
M. İşveren Maliyeti (A+K+L)	15.324,60	16.435,64	15.324,60	15.324,60

Bununla birlikte, istisna uygulamasının çalışana mı yoksa işverene mi fayda sağladığı konusu Vergi İdaresi'nin yetki alanında değildir. Nitekim, 319 Seri No.lu GVK Tebliğinde de bu açıdan mükellefleri peşinen yönlendirecek şekilde herhangi bir açıklama yapılmamıştır.

Dolayısıyla, ücretler için getirilen bu istisnanın yarattığı vergi avantajından hangi tarafın yararlanacağı konusu her bir iş sözleşmesindeki hükümler dikkate alınmak suretiyle özel hukuk hükümleri çerçevesinde ele alınmalıdır.

3. ÜCRETİNİN YIL İÇERİSİNDE İŞ DEĞİŞTİRMESİ HALİNDE, İSTİSNADAKİ VERGİ SINIRI NASIL UYGULANACAKTIR?

Gelir vergisi istisnası nedeniyle alınmayacak olan vergi tutarı yasal düzenleme gereği ilgili dönemdeki asgari ücrete isabet eden gelir vergisi tutarını aşmamaktadır. Bu nedenle, iş değişikliği halinde bu istisna sınırının nasıl uygulanacağı önemli hale gelmektedir.

319 Seri No.lu GVK Genel Tebliğinde yer alan 15 no.lu örneğe göre, 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. Söz konusu Tebliğde Bay (E) işveren (G)'nin yanında çalışmaya başladığında, istisna sınırı olan asgari ücrete isabet eden vergi tutarı da bu dönem itibarıyla yeni baştan (638,01.-TL'den) hesaplanmıştır.

Ancak eğer Bay (E), tüm yıl boyunca işveren (F)'nin yanında çalışmaya devam etmiş olsaydı, Ağustos ayında 739,37.-TL ve Eylül, Ekim, Kasım ve Aralık aylarında 850,68.-TL tutarında istisnadan yararlanabilecekti. Tebliğdeki yaklaşım nedeniyle bu aylarda sadece 638,01.-TL istisnadan yararlanabilmiştir ve eksik faydalandığı istisna tutarı toplamda gelir 952,04.-TL olmuştur). Dolayısıyla, 319 Seri No.lu GVK Tebliğinde 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.

İş değiştiren ücretlilerin yeni işverenlerinden yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde kümülatif matrahları üzerinden vergilendirilmelerini talep etmeleri halinde, gelir vergisi istisna sınırı olarak kümülatif aydaki aşgari ücrete isabet eden gelir vergisinin esas alınması gerekir. Yukarıda alıntılıdığımız örnekteki Bay (E), eğer yeni işvereni (G)'den 311 Seri No.lu GVK Tebliği gereğince kümülatif gelir vergisine göre vergilendirilmesini talep etmiş olsaydı, bu halde Bay (E)'nin Ağustos ayında 739,37.-TL ve Eylül, Ekim, Kasım ve Aralık aylarında 850,68.-TL tutarında istisnadan yararlanabileceğini düşünüyoruz. 319 Seri No.lu GVK Tebliğinde bu yönde açıklama yapılmamış olsa dahi, uygulamanın bu şekilde yapılması gerektiği kanaatindeyiz.

Bununla birlikte, yukarıdaki uygulamanın iş değiştiren ücretlilerin sadece kümülatif matrahlar üzerinden vergilendirilmelerini talep etmeleri haliyle sınırlı tutulması, bu şekilde vergilendirmeyi talep etmeyen çalışanlar aleyhine bir sonuç yaratacaktır. Dolayısıyla, bu şekildeki bir uygulamanın tüm iş değiştiren çalışanlar için geçerli olabilmesi için vergi idaresi tarafından 311 Seri No.lu GVK Tebliğinde olduğu gibi idari bir düzenleme yapılması gerektiğini düşünüyoruz. Öte yandan, iş değiştiren çalışanlar ve yeni işverenleri tarafından böyle bir düzenleme beklenilmeden bu konuda özelge talep edilmek suretiyle hareket edilebileceğini de belirtmek isteriz.

4. BİR DEN FAZLA İŞVERENDEN ÜCRET GELİRİ ELDE EDENLER YÖNÜNDEN İSTISNA UYGULAMASI NASIL YAPILACAKTIR?

GVK'nın 23/18 maddesinde, açıkça *“Birden fazla işverenden ücret alanlarda bu istisna sadece en yüksek olan ücrete uygulanır.”* hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, 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 319 Seri No.lu GVK Tebliğinde de aynen 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, 319 Seri No.lu GVK Tebliğinde en yüksek ücret alınan işverene bu durumu bildirme yükümlüğünün hizmet erbabına ait olduğuna yönelik bir açıklamaya yer verilmiştir.** Dolayısıyla, bu durumda işverenler tarafından çalışanlarından ekte örnek olarak paylaştığımız şekilde beyan almalarının uygun olacağını düşünüyoruz.

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

Öte yandan, kanaatimizce böyle bir belirlemenin kanunda yapılması isabetli olmamıştır. Çünkü, en yüksek ücret alınan işverenin hangisi olduğu uygulamada her zaman kolayca tespit edilememektedir. Fazla mesai, ikramiye, tazminat vs. ödemeleri 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 değiştirse bunu her değişiklikte işverene bildirmesi gerektiği gibi bir sonuç ortaya çıkmaktadır. Yahut bazı durumlarda ücretlinin kendisi dahi hangi işverenden daha yüksek ücret alacağını önceden bilemeyebilmektedir.

Nitekim, 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 alınacağı belli olmaması halinde, indirimden yararlanacağı işvereni ücretli kendisi belirleyecektir.*" açıklamasına yer verilmiştir.

Görülebileceği 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 uygulandığı müddetçe istisna vergi ziyasına neden olmayacaktır.

Son olarak, 319 Seri No.lu GVK Tebliğinde 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.

5. AR-GE MERKEZİNDE KİSMİ ZAMANLI OLARAK ÇALIŞANLARIN İSTİSNA HESABI NASIL YAPILACAKTIR?

319 Seri No.lu GVK Tebliğinde, 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3 üncü maddesine göre ar-ge, tasarım ve destek personeline yapılacak teşvik kapsamındaki ücret

ödemelerine, öncelikle GVK'nın 23/18 maddesinde düzenlenen istisnanın uygulanacağı ve istisna sonrası verginin, ilgili düzenlemelerdeki sınırlamalar çerçevesinde tahakkuktan terkin edileceği belirtilmiştir.

319 Seri No.lu GVK Tebliğinde yer verilen 12 no.lu örnek tam zamanlı çalışmaya ilişkin olsa da, kısmi süreli çalışmada da benzer şekilde bir uygulama yapılacaktır. Tebliğdeki örnekteki aylık brüt ücret geliri 10.000.-TL olan Bay (Y)'nin Ocak ayındaki çalışma süresinin %40'ını ar-ge merkezinde ar-ge faaliyetleri kapsamında harcadığını varsayarsak, hesaplama şu şekilde olacaktır:

A. BRÜT ÜCRET	10.000,00
B. SİGORTA PRİMİ (A x %15)	1.500,00
C. MATRAH (A-B)	8.500,00
D. KÜMÜLATİF MATRAH	8.500,00
E. HESAPLANAN GELİR VERGİSİ (D x %15)	1.275,00
F. ASGARİ ÜCRETİN KÜMÜLATİF MATRAHI	4.253,40
G. ASGARİ ÜCRETİN VERGİSİ (F x %15)	638,01
H. İSTİSNA MATRAH	4.253,40
I. KESİLECEK GELİR VERGİSİ (E-G)	636,99
J. KESİLECEK DAMGA VERGİSİ*	0,00
K. AR-GE TEŞVİKİ KAPSAMINDAKİ ÇALIŞMA ORANI	%40
L. AR-GE TEŞVİKİ KAPSAMINDAKİ ÇALIŞMAYA İSABET EDEN KESİLECEK GELİR VERGİSİ** (I x K)	254,80
M. AR-GE DIŞI ÇALIŞMAYA İSABET EDEN KESİLECEK GELİR VERGİSİ (I x (1-K))	382,19
N. NET ÜCRET (A-B-I)	7.863,01

*5746 sayılı Kanunun 3/4 maddesi uyarınca damga vergisi hesaplanmamıştır.

**Kanunda belirlenen oranlarda tahakkuktan terkin edilecektir.

Buna göre, ar-ge teşviki kapsamındaki çalışmaya isabet eden 254,80.-TL kesilecek gelir vergisinin belirlenen orandaki kısmı² verilecek muhtasar beyanname ve hizmet beyannamesi üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilecektir.

6. ŞİRKETİMİZİN YER ALDIĞI SANAYİ KOLU İÇİN TOPLU İŞ SÖZLEŞMELERİ HALEN DEVAM EDİYOR. TAMAMLANDIĞINDA 2021 YILINA İLİŞKİN FARK ÖDEMELERİ YAPILACAK. BU FARK ÖDEMELERİNE İSTİSNA UYGULANABİLİR Mİ?

166 Seri No.lu GVK Tebliğinde, toplu iş sözleşmesi görüşmelerinin uzaması ve sözleşmenin sonraki takvim yılında imzalanması veya sözleşme aynı yılda imzalanmakla beraber sözleşmeden doğan farkların müteakip takvim yılında tahakkuk ettirilerek ödenmesi halinde, toplu sözleşmeden doğan farkların, tahakkuk ve ödemesinin yapıldığı yılın ücreti olarak kabul edilmek suretiyle vergilendirileceği belirtilmektedir.

² Doktoralı olanlar ile desteklenecek program alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için %95'i, yüksek lisanslı olanlar ile desteklenecek program alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için %90'ı ve diğerleri için %80'i

Buna göre, toplu iş sözleşmesinden doğan farkların 2022 yılında ödenmesi halinde, söz konusu ücretlerin ödendiği ayda elde edildiği kabul edilerek, istisnanın uygulanması gerekecektir. Öte yandan, ücretlinin ilgili ayda elde ettiği başka ücret gelirleri de bulunuyorsa, istisna bu ayda elde edilen tüm ücret gelirlerinin toplamı üzerinden bir defa uygulanacaktır.

7. İŞE İADE DAVASI NEDENİYLE MAHKEMELERCE HÜKMEDİLEN BOŞA GEÇEN SÜRELERE AİT ÜCRET ÖDEMELERİ İÇİN SADECE İLGİLİ AY İÇİN Mİ, YOKSA TÜM AYLAR İÇİN Mİ İSTİSNADAN YARARLANILABİLİR?

166 Seri No.lu GVK Tebliğinde, bir ücret ödemesinin tahakkuk ve ödemesi hangi ayda yapılmışsa bu ödemenin o ay ücreti kabul edilerek GVK'nın 103 ve 104 üncü maddeleri dikkate alınmak suretiyle vergi tevkifatı yapılması gerektiği belirtilmiştir.

Buna göre, mahkeme kararına istinaden geçmiş dönemlere ilişkin ödenen ücretin tahakkuk ve ödemesi hangi dönemde yapılmış ise yapılan ödeme o ayın ücreti kabul edilecek ve o aya ilişkin vergilendirme rejimine tabi tutulacaktır. Ücretlinin, bu ödemelerin yapıldığı ayda başka ücret gelirleri de bulunuyorsa, istisna bu ayda elde edilen tüm ücret gelirlerinin toplamı üzerinden bir defa uygulanacaktır. Dolayısıyla, geçmiş dönemlere ilişkin her bir ay için ayrı ayrı istisna uygulanmayacaktır.

8. İHBAR TAZMİNATI ÖDEMESİNDE İSTİSNADAN YARARLANILABİLİR Mİ?

GVK'nın 25 inci maddesinde gelir vergisinden müstesna olan tazminat ve yardımlar bentler halinde sayılmış olup, ihbar tazminatı gelir vergisinden müstesna olan tazminatlar arasında yer almamaktadır. Bu nedenle, çalışana ödenen ihbar tazminatının tamamı GVK'nın 61 inci maddesi uyarınca gelir vergisine tabidir.

Dolayısıyla, çalışana ödenen ihbar tazminatı için istisnanın uygulanması mümkündür. Eğer ücretlinin bu ayda elde ettiği başka ücret gelirleri de bulunuyorsa, istisna bu ayda elde edilen tüm ücret gelirlerinin toplamı üzerinden bir defa uygulanacaktır.

9. ASGARİ ÜCRETİYE YAPILAN PRİM, FAZLA MESAI VS ÖDEMELERİ NEDENİYLE AYLIK NET ÜCRET ÖDEMESİ AYLIK NET ASGARİ ÜCRETİN ALTINA DÜŞEBİLİR Mİ?

Asgari ücret, Asgari Ücret Tespit Komisyonu tarafından günlük brüt tutar olarak belirlenmektedir. Nitekim, işçinin bir günlük normal çalışma karşılığı brüt asgari ücreti 1/1/2022-31/12/2022 tarihleri arasında 166,80 TL olarak belirlenmiştir.

Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı (ÇSGB) tarafından bu günlük brüt tutarın 30 gün ile çarpılması sonucunda bulunan 5.004 TL aylık brüt asgari ücret ve bu tutardan SGK işçi primleri düşüldükten sonra kalan 4.253,40 TL aylık net asgari ücret olarak açıklanmıştır.

Dolayısıyla, aslında aylık net asgari ücret tutarını maktu bir tutar olarak belirleyen yasal bir mevzuat bulunmamaktadır.

319 Seri No.lu GVK Tebliğinde yer verilen Örnek-3'te, 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 geçim indirimi uygulaması döneminde de benzer bir durum söz konusu olmuştur. O dönemde de asgari ücretlilerin net ücretleri bazı aylarda gelir vergisi tarifesi nedeniyle Ocak ayına ilişkin belirlenen net ücretin altında kalmıştır. Ancak bunu engellemek için önce 6753 sayılı Kanunla geçici 86 ncı madde, sonrasında 7061 sayılı Kanunla geçici 87 nci madde ve ardından 7103 sayılı Kanunla GVK'nın 32 inci maddesine bir hüküm eklenmek suretiyle; net ücretleri, gelir vergisi tarifesi nedeniyle Ocak ayına ilişkin ödenen net ücretin altında kalanlara, fark tutarların ücretlinin asgarî geçim indirimine ayrıca ilave edilmesi sağlanmıştır.

Bu uygulamaya yönelik çıkarılan 303 Seri No.lu GVK Tebliğinin 14/7 maddesinde, *"Hizmet erbabına yapılan ve ücret olarak kabul edilen tazminat ve prim gibi mutad 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 aşağıdaki Örnek-16'ya yer verilmiştir:

"Örnek 16: Evli, eşi çalışmayan ve 1 çocuk sahibi Bay (R) asgari ücretli olarak çalışmaktadır. Bay (R)'nin 2018 yılı Ocak ayında asgari geçim indirimi dâhil net ücreti 1.603,12 TL'dir.

İşvereni tarafından Bay (R)'ye Mart ayında 5.000 TL prim ödemesi yapılması nedeniyle gelir vergisine esas tarifede üst dilime girilmiş ve Bay (R)'nin ücreti, Temmuz ayından itibaren 1.603,12 TL nin altına düşmüştür.

Her ne kadar Bay (R)'nin Temmuz ayından itibaren net ücreti, 1.603,12 TL'nin altına düşmüş olsa bile, yıl içerisinde elde edilen kümülatif ücrete bakıldığında, prim ödemesi nedeniyle yıllık bazda asgari ücretin altına düşmediğinden ilave asgari geçim indirimi uygulanmayacaktır."

Dolayısıyla, 319 Seri No.lu GVK Genel Tebliğinde yer verilen Örnek-3'te olduğu gibi, tazminat ve prim gibi mutad olmayan ödemeler nedeniyle ücretlinin net ücretinin bazı aylarda ÇSGB tarafından açıklanan aylık asgari ücretin altına düşmesi yeni bir durum değildir. Asgari geçim indirimi döneminde de söz konusu durum yaşanmıştır. 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. Kaldı ki, yukarıda da ifade ettiğimiz gibi, aylık asgari ücret brüt olarak belirlendiğinden, tarife nedeniyle net ücretin ÇSGB tarafından açıklanan net asgari ücretin altında kalmasını engelleyen yasal bir mevzuat bulunmamaktadır.

10. İŞVERENLER TARAFINDAN ÜCRET BORDROLARI DÜZENLENİRKEN DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN HUSUSLAR NELERDİR?

VUK'un 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.

319 Seri No.lu GVK Genel Tebliğinde, 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 yapılmasının mümkün olduğu belirtilmiştir.

Buna göre, mükellefler kendi muhasebe sistemlerinde ve bordrolarında ücret hesaplamalarını ve istisna uygulamalarını 319 Seri No.lu GVK Genel Tebliğindeki örneklerle aynı sonucu verecek şekilde diledikleri gibi kurgulayabileceklerdir. Öte yandan, GVK'nın 23/18 maddesindeki yasal düzenleme ve ardından 319 Seri No.lu GVK Genel Tebliğinin yayımlanmasıyla birlikte, muhtasar ve hizmet beyannamelerinde 01/01/2022 tarihi itibarıyla geçerli olacak şekilde bazı yeni düzenlemeler yapılmıştır³.

Buna göre, muhtasar ve hizmet beyannamelerine Hesaplanan Gelir Vergisi, Asgari Ücret İstisna GV Tutarı, Asgari Ücret İstisna GV Tutarı ve Damga Vergisi Kesintisi alanları eklenmiştir. Dolayısıyla, bu bilgilerin beyannameye dahil edilebilmesi için ücret bordrolarının bu bilgileri içerecek şekilde düzenlenmesini tavsiye ederiz.

Saygılarımızla,

EKLER:

- 1) ÖRNEK BEYAN DİLEKÇESİ-1
- 2) ÖRNEK BEYAN DİLEKÇESİ-2

³ Söz konusu duyuruya https://ebeyanname.gib.gov.tr/28.01.2022_MuhSGK_Duyuru_Rev1.pdf linkinden ulaşılabilir.

ÖRNEK BEYAN DİLEKÇESİ-1

..... A.Ş.
İnsan Kaynakları Departmanı'na

Konu: 2022/01 döneminden itibaren uygulanacak olan vergi istinası hk.

Şirketinizde olarak görev yapmaktayım. Ay içerisinde birden fazla işverene bağlı olarak çalışmaktayım.

7349 sayılı Kanun ile 2022/01 dönemi itibariyle uygulanacak vergi istinası uygulaması hüküm altına alınmıştır. Kanun maddesinde birden fazla işverenden ücret alanlar için istisnanın en yüksek ücretin alındığı işverence uygulanacağı belirlenmiştir.

Bu kapsamda birden fazla işverenden ücret alıyor olmam ve en yüksek ücretimin de şirketinizde olması sebebiyle 2022/01 döneminden itibaren uygulanacak olan gelir ve damga vergisi istisnasının şirketinizce uygulanmasını talep ederim.

Çalışmakta olduğum diğer şirket/şirketlerden almış olduğum ücretlerde değişiklik olması ve şirketinizden aldığım ücretten yüksek olması halinde tarafınıza yazılı olarak bildireceğimi beyan ederim.

Saygılarımla. ...2022

Ad Soyad
T.C. Numarası
İmza

ÖRNEK BEYAN DİLEKÇESİ-2

..... A.Ş.
İnsan Kaynakları Departmanı'na

Konu: 2022/01 döneminden itibaren uygulanacak olan vergi istinası hk.

Şirketinizde olarak görev yapmaktayım. Ay içerisinde birden fazla işverene bağlı olarak çalışmaktayım.

7349 sayılı Kanunu ile 2022/01 dönemi itibariyle uygulanacak vergi istisnası uygulaması hüküm altına alınmıştır. Kanun maddesinde birden fazla işverenden ücret alanlar için istisnanın en yüksek ücretin alındığı işverence uygulanacağı belirlenmiştir.

Bu kapsamda birden fazla işverenden ücret alıyor olmam ve en yüksek ücretimin de çalıştığım diğer şirkette olması sebebiyle 2022/01 döneminden itibaren uygulanacak olan gelir ve damga vergisi istisnasının şirketinizce uygulanmamasını talep ederim.

Saygılarımla. ...2022

Ad Soyad
T.C. Numarası
İmza