

T.C.
AKSARAY VALİLİĞİ
Defterdarlık Gelir Müdürlüğü

Sayı : 82185597-120.03-E.1904

31.01.2020

Konu : Geriye dönük ödenen ücretlerde gelir vergisi matrahının hesaplanması

İlgi : 09/04/2019 tarihli ve 15107 sayılı özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunun incelenmesinden, ... Üniversitesinden 672 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile görevinizden ihraç edildiğinizi daha sonra OHAL Komisyon Kararı neticesinde görevinize iade edildiğinizi ve 03.01.2019 tarihinde göreve başladığınızı belirterek, 2016, 2017 ve 2018 yılları için yapılacak ücret ödemelerine ilişkin vergi matrahının ve asgari geçim indiriminin nasıl uygulanacağına ilişkin Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun;

61 inci maddesinde, "*Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.*

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.",

94 üncü maddesinde, "*Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.*

1.Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre,

...

Yukarıdaki bentlerde yazılı vergi tevkifatının yapılmasında 96 ncı madde hükmü göz önünde tutulur. ",

96 ncı maddesinde, "Vergi tevkifatı, 94'üncü madde kapsamına giren nakten veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimini, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder."

hükümlerine yer verilmiştir.

Öte yandan, 166 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde ise bir ücret ödemesinin tahakkuk ve ödemesi hangi ayda yapılmışsa bu ödemenin o ay ücreti kabul edilerek, Gelir Vergisi Kanununun 103 ve 104 üncü maddeleri dikkate alınmak suretiyle vergi tevkifatı yapılması gerektiği belirtilmiştir.

Buna göre, bir gelirin vergilendirilecek aşamaya gelebilmesi için o gelirin vergi kanunlarında şartları belirlenen şekilde elde edilmiş olması gerekir. Gerçek usulde vergilendirilen ücret gelirlerinde elde etme, gelirin kişinin hukuki ve ekonomik tasarrufuna girmesi ile gerçekleşmektedir. Hukuki tasarruf, gelirin sahibi tarafından talep edilebilir hale gelmesini; ekonomik tasarruf ise gelirin sahibinin emrine amade kılındığı zamanı ifade eder. Ücret geliri de ancak bu şartların sağlanması ile vergilendirilecek aşamaya gelmiş olur.

Dolayısıyla, bir ücret ödemesine vergi tevkifatı yapılabilmesi için nakten veya hesaben ödeme yapılmış olması gerekmektedir.

Diğer taraftan, 193 sayılı Kanunun "*Asgari geçim indirimi*" başlıklı 32 nci maddesinde de ücretin gerçek usulde vergilendirilmesinde asgari geçim indirimi uygulanacağı, asgari geçim indiriminin mahsup edilecek vergiden fazla olması halinde iadenin yapılmayacağı hükme bağlanmıştır.

Asgari geçim indirimi uygulamasına ilişkin usul ve esaslara ilişkin ayrıntılı açıklamalar 265 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılmıştır.

Anılan Tebliğin; "*Asgari Geçim İndirimi Tutarının Hesaplanması*" başlıklı 5 inci bölümünde; "*Asgari geçim indirimi (A.G.İ.) tutarı, ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarına bu Tebliğin "3. Uygulamanın Esasları" başlıklı bölümünde yer alan oranların uygulanması ile bulunan tutarın, gelir vergisi tarifesinin birinci dilimine karşılık gelen oranla çarpımı sonucu bulunur.*

A.G.İ. Yıllık Tutarı = (Asgari Ücretin Yıllık Brüt Tutarı x A.G.İ. Oranı) x %15

Asgari geçim indirimi yıllık tutarı, ücretlinin asgari geçim indiriminden bir yıl boyunca faydalanacağı net menfaattir. Aylık yapılan ücret ödemelerinde ise asgari geçim indirimi, hesaplanan yıllık tutarın 12'ye bölünmesi suretiyle uygulanacak ve bir ay içerisinde yararlanılabilecek asgari geçim indirimi tutarı, yıllık olarak hesaplanan tutarın 1/12'sini geçemeyecektir."

"Medeni Durum ve Eşin Gelirinin Olmadığının Tespiti" başlıklı 6 ncı bölümünde ise "Ücretliler, medeni durumları ve çocuk sayıları ile eşinin iş ve gelir durumu hakkında Tebliğ ekinde yer alan "Aile Durumu Bildirimi" (EK:1) ile işverenlerine bildirimde bulunacaklardır. "

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; 672 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 2016 tarihinde ... Üniversitesindeki görevinizin sonlandırılması ve OHAL Komisyon Kararı ve 03.01.2019 tarihinde tekrar göreve başlamanız nedeniyle 2016, 2017 ve 2018 yılları için tarafınıza yapılacak ödemenin, tahakkuk ve ödemesinin yapıldığı dönemin (2019 yılı ilgili ayın) ücreti sayılması ve Gelir Vergisi Kanununun 61, 63, 94 ve 103 üncü maddelerine göre gelir vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Diğer taraftan, bu ödemenin yapıldığı ayı izleyen aylarda ödenen ücretler üzerinden tevkif edilecek vergilerin hesabında, bu ödemenin yapıldığı dönem dahil kümülatif vergi matrahının dikkate alınması gerektiği tabiidir.

Ayrıca, bir ay içinde yararlanılacak asgari geçim indirimi tutarının, yıllık olarak hesaplanan tutarın 1/12'sini geçmemesi gerekir. Dolayısıyla, "Aile Durumu Bildirimi"nin işyerinize zamanında verilmiş olması şartıyla, asgari geçim indiriminin de sadece ödemenin yapıldığı dönemdeki tahakkuk eden vergiden mahsup edilerek uygulanması, geçmiş dönemler için asgari geçim indirimi uygulanmaması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.