

AYIN ÜCRET ÖDEMELERİNİN VERGİ KARŞISINDAKİ DURUMU VE MUHASEBE KAYITLARI

Yazar: SerdarAYTEKİN (*)

E-Yaklaşım / Aralık 2006 / Sayı: 41

GİRİŞ

Gelir Vergisi Kanunu (GVK), gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tabi olduğunu, gelirin ise bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olduğunu belirtmiştir. GVK'nın 2. maddesinde gelir vergisinin yedi farklı unsuru olduğu açıklanmıştır. Gelir vergisi unsurları genel olarak emek ve sermaye veya emek ile sermayenin karışımı bir kaynağa bağlı olarak doğmaktadır. Emeğe dayanan gelir unsurları ücret ve serbest meslek kazançlarından ibarettir. Ücrette emek, bir işyerine bağlı olarak, bir başkasına ait organizasyon içinde değerlendirilmektedir.

Organizasyon sahibine, bir başka anlamda işverene ücret karşılığında belirli süreli veya devamlı olarak iş gören hizmet erbabı ücret geliri elde etmektedir. Ücret gelirlerinde elde etme hukuki ve ekonomik tasarrufa bağlanmıştır. Hukuki tasarrufta gelirin sahibi tarafından talep edilebilir hale gelmesi gerekmektedir. Örneğin gündelik esasında çalışan hizmet erbabının ücreti günlük devreler itibarıyla hesaplanır. Yani mahiyet ve miktar itibarıyla kesinleşerek tahakkuk eder. Ancak ödemenin aylık veya haftalık dönemler itibarıyla yapılacağı kararlaştırılmışsa, bu devreler dolmadan ücret geliri üzerinde hizmet erbabının talep hakkı doğmaz [1]. Ekonomik tasarrufta ise, ödemeyi yapacak olan tarafından gelirin sahibinin emrine amade kılınması gerekmektedir. Emre amade kılınması ise ücret gelirinin istendiği anda hizmet erbabına ödenecek hale gelmiş olmasını ifade etmektedir.

Ücretin işveren tarafından hizmet erbabına İş Kanunu hükümleri uyarınca Türk Lirası olarak ödenmesi yasal bir zorunluluktur. Yargının bu konuda verdiği kararlarda [2] ödemenin Türk Lirası olarak ödenmesinin yasal bir zorunluluk olduğu açıkça belirtilmiştir.

Vergi Yasalarımızda, iş hukukundan farklı olarak ücretin para yerine ayın olarak ödenmesine olanak tanımaktadır. Ayın; hizmet erbabına bedelsiz olarak verilen işletmenin imal ettiği emtia olabileceği gibi işletmenin satışa konu ettiği emtia veya ayın olarak sağlanan her türlü menfaat ve hizmet gibi paradan başka değerler olabilmektedir. Ancak, ücretin para yerine ayın olarak ödenmesi halinde ayın teslimi nedeniyle katma değer vergisinin hesaplanması gerekmektedir. Ücretin para olarak ödenmesi halinde ise katma değer vergisinin (KDV) konusuna girmediğinden katma değer vergisi doğmayacaktır. Mevzuatımıza göre “**ücret**” ve “**para teslimi**” katma değer vergisi kapsamı dışında kalmaktadır.

Bu çalışmanın amacı genel olarak “**ayın ücret**” şeklinde yapılan ödemelerin Gelir Vergisi Kanunu (GVK), Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK), Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Damga Vergisi Kanunu (DVK)'nun ilgili

hükümleri göz önüne alınarak konuyu açıklamak ve tek düzen hesap planına uygun muhasebe kayıtları sayesinde konuyu netleştirmektedir. Çalışmanın amacı kapsamında ilk olarak ücretin literatürde yer alan değişik tanımlarına yer verilecektir.

II- VERGİ KANUNLARINDA VE DİĞER KANUNLARDA ÜCRETİN TANIMI

GVK'nın 61. maddesinde ücretin tanımı; **“Ücret işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler şeklinde belirtilmiştir.**

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.”

GVK'ya göre ücretin unsurları, hizmet erbabının bir işverene tabi olması, belirli bir iş yerine bağlı olarak çalışması, hizmet karşılığı ödeme yapılmasıdır. Ücret gelirleri ile serbest meslek kazançları ve ticari kazançlar arasındaki ayırım söz konusu unsurlara göre tespit edilmektedir.

Ücret ve serbest meslek kazançları emeğe dayanan gelir unsurlarıdır. Serbest meslek kazançlarında emek müstakil bir organizasyon içinde bir gelir unsuru oluşturmaktadır. Ücrette ise, belli bir işyerine bağlı ve işverene tabi olarak hizmet erbabının hizmeti karşılığında elde edilen gelir unsurudur.

GVK'nın 61. maddesinde ücretin değişik adlar altında ödenebileceği belirtilmektedir. Örneğin; Tazminat, ikramiye, prim, zam, avans, kasa tazminatı vb. adlar altında yapılan ödemelerin ücret hükmünde olduğu kabul edilmektedir. Ancak, bazı ödemeler ücret olarak adlandırılabilir; Gelir Vergisi mevzuatında veya özel kanunlarla istisna veya muafiyet kapsamına girmesi nedeniyle, gelir vergisine tabi tutulmamaktadır. İşverenlerce hizmet erbabının ücretine mahsuben, toplu iş sözleşmesi hükümleri uyarınca veya sosyal yardım amacıyla ayın şeklinde menfaatlerde ücret olarak değerlendirilmektedir.

Maliye Bakanlığı hizmet erbabına işyeri ve müştemilatı dışında kullanmak üzere ayın şeklinde verilen sosyal yardımların ücret hükmünde olduğunu 22.05.1991 tarih ve 2212823668 sayılı Özelgesi'nde de belirtilmiştir [3].

Bakanlığın toplu iş sözleşmeleri ile ilgili bir özelgesinde ise toplu iş sözleşmeleri uyarınca verilen ayının ücret olduğu şu şekilde ifade edilmektedir; Toplu iş sözleşmesi gereği işveren tarafından işçilere verilen sabun, ayakkabı ve elbiselik kumaşların işçilere ayın olarak sağlanmış bir menfaat olduğundan ücret ödemesi olarak mütalaa edilmesi gerekmektedir [4].

Bir başka özelgede ise toplu iş sözleşmesi uyarınca verilen un bedellerinin ücret hükmünde olduğu ve söz konusu olayda gelir vergisi muafiyetinin geçerli olmayacağı belirtilmiştir. Kararın özeti şu şekildedir; müracaatçı sendikaya üye işçilere ayın olarak her üç ayda bir olmak üzere verilen 4 çuval un bedelinin ücret sayılarak 97 Seri No.lu

Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca ödemenin yapıldığı ayın ücretleriyle birleştirilerek topluca vergilendirilmesi gerekmektedir **[5]**.

Bu nedenle vergi kanunları ücretin “**para**” dışında “**ayın**” diğer bir anlamda hizmet erbabına bedelsiz olarak verilen işletmenin imal ettiği emtia, işletmenin satışa konu ettiği emtia veya ayın olarak sağlanan her türlü menfaat ve hizmet gibi paradan başka değerler şeklinde ödenebileceğini bu şekilde yapılan ödemelerinde ücret hükmünde olduğunu belirtmiştir.

İş Kanunu ücretin tanımını, “**Genel anlamda ücret bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödenen tutardır.**” şeklinde ifade etmiştir (İş Kanunu md. 32). İş Kanunu’nun dikkat çeken yönü ücretin “**para**” ile ödeme zorunluluğunun bir yasal kural olmasıdır.

Ücret, ekonomi literatüründe öz olarak “**emeğin fiyatı**” olarak tanımlanmıştır. Ekonomi biliminde, emek sunumunun artması durumunda emeğin fiyatının düşeceği, emeğin sunumunun azalması durumunda ise emeğin fiyatının artacağı genel kabul görmüş iktisadi bir ilkedir.

Borçlar Kanunu’nun 313. maddesine göre ücretin tanımı, “**işçinin işi görme borcuna karşılık, iş sahibinin hizmet sözleşmelerinden doğan başlıca borcu, ücret ödeme borcudur.**” şeklinde ifade edilmiştir. İşveren sözleşmenin bir gereği olarak işin görülmesi halinde ücreti ödeme ile yükümlüdür.

İşletmelerin çalıştırdıkları hizmet erbabına yapması gereken ücret ödemelerini İş Kanunu uyarınca Türk Lirası olarak yapmaları bir zorunluluk olmasına rağmen vergi kanunları uyarınca ayın ücret şeklinde yapılan ödemeler ücret gideri olarak muhasebe kayıtlarında yer almaktadır.

Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) 3. maddesi uyarınca vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu belirtilmiştir. İşveren ile hizmet erbabının aralarında yaptıkları yazılı veya sözlü sözleşme uyarınca işverenin hizmet erbabına emtia teslimi ayın ücret şeklinde yapılan bir ödeme olarak kabul edilmektedir. Ayın teslimi şeklinde yapılan teslimlerin işveren ile hizmet erbabı arasında böyle bir sözleşme yapılmamış olması durumunda bile VUK’un 3.md. uyarınca yapılan teslim ayın ücret ödemesi olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

III- AYIN ÜCRET ŞEKLİNDE YAPILAN ÜCRET ÖDEMESİNİN VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU VE MUHASEBE KAYITLARI

A- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU VE MUHASEBE KAYITLARI

Katma değer vergisine tabi olan mal ve hizmetlerin işletme personeline ücret olarak bedelsiz olarak verilmesi halinde bu teslimler için KDV hesaplanması gerekmektedir **[6]**.

KDVK’nın 3. maddesi uyarınca “**Vergiye tabi malların her ne surette olursa olsun vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi**

malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi” KDV’ye tabidir.

Madde hükmüne göre vergiye tabi malların her ne şekilde olursa olsun vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi teslim sayılacak ve vergiye tabi tutulacaktır.

Madde hükmünde sadece işletmeden çekilmesi halinde vergiye tabi tutulacağı belirtilmiştir. Ayın olarak verilen sosyal yardımların ücret olarak kabul edilebilmesi için, bunların hizmet erbabına işyeri ve müştemilatı dışında kullanmak ve faydalanmak üzere verilmesi gerekir. İşletmeden çekilmemesi halinde ise **dahili sarf** söz konusu olduğundan KDV’nin konusuna girmeyecektir. Örneğin; İşletmede üretilen iş elbiselerinin işletme personeline verilmesi halinde dahili sarf söz konusu olacağından ayın ücret olarak değerlendirilmeyecek ve KDV’nin konusuna girmeyecektir.

KDVK’nın 9 no.lu Genel Tebliği’nde KDV uygulamasında personele sağlanan menfaatlardan aşağıda sayılanların KDV’ye tabi tutulmayacağı belirtilmiştir.

- a- Personele işyerinde veya müştemilatında yemek verilmesi,
- b- Personele yatacak yer veya konut tahsisi,
- c- Personelin toplu olarak işyerine gidip gelmesini sağlamak amacıyla yapılan taşıma hizmetleri,
- d- Demirbaş olarak verilen giyim eşyası.

İşletmenin iktisadi faaliyetini yürütebilmesi için yapılan ve işletmede oluşturulan katma değer bir unsuru olan bu masraflar maliyetin bir parçası olduğundan, personele tahsis sırasında vergiye tabi tutulmayacak, bu mal ve hizmetlerin iktisabında yüklenen vergiler ise genel hükümlere göre indirim konusu yapılabilecektir.

KDV’nin konusuna giren mal ve hizmetlerin hizmet erbabına ayın olarak verilmesi durumunda bu iktisadi kıymetler için hangi değer üzerinden KDV’nin hesaplanacağı KDVK’nın emsal bedeli düzenleyen 27. maddesinde belirtilmiştir.

KDVK’nın 27. maddesi uyarınca emsal bedeli ve emsal ücreti ; **“Bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir”** şeklinde ifade edilmiştir. Madde hükmü bedelin, ayın, menfaat...gibi paradan başka değerler olması halinde matrahın emsal bedeli veya emsal ücreti olacağını hüküm altına almıştır.

Söz konusu maddenin 3. fıkrasında ise; **“Emsal bedeli ve emsal ücreti Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunur”** şeklinde ifade ederek Vergi Usul Kanunu’nun 267 maddesine göndermede bulunmuştur. VUK’un 267. maddesine göre emsal bedel, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir. Vergi Usul Kanunu’nun 267. maddesi uyarınca emsal bedeli ve emsal ücreti sırayla, ortalama fiyat esası, maliyet esası ve takdir komisyonu kararı uyarınca tespit edilmektedir.

KDVK'nın 27. maddesinde "**Katma değer vergisi uygulaması bakımından emsal bedelin tayininde genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen hissenin bedele katılması mecburidir**" şeklinde ifade edilerek VUK'un 267. maddesinde yer alan değerlemeye ait hükmünden farklı olarak genel idare giderlerinin ve genel giderlerden mamule düşen hissenin KDV matrahına katılmasının zorunlu olduğu belirtilmiştir. Söz konusu giderlerden mamule düşen hissenin matraha dahil edilmesi VUK'un 275 maddesinde belirtilen imal edilen emtialarda, genel idare giderlerinden mamule düşen hissenin maliyete katılması ise KDVK'dan farklı olarak mükellefin ihtiyarına bırakılmıştır. Ancak, mükelleflerin KDV bakımından, imal edilen emtianın emsal satış bedelini maliyet bedeli esasına göre tayin ettikleri takdirde, KDVK'nın 27/4. maddesine göre genel idare giderlerinden mamule düşen hisseyi KDV matrahına ilave etmeleri zorunludur.

İşletmelerin hizmet erbabına ayın ücret olarak verdikleri iktisadi kıymetler için emsal bedel üzerinden hesaplanan katma değer vergisi KDVK'nın 58. maddesi uyarınca Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmemesi gerekmektedir. Ancak 1 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin verginin gider kaydedilmemesi başlıklı bölümünde belirttiği üzere mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisi, ancak vergiye tabi malların işçilere "**ayın ücret**" olarak verilmesi veya çeşitli kişi ya da kuruluşlara bağışlanması halleriyle sınırlı olarak, dolaylı bir biçimde gider yazılabileceği açıklanmıştır. İşletmeler bu nedenle hizmet erbabına verilen ayınlar nedeniyle hesaplanan KDV'sini muhasebe kayıtlarında doğrudan gider olarak gösterebilecektir.

Ayın şeklinde ücret, üretimde çalışmayan personele verilmişse söz konusu tutar doğrudan gider yazılabileceği gibi, genel idare giderleri hesabına kaydedilip, bu giderlerden üretime pay vermek suretiyle maliyet unsuru olarak da dikkate alınabilir. Hizmet işletmelerinde ayın şeklinde verilen ücretler doğrudan ve ücret giderleri bağlamında masraf kaydedilir [7].

Hizmet erbabına ayın ücret ödenmesi durumunda katma değer vergisi tahakkuk ettirilmesi yasal bir zorunluluk olduğu için bu olayın belgelendirilmesi için "**fatura düzenlenmesi**" de yasal bir zorunluluktur. Bu durumda işletmeler ayın ücret ödemelerinde hesaplanan KDV'yi fatura üzerinde göstermek suretiyle gider olarak indirim konusu yapabilecektir. Ayrıca VUK'un 232. maddesi uyarınca işletmelerin fatura kullanma mecburiyeti bulunmaktadır.

Ayın ücret ödemesini işletme açısından iki farklı olay olarak ele almamız gerekmektedir. İlk olarak hizmet erbabına hizmeti karşılığı ücretinin ödenmesi, ikinci olarak ödemenin ayın olarak yapılması nedeniyle emtia stoklarında bir azalmaya neden olmasıdır. Söz konusu olaylar birbirine bağımlı fakat ayrı olarak değerlendirmesi gereken konulardır. Bu nedenle vergi yasaları karşısında ayın ücret ödemesini iki ayrı açıdan ele almak gerekmektedir. VUK'un 238. maddesi uyarınca işverenler her ay ödedikleri ücretler için (Ücret bordrosu) tutmaya mecburdurlar. Gelir Vergisi Kanunu'na göre vergiden muaf olan ücretlerle diğer ücret şeklinde vergilendirilen hizmet erbabı dışında kalan ücret ödemeleri için bordro tutulması kanuni bir zorunluluktur. Bu durumda hizmet erbabına ücretinin ödenmesi nedeniyle ücret bordrosu düzenlenmesi gerekmektedir. Hizmet erbabına ayın teslimi durumunda ise vergi yasaları uyarınca işletmeden emtia çıkışı olmakta başka bir

anlamda mal satışı gerçekleşmektedir. Bu durumda işletmeler VUK'un 232. maddesi uyarınca nasıl ki sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura düzenlemek ve kullanmak zorunda ise ayın ücret ödenmesi durumunda da fatura kullanmak ve düzenlemek zorundadırlar. Her mal satışı gibi ücret karşılığı "**ayın teslimi**" olayında da stokların azalması söz konusu olduğundan bu işleminde satış işlemi olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Ayın ücret ödemesi nedeniyle hesaplanan katma değer vergisi işçinin ücretinden düşülecek ve bu suretle işçiden tahsil edilmiş olacak 391 Hesaplanan KDV ve KDV vergi beyannamesi düzenlenirken varsa 191 İndirilecek KDV'den mahsup edilecek ya da vergi dairesine ödenecektir.

Örnek - 1: Çay üreticisi X fabrikası, imalat bölümünde çalışan hizmet erbabına her yıl 20 kg. kilo çay vermektedir. 31 Aralık 2002 tarihinde dağıtımı yapılan çayın emsal bedeli 300 YTL, KDV dahil ortalama perakende fiyatlara göre tutarı da 400 YTL. Söz konusu çayların maliyet bedelinin 250 YTL olduğu tespit edilmiştir (KDV % 8).

Muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır. X firması muhasebe kayıtlarında 7/A seçeneğini uygulamaktadır (GVK uyarınca ücret tevkifatı ve damga vergisi gözönüne alınmamıştır.).

KDV matrahı, KDVK'nın 27. maddesi uyarınca emsal bedel olmaktadır. Emsal bedelin tespiti ise VUK'un 267. maddesi uyarınca tespit edilmesi gerekmektedir. Çay üreticisi işletmenin hizmet erbabına verdiği çayların emsal bedeli verildiğinden emsal bedel üzerinden KDV hesaplanacaktır.

Emsal bedel: $300 \times 0.08 = 24$ YTL katma değer vergisi olmaktadır.

31.12.2002		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	324 YTL	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		300 YTL
391 HESAPLANAN KDV		24 YTL
<i>Hizmet erbabına aynı ücret ödemesi yapılması</i>		
31.12.2002		
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	250 YTL	
152 MAMULLER		250 YTL
<i>Hizmet erbabına aynı ödemenin maliyet kaydı</i>		
/		

B- GELİR VERGİSİ KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU VE MUHASEBE KAYITLARI

GVK'nın 61. maddesi uyarınca ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para olarak temsil edilebilen menfaatlerdir.

GVK'nın 63. maddesine göre hizmet erbabına verilen ayınlar, verildiği gün ve yerdeki **ortalama perakende fiyatlarına** göre konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatler, konutun emsal kira bedeline veya menfaatin emsal bedeline göre değerlendirilmektedir.

Söz konusu kanun maddesi uyarınca işverenin istihdam ettiği hizmet erbabına para ile temsil edilebilen nitelikte ayın olarak vermiş olduğu değerler, verildiği gün ve yerdeki **ortalama perakende fiyatlarına** göre değerlendirilerek, hizmet erbabının elde ettiği ücret geliri tespit edilmektedir.

KDVK'nın 27. maddesi hükümlerine göre, işletmenin istihdam ettiği hizmet erbabına ayın olarak verilen KDV'ye tabi menfaatler nedeniyle oluşan KDV matrahı ise ayın olarak sağlanan menfaatin VUK'un değerlemeye ait hükümleri uyarınca tespit edilen emsal değeri olduğunu öğrendik.

Söz konusu madde hükümleri uyarınca ayın olarak ödenen ücretlerde, KDV ve GV yönünden matrah tespitleri farklı ölçülere göre yapılmaktadır. Bu nedenle KDVK ve GVK'da yer alan ölçüleri birleştirilecek bir düzenleme yapılmadıkça KDV yönünden emsal bedelin, GVK yönünden de ortalama perakende satış fiyatlarının dikkate alınması gerekmektedir.

İşletmelerin istihdam ettiği hizmet erbabına ayın olarak vermiş olduğu değerler için hesaplanan KDV genel olarak hizmet erbabından ayrıca tahsil edilmemektedir. Bu durumda ücretlinin elde ettiği gelir tutarı, ayın olarak sağlanan menfaatin verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre tespit edilen değerine, verilen ayın için hesaplanması gereken KDV tutarının ilave edilmesi neticesinde bulunan tutar olmaktadır [8].

Bu durumda hizmet erbabının ayın olarak sağlanan menfaat sebebiyle elde ettiği net ücret gelirini tespit etmek için, ayının verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatına göre tespit edilen tutarına, söz konusu ayının emsal bedeli üzerinden hesaplanan KDV tutarının eklenmesi sonucunda bulunan tutar olmaktadır. Bunun nedeni ayın şeklinde ücret verilmesi halinde, personele bu ayının KDV dahil perakende satış bedeli kadar net menfaat sağlanması söz konusu olduğundan ikisinin toplamı net ücret gelirini oluşturmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi gelir vergisinde kimlerin tevkifat (stopaj) yapmak zorunda olduğunu ve hangi gelirler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiğini açıklamaktadır. GVK'nın 94. md. 1. fıkrasında belirtilen gerçek ve tüzel kişilerin (Kamu idare ve müesseseleri, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı...vb.) nezdinde çalışan hizmet erbabına yapılan ücret ödemelerinden GVK'nın 103 ve 104. maddelerine göre gelir vergisi tevkifatı yapmaları gerekmektedir. Ücretin ayın olarak verilmesi durumunda, üzerinden tevkifat yapılacak tutar, hizmet erbabına verilen net ücret geliri tutarının brüte iblağ edilmesi sayesinde bulunacak tutardır.

Hizmet erbabına ayın olarak verilen menfaatlerin GVK'nın 94/1. md. yönünden yapılacak tevkifat tutarı; ayın olarak verilen menfaatin verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende satış fiyatı [(A) olarak sembolize edelim.] ile ayın olarak verilen menfaatin VUK'un değerlemeye ilişkin hükümlerine göre tespit edilen emsal bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin [(B) olarak sembolize edelim.] toplamı üzerinden tevkif edilecek tutardır. Gelir vergisi artan oranlı bir vergidir. Bu nedenle 103 ve 104. md. yer alan tarifelerde yer alan tevkifat matrahı arttıkça belirlenen oranlar artmakta ve gelir vergisi tevkifat tutarı belirlenmektedir. GVK'nın 103 ve 104. maddeleri uyarınca ücret geliri matrahının ilk gelir dilimine ait bir gelir olduğunu düşünürsek;

Tevkif Edilecek Tutar = [(A) + (B) / 0.85 X 0.15]

Bu durumda menfaatin ortalama perakende fiyatı ile emsal bedeli üzerinden hesaplanan KDV toplamının brüte iblağ edilmesi sonucunda bulunan tutar ücret geliri matrahını oluşturmaktadır. Ücret geliri matrahı üzerinden GVK 103 ve 104. maddesi uyarınca belirlenen oranda tevkifat yapılmaktadır. GVK'nın 103. maddesinde belirlenen vergi nispetlerinde, 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere ilk gelir diliminde yer alan gelirlere % 15 oranında tevkifat uygulanmaktadır. Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde tarifede yer alan vergi oranlarına 01.01.2006 tarihinden itibaren yeni Kanun maddesi uyarınca beş puanlık bir indirim söz konusu olmayacaktır.

Örnek -2: Bir önceki örnekte bahsedilen çay üreticisi X fabrikasının hizmet erbabına verdiği çayların gelir vergisi kanunu uyarınca yapılacak kayıtları aşağıda yer aldığı şekilde olacaktır. Gelir vergisi tevkifat oranını % 15 olarak alınmıştır. İşletmenin çalıştırdığı hizmet erbabının ücret geliri tutarı GVK 103 ve 104. md. uyarınca ilk gelir dilimine tekabül ettiği düşünülmüştür (Damga vergisi göz önüne alınmamıştır.). İşletmenin işçilerine verdiği çayların ortalama perakende fiyatları katma değer vergisi dahil tutarları net ücret ödemesini göstermektedir. Net ücret ödemelerinin brüte iblağ edilerek tevkifat matrahına ulaşılabilecektir. Bu matrah üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

GV Stopaj oranı: % 15.

Ortalama Perakende Satış fiyatı KDV dahil tutar: 400 YTL

Brüt tutar: 400 / 0.85 = 470,588 YTL

Gelir Vergisi stopaj tutarı: 470,588 x 0.15 = 70,588 YTL

31.12.2002		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	70,588 YTL	
720.01.İşçi Ücret Giderleri		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		70,588 YTL
360.10.Gelir Vergisi Stopajı		70,588 YTL
<i>Ayın ücret ödemesinden GV stopajı yapılması</i>		
/		

C- DAMGA VERGİSİ KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU VE MUHASEBE KAYITLARI

Damga vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde 1 sayılı tabloda **yazılı kağıtların** damga vergisine tabi olduğu açıklanmıştır. Kanunda yer alan kağıtlar terimi, yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade etmektedir. Bir kağıdın damga vergisine tabi olabilmesi için "**işlemin hukuken yazılı yapılmış olması**", "**söz konusu kağıdın imzalanmış olması**" gerekmektedir.

İşverenlerin her ay ödedikleri ücretler için ücret bordrosunu düzenlemeleri VUK'un 238.md. uyarınca bir zorunluluktur. Bu nedenle ücret ödemeleri için bir "**yazılı**

kağıt” düzenleme kanuni bir zorunluluktur. DVK’ya ekli listede yer alan 1 sayılı Tablo’nun “**IV. Makbuzlar ve Diğer Kağıtlar**” başlıklı bölümünde maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı... gibi ödemelerin damga vergisine tabi olduğu açıklanmıştır. Bu nedenle ücret ödemesi ister para isterse ayın olarak ödenmiş olsun her iki halde de hem gelir vergisinin hem de damga vergisinin kapsamına girmektedir. Ücretin gelir vergisi yükümlüsü hizmet erbabıdır. Vergiyi sorumlu sıfatıyla işveren tahakkuk ettirecek, tahsil edecek ve vergi dairesine ödeyecektir, bu onun yasal bir yükümlülüğüdür.

DVK’da yer alan “**yazılı kağıtlar**” damga vergisine tabidir. DVK’ya ekli (1) sayılı tabloda (IV Makbuzlar ve diğer kağıtlar bölümünde) maaş, ücret, gündelik ve benzerleri kağıtların binde 6 oranında damga vergisine tabi olduğu açıklanmıştır.

DVK’nın 11.md. uyarınca kağıtlarda belli para gösterme zorunluluğu mevcuttur. Kağıtlarda gösterilen tutarlar damga vergisinin matrahı olmaktadır. Ancak, ücret bordrosunda gösterilen brüt ücret tutarı pek tabii katma değer vergisini de içerecektir. Katma değer vergisi işçi ücretinden kesilecek, geriye kalan ücret işçiye yasal olarak ödenmesi gereken ücret olacaktır. Katma değer vergisinin indiriminden sonra geriye kalan ücret tutarından GVK 63 maddesinde yer alan kanuni indirimler yapılacaktır. Yasal indirimlerin ödenmesi sorumlu sıfatıyla işverenin yükümlülüğü altında olduğu için hemen hepsinin belirli sürede ödenmesi gerekmektedir. Damga vergilerinin vergi yükümlüsü kağıtları imza edenlerdir. Ama ücretlerde çoğunlukla damga vergisini işçi ödemektedir. Damga vergisinin matrahı ise ücret bordrosunda yer alan (KDV hariç) brüt ücrettir.

Örnek - 3: Çay üreticisi fabrikanın verileri ışığında gelir vergisi ve damga vergisi kanunu uyarınca işletmenin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

Gelir vergisi tevkifat oranı : % 15

Damga Vergisi tevkifat oranı : % 0.06

Bu durumda net ücreti brüte iblağ ederken damga vergisi tevkifat oranı ile gelir vergisi tevkifat oranının toplamını göz önüne alarak brüt matrahın bulunması gerekmektedir [1- (0.15 + 0.006) = 0.844]

Brüt ücret matrahı 400 / 0.844 = 473,933

Gelir vergisi tevkifat tutarı = 473,933 x 0.15 = 71,089

Damga vergisi tevkifat tutarı = 473,933 x 0.006 = 2,843

31.12.2002		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	73,932 TL	
770.01.İşçi Ücret Giderleri		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		73,932 TL
360.10.Gelir Vergisi Stopajı		71,089 TL
360.50 Damga Vergisi Stopajı		2,843 TL
<i>Ayın ücret ödemesinden GV ve Damga vergisi stopajı yapılması</i>		
/		

D- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU VE MUHASEBE KAYITLARI

KVK yönünden ayın ücret ödemelerinde önemli olan konu hangi tutarın kurum kazancından indirim konusu yapılması gerektiğidir. Kurumlar için ayın ücret ödemesi şeklinde yapılan ödemeler bir ücret gideri niteliğindedir. Ücret giderinin tutarı ise, hizmet erbabına verilen emtianın bir diğer anlamda iktisadi kıymetin GVK'nın 63. maddesinin son fıkrası uyarınca tespit edilen ortalama perakende fiyatı değil, ayın olarak verilen emtianın maliyet bedelidir. Kurum kazancından indirim konusu yapılacak tutar ayının maliyet bedelidir.

Örnek - 4: Çay üreticisi işletmenin kurumlar vergisi yönünden yapması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

İşletmenin hizmet erbabına verdiği çayların maliyet bedelleri, satılan mamuller maliyeti hesabında izlendiğinden bu maliyetlerin ayrıca kurum kazancından indirim konusu yapılmaması gerekmektedir. İşletme ayın ücret ödemesi sırasında aşağıdaki kayıtları yaptığından mükerrer indirim sebepli olmamak için kurum kazancından ayrıca bir gider indirimi yapılmayacaktır.

31.12.2002		
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	250 YTL	
152 MAMULLER		250 YTL
<i>Hizmet erbabına aynı ödemenin maliyet kaydı</i>		
/		

IV- SONUÇ VE ÖNERİLER

İşletmelerin ayın ücret ödemesinde bulunmaları sıkça rastlanan bir olay olmasa bile bütün işletmelerin karşılaşılabileceği bir olaydır. Vergi kanunları ücret ödemelerinin paradan başka iktisadi kıymetler ile ödenmesine olanak tanıyarak işletmelere bir anlamda kolaylık tanımaktadır. İşletmeler kanunlara uygun olarak yaptıkları ayın ücret ödemelerinde bu olanaktan yararlanabilirler.

Ücretin para olarak ödenmesi durumunda katma değer vergisinin doğmamaktadır. Ayın ücret ödenmesi durumunda ise bir teslim söz konusu olduğundan katma değer vergisi hesaplanması yasal bir zorunluluk olmaktadır. Vergi kanunları uyarınca ayının teslim edildiği anda katma değer vergisi doğduğundan ayının teslim edildiği ay beyannamesi ile katma değer vergisinin beyanı gerekir. Kanunlar uyarınca katma değer vergisinin beyan edilmemesi durumunda ise vergi ziyayı meydana gelmektedir.

* Vergi Denetmen Yardımcısı

[1] Yılmaz ÖZBALCI, **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ağustos 2003, s.81

[2] Yrg. 9. HD.'nin, 29.09.2003 tarih ve E. 2003/2795, K. 2003/15666 sayılı Kararı.

[3] Şükrü KIZILLOT, **Danıştay Kararları ve Özelgeleri (Muktezalar)**, Yaklaşım Yayınları, s.687

[4] Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın, 30.10.1985 tarih ve 26010038 sayılı Özelgesi.

[5] Maliye Bakanlığı'nın, 03.07.1974 tarih ve 221289607/37743 sayılı Özelgesi.

- [6] M.Emin AKYOL-Muzaffer KÜÇÜK, **Tek Düzen Hesap Planı ve Mali Tablolar**, Yaklaşım Yayınları, s.1388
- [7] M. Emin AKYOL-Muzaffer KÜÇÜK, **Tek Düzen Hesap Planı ve Mali Tablolar**, Yaklaşım Yayınları.,3. Cilt, s. 1389
- [8] Denetim İlke ve Esasları, 2. Cilt, 3. Baskı, İstanbul, s. 182

YAZAR: SERDAR AYTEKİN