

**İHSAN AKAR**  
**YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR**  
**ULUDAĞ BAĞIMSIZ DENETİM VE Y.M.M A.Ş**  
**Cumhuriyet Mh. Yağmur(150)Sk. Rızvanoğlu-Çamlık Sit. No:12/A Kat: 7 D: 13**  
**Nilüfer/Bursa Tel: 0 541 3966882 -0 224 2401329(pbx.) 0224 2401329**  
**www.uludagbagimsizdenetimmm.com.tr**

**Sirküler No : 2022/13**

**27.01.2022, Bursa**

**Konu : Ücretlerin Vergilendirilmesine İlişkin 319 Seri No.lu Gelir Vergisi Tebliği**

25.12.2021 tarih ve 31700 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 7349 sayılı kanun ile Gelir Vergisi Kanun’unda yapılan değişikliklere ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiş; GVK’nun ücret istisnalarına ilişkin 23/18. maddesinde yapılan düzenleme ile ücretlilerin, 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 ücretlere yönelik gelir vergisi istisnasına ilişkin geniş açıklamalara ve uygulama örneklerine yer verilmiştir.Ücret istisnasına ilişkin 319 Seri No.lu Gelir Vergisi Tebliğinde yer alan hususlar aşağıda özetlenmiştir:

**1. İstisnanın Kapsamı ve Uygulaması**

-7349 sayılı Kanunla, GVK’nun 23/18. maddesindeki düzenleme ile 01/01/2022 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 edilmiştir.

-İstisnayı aşan ücret gelirinin vergilendirilmesinde, hizmet erbabının ilgili aydaki gelirine ilişkin verginin hesaplanacağı gelir dilim tutarları ve oranları, istisna kapsamındaki tutarlar da dikkate alınarak belirlenecektir.

-İstisna 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.

-GVK'nun 61/3.maddesinde Kanunun uygulamasında ücret sayılan ödemeler düzenlenmiştir. Aynı Kanunun 62. maddesinde, işverenler hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları kapsamında çalıştıran gerçek ve tüzel kişiler olarak tanımlanmış ve 61/3. maddesinde belirtilen ücret sayılan ödemeleri yapanlar da bu Kanunda yazılan ödevleri yerine getirmek bakımından işveren olarak kabul edilmiştir. Dolayısıyla, yönetim ve denetim kurulu üyelerine ödenen huzur hakkı, bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine, sporculara yapılan ödemeler gibi ücret sayılan ödemelerin vergilendirilmesinde, Kanunun 23/18.maddesinde düzenlenen istisnanın uygulanması mümkündür.

-Yapılan düzenleme ile 01/01/2022 tarihinden itibaren GVK'nun 32. maddesinde düzenlemiş bulunan asgari geçim indirimi uygulaması kaldırıldığından bu tarihten itibaren yapılan ücret ödemelerinde asgari geçim indirimi uygulanmayacaktır.

- Asgari ücretle çalışan ve istisna uygulaması nedeniyle vergi ödemeyecek olan hizmet erbabı da dahil olmak üzere GVK'nun 31. 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 Kanunun 23/18.maddesinde düzenlenen istisnadan faydalanması mümkün bulunmaktadır.

## **2. Asgari Ücretli Olarak Çalışanlarda Gelir Vergisi İstisnası**

-Hizmet erbabının ücret gelirinin, ilgili ayda geçerli olan asgari ücretin brüt tutarı kadar olması halinde, brüt tutardan, işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi kesintisi yapılacak, gelir vergisi ve damga vergisi kesintisi yapılmayacaktır.

- 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

-GVK'nun 23/18. maddesinde yapılan düzenleme ile 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 sınırlı olup, 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.

### **3. Asgari Ücretin Üzerinde Ücret Geliri Elde Edenlerde Gelir Vergisi İstisnası**

-Hizmet erbabının elde ettiği ücret ve ücret sayılan gelirlerinden GVK'nun 31 ve 63. maddesinde yer alan indirimler düşülecek ve varsa Kanunun 23/18.maddesi 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.

-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.

### **4. Birden Fazla İşverenden Ücret Alınması Durumunda İstisnanın Uygulanması**

Aynı zamanda birden fazla işverenden ücret alınması halinde, istisna uygulaması, sadece en yüksek ücretin elde edildiği işveren tarafından gerçekleştirilecektir. Söz konusu işverene bu durumu bildirme yükümlülüğü hizmet erbabına aittir. Birden fazla işverenden aynı tutarda ücret alındığı durumda, istisnayı uygulayacak olan işvereni hizmet erbabı kendisi belirleyecektir. İstisnadan faydalanılan işverende, istisnanın tamamından faydalanılamaması durumunda kalan tutar için diğer işverende istisnadan faydalanılması mümkün değildir.

### **5. Teşvik Ve İstisna Kapsamındaki Ücret Ödemeleri**

-4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 12. 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 193 sayılı Kanunun 23/18. maddesi uyarınca ayrıca istisna uygulanması söz konusu değildir.

-3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3. maddesi uyarınca bölgede imalat faaliyetlerinde çalışan personele ödenen ücretleri üzerinden,

- 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2.maddesine göre Ar-Ge, tasarım ve destek personeline ödenen ücretleri üzerinden,
- 5746 sayılı Kanunun 3.maddesinin ikinci fıkrasına göre, Ar-Ge, tasarım ve destek personeline ödenen ücretleri üzerinden,
- 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununun geçici 21.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 edilmekteydi. 193 sayılı Kanunun 23/18. maddesiyle ihdas edilen istisna uygulaması ve asgari geçim indirimi uygulamasının kaldırılması nedeniyle, teşvik kapsamındaki bu ücret ödemelerine, öncelikle Gelir Vergisi Kanununun 23/18.maddesinde düzenlenen istisna uygulanacak ve istisna sonrası vergi, ilgili düzenlemelerdeki sınırlamalar çerçevesinde tahakkuktan terkin edilecektir. Asgari ücrete isabet eden verginin tahakkuktan terkin edilmesini öngören düzenlemelere göre ise istisna uygulaması nedeniyle asgari ücretten vergi alınmadığından tahakkuktan terkinini gerekecek bir vergi hesabı yapılmayacaktır.
- Diğer kanunlarda yer alan benzer istisna ve teşvikler için de hesaplama aynı şekilde olacaktır.

#### **6. Yıllık Beyanname Verilmesi Halinde İstisna Uygulaması**

- Hizmet erbabının ücret gelirlerinin GVK'nun 86/1-b maddesine göre yıllık beyanname ile beyan edilmesinin gerekmesi durumunda, yıl içinde istisna uygulamasından faydalanıldığı için yıllık beyannamede söz konusu istisna uygulamasına yer verilmeyecek ve yıllık beyannamede 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. Ücret Bordrosu Ve Hesaplamalar**

213 sayılı VUK'nun 8. 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, örneklerle aynı sonucu doğuracak, diğer bir ifadeyle, istisna nedeniyle alınmayacak verginin ilgili aydaki asgari ücretin vergisini geçmeyecek şekilde, farklı yöntemlerle yapılması mümkündür.

## 8. GVK'nun Kaldırılan 64.Maddesi Kapsamında Bulunan “Diğer Ücretliler”in Durumu

-7349 sayılı Kanunun 3.maddesi ile GVK'nun 64.maddesi 1/1/2022 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır. Söz konusu düzenleme ile bu madde kapsamında bulunan;

-Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanların,  
-Özel hizmetlerde çalışan şoförlerin,  
-Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçilerinin,  
-Gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanların, elde ettikleri ücretler, işverenlerin tevkifat yapma yükümlülüğü bulunmadığından tevkifata tabi olmayan ücret kapsamında değerlendirilecektir.

- 193 sayılı Kanunun 64.maddesinin yürürlükten kaldırılması nedeniyle, bu kapsamda bulunan hizmet erbabının vergi karnesi almasına ve karnesini vergi dairesine ibraz ederek vergilerini tarh ve tahakkuk ettirmesine gerek bulunmamaktadır. Bu kapsamda olanların 1/1/2022 tarihinden itibaren elde ettikleri tevkif suretiyle vergilendirilmemiş ücret gelirleri Kanunun genel hükümlerine tabi olacaktır.

-GVK'nun 23/18. maddesi uyarınca, bu kapsamda bulunan hizmet erbabının 01/01/2022 tarihinden itibaren elde ettiği ücret gelirlerine ilişkin matrahlarının, asgari ücretin yıllık gelir vergisi matrahını aşmaması halinde, istisna kapsamına giren bu ücretleri için yıllık beyanname verilmeyecektir.

-Hizmet erbabının elde ettiği ücret gelirlerinin, istisna tutarını aşması halinde ise elde edilen ücret gelirinin tamamı yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecek ve hesaplanan gelir vergisinden asgari ücret üzerinden hesaplanan yıllık gelir vergisi mahsup edilerek ödenecek vergi hesaplanacaktır.

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/01/20220127-5.pdf>

Bilgilerinize Sunulur.

**İHSAN AKAR**  
**YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR**  
**ULUDAĞ BAĞIMSIZ DENETİM VE Y.M.M A.Ş.**

**Yukarıda yer verilen açıklamalarımız, konuya ilişkin genel bilgiler içermekte olup konu hakkında ek bilgi gerektiğinde bizimle temasa geçmeniz önerilir.**