

İŞÇİ ALACAKLARI AÇISINDAN GELİR VERGİSİ VE YASAL KESİNTİLER

(Income Tax and Legal Cuts For Employee's Wages)

Yrd. Doç. Dr. Ali EKİN¹
Arş. Gör. K. Melis TOPÇU²

ÖZ

Çalışma hayatında işçi ve işvereni ilgilendiren en temel konulardan birisinin ücret olduğu bilinmektedir. Ücretin çalışma hayatının temel konusu oluşturmasının yanı sıra hak edilen ücret alacaklarından yasal olarak vergi kesintileri yapılması da bu konunun ayrıca incelenmesini gerektirmektedir. Nitekim vergi kesintisi tüm ücret alacaklarından aynı şekilde yapılmamaktadır. Çalışmamızda gerek ücret ve ücret eklerine gerekse de bunların vergilendirme sistemleri ile yasal vergi kesintilerine yer verilecektir. Öte yandan uygulamada en çok karşılaşılan sorunlar ve bunlara ilişkin Yargıtay kararlarında yer alan çözümler de değerlendirilecektir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, ücret, tazminat

ABSTRACT

It is well known that wage is one of the main issues concerns both employers and employees in working life. Beside with being a main subject of working life, wage is also a subject of legal tax cuts, therefore it needs to be separately examined. As a matter of fact, tax cuts are not the same for every wage payment. In this paper, both wages and perks, and their taxation systems and legal tax cuts will be included. Furthermore, the most encountered problems of the practice and the solutions of them which take place in Yargıtay (Supreme Court) judgements will also be evaluated.

Keywords: Tax, Wage, Compensation.

- 1 Ondokuz Mayıs Üniversitesi AFB. Hukuk Fakültesi, İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku Anabilim Dalı Öğretim Üyesi, aliekin55@hotmail.com
- 2 Ondokuz Mayıs Üniversitesi AFB. Hukuk Fakültesi, Vergi Usul Hukuku Anabilim Dalı Araştırma Görevlisi, kmelis.topcu@omu.edu.tr



GİRİŞ

Vergi, devletin, kamu harcamalarını karşılamak amacıyla toplumu meydana getiren kişi ve kurumlardan, ödeme güçlerine göre, karşılıksız ve zorla aldığı ekonomik değerlerdir³. Devletin egemenlik yetkisinin mutlak bir görünümünü oluşturan vergiler, kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılan en önemli kaynaktır. Vergi hukuku ise; devlet ile kişiler arasındaki vergi ilişkisini düzenleyen kurallardan doğan hak ve ödevleri inceleyen bir bilim dalı olarak belirtilebilir⁴.

Bir ülkede uygulanmakta olan vergiler, o ülkenin vergi sistemini meydana getirir. Modern vergi sistemlerinde gelir üzerinden alınan vergiler, vergilendirmenin temelini oluşturur. Bu nedenle gelir vergisi birçok ülke hukuk sisteminde oldukça detaylı bir şekilde düzenlenmiştir. Ülkemiz açısından da vergi sistemimizin en temel vergilerinden birini teşkil eden gelir vergisi, hemen hemen herkesi etkilemekte ve bilhassa işçilerin, işverenlerin hayatlarında önemli bir yer işgal etmektedir.

Gelir vergisi, gerçek kişilerin bir takvim yılı⁵ içerisinde elde ettikleri gelir üzerinden alınan dolaysız bir vergidir. Bu vergiye ilişkin düzenlemeler Alman vergi sisteminden alınan ve 01.01.1961 tarihinde yürürlüğe giren 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda yer almaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde gelir tanımlanırken; 2. maddesinde, gelir vergisi kapsamına giren kazanç ve iratlar yedi ayrı grup hâlinde tek tek sayılmış ve devam eden maddelerde de her bir kazanç için farklı vergilendirme usulleri öngörülmüştür. Kanun maddesinde zikredilen kazanç ve iratlardan biri de "ücret"tir.

İş sözleşmesinin bir sonucu olarak ortaya çıkan ücret, Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinde, "İşverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayın ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler" olarak tanımlanmıştır. Yine aynı maddede, ücretin farklı adlar altında ödenmiş olmasının, onun mahiyetini değiştirmeyeceği belirtilmiştir.

3 PEHLİVAN Osman, **Kamu Maliyesi**, Trabzon 2011, s.87; Farklı tanımlar için bkz, KARYAÇDI Nazmi, **Vergi Satan Adamlar**, İstanbul 2015, s.138; ÇOMAKLI Ertan Şafak / GÖDEKLİ Mehmet, **Vergilemede Anayasal Prensipler**, Erzurum 2011, s.2; BAYRAKLI Hasan Hüseyin, **Vergi Yargılama Hukuku**, Afyonkarahisar 2014, s.3; GEREK Şahnaz / AYDIN Ali Rıza, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Ankara 2010 s.27; GÖKBUNUR Ali Rıza / UĞUR Alparslan, **Sümerlerden Türkiye Cumhuriyeti'ne Maliye Tarihi**, İstanbul 2016, s;2

4 ŞENYÜZ Doğan / YÜCE Mehmet / GERÇEK Adnan, **Vergi Hukuku Genel Hükümler**, Bursa 2015, s.3

5 Mevcut gelir vergi sistemi, vergilendirme dönemi olarak geçmiş takvim yılı esasını benimsemiştir. Buna göre 1 Ocak'tan başlayıp 31 Aralık'a kadar süren on iki aylık süre, bir takvim yılını oluşturmaktadır.



İş Kanunu'nda yer alan tanımıyla ücret, bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan para olarak ödenen tutardır (İK. m.23/1). İş Kanunu'nda yer alan tanım uyarınca bir değerlendirme yapılırsa, ücret, işçi tarafından yapılan bir işin karşılığında, işçinin kendisinin ve ailesinin geçimini sağlayabilmesi için işveren veya üçüncü kişilerce işçiye sağlanan para veya parasal nitelikte değeri bulunan bir gelir çeşididir⁶.

İş hukukundaki ücret tanımı ile vergi hukukundaki ücret tanımı mukayese edildiğinde, vergi hukukundaki tanımın çok daha geniş kapsamlı olduğu görülecektir. Zira; vergi hukukunda, hizmet karşılığı olarak yapılan nakden ödemeler yanında, işverence sağlanan her türlü menfaat de ücret kapsamında değerlendirilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun ücretler ile ilgili maddelerinde, ücret geliri elde edenler için, bazı durumlarda "işçi" bazı durumlarda ise "hizmet erbabı" terimleri kullanılmaktadır. "Hizmet erbabı", çok geniş kapsamlı bir kavram olup, bir işverene bağlı tüm çalışanları (devlet memurları da dâhil olmak üzere) ifade etmektedir.

İş hukukunun temel kavramlarından birisini oluşturan "işçi" kavramı ise 4857 sayılı İş Kanunu'nda bir iş sözleşmesine dayanarak çalışan gerçek kişi olarak tanımlanmıştır. Vergi kanunlarında ise bu kavrama ilişkin herhangi bir tanımlama bulunmamaktadır. Ancak Danıştay'ın eski tarihli bazı kararlarında hizmet erbabı ve işçi kavramlarına ilişkin olarak açıklamalar yapılmış ve "işçi" tabiriyle, bedenen çalışan veya bedeni faaliyeti, fikri faaliyetine oranla çok daha fazla olan kişilerin kastedildiği belirtilmiştir⁷.

Uygulamada ücret ve ücret sayılan ödemeler ve bunlar üzerinden yapılan kesintiler hem vergi hukuku hem de iş hukuku alanındaki bazı düzenlemelere vakıf olmayı gerektirmektedir. Ancak ücret alacağı elde

6 CENTEL Tankut, **İş Hukukunda Ücret**, 1986 İstanbul, s.56; KORKUSUZ M. Refik, **Uluslararası Sözleşmelerde ve Türk İş Hukukunda İşçilik Alacaklarının Korunması**, Ankara 2004, s.11; GÖKTAŞ Seracetin, **Türk İş Hukukunda İşçinin Çalışmaktan Kaçınma Hakkı**, Ankara 2008, s.49; İNCE Ergun, **Her Yönüyle Ücret**, İstanbul 1990, s.70; GÜVEN, Ercan / AYDIN Ufuk, **Bireysel İş Hukuku**, Eskişehir 2013, s.136; EVREN Öcal Kemal, **İş Hukukunda Ücret ve Uygulanması**, 2.B., Ankara 2011, s.22; ÇELENK Hakan, **Esnek Çalışma**, Ankara 2011, s.62; AKTAY Nizamettin/ARICI Kadir/SENYEN KAPLAN Emine, **İş Hukuku**, Ankara, 2012, s.95; SÜZEK Sarper, **İş Hukuku**, 10. Baskı, İstanbul 2014, s.357; MOLLAMAHMUTOĞLU Hamdi/ASTARLI Muhittin/BAYSAL Ulaş, **İş Hukuku**, 6.Baskı, Ankara 2014, s.620; ÇELİK Nuri / CANIKLIOĞLU Nurşen / CANBOLAT Talat, **İş Hukuku Dersleri**, 28.Baskı, İstanbul 2015, s.217; EKİN Ali, Uluslar arası Belgelerde Ve Türk Hukukunda İşçi Ücretinin Korunması, **Kocaeli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2015 Ocak, S:11, s. 110 vd.

7 D4D, 05.04.1973 T, 1971 E. ve 1973/1836 K.



edenler ile ücret adı altında ödeme yapan kişilerin oldukça teknik özellik arz eden bu konulara hakim olduğunu söylemek mümkün değildir. Bu nedenle; bu çalışmamızda, 4857 sayılı Kanun kapsamında işçi olarak nitelendirilen kişilerin hak etmiş oldukları ücretler, özellikle gelir vergisi açısından incelenecek ve bu ücretler üzerinden yapılması gereken yasal kesintiler değerlendirilecektir. Değerlendirilmeler yapılırken uygulamada çok sık karşılaşılan bazı sorunlara ve sorunların çözümünde Yargıtay'ın konuya bakış açısına yer verilecektir.

I. İŞÇİ ÜCRETİNİN TESPİT ŞEKLİ VE VERGİLENDİRİLMESİ

4857 sayılı İş Kanunu kapsamında işçi olarak tanımlanan ve gelir vergisi kanunu uygulamasında büyük bir mükellef grubunu teşkil eden kişilerin, hizmetlerine karşılık olarak elde ettikleri gelirler, matrahın tespit edilmesi açısından, gerçek usul ve diğer ücretler olmak üzere iki ayrı şekilde gelir vergisine tabi tutulmaktadır.

A. GERÇEK USULDE VERGİLENDİRME

İş Kanunu'na göre işçi olarak nitelendirilen kişiler, kural olarak gerçek usulde vergilendirilir. Bu usulde matrah saptanırken, işçinin normal gayrisafi aylık ücretinin yanı sıra para veya para ile ifade edilmesi mümkün bulunan kanun, iş sözleşmesi, toplu iş sözleşmesinden kaynaklanan menfaatler, hafta tatili ücreti, fazla çalışma ücreti ile ihbar tazminatı, prim ve ikramiyeler de gayrisafi ücret kapsamında değerlendirilir. Bu nedenle Kanun kapsamında, işveren tarafından işçiye sağlanan her türlü menfaat, ücret olarak kabul edilirken, sağlık sigortası, sendika aidatları, engelli indirim⁸ gibi çok az sayıda ödeme, gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilir. Ayrıca gerçek usulde vergilendirilen işçiler asgari geçim indiriminden de faydalanır⁹. İşverenler tarafından işçilerin ücret gelirlerinden kesilen ve gelir vergisinden mahsup edilen asgari geçim indirim tutarının, o

8 Kendisi, bakmakla yükümlü olduğu eşi veya çocuğu engelli olan işçi, engellilik derecesine göre bu indirimden faydalanabilecektir. Ancak, bu indirim hakkından diğer ücretli olarak çalışan işçilerin faydalanması mümkün değildir.

9 Asgari geçim indirim; ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için % 50'si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10'u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için % 7,5 diğer çocuklar için ise % 5'idir. 2016 yılında en düşük asgari ücretin net tutarı asgari geçim indirim dahil 1.300,99 TL olarak belirlenmiştir. Bu belirlemeye bağlı olarak 2016 yılı Ekim, Kasım ve Aralık aylarındaki ücretlerde vergi dilimi artışı nedeniyle oluşacak kayıpların, 6753 sayılı Gelir Vergisi Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla yapılan düzenlemeyle Gelir Vergisi Kanununa eklenen Geçici 86. Madde ile ilave asgari geçim indirim yoluyla telafi edilmesi amaçlanmıştır.



ayki ücretiyle birlikte işçiye nakden ödenmesi gerekir. İşçiye nakden ödenmeyen asgari geçim indirim, işverenlerin, hem Vergi Usul Kanunu hem de İş Kanunu kapsamında sorumlu tutulmasına ve bazı yaptırımlarla karşılaşmasına sebep olacaktır.

Gerçek usulde matrahı tespit edilen işçi ücretlerinin vergilendirilmesinde, ücretin safi tutarı, kaynakta kesintiye tabi tutulacaktır. Kesintiyi, işveren yapacaktır. Bu nedenle işçi olarak çalışanların gelirlerini beyanname yoluyla beyan etme zorunlulukları, bazı istisnai durumlar dışında, kural olarak bulunmamaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesi gereğince, işçilerin ücretlerinden kesilecek vergilerin, zamanında kesilmemesinden, yatırılmamasından, eksik kesilmesinden veya eksik ödenmesinden işverenler sorumludur. Ancak işverenler, sorumluluk kapsamında ödedikleri vergilerden dolayı kendi kusurlarından veya ihmallerinden kaynaklanan cezalar hariç, işçiye rücu etme hakkına sahiptir.

İşçinin vergiye esas matrahından yapılacak vergi kesintisi, Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde belirlenen artan oranlı tarifeye göre belirlenecektir. Söz konusu gelir tarifesi, 01.01.2016 tarihinden itibaren elde edilecek gelirler için aşağıdaki şekildedir:

12.600 TL'ye kadar	%15
30.000 TL'nin 12.600 TL'si için 1.890 TL, fazlası	%20
69.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.370 TL, (ücret gelirlerinde 110.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.370 TL), fazlası	%27
69.000 TL'den fazlasının 69.000 TL'si için 15.900 TL, (ücret gelirlerinde 110.000 TL'den fazlasının 110.000 TL'si için 26.970 TL), fazlası	%35

Yukarıda arz edilen tablodan da anlaşılacağı üzere, ücretler ile diğer gelir unsurlarının vergilendirilmesinde esas alınacak tarife farklılaştırılmıştır¹⁰.

10 5479 sayılı Kanun öncesi ücret gelirleri ve diğer gelirler arasındaki farklılıklar dikkate alınmak suretiyle iki tarife bulunmakta ve ücret gelirleri diğer gelirlere göre daha az oranda vergilendirilmekteydi. 5479 sayılı kanun değişikliğiyle tek tarifeye geçilmiş ve ücret gelirleri ile diğer gelirler arasındaki farklı uygulama ortadan kaldırılmıştır. Bu durum da, özellikle yüksek oranda ücret geliri elde edenlerin vergi yükünü ağırlaştırmıştır. Ancak Anayasa Mahkemesi Gelir Vergisi Kanunu'nun 5479 sayılı Kanun ile değiştirilen 103. maddesinde yer alan tarifenin "... fazlası % 35 oranında ..." ibaresini ücret gelirleri yönünden Anayasa'nun 2. ve 73. maddelerine aykırı bularak iptal etmiştir. Söz konusu iptal neticesinde, 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla, tarife 01.01.2010 tarihinden itibaren tekrar ücret gelirleri ve diğer gelir unsurları için farklılaştırılmıştır.



İşçinin birden fazla işveren den ücret alması durumunda, her bir işverenin ödediği ücretler, ayrı ayrı vergilendirilmeye tabi tutulacaktır. Dolayısıyla Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yer alan vergi tarifesi, her bir işverenin ödediği ücrete, diğer işveren veya işverenlerin ödediği ücretler ilgilendirilmeksizin ayrı ayrı uygulanacaktır.

İşçi olarak nitelendirilen çalışanların elde ettikleri ücretler üzerinden gelir vergisi kesintisi yanında ayrıca;

- %14 oranında SSK primi,
- % 1 oranında İşsizlik sigortası primi,
- % 0,759 oranında damga vergisi,

kesintisi de yapılmaktadır. Kesintilerden herhangi birinin uygulanmaması, net tutarın hatalı olarak hesaplanmasına sebep olacaktır. Yargıtay kararlarında da bu durum çok açık bir şekilde vurgulanmaktadır¹¹.

Söz konusu kesintilerin yapılacağı matrah tespit edilirken yukarıda yer verilen tanımlardan da anlaşıldığı üzere, sadece işçinin yaptığı iş karşılığı işçiye ödenen miktar değil, para ve parayla ölçülmesi mümkün olan her şey göz önünde bulundurulmaktadır. Öte yandan ücret ekleri olarak adlandırılan ve miktarı belirli olan ödemeler de ücret olarak kabul edilmekte ve normal ücretler gibi vergi kesintisine tabi olmaktadır. Yargıtay bu gibi ücretleri geniş anlamda ücret içerisinde değerlendirerek hangi kalemlerin bu ücretlere dahil olduğunu vurgulamıştır. Buna göre, ikramiye, prim, yakacak yardımı, giyecek yardımı, fazla mesai, hafta tatili, genel tatil gibi alacaklar bu kategoride yer almaktadır¹².

Uygulamaya bakıldığında iş davalarında bazen bu ücretlerden yasal kesintilerin hatalı yapıldığı görülmektedir. Hatalı vergi kesintisi işlemlerine karşı yapılan temyiz itirazı ile Yargıtay tarafından gerekli açıklamalar yapılarak dosyaların bozulduğu ve sırf bu nedenle yargılamanın uzadığı görülmektedir. Örneğin, oldukça yeni tarihli

11 "Somut uyuşmazlıkta, hükme esas alınan bilirkişi raporunda, kıdem ve ihbar tazminatı dışındaki alacaklar hesaplanırken gelir vergisi ve damga vergisi kesilmiş, ancak SGK kesintisi yapılmadan bulunan tutara net tutar denilerek sonuç ulaşılmış, davacı vekili bu tutar üzerinden davasını ıslah etmiş ve mahkemece kararda miktarların net mi brüt mü olduğu belirtilmemiş ise de hükmün, bilirkişi raporundan net tutarlar üzerinden kurulduğu anlaşılmıştır.... Bu nedenle hükme esas alınan bilirkişi raporunda, kıdem ve ihbar tazminatı dışındaki alacaklarda net tutarlar bulunurken sadece vergi kesintisi yapıp, 5510 sayılı yasanın 80. maddesindeki SGK kesintileri yapılmadığından belirlenen rakamlar doğru değildir". Y9HD., 19.01.2016 T, 2014/29014E.-2016/1275 K. Aynı yönde; Y9HD., 26.05.2015, 2014/10235 E.-2015/19219 K.

12 Y9HD. 16.7.2008 T. 2007/ 22062 E, 2008/ 16398 K.



bir kararda yerel mahkemece hükme esas alınan bilirkişi raporunda hesaplanan brüt fazla çalışma ücretinden, brütten nete çevirme sırasında sadece gelir vergisi ile damga vergisi kesintisi yapıldığı, %14 oranında SGK işçi payı ile 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu uyarınca % 1 oranında işsizlik sigortası primi kesintilerinin yapılmadığının anlaşılması üzerine işveren aleyhine fazla miktarda fazla çalışma ücreti alacağına hüküm altına alındığı gerekçesi ile dosya Yargıtay tarafından bozulmuştur¹³.

İşçi Ücret Gelirlerinin Yıllık Beyanname İle Bildirilmesi

İşçi ücret gelirleri, kural olarak ya gerçek usulde ve tevkif suretiyle ya da diğer ücret olarak vergilendirilmektedir. Ancak Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesi gereğince, birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden (birinci işverenden) sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı 103. maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı¹⁴ aşan hizmet erbabının, ücret gelirlerini beyan etmesi gerekmektedir. Ayrıca, Gelir Vergisi Kanunu'nun "tevkifata tabi olmayan ücretler" başlıklı 95. maddesine göre, ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan,¹⁵ mütekeliyet esaslı bulunmayan yabancı elçilik ve konsolosluklarda hizmet ifa eden ve ücret ödemesi nedeniyle tevkifat yapamayan hizmet erbabının yanında çalışanların (diğer ücretliler hariç) da yıllık beyanname verme zorunluluğu bulunmaktadır.

Yıllık beyanname, Gelir Vergisi Kanunu'nun 92. maddesi uyarınca, gelirin elde edildiği yılı izleyen takvim yılının Mart ayının birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar, işçinin ikametgâhının bulunduğu yer vergi dairesine verilecektir. Tahakkuk ettirilen vergi ise işçinin ikametgâhının bağlı bulunduğu yer vergi dairesine, bağlı olunan vergi dairesindeki hesabın bildirilmesi şartıyla diğer vergi dairelerine ve tahsile yetkili banka şubelerine Kanun'un 117. maddesine göre, mart ve temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenecektir.

13 Y9HD. 02.05.2016 T. 2671 E.-11071 K.

14 Söz konusu tutar 2016 yılı için 30.000 TL olup bu tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılabilmek suretiyle uygulanır.

15 Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin 14 numaralı bendi gereğince, kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan işçilere, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler Gelir Vergisinden istisna edildiğinden beyanname verme zorunluluğu oluşmayacaktır.



B. DİĞER ÜCRETLER

Çeşitli güçlüklerle karşılaştığı için, ücretlerin tamamının, gerçek usulde vergilendirilmesi her zaman mümkün değildir. Bu güçlükler dikkate alınarak, bazı ücretliler için kanunen “diğer usul” şeklinde ifade edilen ve içeriği tamamen safi ücretin götürü olarak belirlendiği usulde vergilendirme rejimi kabul edilmiştir¹⁶. Bu usul vergilendirmede, işçinin elde ettiği ücret geliri ile vergiye esas matrahın bir ilgisi bulunmamaktadır¹⁷.

Diğer ücretler olarak vergilendirilecek kişiler, Gelir Vergisi Kanunu’nun 64. maddesinde tek tek sayılmıştır. Söz konusu düzenleme uyarınca bu usule tabi olacaklar;

1. Kazançları basit usule tabi ticaret erbabı yanında çalışanlar

Gelir Vergisi Kanunu’nun 2. maddesinde gelir unsuru olarak sayılan ticari kazançlar, hem gerçek usulde hem de basit usulde vergilendirme rejimine tabi tutulmuştur. Basit usule tabi olarak vergilendirilen ticari kazanç sahipleri, gerçek usulde vergilendirilen 1. ve 2. sınıf tüccara göre daha az gelir elde eden ve gerçek usulde vergilendirilme yükümlülüğünü yerine getirmesi oldukça güç olan mükellef grubunu oluşturmaktadır. Bu mükellefler, defter tutmamakta ve gelir vergisi tevkifatı yapmamaktadır. Bu nedenle, bu usulde vergilendirilen mükelleflerin yanlarında çalışan işçiler, diğer ücretli olarak vergi karnesi usulüyle vergilendirilmektedir.

2. Özel hizmetlerde çalışan şoförler

Söz konusu kişiler, 4857 sayılı İş Kanunu kapsamında olmayıp Türk Borçlar Kanunu hükümlerine tabi olduğundan konumuz dışında kalmaktadır.

3. Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı işçiler

Özel inşaat olarak adlandırılan organizasyonda, bu organizasyonu üstlenen kişinin organizasyon kapsamındaki faaliyetleri inşaatın yapımına ve organizasyona ilişkin her türlü işlerden (işçi ve usta temini, malzeme alımı, her türlü ödeme ve tahsilat vb.) meydana gelmekte olup, özel inşaat yapımında gayrimenkullerin şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşması ve ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurlarının

16 ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, Türk Vergi Sistemi, Bursa 2015, s.78

17 ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s.78



açıkça bulunması yapılan faaliyetin ticari sayılması için yeterlidir¹⁸. Bu nedenle işçilerin, vergi karnesiyle vergilendirilmeleri için, çalıştıkları inşaatın, inşaat sahibinin şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırları içinde kalması ve kazanç sağlama amacına yönelik olmaması gerekmektedir. Aksi takdirde, inşaat sahibinin faaliyeti ticari kazanç olarak vergiye tabi tutulacak ve bu nedenle çalışan işçilerin elde ettikleri ücretler de tevkifata tabi tutulacaktır.

4. Gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler, gayrimenkul sermaye iradı sahibi olarak nitelendirilir. Bu kişilerin yanında çalışanlar bu usulle vergilendirilecektir.

5. Gerçek ücretlerinin tespitine imkân olmaması sebebiyle Danıştay'ın olumlu mütalaasıyla Maliye Bakanlığı'nca bu kapsama alınanlar

Bu gruba giren kişileri belirleme konusunda, Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir. Danıştay'ın müspet mütalaası alınarak hazırlanan bazı tebliğler yoluyla, belirli faaliyetleri icra edenler bu kapsama alınmıştır. Örneğin 76 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ekinde yer alan 1 No'lu cetvelde zikredilen ve günümüzde uygulaması oldukça ender görülen, han odabaşlıları bu gruptadır.

Diğer ücretli olarak vergilendirilen işçilerin, Vergi Usul Kanunu'nun 247. maddesi gereğince vergi karnesi alması gerekmekte olup, bu işçilerin vergiye esas matrahları götürü usulde tespit edilmektedir. Söz konusu matrah, takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25'idir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 109. maddesinde diğer ücretlerin vergisinin, hizmetin ifa olunduğu takvim yılının ikinci ayında, takvim yılı içinde işe başlayanlarda, işe başlama tarihinden itibaren bir ay içinde tarh edileceği belirtilmiştir. Yine aynı Kanun'un 118. maddesinde tahakkuk eden diğer ücretler vergisinin;

- Öteden beri işe devam edenlerde, yıllık verginin yarısı takvim yılının ikinci, diğer yarısı sekizinci ayında,

¹⁸ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nun 18.09.2015 tarih ve 27575268-105[247-2014-4]-960 sayılı özeldgesi



- Takvim yılının birinci yarısı içinde işe başlayanlarda, yıllık verginin yarısı verginin karneye yazıldığı ayda, diğer yarısı takvim yılının sekizinci ayında,

- Takvim yılının ikinci yarısı içinde işe başlayanlarda ise verginin karneye yazıldığı ayda ödeneceği hükmüne yer verilmiştir.

Vergi karnelerine yazdıkları bilgilerin doğruluğundan işçiler; işverenler tarafından bu karnelere ilave olunan kayıtlardan da işverenler sorumludur. Ancak kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı ile götürü gider usulünü kabul eden gayrimenkul sermaye iradı sahipleri, yanlarında çalışan işçilerin, kanunun tayin ettiği süre içinde karne almalarını ve karnelerinde yazılı vergilerini ödemelerini sağlamak zorundadır. Aksi takdirde zamanında karne almamış veya vergisini tarh ettirmemiş olan işçinin vergisi, işveren kimse adına tarh edilir ve cezası da aynı kimse adına kesilerek ondan tahsil olunur. Ancak işverenler ödedikleri vergiler için asıl mükellefe rücu edebilirler.

C. İSTİSNALAR

Herhangi bir somut vergi ilişkisi, vergiyi doğuran olay ile başlar¹⁹. Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesinde, vergi alacağının, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağı belirtilmiştir. Söz konusu düzenlemeden de anlaşılacağı üzere vergilendirme sürecinin başlaması, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine bağlıdır. Diğer taraftan vergiyi doğuran olayın muafiyet ve istisna sınırları içinde kalması durumunda, vergilendirme sürecinin başlaması söz konusu olmayacaktır²⁰.

Gerek istisna gerekse de muafiyet uygulamalarının altında yatan temel gerekçe, o vergi konusunun ya da mükellefin vergilendirilmemesinden sağlanacak toplumsal yararın, vergilendirme ile sağlanacak toplumsal yarardan daha fazla olduğu düşüncesidir²¹.

Bir hizmet sözleşmesine tabi olarak çalışan kişilerin, hizmetlerinin karşılığı olarak elde ettikleri bazı gelirler, Gelir Vergisi Kanunu ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nca istisna kapsamında tutularak vergileme dışında bırakılmıştır. 4857 sayılı İş Kanunu'na tabi

19 ÖNCEL Mualla / KUMRULU Ahmet / ÇAĞAN Nami, **Vergi Hukuku**, Ankara 2013, s.87

20 Vergi kanunlarında esas itibariyle kendileri için vergi borcu doğmasına karşın, belirli kişi veya grupların sürekli veya geçici olarak vergi yükü dışında tutulması muafiyet, yine vergi kanunlarınca vergilendirilmesi öngörülen bir konunun, sürekli veya geçici olarak vergi dışı bırakılması ise istisna olarak adlandırılmaktadır.

21 <http://vergi-hukuku.com/vergi-hukuku-ders-notlari>



olarak çalışan kişilerin hizmetlerine karşılık olarak elde ettikleri gelirler de ücret olarak vergilendirileceğinden, işçiler de bu istisnaların büyük bir bölümünden yararlanabilecektir. Gelir Vergisi Kanunu sisteminde ücret istisnaları, elde edilen gelirin niteliği göz önünde tutularak farklı başlıklar altında düzenlenmiş olup, aşağıda da ilgili Kanun'un sistematığı takip edilecektir. İş Kanunu kapsamında çalışan kişilerin yararlanabilecekleri bu istisnalar;

1. ÜCRETLERDE İSTİSNALAR

a) Yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o memleketin uyuşunda bulunan memurları dışında kalan kişilerin yalnızca bu işlerinden dolayı aldıkları ücretler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 15. maddesine göre yabancı elçi, maslahatgüzar ve konsolosluklarla, elçilik ve konsolosluklara mensup olan yabancı uyruklular, karşılıklı olmak koşuluyla vergiden muaf tutulmuşlardır. Yine aynı Kanun'un 16. maddesine göre yabancı elçilik ve konsolosluklarda çalışan Türk vatandaşlarının, bu hizmetlerden elde ettikleri gelirleri de karşılıklı olarak vergiden istisnadır. Ancak karşılık esasının bulunmadığı ülkenin Türkiye temsilciliğinde çalışan kişiler, bu istisnadan yararlanamazlar. Söz konusu çalışanların ücret gelirlerinin tamamını yıllık beyanname ile beyan etmeleri gerekmektedir²².

b) Köylerde ve son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyet gösteren ve münhasıran el ile dokunan halı ve kilim imal eden işletmelerde çalışan işçilerin ücretleri

Gelir Vergisi Kanunu'nun 23. maddesinin ilk bendinde yer alan bu istisna, işletmede halı ve kilim imalinde fiilen çalışan işçilerin ücretleri için söz konusu olup, İş Kanunu kapsamında olmakla birlikte halı ve dokuma işinde fiilen çalışmayan yönetici, müdür, muhasebeci ve sair hizmetlerde bulunanlara ödenen ücretler açısından söz konusu olmamaktadır. Zira yukarıda da belirtildiği üzere vergi kanunlarında yer alan işçi tabiri, İş Kanunu'ndaki anlamından bağımsız bir şekilde ve bedeni faaliyeti fikri faaliyetine oranla daha fazla olan kişileri tanımlamak için kullanılmıştır.

22 Bu konuyla ilgili olarak Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının vermiş olduğu 27/05/2015 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[61-14/14]-554 sayılı özelgede de mevcut istisnadan faydalanabilmek için karşılıklı esasının aranacağı belirtilmiştir.



Bir işletmede el ile dokunan halı ve kilim imalatı yanında makine ile halı ve kilim imalatı da yapılmakta ise bu tür işletmelerde çalışan işçilerin ücretlerinin (fiilen el ile dokunan halı ve kilim imalatında çalışan işçilerin ücretleri de dahil) anılan istisnadan yararlandırılmayarak vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

c) Gelir vergisinden muaf olanların veya gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretleri

Gelir Vergisi Kanunu'nun 52. maddesinin 2. fıkrasında, zirai faaliyetin, arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla ve yahut doğrudan doğruya tabiatan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılarını ve yetiştiricilerini tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade ettiği belirtilmiştir. Yine aynı maddede zirai faaliyetin içinde yapıldığı yer, zirai işletme ve bu işletmeleri işleten gerçek kişiler, çiftçi olarak tanımlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 53. maddesine göre, aynı Kanun'un 54. maddesinde belirlenen işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler ile bir biçerdöver veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları gerçek usulde vergilendirilmektedir. Gerçek usulde vergilendirilme şartlarına haiz olmayanlar ise hasılatları üzerinden tevkifat yapılması suretiyle vergilendirilmeye tabi tutulacaktır.

Ücretleri istisna kapsamında bulunan işçiler gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında çalışanlardır. Bu işçilerin zirai işlerde bilfiil çalışma şartı bulunmamaktadır²³.

İstisna kapsamında olan diğer bir ücret ise gelir vergisinden muaf esnaf yanında çalışan işçilerin elde ettikleri ücretlerdir. "Gelir vergisinden muaf olanlar" esnaf muafiyetinden yararlananları ifade etmektedir²⁴. Gelir vergisi açısından bir kişinin esnaf muafiyetinin bulunabilmesi için ticari, mesleki veya zirai kazancı nedeniyle gerçek usulde vergiye tabi olmaması, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine bağlı olarak çalışmaması ve ticari faaliyetini, Gelir Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinde belirtilen meslekler itibarıyla icra etmesi gerekmektedir.

23 4369 sayılı kanunla yapılan değişiklik öncesinde işçi ücretinin istisna kapsamında kalabilmesi, işçinin bilfiil zirai işte çalışıyor olması şartına bağlanmıştır.

24 ÖZBALCI Yılmaz, *Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Ankara 2006, s.188



d) Toprak altı işletmesi hâlinde bulunan madenlerde cevher istihali ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışanların münhasıran yer altında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri

Söz konusu düzenlemeye göre; istisnanın uygulanabilmesi için, ifa edilen hizmetin, bir toprak altı işletmesinde (yeraltında) gerçekleşmesi ve maden²⁵ istihali amacına yönelik olması gerekmektedir. Bu nedenle yeraltında çalışmakla birlikte bir maden istihali amacına yönelmeyen metro inşaatlarında çalışan işçilerin ücretleri, istisna kapsamında değerlendirilemez. Yeraltında çalışmanın beden ve ruh sağlığı açısından meydana getireceği yıpratıcı etkiler göz önüne alındığında, mezkur istisnanın sadece maden istihaline yönelik çalışmalar açısından tanınması yeraltında çalışan diğer işçiler açısından eşitsizlik oluşturmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun kabul edildiği yıllarda yeraltı çalışmalarının çok büyük bir bölümünün maden istihaline yönelik olduğu için istisna kapsamının bu şekilde belirlendiği düşünülebilir. Ancak farklı amaçlara yönelik yeraltı çalışmalarının her geçen gün artması bu konuda yapılacak bir düzenleme ile yeraltında çalışan bütün işçileri kapsayacak şekilde istisnanın uygulanmasını gerektirmektedir.

Toprak altı işletmesi hâlinde bulunan madenlerde cevher istihali ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışanların münhasıran yer altında çalıştıkları zamanlara ait ücret istisnasına ilişkin açıklamalar, 128 ve 135 seri sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde detaylı bir şekilde yapılmıştır. Buna göre, toprak altı işletmesi hâlinde bulunan madenlerde cevher istihali ve bununla ilgili diğer işlerde çalışan hizmet erbabının münhasıran yer altında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri ile yıllık dönemler itibariyle yapılan ikramiye ve benzeri nitelikteki ödemelerin yer altında çalışılan süreye isabet eden kısımları istisna kapsamında bulunmaktadır. Ayrıca, toprak altı işletmesi hâlinde bulunan madenlerde cevher istihali ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışanların hafta tatili ve genel tatil günleri için ödenen ücretlerin de yer altında geçen zamana isabet eden kısımları vergiden müstesna tutulacak ancak resmi tatil günleri dışında kalan izin günlerine ilişkin olarak ödenen ücretler ise, istisna kapsamına dâhil edilmeyerek vergiye tabi tutulacaktır.

25 3213 sayılı Maden Kanunu'na göre maden, yer kabuğunda ve su kaynaklarında tabii olarak bulunan, ekonomik ve ticarî değeri olan petrol, doğal gaz, jeotermal ve su kaynakları dışında kalan her türlü maddedir.



Mezkur düzenlemede “işçi” ifadesine yer verilmediğinden, istisna kapsam olarak sadece bedeni gücünü ortaya koyarak çalışan işçileri değil mühendis, jeolog gibi çalışanlar ile yer üstünde görevli olmakla birlikte görevi gereği zaman zaman yer altında hizmet gören uzman, eğitmen gibi kişiler ve işverene bağlı denetim elemanı olarak çalışanları da kapsamaktadır.

e) Köylerin bekçi ve benzeri hizmetlilerine köy bütçesinden ödenen ücretler ile çiftçi mallarını koruma derneğinde çalışan bekçilere yapılan ödemeler

Köy tüzelkişiliği tarafından çalıştırılan ve ücretleri köy bütçesinden karşılanan çalışanların elde ettikleri ücret gelirleri, istisna kapsamında bulunmaktadır. Tekirdağ Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.08.2013 tarih ve 75497510-120[23-2013-71]-33 sayılı özelgesinde de belirtildiği üzere, ücretlerin köy bütçesinden ödenmesi durumunda, söz konusu ücretler gelir vergisinden istisna olacak ancak, köy bütçesi haricinden yapılan ödemelerden 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesine göre tevkifat yapılacaktır.

f) Hizmet erbabına, işverenlerce yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler

Hizmet erbabına verilen yemek, hizmet karşılığında ayın şeklinde yapılan bir ödeme veya sağlanan menfaat olarak ücretin unsurunu teşkil eder²⁶. Ancak çalışanlara yemek verilmek suretiyle sağlanan bu menfaat, gelir vergisi uygulamasında istisna kapsamındadır. Söz konusu istisnanın uygulaması iki şekilde olabilmektedir. Şöyle ki;

Yemeğin işyeri ve müstemilatında verilmesi durumunda; işçilere sunulan yemeğin işyerinde pişirilip pişirilmemesi önemli olmaksızın istisna uygulanabilecektir. İstisnanın uygulanmasında yemek bedeli tutarının bir önemi bulunmamaktadır.

Yemeğin iş yeri ve müstemilatı dışında verilmesi durumunda ise, çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin Katma değer vergisi hariç 13.70 TL'yi aşmaması ve yemek bedelinin doğrudan işçiye değil yemek verme hizmetini sağlayan kişiye ödenmesi gerekmektedir²⁷.

26 ÖZBALCI, s.195

27 Söz konusu tutar, 2016 yılı için geçerli olan meblağı göstermekte olup bu tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanmaktadır.



13.70 TL'yi aşan tutar istisna kapsamında bulunmayıp ücret olarak değerlendirilerek, gelir vergisine tabi tutulacaktır. Ayrıca işveren tarafından çalışanlara yemek bedellerinin nakit olarak ödenmesi durumunda, bu tutarların gelir vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Çalışana sunulan yemek verme hizmetinin, yemek kuponu veya yemek çekleri gibi yollarla sağlanması durumunda da, 2016 yılı için belirlenen istisna tutarını aşmayan kısım vergiye tabi olmayacak, aşan kısım ise vergiye tabi olacaktır. Ancak böyle bir durumda, istisnanın fiilen çalışılan günler için geçerli olduğu, çalışılmayan günlere denk gelen bedellerin vergiye tabi olacağı göz önünde bulundurulmalıdır.

g) Konut tedariki suretiyle sağlanan menfaatler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinde yer alan ve hizmet karşılığı personele sağlanan her türlü ayni ve nakdi menfaati ücret olarak niteleyen açık hüküm nedeniyle, konut tedariki suretiyle sağlanan menfaat de kural olarak ücretin bir unsurunu teşkil etmektedir. Bu nedenle çalışana sağlanan konutun emsal kirası ile değerlendirilerek gelir vergisine tabi tutulması gerekmektedir. Ancak, Kanun'un 23. maddesinin 9 numaralı bendinde, konumuz açısından söz konusu olabilecek iki farklı istisna mevcuttur. Bunlar;

aa. Maden işletmeleri ve fabrikalarda çalışan işçilere konut tahsisi

İstisna, sadece maden işletmelerinde veya fabrikalarda çalışan işçiler için geçerli olup vergi hukuku uygulamasında işçi sayılmayan kimseleri kapsamamaktadır. Konut tahsisi suretiyle sağlanan menfaat, konutun büyüklüğüne bağlı olmaksızın gelir vergisinden istisnadır. Ayrıca, bu konutların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini suretiyle sağlanan menfaatler de aynı kapsamdadır. İstisna uygulamasında, konut olarak tahsis edilen gayrimenkullerin, işverenin mülkiyetinde olup olmamasının da önemi yoktur. İşçilere konut tedariki yerine işçinin barınması amacına yönelik olarak farklı adlar altında nakden yapılan ödemelerin ise gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir.

bb. Mülkiyeti işverene ait olmakla birlikte brüt alanı 100 m²'yi aşmayan konutların hizmet erbabına tahsisi

Bu istisna genel nitelikteki bir istisnadır. Zira kanun metninde hizmet erbabı ifadesi kullanıldığı için kapsama sadece vergi hukuku



uygulamasında işçi olarak nitelendirilen kişiler değil bir işverene tabi olarak çalışan ve emeği karşılığında ücret alan bütün kişiler girebilecektir. Konut tedarikinin vergiye tabi tutulmaması için konut mülkiyetinin işverene ait olması ve konutun brüt alanının 100 m²'yi aşmaması gerekmektedir. Bu nedenle 100 m²'yi aşan kısım, emsal kira bedeli ile değerlendirilerek gelir vergisine tabi tutulacaktır. Ayrıca istisnanın bu şekilde uygulandığı durumlarda, konutun aydınlatma, ısıtma ve su teminine ilişkin giderlerin kapsama dahil edilmesi mümkün değildir.

h) Hizmet erbabının, işverenler tarafından toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak amacıyla sağlanan menfaatler

İşveren tarafından araç sağlamak suretiyle çalışanların toplu olarak işyerine gidip gelmelerinin sağlanması gelir vergisi uygulamasında istisna kapsamında bulunmaktadır. Söz konusu istisnanın uygulanabilmesi için; taşıma işleminin toplu bir şekilde yapılmış olması gerekmektedir. Bu nedenle, yönetici konumunda bulunan kişilerin işyerine gidip gelmeleri amacıyla özel araç sağlanması istisna kapsamına girmemektedir. Ayrıca, işçilere toplu taşıma bilet veya kartlarının verilmesi veya yol gideri olarak nakit ödeme yapılması durumlarında da istisnadan yararlanılması mümkün değildir.

1) Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 Sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları

Söz konusu istisna kapsamına sadece kanunla kurulan ve 506 sayılı Kanun'un 20. maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen emekli, maluliyet dul ve yetim aylıkları girmektedir. Bunun dışındaki sandıklar ve sigorta şirketlerince yapılan ödemeler ücret olarak değil belli şartlar dahilinde menkul sermaye iradı olarak vergiye tabi tutulmaktadır.

Kanunla kurulan emekli sandıklarınca yapılan ödemelerde bir sınırlama bulunmamakla birlikte, 506 Sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen aylıkların toplamı, en yüksek Devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarından fazla ise aradaki fark istisna kapsamında değerlendirilmeyip, ücret olarak vergiye tabi tutulmaktadır²⁸.

²⁸ En yüksek devlet memuru ifadesi ile Başbakanlık Müsteşarı kastedilmektedir.



i) Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları

İşçilerin yabancı sosyal güvenlik kurumlarından almış olduğu aylıklar, çalışmış oldukları ülkelerdeki hizmetlerine ilişkin olarak söz konusu olmaktadır. Yabancı ülkede, yabancı sosyal güvenlik kurumundan emekli aylığı alacak şekilde hizmet vermiş bulunan kimsenin, bu hizmet ilişkisinin devamı süresince Türkiye’de tam mükellefiyet esasında vergilendirilecek duruma girmiş bulunması söz konusu olamaz²⁹. Bu nedenle istisna mevcut uygulamanın açıklayıcısı niteliğindedir.

j) Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler

Gelir Vergisi Kanunu’nun 23. maddesinde yer alan bu istisnanın uygulanabilmesi için;

- Türkiye’de hizmet arz eden gerçek kişinin bağlı olduğu işverenin dar mükellef kurum³⁰ olması, bu kurumun da Türkiye’de hiçbir şekilde kazanç elde edecek şekilde faaliyette bulunmaması,

- Dar mükellef kurumda çalışan kişinin, hizmet erbabı ve yapılan ödemenin de ücret niteliğinde olması,

- Dar mükellef kurumun Türkiye’deki personeline yapılacak ödemenin bu kurumun yurtdışı kazançlarından karşılanması,

- Ücretin döviz olarak ödenmesi,

Ödenen ücretin dar mükellef kurumun Türkiye’deki hesaplarına gider olarak kaydedilmemesi, şartlarının bir arada mevcut olması gerekmektedir³¹.

k) 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu’nun Ar-Ge ve destek personelinin ücretine ilişkin olarak getirmiş olduğu istisna

12/03/2011 tarih ve 27872 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak aynı gün yürürlüğe giren 6170 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu’nda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile değişik 4691 sayılı

29 ÖZBALCI, s.214

30 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 3. Maddesinde, kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumlar vergisi mükellefleri dar mükellef olarak tanımlanmıştır. Dar mükellefler sadece Türkiye’de elde ettikleri kurum kazancı üzerinden vergiye tabi tutulmaktadır.

31 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 18/06/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-61-2-446 sayılı özeldesesi



Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun Geçici 2. maddesinin ikinci fıkrasında;

“Bölgede çalışan; AR-GE ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri, 31/12/2023 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. Muafiyet kapsamındaki destek personeli sayısı AR-GE personeli sayısının yüzde onunu aşamaz. Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin Bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler. Ancak, Bölgelerde yer alan girişimcilerin yürüttükleri AR-GE projesi kapsamında çalışan AR-GE personelinin, Bölgede yürüttüğü görevle ilgili olarak yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirmesi gereken süreye ait ücretlerinin bir kısmı gelir vergisi kapsamı dışında tutulur. Kapsam dışında tutulacak ücret miktarı, Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınarak hazırlanacak yönetmelikle belirlenir. Yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirilen sürenin Bölgede yürütülen görevle ilgili olmadığını tespit edilmesi hâlinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan ilgili işletme sorumludur.” hükmüne yer verilmiştir.

12/03/2014 tarih ve 28939 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği”nde uygulama esaslarına yönelik açıklamalara yer verilmiş olup, Yönetmeliğin “Muafiyet ve İstisnalar” başlıklı 37. maddesinde;

“Bölgede çalışan ve bu Yönetmeliğe göre tanımlanmış Ar-Ge ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31/12/2023 tarihine kadar her türlü vergiden istisnadır. Bu istisnanın uygulanabilmesi için, ilgili girişimci, Bölgede çalışan ve bu Yönetmeliğe göre tanımlanmış tüm Ar-Ge ve destek personelinin, Ar-Ge projelerindeki görev tanımlarını, nitelik ve çalışma sürelerini gösteren listeyi aylık olarak yönetici şirkete onaylatır, inceleme ve denetimlerde ibraz edilmek üzere saklar. İstisna kapsamındaki çalışma sürelerinin hesabında haftada kırkbeş saatin üzerindeki ve ek çalışma süreleri bu hesaplamada dikkate alınmaz. Hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile 17/3/1981 tarihli ve 2429 Sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanun’da belirtilen tatil günleri gelir vergisi stopajı teşviki uygulamasında dikkate alınır. Hesaplamada küsuratlı sayılar bir üst tamsayıya iblağ edilir. İstisna kapsamındaki destek personeli sayısı Ar-Ge personeli sayısının yüzde onunu aşamaz. Destek personeli sayısı hesabında küsuratlı sayılar bir üst tamsayıya iblağ edilir. Destek personelinin toplam Ar-Ge personeli sayısının %10’unu aşması hâlinde, brüt ücreti en az olan destek personelinin ücretinden başlamak üzere her türlü vergi istisnası uygulanır. Brüt ücretlerin aynı olması hâlinde, ücretine her türlü vergi



istisnası uygulanacak destek personeli ise çalıştığı girişimci firma tarafından belirlenir. Ücretin brüte iblağ edilmesi gerektiği durumlarda brüt ücret Kanunla sağlanan vergi teşvikleri dikkate alınmaksızın hesaplanır. Ar-Ge ve destek personelinin bu Kanun kapsamında elde ettiği tüm gelirler (ücret, prim, ikramiye ve benzeri ödemeler) istisna kapsamına dahildir” hükmü yer almıştır. Söz konusu düzenlemeler gereğince Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği’nde Ar-Ge ve Destek personeli olarak nitelendirilen kişilerin hizmetlerine karşılık olarak elde ettikleri ücretler 31.12.2023 tarihine kadar her türlü vergiden istisna tutulmuştur³².

2. GİDER KARŞILIKLARINDA İSTİSNALAR

Gelir Vergisi Kanunu’nun 24. maddesi gider karşılığı olarak yapılan bazı ödemelerin gelir vergisinden istisna edileceğini hükme bağlamıştır. Söz konusu düzenleme uyarınca; Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından idare meclisi başkanı ve üyeleri ile denetçilerine, tasfiye memurlarına ve hizmet erbabına ve her türlü sözleşmeli personele verilen gerçek yol giderlerinin tamamı ile yemek ve yatmak giderlerine karşılık olarak verilen gündelikler, gelir vergisi uygulamasında istisna kapsamında bulunmaktadır. Bu istisnaya ilişkin açıklamalar 138 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer almıştır. Söz konusu istisna uygulamasında;

- belgelendirilmek şartıyla yol giderlerinin tamamı
- yemek ve konaklama giderlerinin belgelendirilmesi hâlinde devlet memuruna ödenen harcırah gündeliği ile mukayese edilmeksizin tamamı,
- Yemek ve konaklama giderlerinin belgelendirilememesi hâlinde (götürü olarak ödeme yapılan durumlarda) ise işveren tarafından yapılan ödemenin aynı aylık seviyesindeki Devlet memuruna verilen gündelik tutarını veya Devletçe verilen en yüksek gündelik tutarını aşmaması kaydıyla vergiden müstesna tutulması, aşan kısmın ise ücret olarak vergilendirilmesi, gerekmektedir³³.

32 Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı’nca hazırlanan 6676 numaralı “Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile tasarım faaliyetleri de Ar-Ge mevzuatı kapsamına alınmış ve Kanun’un;14 üncü maddesi ile 4691 sayılı Kanun’un geçici 2 nci maddesinde yapılan değişiklik; yazılım ve AR-GE faaliyetlerinde olduğu gibi tasarım faaliyetlerinden elde edilen kazançlar da 31/12/2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden, bölgede çalışan tasarım personelinin ücretleri de 31/12/2023 tarihine kadar her türlü vergiden istisna edilmiştir.

33 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 10/04/2014 tarih ve 38418978-120[61-13/23]-366 sayılı özeldesesi



3. TAZMİNAT VE YARDIMLARDA İSTİSNA

Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. maddesinde sosyal amaçlı bazı tazminat ve yardımların gelir vergisinden istisna edileceği belirtilmiştir. 4857 sayılı Kanun kapsamında bulunan kişiler açısından söz konusu olabilecek tazminat ve yardımlar şu şekildedir.

a) Ölüm, engellilik, hastalık ve işsizlik yardımları

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 25/1. maddesinde, ölüm, engellilik, hastalık ve işsizlik sebepleriyle verilen tazminat ve yapılan yardımların gelir vergisinden müstesna olduğu belirtilmiştir.

Ölüm: Ölüm yardımları iki durumda söz konusu olabilmektedir. Şöyle ki;

İşçinin ölümü durumunda, mirasçılara toplu iş sözleşmesi düzenlemeleri gereğince bir miktar ödeme yapılmaktadır. Bizce bu nitelikteki ödemelerin Kanununun 25. maddesinin 1. maddesi gereğince istisna kapsamında bulunması gerekmektedir. Bir no'lu bent hükmünde herhangi bir muhatabın gösterilmemiş olması, istisnanın gelir doğurucu bir faaliyet veya muameleye bağlı olsun olmasın her türlü tazminat ve yardımlarla ilgili olduğu şeklinde bir kabul tarzını gerektirmektedir³⁴. Ancak vergi idaresi işçinin ölümü durumunda mirasçılara yapılacak ödemeleri Gelir Vergisi Kanunu kapsamında görmemekte ve veraset ve intikal vergisinin konusunu teşkil ettiğini belirtmektedir³⁵.

Hizmet erbabının yakınlarının ölümü hâlinde toplu iş sözleşmesi gereğince işçiye yardım yapılmasının öngörülmüş olması durumunda ise, söz konusu yardımların istisna kapsamında bulunduğu vergi idaresince kabul edilmektedir³⁶.

Hastalık: 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'na göre işçilerin istirahatli buldukları süreçte bazı şartların sağlanması kaydıyla sosyal sigortalar kurumunca ödeme yapılmaktadır. Toplu iş sözleşmeleri hükümleri uyarınca sosyal sigortalar kurumu ödemelerine ek bir ödemenin işverenler tarafından yapılması da öngörülebilmektedir. İşveren tarafından kurum ödemelerine ilave olarak yapılan bu nitelikteki ödemelerin 25. maddenin birinci bendiyle getirilen istisna kapsamında bulunması gerekmektedir. Zira, sosyal sigortalar kurumları

34 ÖZBALCI Yılmaz , s.235

35 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 07.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-VİVK-1-39 sayılı özelgesi

36 ÖZBALCI, s.239 ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 12/02/2009 tarih ve B.07.1.GİB 0.60/6000-2505/15821 sayılı özelgesi



tarafından yapılan ödemeler, 25. maddenin ayrı bir bendinde (altıncı bent) istisna kapsamına alınmıştır. Kanun yapma tekniği açısından aynı mahiyetteki durumların iki ayrı bentte istisna olarak düzenlenmesi mümkün değildir. Bu nedenle, vergi idaresinin 1 nolu bentteki istisnanın, sadece kurum tarafından yapılan ödemelerde uygulanabileceği yönündeki görüşünün mevcut düzenlemeye aykırılık teşkil ettiğini düşünmekteyiz.

İşsizlik: Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. maddesinin birinci bendindeki düzenleme gereği, işsizlik nedeniyle yapılan yardımların da istisna kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu kapsama 16/06/2009 tarihli ve 5904 sayılı Kanun'un 1 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 25 inci maddesinin birinci fıkrasında yapılan değişiklik sonucunda işe başlatmama tazminatı da dahil edilmiştir. İş Kanunu'nun 21. maddesine göre; işe iade davalarında işverence geçerli sebep gösterilmediği veya gösterilen sebebin geçerli olmadığı mahkemece veya özel hakem tarafından tespit edilerek feshin geçersizliğine karar verildiğinde, işveren, işçiyi bir ay içinde işe başlatmak zorundadır. İşçiyi başvurusu üzerine işveren bir ay içinde işe başlatmaz ise, işçiyi en az dört aylık ve en çok sekiz aylık ücreti tutarında tazminat ödemekle yükümlü olur. Bu tazminata uygulamada iş güvencesi tazminatı adı verilmektedir. Her somut olayın özelliklerine ve işçinin kıdemine göre 4 ile 8 ay arasında bir tazminata hâkim karar verecektir.

İşe başlatmama tazminatı brüt olarak hüküm altına alınmalı ve kesintiler infaz sırasında gözetilmeli ve işe başlatmama tazminatından sadece damga vergisi kesilmesiyle yetinilmelidir. Yargıtay'ın konuya ilişkin kararları da bu şekildedir³⁷.

Aynı Yasa ile 193 sayılı Kanun'a eklenen geçici 77 nci maddede, "Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önceki dönemlerle ilgili olarak 22/5/2003 tarihli ve 4857 sayılı İş Kanunu'nun 21 inci maddesi uyarınca işverenlerce işçiyeye ödenen işe başlatmamata tazminatları, damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulmaz. Anılan dönemlere ilişkin işe başlatmama tazminatı gelir vergisi tevkifatına tabi tutulan mükelleflerin; tarha yetkili vergi dairelerine başvurmaları ve dava açmamaları, açılmış davalardan vazgeçmeleri şartıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanununun

37 Hüküm altına alınan işe başlatmama tazminatından damga vergisi düşülmesi yerinde ise de gelir vergisinden muaf tutulan bu tazminattan gelir vergisinin düşülmesi isabetsizdir. Y9HD., 10.03.2016 2014/33758 E.-2016/5701 K.

16.06.2009 tarihinde yürürlüğe giren 5904 sayılı Kanun ile 193 sayılı gelir vergisi kanununda değişiklik yapılmış ve işe başlatmama tazminatı gelir vergisi istisnaları arasında gösterilmiştir. Buna göre işe başlatmama tazminatından gelir vergisi kesilmemeli, sadece damga vergisi kesilmesiyle yetinilmelidir. Y22HD., 01.12.2014 T, 2014/21535 E.-2014/33761 K. Aynı yönde, Y9HD., 10.03.2013, 2014/33758 E.- 2016/5701 K.; Y22HD., 01.12.2014 T, 2014/21535 E.-2014/33761 K.



düzeltmeye ilişkin hükümleri uyarınca tahsil edilen gelir vergisinin red ve iade işlemleri yapılır” şeklinde kurala yer verilerek, daha önce kesilen gelir vergisi ile ilgili iade esasları belirlenmiştir.

Yargıtay’a göre, anılan düzenleme ile daha önce kesilen gelir vergisi tutarları vergi yükümlüsüne iade edilmelidir. Vergi yükümlüsü işçi olup, işçinin fazla ödenen vergiyi ilgili vergi dairesinden talepte bulunma hakkı vardır. Yasada, vergi sorumlusu olan işverene iadeye dair bir düzenlemeye yer verilmemiştir. İşçi haksız yere kesilen gelir vergisini ilgili vergi dairesinden talep edebileceğine göre, işverenin aynı tutardan sorumluluğuna dair karar verilmesi, mükerrer sorumluluğuna yol açar. Bu nedenle işverence işe başlatmama tazminatından kesilerek vergi dairesine yatırılan gelir vergisi yönünden işverenin sorumlu tutulması doğru olmaz³⁸.

Öte yandan, yine Yargıtay’a göre, işe başlatmama tazminatı hesabında, işverence gelir vergisi kesintisi yapılarak davacıya ödeme yapılmış, mahkemece de bu alacak miktarı bu şekilde kabul edilmiş ise de, işe başlatmama tazminatından kesilen gelir vergisinin ilgili vergi dairesine yatırılıp yatırılmadığı araştırılarak, ödenmemişse bu tutarın da hüküm altına alınması, vergi dairesine ödenmiş işe ilgili vergi dairesinden davacının tahsilatına muhtariyetine karar verilmesi gerekmektedir³⁹.

İşe başlatmama tazminatında istisna kapsamında olan tutar 272 seri no’lu Gelir Vergisi Tebliği uyarınca, iş sözleşmesi feshinin geçersizliğine karar veren mahkeme veya özel hakemin kararında belirlenen, işçinin işe başlatılmaması nedeniyle ödenecek tazminat miktarı ile sınırlıdır. Bu nedenle kararın kesinleşmesine kadar işçinin çalıştırılmadığı 4 aylık süre için ödenen tutarın Gelir Vergisi Kanunu’nun 61, 63, 94 ve 103 üncü maddeleri uyarınca ücret olarak vergilendirilmesi gerekmektedir⁴⁰.

b) Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu’nun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklar tarafından, kendilerine zat aylığı bağlananlara aylıkları dışında kanunları veya statüleri gereğince verilen emekli, dul, yetim ve evlilik ikramiyeleri ve iade olunan mevduatı ve sürelerini doldurmamış bulunanlarla dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminatlar

Söz konusu düzenleme uyarınca, 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu’nun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklar ile kanunla kurulan sandıklar

38 Y9HD., 17.11.2015 T, 2014/20023 E.-2015/32577 K. Aynı yönde; Y7HD., 16.09.2015, 2015/26046 E.-2015/15312 K.

39 Y22HD., 07.03.2014 T, 2014/2873 E.-2014/5023 K.

40 Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 15.09.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.27.15.01-10-515-74-41 sayılı özelgesi



tarafından yapılan emekli dul ve yetim aylıkları⁴¹ olarak nitelendirilmeyecek bazı ödemeler istisna kapsamına alınmıştır. Bu istisnanın uygulanmasında kanunla kurulan emekli sandıkları tarafından yapılan ödemelerde herhangi bir sınır bulunmazken 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklar tarafından yapılan ödemelerde en yüksek devlet memuruna yapılan ödeme tutarını aşan tutarlarda istisnanın uygulanması söz konusu olmayacak ve belirlenen sınırı aşan ödemeler, ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır.

c) Hizmet erbabına verilen çocuk zamları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. maddesinin 4 numaralı bendinde yer alan düzenlemeyle; hizmet erbabına ödenen çocuk zamlarının gelir vergisinden müstesna tutulması ve bu zamların, devletçe verilen miktarları aştığı takdirde, fazlasının vergiye tabi tutulması, öngörülmüştür. Devletçe verilen çocuk zammı, Devlet Memurları Kanunu'nun "Aile yardımı ödeneği" başlıklı 202. maddesinde aile yardımı adı altında düzenlenmiş olup, yardımın çocuklardan her biri için 250 gösterge rakamının (0-6 yaş grubunda yer alan çocuklar için bir kat artırımı) aylık katsayı ile çarpılması sonucu elde edilecek miktar üzerinde ödeneceği ve ikiden fazla çocuk için aile yardımı ödeneği verilmeyeceği, hükme bağlanmıştır.

Bu nedenle işçilere çocuk zammı olarak yapılacak ödemelerde 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'ndaki düzenlemelerin göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

d) Evlenme ve doğum münasebetiyle hizmet erbabına yapılan yardımlar

Hizmet erbabına evlenme ve doğum münasebetiyle yapılan yardımlar da GVK'nın 25. maddesinin 5. bendi uyarınca gelir vergisinden istisna edilmiştir. Yine aynı bentte, söz konusu istisnanın, hizmet erbabının iki aylığına veya buna tekabül eden gündeliklerinin tutarına kadar olan kısmına uygulanacağı belirtilmiştir.

Hizmet erbabının iki aylığını aşan tutarda evlenme ve doğum yardımı yapılması hâlinde iki aylığı aşan kısım vergiye tabi olacaktır.

41 Emekli dul ve yetim aylıkları aynı kanunun 23/11 nolu bendi uyarınca istisna kapsamında bulunmaktadır.



Evlenme yardımının her ay verilmesi durumunda yapılan ödemelerin ücret ödemesi kabul edilmesi⁴² ve istisna tutarının hesaplanmasında işçinin brüt ücretinin dikkate alınması⁴³ gerekmektedir.

e) Sosyal Sigortalar Tarafından Yapılan Ödemeler

Söz konusu istisna uyarınca sosyal sigorta kurumları tarafından sigortalılara farklı adlarla yapılan ödemelerin vergiye tabi tutulmaması gerekmektedir.

f) Kıdem Tazminatı

Vergi hukuku açısından kıdem tazminatı mahiyeti itibariyle, işten çıkma dolayısıyla ödenen tazminattır⁴⁴. İş hukukunda ise, İş Kanununda yer alan düzenlemeler uyarınca iş sözleşmesinin işveren tarafından yahut da işçi tarafından belirli koşullarının oluşması ile sona erdirilmesi hâlinde ödenen tazminat olarak adlandırılabilir.

4857 sayılı İş Kanunu'nun 120'nci maddesinde; 25.8.1971 tarihli ve 1475 sayılı İş Kanunu'nun 14'üncü maddesi hariç diğer maddelerin yürürlükten kaldırıldığı hükmü yer almakta olup işçinin ya da çalışanın kıdem tazminatı almaya hak kazanabilme şartlarının düzenlendiği 1475 sayılı İş Kanunu'nun 14'üncü maddesinde, toplu sözleşmelerle ve hizmet akitleri ile belirlenen kıdem tazminatlarının yıllık miktarının, Devlet Memurları Kanununa tabi en yüksek Devlet memuruna 5434 sayılı T.C. Emekli Sandığı Kanunu hükümlerine göre bir hizmet yılı için ödenecek azami emeklilik ikramiyesini geçemeyeceği belirtilmiştir.

Bu nedenle; 1475 sayılı İş Kanunu'nun 14. maddesinde belirlenen tavan miktarını aşmayan kıdem tazminatı ödemeleri gelir vergisinden müstesna tutulacak ancak damga vergisi kesintisi yapılacaktır. Ayrıca tavan sınırı aşan ödemeler ücret olarak kabul edilerek gelir vergisi kesintisine tabi olacaktır.

aa. İşçinin vefatı durumunda, kıdem tazminatı

1475 sayılı İş Kanunu'nun 14'ncü maddesinde, işçinin ölümü durumunda kıdem tazminatının kanuni mirasçılara ödeneceğini belirtilmiştir. Bu nedenle işçinin ölümü durumunda yasal mirasçılara

42 Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 07/04/2015 tarih ve 16700543-120-21 sayılı özelgesi

43 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 31.07.2013 tarih ve 38418978-120[25-12/1]-823 sayılı özelgesi

44 ÖZBALCI, s.252



da kıdem tazminatı ödemesi yapılabilmektedir. Mirasçılara yapılan bu ödemeler vergi idaresince ivazsız bir intikal olarak görülmüş ve bu nedenle Veraset ve İntikal Vergisi kapsamında değerlendirilmiştir⁴⁵. Ancak mirasçılara yapılan kıdem tazminatı ödemelerinin gelir vergisi kapsamında ve istisna uygulamasında olduğunu belirten özeler de mevcuttur. Yanlış uygulamalara mahal verilmemesi açısından durumun netleştirilerek mükelleflerin aydınlatılması yaşanabilecek olumsuzlukları engelleyecektir⁴⁶.

bb.Kıdem tazminatının ödenmesindeki gecikmeye bağlı olarak ödenen faizler

1475 sayılı Yasa'nın 14 üncü maddesinde, kıdem tazminatının zamanında ödenmemesi sebebiyle açılacak davanın sonunda, gecikme süresi için, ödenmeyen süreye göre mevduata uygulanan en yüksek faizin ödenmesine hükmedileceği belirtilmiştir. Kıdem tazminatına yürütülecek en yüksek banka mevduat faiz oranı Merkez Bankası'nca bankalara tavsiye edilen oran değil, bankalarca fiilen uygulanan faiz oranıdır. Bu nedenle, Merkez Bankasından fiilen uygulanan en yüksek banka mevduat faiz oranı sorulup, fiilen uygulanan en yüksek faiz oranı tespit edildikten sonra, tespit edilen bu oran üzerinden faiz miktarı hesaplatılarak hesaplama yapılması gerekmektedir⁴⁷.

Kıdem tazminatının geç ödenmesi nedeniyle hükmedilen faiz ödemesinin ücret olarak vergiye tabi tutulması mümkün değilken Vergi İdaresi bu nitelikteki ödemelerin alacak faizi niteliğinde olduğunu iddia ederek menkul sermaye iradı olarak vergiye tabi tutulması gerektiği yönünde görüş beyan etmiştir⁴⁸. Ancak Danıştay Dördüncü Dairesi 7.02.1991 tarih, 1988/2261 esas ve 1991/414 sayılı kararıyla vergi idaresinin görüşü doğrultusunda karar vermemiş ve kıdem tazminatı üzerinden yapılan faiz ödemesini menkul sermaye iradı olarak vergilendiren tarhiyatı, "vergi hatasıyla malul bir vergileme" olarak nitelendirmiştir⁴⁹.

45 Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 23.06.1998 tarihli ve B.07.0.GEL.0.60/6026-98/023315 sayılı özeldesi, Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 14/10/2003 tarih ve B.07.0.GEL.0.60/6003-155/043890 sayılı özeldesi

46 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 07/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-VİVK-1-39 sayılı özeldesi

47 Y7HD. 19.2.2015 T. 2014/13410 E. 2015/1976 K.

48 Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 04.04.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.40/4061- 20/14271 sayılı özeldesi

49 ÖZBALCI, s.259



cc. İkale Sözleşmesi gereğince ödenen kıdem tazminatı

Bazı Vergi Dairesi Başkanlıkları geçmiş yıllarda vermiş oldukları birtakım özelgelerde, ikale anlaşması kapsamında işçiye yapılan kıdem tazminatı ödemesinin İş Kanunu'nda tanımlanan kıdem tazminatı niteliğinde bir ödeme olmadığını ve bu nedenle gelir vergisinden istisna edilemeyeceğini belirtmiştir.⁵⁰ Ancak daha sonraki yıllarda Vergi İdaresi bu görüşünü değiştirerek; işçi ve işverenin karşılıklı olarak anlaşıp iş sözleşmesini karşılıklı olarak sona erdirmeleri durumunda yapılan ödemenin, 1475 sayılı Kanun'un 14'üncü maddesine göre hesaplanacak kıdem tazminatına karşılık gelen kısmının gelir vergisinden istisna edilmesi gerektiğini ancak bunu aşan kısmın ise ücret olarak gelir vergisine tabi tutulacağını belirtmiştir.⁵¹

Öte yandan belirtilmelidir ki, bazı durumlarda ikale sözleşmesi yapıldığında işverenlerce ikale sözleşmesi sonucunda hak edilen ücret veya tazminatların normal bir gelir olarak değerlendirildiği görülmektedir. Yani işverenler karşılıklı anlaşma sureti ile iş sözleşmesinin sona erdirilmesi protokolü uyarınca işçiye ödediği kıdem, ihbar ve iş sonu tazminatı ile ücret, yıllık ücretli izin ve ikramiye alacaklarından kümülatif olarak gelir vergisi, damga vergisi ve diğer kesintileri yapabilmektedir. Bu durumda işverenlerin vergi sorumlusu olarak vergi yükümlüsü işçi adına yasal olarak hareket ettiği görüntüsü doğmaktadır. Bu gibi uyumsuzlıklardan Yargıtay iki kriter belirlemektedir. Yargıtay'a göre "bu kesintiler Vergi Dairesine ödenmiş ise işverenin sorumluluğu ortadan kalkacaktır. Zira bu durumda işverenin mükerrer ödemesi söz konusu olacaktır. Kıdem tazminatından yapılan gelir vergisi ile diğer tazminat ve işçilik alacaklarından yapılan kesinti oranının yüksek oranda uygulanması nedeni ile fazla ödemedeki Vergi Dairesi sorumlu olacaktır. Bu durumda ise anılan kesintilerin davacı işçi tarafından Vergi Dairesinin bağlı olduğu Hazineye istenmesi ve Vergi Mahkemesine dava açılması, bu davanın ise davalı yönünden reddine karar verilmesi gerekir. Ancak bu kesilen vergiler davalı işveren tarafından yatırılmamış ise işverenin sorumluluğu devam edeceğinden, vergi oranlarından anlayan bilirkişiden hesap raporu alınarak sonucuna göre değerlendirilmeli, fark var ise hüküm altına alınmalıdır"⁵².

50 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 03.09.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-25/7-14253/18356 sayılı özelgesi

51 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 15/12/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-GVK-94-53 sayılı özelgesi

52 Y9HD., 20.02.2012 T, 2012/5869 E.-2012/4685 K.



Yargıtay'ın bu kararına katılmadığımızı belirtmek isteriz. Zira, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 11'inci maddesinde, yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olan vergi sorumlularının, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumlu olacakları belirtilmiştir. İşveren söz konusu düzenleme uyarınca kesinti yapılacak miktarı doğru olarak tespit etmek zorundadır. Aksi bir durumda ise dava açarak fazla yatırdığı miktarın iadesini talep etmelidir. Yargıtay kararında belirtildiği şekilde işverenin sorumluluğunun kalktığı kabul edilmesi mümkün değildir. Her ne kadar işverenin vergi sorumlusu sıfatıyla dava açamayacağı düşünülebilirse de Danıştay 3. Dairesi'nin E:2010/7404, K: 2011/5955 sayı ve 17.10.2011 tarihli kanun yararına bozma kararında, "...193 sayılı Kanunun 94'üncü maddesi uyarınca çalışanlarının ücretlerinden yasada öngörülen oranda vergiyi keserek, muhtasar beyanname ile beyan edip ödeme sorumluluğu bulunan davacı şirketin ileride cezaya muhatap olmamak için ihtirazi kayıtla verdiği beyanname üzerine tahakkuk eden gelir (stopaj) vergisinin 936,53 TL'ye isabet eden kısmının kaldırılması ve fazla ödenen tutarın iadesi istemiyle açtığı davanın esası incelenerek karar verilmesi gerektiği" yönünde karar verilmiştir⁵³.

Ayrıca işverenlerin her ne suretle olursa olsun kıdem tazminatından gelir vergisi kesintisi yapması hâlinde, kesilen meblağın vergi dairesine yatırılma olasılığının çok düşük olduğu ve bu nedenle işçi açısından hak kaybı oluşacağı da göz önünde bulundurulmalıdır. Öte yandan farklı isimlerle de nitelendirilmiş olsa bile mahiyeti itibarıyla kıdem tazminatı niteliği taşıyan ödemelerden damga vergisi haricinde kesinti yapılamayacağına ilişkin emredici düzenlemeler karşısında, mezkur karar doğrultusunda işlem yapılması mümkün değildir.

dd. İhbar ve Kötüniyet Tazminatı

İş Kanunu 17.maddeye göre belirsiz süreli iş sözleşmelerinin feshinden önce durumun diğer tarafa bildirilmesi gerekir.

İş sözleşmeleri;

a) İş altı aydan az sürmüş olan işçi için, bildirim diğer tarafa yapılmasından başlayarak iki hafta sonra,

b) İş altı aydan bir buçuk yıla kadar sürmüş olan işçi için, bildirim diğer tarafa yapılmasından başlayarak dört hafta sonra,

53 YARALI Levent, Danıştay Kararları Işığında Vergi Kesenlerin Dava Ehliyeti, İÜHFİM C. LXXI, S. 2, s. 543-552, 2013



c) İşçi bir buçuk yıldan üç yıla kadar sürmüştür olan işçi için, bildirim diğer tarafa yapılmasından başlayarak altı hafta sonra,

d) İşçi üç yıldan fazla sürmüştür işçi için, bildirim yapılmasından başlayarak sekiz hafta sonra,

feshedilmiş sayılır.

Bu süreler asgari olup sözleşmeler ile artırılabilir.

Bildirim şartına uymayan taraf, bildirim süresine ilişkin ücret tutarında tazminat ödemek zorundadır.

İhbar tazminatı olarak adlandırılan bu tazminat miktarı ödenirken brüt ücret üzerinden yapılan hesaplamadan 5510 sayılı Yasa'nın 80. maddesi uyarınca % 14 oranında sosyal güvenlik primi ve % 1 oranında işsizlik sigortası kesintisi yapılmaz, sadece gelir ve damga vergisi kesintisi yapılır. Uygulamada, bazen bilirkişiler tarafından ihbar tazminatından sadece damga vergisi kesintisi yapılmaktadır. Bu durum tespit edildiğinde Yargıtay tarafından dosyanın bozulduğu görülmektedir⁵⁴. Yerleşik Danıştay kararları ve vergi idaresinin muhtelif tarihlerde belirtmiş olduğu görüşlerde de ihbar tazminatından gelir vergisi kesintisi yapılması gerektiği belirtilmiştir⁵⁵.

İş güvencesi kapsamında olmayan işçilerin iş sözleşmelerinin fesih hakkının kötüye kullanılarak sona erdirildiği durumlarda işçiye yukarıda belirtilen bildirim sürelerinin üç katı tutarında tazminat ödenir. Bu tazminat uygulamada kötüniet tazminatı olarak adlandırılmakla birlikte aynı şekilde bu tazminattan da sadece gelir ve damga vergi kesintisi yapılabilir.

ee. Sendikal Tazminat

Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu'nun 25.maddesine göre işçilerin işe alınmaları; belli bir sendikaya girmeleri veya girmemeleri, belli bir sendikadaki üyeliği sürdürmeleri veya üyelikten çekilmeleri veya herhangi bir sendikaya üye olmaları veya olmamaları şartına

54 Hükme esas alınan bilirkişi raporunda, brüt tutarda hesaplanan ihbar tazminatı alacağından sadece damga vergisi kesintisi yapılarak, alacağın tutarı 2.617,59 TL hesaplanmıştır. Mahkemece söz konusu tutar, "net" ifadesiyle hüküm altına alınmış ise de, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu uyarınca ihbar tazminatı gelir vergisine de tabidir. Bu yönün nazara alınmadan, kanuni kesintilerin eksik hesaplanması hatalı olmuştur. Y22HD.23.02.2016 T, 2014/32877 E.- 2016/5003 K.

55 İhbar Tazminatının ücret olarak nitelendirilemeyeceği ve bu nedenle gelir vergisi kesintisi yapılamayacağına dair görüş için bkz. ÇAKIR Erdem Utku, Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi 5.Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu Bursa 2015, s.213-219



bağlı tutulamaz. İşveren, bir sendikaya üye olan işçilerle sendika üyesi olmayan işçiler veya ayrı sendikalara üye olan işçiler arasında, çalışma şartları veya çalıştırmaya son verilmesi bakımından herhangi bir ayırım yapamaz. Ücret, ikramiye, prim ve paraya ilişkin sosyal yardım konularında toplu iş sözleşmesi hükümleri saklıdır. İşçiler, sendikaya üye olmaları veya olmamaları, iş saatleri dışında veya işverenin izni ile iş saatleri içinde işçi kuruluşlarının faaliyetlerine katılmaları veya sendikal faaliyette bulunmalarından dolayı işten çıkarılamaz veya farklı işleme tabi tutulamaz.

Belirtilen hususlara aykırı davranılması hâlinde işçi lehine işçinin bir yıllık ücret tutarından az olmamak üzere sendikal tazminata hükmedilir. İşçiye ödenecek sendikal tazminatta da 5510 sayılı Yasa'nın 80. maddesi uyarınca % 14 oranında sosyal güvenlik primi ve % 1 oranında işsizlik sigortası kesintisi yapılmaz, Ancak damga ve gelir vergisi kesintisi yapılması gerekir.

ff. Ayrımcılık Tazminatı

İş Kanunu'nun 5.maddesine göre iş ilişkisinde dil, ırk, renk, cinsiyet, engellilik, siyasi düşünce, felsefi inanç, din ve mezhep ve benzeri sebeplere dayalı ayırım yapılamaz.

İşveren, esaslı sebepler olmadıkça tam süreli çalışan işçi karşısında kısmî süreli çalışan işçiye, belirsiz süreli çalışan işçi karşısında belirli süreli çalışan işçiye farklı işlem yapamaz.

İşveren, biyolojik veya işin niteliğine ilişkin sebepler zorunlu kılmadıkça, bir işçiye, iş sözleşmesinin yapılmasında, şartlarının oluşturulmasında, uygulanmasında ve sona ermesinde, cinsiyet veya gebelik nedeniyle doğrudan veya dolaylı farklı işlem yapamaz.

Aynı veya eşit değerde bir iş için cinsiyet nedeniyle daha düşük ücret kararlaştırılmaz.

İşçinin cinsiyeti nedeniyle özel koruyucu hükümlerin uygulanması, daha düşük bir ücretin uygulanmasını haklı kılmaz.

İş ilişkisinde veya sona ermesinde yukarıdaki fıkra hükümlerine aykırı davranıldığında işçi, dört aya kadar ücreti tutarındaki uygun bir tazminattan başka yoksun bırakıldığı haklarını da talep edebilir.

Ayrımcılık tazminatı işçinin asıl ücreti üzerinden ödenmelidir. İkramiye, prim ve paraya ilişkin sosyal yardımlar ile ücret ekleri



ayrımcılık tazminatının hesabında dikkate alınmaz⁵⁶. Kanunda dört aya kadar tazminat ifadesi kullanıldığından, her olayın özelliğine göre mahkeme tarafından işçinin işi, unvanı, kıdemi, ayrımcılık nedeni, ayrımcılığın nasıl yapıldığı gibi olayla ilgili bütün etkenler bir bütün olarak değerlendirilerek ayrımcılık tazminatının miktarına karar verilecektir⁵⁷. Ayrımcılık tazminatı teknik anlamda bir tazminat olmadığı için işçi hiçbir zarara uğramasa dahi bu tazminatı isteyebilecektir. İşçinin ayırım oluşturan bir işlem veya davranışa maruz kalmış olması yeterlidir⁵⁸. İşçiye ödenecek ayrımcılık tazminatında da 5510 sayılı Yasa'nın 80. maddesi uyarınca % 14 oranında sosyal güvenlik primi ve % 1 oranında işsizlik sigortası kesintisi yapılmaz, sadece gelir vergi kesintisi yapılır.

g) Yardım Sandıkları tarafından yapılan ödemeler

İstisnanın uygulanabilmesi için, yardım sandıkları tarafından yapılan ödemelerin sandık üyelerine yönelik olması ve bu yardımların engellilik, hastalık, doğum ve evlenme sebeplerine binaen yapılmış olması gerekmektedir.

h) Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, dul, yetim ve evlenme ikramiyeleri veya iade olunan mevduat, sürelerini doldurmamış bulunanlarla, dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminat ve yardımlar

Söz konusu nitelikteki ödemelerin tamamı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. maddesinin 3 numaralı bendinde yer alan istisna hükmü ile ilgilendirilmeksizin istisna kapsamında bulunmaktadır.

4. TEÇHİZAT VE TAYİN BEDELLERİNDE İSTİSNA

İşverenlerin toplu iş sözleşmesi veya kendi istekleri doğrultusunda; işçilere yaptıkları aynı yardımlar da gelir vergisi kanunu açısından

56 DEMİR Fevzi, **En Son Yargıtay Kararları Işığında İş Hukuku ve Uygulaması**, 4.Baskı, İzmir 2005, s.122; MOLLAMAHMUTOĞLU, s.553; SÜZEK, s.414; YENİSEY Kübra Doğan, **Eşit Davranma İlkesinin Uygulanmasında Metodoloji ve Orantılılık İlkesi**, İSGHD., S:7, 2005, s.64; KAYA Pir Ali, **Avrupa Birliği ve Türk İş Hukuku Bağlamında Eşitlik İlkesi**, Bursa 2009, s.169.

57 TUNCAY A. Can, **İş Hukukunda Eşit Davranma İlkesi, İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku Sorunlar ve Çözüm Önerileri**, İstanbul 2007, s.36; YENİSEY, Eşitlik İlkesi, s.77; KAYA, Eşitlik İlkesi, s.169; SÜZEK, s.415; MOLLAMAHMUTOĞLU, s.553.

58 SÜZEK, s.415; MOLLAMAHMUTOĞLU, s.553; TUNCAY, İş Hukukunda Eşit Davranma, s.36; YENİSEY, Eşitlik İlkesi, s.77; KAYA, Eşitlik İlkesi, s.169; YUVALI Ertuğrul, **İşçinin Kişisel Özellikleri Bakımından İşverenin Eşit Davranma Borcu**, Ankara 2012, s.222.



ücret olarak nitelendirilmektedir. Ancak Gelir Vergisi Kanunu'nun 27/2. maddesinde demirbaş olarak verilen giyim eşyasının istisna kapsamında bulunduğu belirtilmiştir. Söz konusu istisnanın uygulanabilmesi için; işçiye sağlanan giyim eşyasının mülkiyetinin işverende kalması (işin sona ermesi durumunda giyim eşyasının işverene iade edilmesi gerekmektedir) ve işçiye yapmış olduğu işin gereği olarak giyim eşyasının temin edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, toplu iş sözleşmesinde bulunan hükümler gereği çalışanlara yapılan kıyafet yardımlarının istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir⁵⁹. Ayrıca işverenin giyim eşyasını aynı bir şekilde sağlamak yerine bedelini ödemek yoluna gitmesi durumunda da istisnanın uygulanması söz konusu olmayacaktır.

5. TEŞVİK İKRAMIYE VE MÜKAFATLARDA İSTİSNA

Ülkemizde kültür, sağlık ve güvenlikle ilgili bir takım faaliyetleri teşvik etmek ve bazı sportif faaliyetleri desteklemek amacıyla, bu faaliyetler nedeniyle ödenen ikramiye ve mükafatlar, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 29. maddesi gereğince gelir vergisinden istisna edilmiştir ve istisna edilen bu tutar üzerinden yine aynı Kanun'un 94. maddesi gereğince gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır⁶⁰.

Teşvik ikramiye ve mükâfatları başlıklı 29. maddenin 1. bendine göre; ilim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik maksadıyla verilen ikramiyeler ve mükafatlar istisna kapsamında bulunmaktadır.

Sözü edilen ikramiye ve mükafatlar, bir hizmet sözleşmesine bağlı olarak hizmetin başarılı bir şekilde yürütülmesinden dolayı hizmet karşılığı devamlı ödenen bir ücret değil, Kanun'da sayılan alanlarda yapılan çalışmalar sonucu, ilimin ve fennin, güzel sanatların, tarımın veya hayvancılığın gelişmesine katkıda bulunulmasından dolayı katkıda bulunanları ödüllendirmek amacıyla yapılan ödemeler olmaktadır⁶¹.

59 Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20/06/2013 tarih ve 93767041-KDV-2012/4-113 sayılı özeldesesi.

60 GÜL Yalçın / YILDIRIM Gökhan, *Vergi Dünyası*, sayı 324, Ağustos 2008

61 D3D. 18.06.1996 T, 1996/2421 E. 1996/1903 K.



Bu nedenle, fabrikada çalışan işçilere, daha fazla çalışarak üretimi artırmaları sonucunda verilen primleri veya yılsonunda işçilere ödenen ikramiyeleri, istisna kapsamında değerlendirmek mümkün değildir.

SONUÇ

Anayasa'nın 73. maddesinin 3. bendinde; "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." düzenlemesine yer verilmiştir. Söz konusu bu düzenleme, vergi hukukunda "kanunilik ilkesini" karşılamaktadır. Bu ilke uyarınca, yasama organı dışında herhangi bir organın vergi koyması veya bu alanda bir değişiklik yapması mümkün değildir⁶².

Kanunilik ilkesi Gelir Vergisi Kanunu açısından, bir ekonomik kaynağın vergilendirilebilmesi için; o kaynağın gelir olarak kabul edilmesini ve ayrıca Kanun'da yer alan yedi ayrı kazanç ve irattan birinin kapsamında bulunmasını gerektirmektedir. Ayrıca bu ilke, vergi kanunları metinlerinde yer alan ifadelerin, tanımların da açık ve anlaşılır olmasını zorunlu kılmaktadır. Ancak, Gelir Vergisi Kanunu, konumuz açısından bu anlamda oldukça karmaşık ve yanlış uygulamalara mahal verecek düzenlemeler içermektedir. Özellikle, Kanun metninde zikredilen tazminat, yardım gibi bazı kavramların nitelendirme karmaşasından dolayı yorumu muhtaç olması ve vergi idaresinin bu alanları kendi lehine yorumlaması kanunilik ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Zira vergi idaresinin vermiş olduğu özelgeler, kanun maddelerini yorum teknikleriyle yorumlamanın ötesine geçerek adeta kanun koyucunun iradesinin yerini almıştır. Oysa ki; vergi yasalarının kolay, anlaşılır ve bürokrasi yaratmaktan uzak, "verginin kanuniliği" ilkesi ışığında alt mevzuatla doldurulma ihtiyacı veya genişletilmesi imkânı vermeyecek nitelikte olmasına çaba göstermek gerekmektedir⁶³.

Vergi sisteminin ve mevzuatının kolay anlaşılabilir olmadığına yönelik yaptığımız eleştirinin yanı sıra çalışmamızda işçi ücret, alacak ve tazminatlarından yapılacak kesintilerin nasıl olduğu ve uygulamada

62 Anayasa'nın 73. Maddesinin son bendinde, Bakanlar Kurulu'na vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler açısından, kanunla belirlenen aşağı ve yukarı sınırlar arasında kalmak kaydıyla muaflık, istisna, indirim ve oranlara ilişkin hükümlerde değişiklik yapmak yetkisi tanınmıştır. Bu durum, vergi hukukunda " kanunilik ilkesinin istisnası" olarak adlandırılmaktadır.

63 KARYAĞDI Nazmi, **Vergi Satan Adamlar**, İstanbul 2015, s.32



karşılaşılan sorunların neler olduğuna da detaylı bir şekilde yer vermiş olduk. Bazı konularda vergi sistematığı ile Yargıtay kararlarının doğrudan uyuşmadığının tespiti de yapılmıştır. Yine Vergi Kanunu'nun çıkarıldığı dönem şartları ile günümüz şartları kıyaslandığında bazı konularda değişiklik yapılması yahut da konunun genişletilmesi gerektiği hususlarına da dikkat çekilmiştir. Örneğin yeraltına yönelik çalışmaların her geçen gün artması dikkate alındığında yeraltında ve maden istihsali amacına yönelik olan çalışmaların yanı sıra günlük hayatta karşılaştığımız ve yer altında yapılan çalışmalara yönelik ücretler de istisna kapsamına alınmalıdır.



KAYNAKLAR

AKTAY Nizamettin / ARICI Kadir / SENYEN-KAPLAN Emine, **İş Hukuku**, Ankara,2012

BAYRAKLI Hasan Hüseyin, **Vergi Yargılama Hukuku**, 3.B. Afyonkarahisar 2014

CENTEL Tankut, **İş Hukukunda Ücret**,1986 İstanbul

ÇAKIR Erdem Utku, **Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi 5.Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu**, Bursa 2015

CELENK Hakan, **Esnek Çalışma**, Ankara 2011

ÇELİK Nuri / CANIKLIOĞLU Nurşen / CANBOLAT Talat, **İş Hukuku Dersleri**, 28.Baskı, İstanbul 2015

ÇOMAKLI Ertan Şafak / GÖDEKLİ Mehmet, **Vergilemede Anayasal Prensipler**, Erzurum 2011

DEMİR Fevzi, **En Son Yargıtay Kararları Işığında İş Hukuku ve Uygulaması**, 4.Baskı, İzmir 2005

EKİN Ali, "Uluslar arası Belgelerde ve Türk Hukukunda İşçi Ücretinin Korunması", **Kocaeli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2015 Ocak, S:11

EVREN Öcal Kemal, **İş Hukukunda Ücret ve Uygulaması**, 2.B.Ankara 2011

GEREK Şahnaz / AYDIN Ali Rıza, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, 2.B. Ankara 2010

GÖKBUNUR Ali Rıza / UĞUR Alparslan, **Sümerlerden Türkiye Cumhuriyeti'ne Maliye Tarihi**, İstanbul 2016

GÖKTAŞ Seracettin, **Türk İş Hukukunda İşçinin Çalışmaktan Kaçınma Hakkı**, Ankara 2008

GÜL Yalçın / YILDIRIM Gökhan, **Vergi Dünyası**, sayı 324, Ağustos 2008

GÜVEN Ercan / AYDIN Ufuk, **Bireysel İş Hukuku**, Eskişehir 2013

İNCE Ergun, **Her Yönüyle Ücret**, İstanbul 1990

KARYAĞDI Nazmi, **Vergi Satan Adamlar**, İstanbul 2015

KAYA Pir Ali, **Avrupa Birliği ve Türk İş Hukuku Bağlamında Eşitlik İlkesi**, Bursa 2009



KORKUSUZ M. Refik, **Uluslararası Sözleşmelerde ve Türk İş Hukukunda İşçilik Alacaklarının Korunması**, Ankara 2004

MOLLAMAHMUTOĞLU Hamdi / ASTARLI Muhittin / BAYSAL Ulaş, **İş Hukuku**, 6.Baskı, Ankara 2014

ÖNCEL Mualla / KUMRULU Ahmet / ÇAĞAN Nami, **Vergi Hukuku**, 22.B. Ankara 2013

ÖZBALCI Yılmaz, **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara 2006

PEHLİVAN Osman, **Kamu Maliyesi**, Trabzon 2011

SÜZEK Sarper, **İş Hukuku**, 10. Baskı, İstanbul 2014

ŞENYÜZ Doğan / YÜCE Mehmet / GERÇEK Adnan, **Vergi Hukuku Genel Hükümler**, 6.B.Bursa 2015

TUNCAY A. Can, **İş Hukukunda Eşit Davranma İlkesi**, İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku Sorunlar ve Çözüm Önerileri, İstanbul 2007

YARALI Levent, Danıştay Kararları Işığında Vergi Kesenlerin Dava Ehliyeti, **İÜHFİM C. LXXI**, S. 2, 2013

YENİSEY Kübra Doğan, Eşit Davranma İlkesinin Uygulanmasında Metodoloji ve Orantılılık İlkesi, **İSGHD.**, S:7, 2005

YUVALI Ertuğrul, **İşçinin Kişisel Özellikleri Bakımından İşverenin Eşit Davranma Borcu**, Ankara 2012