

# KASA TAZMİNATI VE TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ SEYRİ

*Yrd.Doç.Dr. G.Kürşat YERLİKAYA\**

## GİRİŞ

Bu çalışmada “kasa tazminatı”nın Türk vergi sistemi içerisinde yaşamış olduğu serüveni sergilemeye çalışacağız. Kasa tazminatı, Türk gelir vergisi sisteminin yürürlüğe girdiği 1950 yılından beri tartışma konusu olagelmiş ve ücrete dahil edilmesi gereken bir gelir olarak kabul edilmeyip 1980 yılına kadar vergilendirme dışında bırakılmıştır. Nitekim bu dönemde Danıştay kararları da kasa tazminatlarının ücrete dahil olamayacağı ve vergilendirilemeyeceği yönünde hep istikrar kaydetmiştir. Ancak daha sonra 2361 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu’nda getirilen değişikliklerden sonra kasa tazminatı olarak ödenen miktar ücrete ilave edilmesi gereken bir değer olarak kabul edilip GVK’nun 61. maddesinde vergilendirme kapsamına alınmıştır. Bu düzenlemeden sonra da kasa tazminatı “mali sorumluluk tazminatı” olarak ta nitelendirilmiştir.

Bu çalışmanın sınırlarını yalnızca kamu kesiminde yer alan ve ödenen kasa tazminatları ya da mali sorumluluk tazminatları oluşturmaktadır. Yani özel sektörde ilgili kişilere ödenen kasa ve mali sorumluluk tazminatları her ne kadar GVK’nun 61. maddesi gereği ücret kapsamında bulunsa da bu çalışmanın içeriğinde ele alınmayacaktır.

## I. KAVRAM

Kasa tazminatı 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 61. maddesinin ikinci paragrafında yer almış olup kanundaki parantez içi ifadesiyle “mali sorumluluk tazminatı” olarak ta isimlendirilmiştir.

Genel anlamda kasa tazminatı (cash indemnity), kasalarla iş yapan, kasadan ödeme yapan, ödeme kabul eden görevlinin, yaptığı işteki risk göz önünde bulundurularak ücretine eklenen miktar olarak tanımlanmaktadır<sup>1</sup>.

---

\* A.Ü. Erzincan Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi.

TURGAY'a göre kasa tazminatı, müesseselerde çalışan veznedarların ve kıymetli evrak muhafızlarının vukuu melhuz<sup>2</sup> kasa açıklarını karşılamak maksadiyle ödenen kasa tazminatları bu gibi kimselerin bir müesseseye bağlı olarak çalışmaları ve alınan paraların muayyen ve mukannen<sup>3</sup> olması dolayısıyla ücrete benzemekte ise de bu paralar hizmet karşılığı olarak değil alakalıların muhtemel kasa açıklarını karşılamak maksadiyle verildiklerinden ücret olarak addedilmemektedir<sup>4</sup>.

KIZILOL'a göre de kasa tazminatı, müesseselerde çalışan veznedarların ve kıymetli evrak koruyucularının, meydana gelebilecek kasa açıklarını karşılamak amacıyla, ödenen kasa tazminatları bu gibi kimselerin bir müesseseye bağlı olarak çalışmaları ve alınan paraların belirli olması sebebiyle ücrete benzemekte ise de bu paralar hizmet karşılığı değil, bu türde çalışanların kasa açıklarını karşılama amacıyla verilen miktarlar olarak tanımlanmaktadır<sup>5</sup>.

Gelir Vergisi Kanunu'nda, ne 2361 sayılı Kanun ile getirilen değişikliklerden önce ve ne de bu Kanundan sonra kasa tazminatı hakkında bir tanım da bulunulmamıştır. Ancak 18 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel tebliğinde kasa tazminatı, kanunlarına müsteniden veznedarlara ve kıymetli evrak muhafızlarına görevlerinin diğer memurlara nazaran daha ağır olması gözönünde tutularak yapılan bir ödeme olarak değerlendirilmektedir. 18 Seri Nolu Tebliğ'e göre kasa tazminatının verilmiş ölçütü, alınan sorumluluğun diğer memurlara nazaran daha ağır olmasına bağlanmaktadır. Esasen bu noktada kasa tazminatını alan kişilerin sorumluluğunu diğer memurların sorumluluğuna nazaran ağırlaştırılan unsur kasada meydana gelebilecek muhtemel bir açıktan kaynaklanan risktir.

Kasa tazminatı hakkında 27 Seri Nolu Tebliğ somut ölçütler getirmeye çalışmıştır. Bu Tebliğ kasa tazminatını, gelir vergisinden istisna olabilmesi için mücerret kasa tazminatı namı ile adlandırılmasının yeterli olmayıp muhtemel kasa açığını karşılamaya matuf bulunması gerektiği ve kasa tazminatı-

<sup>1</sup> Ejder Yılmaz, *Hukuk Sözlüğü*, Birinci Baskı, Doruk Yayınları: No 13, Ankara, 1976, s.190-191; *Redhouse Çağdaş Türkçe-İngilizce Sözlüğü*, İkinci Baskı, Redhouse Yayınevi, İstanbul, 1989, s.210.

<sup>2</sup> Olabilir, akla gelebilin.

<sup>3</sup> Kanun'dan. Muntazam, tertibli, kanun ile vacip ve mukarrer olan, zaman ve miktarı hiç şaşmayan.

<sup>4</sup> Recep Turgay, *Gelir Vergisi Kanunu ve Tatbikatı*, C.II, 4.Bası, İstanbul, 1976, s.873.

<sup>5</sup> Şükrü Kızılot, *Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1996, s.1235.

nın esas ücretin belli ve cüzi bir oranında olması gerektiği ölçütlerine dayanarak risk ve orantılılık ilkelerine bağlamıştır.

Ancak kasa tazminatı ya da diğer adıyla mali sorumluluk tazminatı sadece nakdi anlamda ele alınmamalıdır. GVK 61. maddesinde kasa tazminatı ile mali sorumluluk tazminatının birlikte anılmasının sebebi, bu müessesesinin sınırlarının aynı alanı da kapsama gayerinden gelmektedir. Yani kasa tazminatı ve mali sorumluluk tazminatı, nakdi ve aynı sorumlulukları kapsar nitelikte olması gerekmektedir<sup>6</sup>. Nitekim 8 Mart 1973 yılında yayınlanan 111 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği, "...Danıştay kararlarında, veznesi veya muhafazasına bırakılmış depo veya ambarı bulunan para ve eşya alınıp verilme ve muhafazası sırasında sakınılması kabil olmayan bazı gözden kaçmalar sonucunda meydana gelen zarar ve eksikliklerini karşılamak üzere; veznedar, ambar ve depo memurlarına, ücretlerinden ayrı olarak ödenen kasa tazminatının, hizmet karşılığı olmadığı.....nakde veya ayn'a vazülyed olup, verecekleri açıklardan şahsen sorumlu tutulan ve yukarıda sayılmış bulunan kimselere,....." diyerek kasa tazminatının kapsamını nakdi ve aynı olarak kabul edildiğini belirtmiştir.

Diğer yandan Devlet Memurları Kanunu<sup>7</sup> kasa tazminatını mali sorumluluk zammı olarak düzenlemiş ve içeriğini "Sayıştaya hesap vermekle yükümlü olan saymanlarla, vezne açığından malen sorumlu veznedar ve diğer görevlilere mali sorumluluk zammı," olarak belirlemiştir (DMK, Ek Madde-I-Zamlar/c bendi).

1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun<sup>8</sup> 12. maddesi de kasa tazminatı ya da mali sorumluluk tazminatının öznesi hakkında tanım vermektedir. Bu madde hükmüne göre veznedar, tahsil memuru, tahsildar, ambar memuru, tevzi memuru, konsolos, elçilik yazıcısı gibi unvanlar ile sayman ad ve hesabına geçici olarak almaya ve harcamaya yetkili kılınan memurlara (sayman mutemedi) denir. Görüldüğü gibi kasa tazminatının ya da mali sorumluluk tazminatının muhatabı bulunan veznedar, ambar memuru ve tahsildar gibi görevliler MUK tarafından sayman mutemedi olarak kabul edilmektedir. Bu durumda sayman mutemetleri saymana karşı sorumludurlar ve hesaplarını bağlı oldukları saymana vermekle mükelleftirler. Aynı za-

6 Yılmaz Özbacı, *Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Özbacı Vergi Hukuku Bürosu, Ankara, 1988, s.67; Yine Gelir Vergisi Genel Tebliği Seri Nu:18'e göre de kasa tazminatı nakde ve ayn'a ilişkindir.

7 Bundan sonra DMK olarak anılacaktır.

8 MUK

manda bu bağıllık onların aklanmalarını da beraberinde getirmektedir (MUK, m.14)<sup>9</sup>. Sayıştay Kanunu'nun 41. maddesi de gelir, gider ve mal saymanlarının Sayıştay'a hesap vermekle yükümlü olduklarını hükme bağlamaktadır.

## II. KASA TAZMİNATININ BENZER KAVRAMLARLA MUKAYESESİ

### A. TAZMİNAT

Esası itibarıyla tazminat hukuki bir kavram olup kasa tazminatı ile pek benzerlik arzetmemektedir. Yani kasa tazminatı, her ne kadar terimsel yapısında bir tazminat kavramını barındırıyor bulunsa da yapısı gereği hukuki anlamda "tazminat" müessesesinden oldukça farklıdır. Nitekim Borçlar Hukukuna göre tazminat<sup>10</sup>, kişinin maddi ve manevi varlığında (mal varlığında ya da kişi varlığında) meydana getirilmiş olan eksilmenin doldurulması için yüklenilen edime denir<sup>11</sup>. Yani bir kimsenin uğradığı maddi veya manevi bir zararın karşılanması için yapılan ödemelere tazminat denir. Tazminat ile zarar arasında sıkı bir illiyet bağı vardır ve bu bağı neticesinde zarara sebebiyet veren kişinin üzerinde bir hukuki sorumluluk doğmaktadır. Sorumluluk şartları gerçekleştiği takdirde, zarar veren, zarar görenin malvarlığında meydana gelen eksilmeyi gidermek, zararı tazmin etmek zorundadır<sup>12</sup>. Hukuki sorumluluk tazminatı dışında özel hukuk alanında sebepsiz zenginleşmeden doğan ve sigorta sözleşmesinin gereği olarak ödenen tazminatlar da bulunmaktadır<sup>13</sup>. İdare Hukuku alanında da, idarenin eylem ve işlemlerinden zarar görenlere tazminat ödenebilmektedir. İdare hukuku alanında tazminatın ödenebilmesi ortada bir hasar veya zararın olması ve bu hasar ve zararın "kusura bağlı sorumluluk" (hizmet kusuru) veya "kusursuz sorumluluk" (kusura bağlı olmayan sorumluluk) ilkeleri çerçevesinde tesbit edilmiş bulunması gerekmektedir<sup>14</sup>. Tazminat, maddi olabileceği gibi manevi de olabilmekte ve

<sup>9</sup> Nihat Edizdoğan, **Kamu Bütçesi**, Genişletilmiş 4.Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 1998, s.236-237.

<sup>10</sup> Indemnity, compensation, reparation.

<sup>11</sup> Mustafa Reşit Karahasan, **Tazminat Hukuku**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1996, s.65-66

<sup>12</sup> Fikret Eren, **Borçlar Hukuku-Genel Hükümler**, C.II, Gözden Geçirilmiş 4. Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1994, s.347.

<sup>13</sup> Rene Savatier, **Hukuki ve Ekonomik Açıdan Borçlar Teorisi**, (Çev.Turgut Önen/Tamer İnal), Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, Ankara, 1980, s.280.

<sup>14</sup> Şeref Gözübüyük, **Yönetim Hukuku**, 3.Bası, S Yayınları, Ankara, 1989, s.216-227.

çoğu zaman, tazminatın ödenmesi bir mahkeme kararının sonucunda olmaktadır<sup>15</sup>.

Görüldüğü gibi hukuki anlamda tazminat bazen öngörülme, beklenmeyen ve istenilmeyen bazen de istenilen zarar ve hasarların karşılanmasına matuf geliştirilmiş bir kurumdur. Burada tazminatın fonksiyonu zarar ve hasar görenin, zarar ve hasar görmeden önceki durumunu aynısıyla tesis etmekle sınırlıdır. Yani hukuki anlamda her tazminat vakası nevi şahsına münhasır bir olay olarak kabul edilip genel bir formu bulunmamaktadır. Oysa kasa tazminatının ödenmesinde herhangi bir yargı kararına gerek bulunmamakta bilakis böyle bir hak ya ilgili kanun tarafından ya da bir sözleşmeye bağlı olarak ve önceden öngörülerek bir statü şeklinde verilmektedir. Ancak kasa tazminatının ilgili kişinin maruz kaldığı emsallerine göre nisbeten ağır sorumluluğun getirdiği yıpanmanın bir maddi karşılığı olarak hukuki anlamdaki tazminatın teslim edeceği maddi edim ile benzeştiği de burada itiraf edilmelidir.

Ne varki bu benzeşmeye rağmen kasa tazminatında geçen tazminat kavramı yukarıda bahsedilen hukuki içeriğinden uzakta bir anlamda işlev görmektedir. Nitekim burada verilen kasa tazminatı ilgili kişinin katlanacağı açık verme riskinin sebebiyet verdiği görevi ağırlaştırıcı durumun telafisine yöneliktir. Yani kasa tazminatı, önceden öngörülen ve beklenen bir durumu kaşılamaya yönelik olup bu durum ise muhtemel kasa açığı ya da ayn açığıdır. Burada tazminat ile kasa tazminatının bağlandığı ilkeler bakımından bir uyumsuzluk bulunmaktadır. Zira tazminatta önceden öngörülemeyen ve beklenilmeyen ve telafisi sorumlusu tarafından giderilmesi gereken bir durum varken kasa tazminatında ise böyle bir durumun tersi bulunmaktadır. Yani önceden öngörülen ve beklenen ama olması istenilmeyen bir durum vardır ve bu durumda muhtemel kasa açığı ya da ayn açığıdır. Ve bu kasa açığı riskinin getirdiği ağır sorumluluk duygusu da kasa tazminatının verilmiş gerekçesini oluşturmaktadır. Diğer bir deyişle kasa tazminatı burada muhtemel kasa açığı ya da ayn açığının yarattığı ağır sorumluluğun bir edimi olarak değerlendirilip ödenmektedir.

Nitekim ÖZBALCI da, kasa tazminatını, nakde ve ayn'a vazüyet olanların sorumluluğunu maddi sorumluluk ve manevi sorumluluk olmak üzere ikiye ayırmakta ve kasa tazminatını bu sorumluluğun bir karşılığı olarak

---

<sup>15</sup> Halil Seyidoğlu, *Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük*, Güzem Yayınları No:4, Ankara, 1992, s.841.

değerlendirmektedir. Yine bu ayrımı vergilendirme bakımından kriter olarak ta kullanmaktadır<sup>16</sup>.

## B. DEVLET MEMURLARI KANUNU'NCA VERİLEN ZAM ve TAZMİNATLAR

### a. Zamlar

Kasa tazminatı, DMK<sup>17</sup>, *Sosyal Haklar ve Yardımlar* başlıklı Kısım-VI'nın *Zam ve Tazminatları* düzenleyen Ek Madde<sup>18</sup> I'de *Zamlar* başlığının (c) bendinde ("Sayıştay'a hesap vermekle yükümlü olan saymanlarla, vevne açığından malen sorumlu olan veznedar ve diğer görevlilere mali sorumluluk zammı,") mali sorumluluk zammı olarak değerlendirilmiştir. Nitekim yine DMK, Ek Madde-I/Zamlar başlığı altında, niteliği ve çalışma şartları bakımından güç olan işlerde çalışanlara *iş güçlüğü zammına* (a bendi), hayat ve sağlık için tehlike arzeden hizmetlerde çalışanlara *iş riski zammına* (b bendi) ve temininde, görevde tutulmasında veya belli yerlerde istihdam edilmesinde güçlük bulunan elemanlar için temininde güçlük zammından da bahsedilmektedir (d bendi). Görülmektedir ki DMK'nun bu maddesi kasa tazminatı kavramını eşdeğeri olan mali sorumluluk olarak ele almış ancak bunu vergi mevzuatındaki düzenlemelerden farklı olarak "zam" kavramı mahiyetinde düzenlemiştir.

Görüldüğü gibi iş güçlüğü, iş riski ve temininde güçlük zamları esasında ilgili personelin diğer personele oranla katlandığı maliyeti kaşılamak için ödenen miktarlar olarak değerlendirilmektedir. Aynı şekilde mali sorumluluk zammı da ilgili personelin üstlendiği görevin getirdiği maddi ve manevi sorumluluğun ağırlığına binaen verilmektedir ki bunların hepsi vergi mevzuatı gereğince ücretin birer cüzünü oluşturmaktadır.

### b. Tazminatlar

Yine DMK, Ek Madde-II<sup>19</sup> Tazminatları düzenlemektedir. Bu madde hükmüne göre tazminatlar, görevin önem, sorumluluk ve niteliği, görev yerinin özelliği, hizmet süresi, kadro ünvan ve derecesi ve eğitim seviyesi gibi

<sup>16</sup> Özbalcı, s.67.

<sup>17</sup> İbrahim Pınar, *Devlet Memurları Kanunu Şerhi ve İlgili Mevzuat*, 7.Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1999, s.1588.

<sup>18</sup> Ek Madde I-(Değişik: 23.02.1995-KHK-547/5 md.).

<sup>19</sup> Ek Madde II-Tazminatlar:(Değişik:20.03.1997-KHK-570/9 md.). A.Özel Hizmet Tazminatı, B.Eğitim, Öğretim Tazminatı, C.Din Hizmetleri Tazminatı, D.Emniyet Hizmetleri Tazminatı, E.Mülki İdare Amirliği Özel Hizmet Tazminatı, F.Denetim Tazminatı, G.Adalet Hizmetleri Tazminatı.

hususlar gözönüne alınarak, bu Kanunda belirtilen en yüksek Devlet Memuru aylığının (ek gösterge dahil) brüt tutarının yine bu Kanun tarafından tesbit edilen belirli yüzdeleri tarafından bulunan miktarlar olarak izah edilmiştir.

DMK, bu tazminatları, özel hizmet tazminatı, eğitimin öğretim tazminatı, din hizmetleri tazminatı, emniyet hizmetleri tazminatı, mülki idare amirliği özel hizmet tazminatı, denetim tazminatı ve adalet hizmetleri tazminatı olarak düzenlemiştir.

Yine DMK Ek Madde II tarafından sayılan bu tazminatların ödemiş gerekçesi de ilgili personelin maruz kaldığı maddi ve manevi kayıpları karşılamaktır. Nitekim bu madde hükmü de tazminatların verilmiş gerekçelerini, görevin önem, sorumluluk ve niteliği, görev yerinin özelliği, hizmet süresi kadro unvan ve derecesi ve eğitim seviyesi gibi hususlar olarak sıralamaktadır.

### c. Değerlendirme

Kanaatimce kasa tazminatı, DMK'da verilen adıyla *mali sorumluluk zammı*, yine DMK'da belirtilen zam ve tazminatlardan farklı bir yapıya sahip bulunmaktadır. DMK'da belirtilen iş güclüğü, iş riski ve temininde güçlük zammı ile tazminatlar ücretin birer unsuru olup daha fazla katlanılan ağır sorumluluğun, kalifiye elaman olmanın ve yüksek beşeri sermayenin karşılığıdır. Kasa tazminatında da bu özellikler belli oranlarda bulunmaktadır ya da yerine göre bulunabilir. Ancak kasa tazminatında, diğerlerinde bulunmayan farklı bir özellik bulunmaktadır. O da kasa tazminatı olarak alınan bedelin gerektiği zaman hesap kapatım dönemlerinde meydana gelen nakdi ya da aynı açıkların kapanmasına sarfedilmesidir. Bu özellik kasa tazminatının tam anlamda bir ücret unsuru olarak değerlendirilmesine engel olduğunu düşünmekteyim. Çünkü para işlemlerinden doğan o an için göz ardı edilen bakiyelerin hesap dönemi sonunda bir yekun oluşturması onun kapatılmasını zorunlu kılmaktadır ki bunu da kasa sorumlusu ya da ambar sorumlusu kendi kesesinden yapacaktır. İşte bu özellik kasa tazminatının gelir olarak değerlendirilmesine kanaatimce engel olmaktadır. Oysa DMK'da geçen diğer zam ve tazminatlar böyle bir özelliğe sahip bulunmamaktadırlar.

DMK'da yukarıda verilen düzenlemelerden daha ilginç olanı, DMK Ek madde II'de sayılan tazminatların yine "Ortak Hükümler" başlıklı Ek Madde III'ün en son paragrafı gereği damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulmamasıdır. Bu durum GVK'nun ücretleri düzenleyen 61. maddesi ve ücretlerde müteferrik istisnaları düzenleyen 23. maddesi ile çelişir gözükmektedir.

### III. UYGULAMADA KASA TAZMİNATI

Kamu personeli ücret sisteminde, vergi sistemindeki adıyla kasa tazminatının/mali sorumluluk tazminatının DMK'ndaki adıyla mali sorumluluk zammının uygulanabilmesi şartlarını DMK düzenlemiş bulunmaktadır (DMK, Ek Madde III-Ortak Hükümler). Bu madde hükmüne göre bu zam ve tazminatların hangi işi yapanlara ve hangi görevlerde bulunanlara ödeneceği, miktarları, ödeme usul ve esasları ilgili kurumların yazılı isteği ve Devlet Personel Başkanlığının görüşü üzerine Maliye Bakanlığınca bütün kurumları kapsayacak şekilde ve DMK'nun 154. maddesi<sup>20</sup> uyarınca katsayının Bakanlar Kurulunca değiştirilmesi durumu hariç yılda bir defa olmak üzere hazırlanır ve Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulur.

Diğer yandan 98/10548 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı<sup>21</sup>, DMK ve aynı Kanununun Ek Geçici 9. maddesi kapsamına giren kurumlardan aylık alanlara 01.01.1998 tarihinden itibaren ne miktarda zam ve tazminat verileceğine ilişkin ekli Karar ve ekli Cetvelleri belirlemiş bulunmaktadır. Bu 98/10548 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1. maddesinin A bendine göre; hangi görevler için ne miktarda "İş Güçlüğü, İş Riski, Temininde Güçlük ve Mali Sorumluluk Zammı" ödeneceği bu karara ekli I Sayılı Cetvelde belirlenmiş bulunmaktadır. Yine diğer yandan bu maddenin B,C,D,E bendlerine göre ödenecek olan muhtelif tazminatlar bu Karara ekli II, III, IV ve V Sayılı Cetvellerde düzenlenmiştir.

98/10548 sayılı BKK'nın 2. maddesinin A bendine göre mali sorumluluk zammı ayda 700 puanı hiç bir şekilde geçememektedir. Buna nazaran iş güçlüğü zammı ayda 1200 puanı<sup>22</sup>, iş riski zammı ayda 1000 puanı<sup>23</sup> ve temininde güçlük zammı ise ayda 1800 puanı<sup>24</sup> geçememektedir.

<sup>20</sup> DMK, Katsayı: Madde 154-(Değişik:13.07.1993-KHK 486/24 md) Aylık gösterge tablosunda yer alan rakamlar ile ek gösterge ve kıdem aylığı gösterge rakamlarının aylık tutarına çevrilmesinde uygulanacak aylık katsayısı ile memuriyet taban aylığı göstergesine uygulanacak taban aylık katsayısı üçer veya altışar aylık dönemler itibariyle uygulanmak üzere Genel Bütçe Kanunu ile tesbit olunur. Ancak mali yılın ikinci yarısında, memleketin ekonomik gelişmeyi, genel seçim şartları ve Devletin mali imkanları gözönünde bulundurulmak suretiyle Bakanlar Kurulu bu katsayıları ikinci yarının tamamı veya üçer aylık dönemleri itibariyle uygulanmak üzere değiştirmeye yetkilidir. Katsayılardaki değişiklik aylıklarda artış veya eksiliş sayılmaz.

<sup>21</sup> Resmi Gazete, Tarih: 4 Şubat 1998, Sayı:23248.

<sup>22</sup> Ödenecek İş Güçlüğü Zammı, II Sayılı Cetvelin (A) Üst Yönetim ve Genel İdare Hizmetleri Bölümünün 1,2 ve 3. grubunda sayılanlar ile Valiler Hariç.

<sup>23</sup> İş Riski Zammı, yer altı maden ocaklarında çalışanlar hariç.

<sup>24</sup> Temininde Güçlük Zammı, I Sayılı Cetvelin A-Genel İdare Hizmetleri Bölümünün I ve 15. sırası ile Dip Not 4/d sırasında sayılanlar, kalkınmada öncelikli yörelerde çalışanlar,



Bu BKK gereğince tesbit edilen puanların ücrete dönüşebilmesi için yine bu BKK'nın 2. maddesinin C bendi gereğince 1930 rakamı ile çarpılması gerekmektedir. Ancak bu rakam yıldan yıla değişmektedir. Nitekim Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'nün 15 Ekim 2001 tarihi maaş artışına ilişkin verdiği talimatta<sup>25</sup> 7485 olan yan ödeme katsayısının 7920'ye çıkarıldığını bildirmiştir. Buna göre en yüksek mali sorumluluk zammı  $7920 \times 700 = 5.544.000$  TL olacaktır. Mali sorumluluk zammında durum böyle iken örneğin iş riski zammında en yüksek ödeme  $7920 \times 1000 = 7.920.000$  TL olacaktır.

Diğer yandan I Sayılı Cetvele bakıldığında Genel İdare Hizmetleri Bölümünde gişe memuruna (Boğaziçi ve Fatih Sultan Mehmet Köprüleri ve Otoyollarda) ve Veznedar ve Tahsildara 700 puan mali sorumluluk zammı layık görülmüşken, Döner Sermaye Merkez Müdürü, Döner Sermaye İşletme Müdürü, Döner sermaye saymanı ve Fon Saymanına 400 puan, yine Ayniyat Saymanı, Muhasebeci, Döner Sermaye İşletmelerinde ve Fonlarda Sayman olarak görevlendirilenler 375 puana ve Ambar Memuru ve Depo Memuruna da 575 puan layık görülmüştür. Puanlardaki bu değişkenlik yine diğer hizmet bölümlerinde de görülmektedir.

Görüldüğü gibi kasa tazminatı/mali sorumluluk tazminatı ya da zammı günümüz koşullarında cüzi bir maddi kıymeti ifade etmektedir. Esasında kasa tazminatı geçen zaman içerisinde uğradığı değer kaybı onun verilmiş amacının da tahrif olmasına sebep olmuştur. Yukarıda ki (yan ödeme katsayısı  $\times$  puan) formülü sonucu yapılan ödemenin ıslah edilip daha iyi rakamlara ulaştırılması gerekmektedir. Örneğin 2 Eylül 1954 tarihli 27 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğine bakıldığında kasa tazminatının azami sınırının, 3656 ve 3659 sayılı Kanunlarda kasa tazminatı olarak ayda ödenecek mebaliğ, azami hizmetlinin bir aylık istihkakının % 25'i olarak tesbit edildiği görülmektedir<sup>26</sup>. Daha sonra 111 Seri Nolu Tebliğ'de kasa tazminatları ile esas ücret arasında makul bir orandan bahsedilmektedir ki bu makul oran tanımlanmamaktadır. Kasa tazminatlarını tesbit etmede 1973 yılında farklı bir yöntemle gidilmiştir. Nitekim 117 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği yine kasa tazminatının gelir vergisine tabi olmaması için makul bir orandan

Sağlık Hizmetleri Bölümünün Dip Not 2. sırasına göre ve H-Emniyet Genel Müdürlüğü Bölümünün Dip Not 2. sırasına göre ek Temininde Güçlüm Zammı alanlar hariç.

<sup>25</sup> T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Sayı: B.07.0.BMK.0.21.01/, Konu: Özlük Hakları, 09.10.2001 \* 23503.

<sup>26</sup> Ki özel kuruluşların bu oranın üzerinde bir tazminat ödemesi, makul ve muhik bir sebebe dayanmadıkça kabulünün mümkün olmadığı da kayıt altına alınmıştır.

bahsederken özel kuruluşlar için vergiden müstesna tutulacak azami miktarını da Bütçe Kanunları ve Bakanlar Kurulu Kararlarına paralel olarak 400 TL tesbit etmiştir. Yine bu rakamı 120 Seri Nolu Tebliğ, 20 Mayıs 1975 yılında 600 TL olarak tesbit etmiştir. Bu rakam 1975 yılından itibaren dondurulmuş olup bir artırılmaya tabi olmamış hatta en son 21 Eylül 1979 yılında yayınlanan 124 Seri Nolu Tebliğ de bu rakamı tekrar etmiştir. Zaten 1980 yılında da tamamen vergilendirme kapsamına alınmıştır.

Bu profil bize kasa tazminatının ekonomik mahiyetinin geçen zaman içerisinde nasıl zayıfladığını göstermektedir. Örneğin 27 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde adı geçen 3656 sayılı "Devlet Memurları Aylıklarının Tevhid ve Teadülüne Dair Kanun"<sup>27</sup> a göre ödenecek azami kasa tazminatı, kamuda görev yapan bir hizmetlinin bir aylık maaşının % 25'ine tekabül etmektedir ki bugünkü duruma göre kıyaslarsak ortalama bir hizmetli maaşı 300 milyon olarak kabul edilir ise bunun % 25'i 75 milyon olacaktır ve bu rakamda ödenmesi gereken azami kasa tazminatını vermektedir. Yine 117 Seri Nolu Tebliğ 1973 yılında kasa tazminatının azami tavanını 400 TL ve yine 120 Seri Nolu Tebliğ de 1975 yılında 600 TL olarak belirlemiştir. İstatistikî verilere göre 1975 yılında ortalama bir memura ödenen yıllık brüt maaş tutarı 70 400 TL'dir<sup>28</sup>. Bunu aylık brüt maaş tutarı haline irca edersek yaklaşık 5866 TL rakamı bulunmaktadır. Bu brüt maaşın % 20'sini vergi ve diğer kesintilere gittiğini kabul edelim yaklaşık 4000 TL net maaş tutarı bulunacaktır. Bunu da örneğin 1975 yılında ödenen 600 TL kasa tazminatını ödenen yine 1975 yılında ödenen ortalama net memur maaşına oranlarsak (600/4000) % 15 gibi bir rakam bulunmaktadır. Bu da maaşın % 15'i demektir. Günümüzün kasa tazminatının ödeme rejimiyle ters düşmektedir.

Yine kasa tazminatı olarak rakamların bugünkü gerçek değerini bulmak için Amerikan Dolar'ından yararlanalım<sup>29</sup>. İstatistiklere göre 1970 ve 1975 yılları arasında 1 ABD Doları 15 TL'ye tekabül etmektedir<sup>30</sup>. Buna göre 1973 yılında dolar bazında ödenen kasa tazminatı (400/15) yaklaşık 27 ABD Doları etmektedir ki bugünkü değeri (27 ABD Doları x 1 500 000 TL) 40.5 milyon TL etmektedir. Yine aynı şekilde 1975 yılında ödenen 600 TL kasa

<sup>27</sup> Resmi Gazete: 8 Temmuz 1939, Sayı: 42531, 3.t. Düstur, c.20- s.657.

<sup>28</sup> Ekrem Pakdemirli, *Ekonomimizin 1923'den 1990'a Sayısal Görünümü*, Milliyet Yayınları, İstanbul, 1991, s.101.

<sup>29</sup> Bu mukayesede sadece ABD Dolarının endeks olarak ele alınıp değerlendirilmesi tam gerçeği yansıtmasa da en azından bir fikir vermesi bakımından önemlidir. Şüphesiz kasa tazminatları ABD Doları bazında hesaplanırken geçen zaman içerisinde memurlara ödenen memur maaşlar da geride kalmıştır.

<sup>30</sup> Pakdemirli, s.128.

tazminatının aynı hesapla ABD Doları bazında bugünkü değeri 60 milyon TL etmektedir. Oysaki günümüzde ödenen en yüksek kasa tazminatı yaklaşık 6 milyon civarındadır. Bu durum geçen zaman içinde kasa tazminatının ne denli hedefinden ve ekonomik mahiyetinden uzaklaştığını göstermektedir.

#### IV. KASA TAZMİNATININ TÜRK VERGİ HUKUKUNDAKİ KONUMU

##### A. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ SEYRİ

Cumhuriyet döneminin en büyük vergi reformu olarak kabul edilen<sup>31</sup> ve 1950 yılında yürürlüğe konulan Gelir Vergisi Kanunu (Kurumlar Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve Esnaf Vergisi Kanunu<sup>32</sup>) ile ücretlerin de vergilendirilmesine geçilmiş olup bu dönem içerisinde ödenen kasa tazminatlarının da ücret olarak değerlendirilip zaman zaman vergilendirilmesine gidilmiştir. Ancak kasa tazminatlarının ücret olarak değerlendirilip vergilendirilmesine gidilmesini, Danıştay o dönem vermiş olduğu bütün kararlarında karşı çıkmıştır.

Nitekim Maliye Bakanlığı yayınladığı Seri No:18 Tebliği<sup>33</sup> ile kasa tazminatlarının, gelir vergisi mevzuuna alınmayacaklarını duyurmuştu. Bu

<sup>31</sup> Halil Nadaroğlu, "Türkiye'deki Vergi Reformlarının Genel Bir Değerlendirmesi", Vergi Reformları-Tax Reforms, Vergi Reformları Kongresi Tebliğ ve Yorumları, 21-23 Ocak 1981, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Ekonomi Fakültesi Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayın No:3, İstanbul, 1981, s.137.

<sup>32</sup> Bu Kanun yürürlüğe girdiği tarihten bir kaç yıl sonra yürürlükten kaldırılmıştır.

<sup>33</sup> Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Gelir Vergisi Genel Tebliği Seri No:18, Tarih:27.2.1953.

Bilindiği üzere, kanunlarına müsteniden veznedarlara ve kıymetli evrak muhafızlarına verilmekte olan kasa tazminatları, bu memurların vazifelerinin, diğer memurlara nazaran daha ağır olması gözönünde tutularak yapılan bir ödeme mahiyetinde telakki edildiği cihetle, gelir vergisi tatbikatında, ücretler misillu vergiye tabi tutula gelmektedir.

Bu konuda tahaddüs eden ihtilaflar dolayısıyla gerek mali kaza mercilerince ve gerekse Şurayı Devletçe verilen kararlarda, mevzu bahis tazminatların hizmet karşılığı olarak değil, alakalıların muhtemel kasa açıklarını karşılamak maksadiyle ödendiği ve bu sebeple, 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 2 nci maddesinde musarrah gelir gelir unsuları muvacehesinde vergi mevzuu haricinde kalması gerektiği mucip sebebine dayanılarak, mücces muamelenin iptaline karar verilmiş ve bu husustaki kararlar müstakar birhal almış bulunmaktadır.

Bu itibarla, idari kaza mercilerinin içtihadına uyularak bundan böyle, kanunlarına müsteniden verilen kasa tazminatlarının vergi mevzuuna alınmamları uygun görülmüştür.

Tebliğ kamu kurumlarının sorunlarını çözmekle birlikte özel hukuka tabi kurumların sorunlarının çözümüne cevap verebilecek tabiatte değildi. Bu yüzden Maliye Bakanlığı yayınladığı Seri No:27 Tebliği<sup>34</sup> ile özel hukuka tabi kurumlarda ödenen kasa tazminatlarını da vergilendirme kapsamı dışına almıştır. Ancak bunu, yapılan ödemenin gelir vergisinden muaf olabilmesi için mücerret kasa tazminatı namı ile adlandırılması kafi olmayıp, muhtemel kasa açığının karşılamaya matuf bulunmasının zaruri olması ve tazminat namı altında yapılan ödemenin, bu vasfını belirtecek hacim ve nisbette olması lüzumu şartlarına tabi tutmuştu.

Daha sonra Maliye Bakanlığı bir dönem için tutum değişikliğine giderek yayınladığı Seri No:105 Tebliği<sup>35</sup> IV. maddesi ile kasa tazminatlarının gelir vergisi karşısındaki durumu tekrar ele alınmış ve buna göre kasa tazminatı olarak kendine ödeme yapılanlar tarafından herhangi bir kayba sebebiyet verildiği ahvalde, uğranılan kayıp miktarı kadarki meblağın tanzim olayının vukuundan sonraki ödenen kasa tazminatlarından düşülmek suretiyle vergi dışı bırakılmasının mümkün olacağı bildirilmişti. Ancak çok geçmeden Maliye Bakanlığı yayınladığı Seri No:111 Tebliği<sup>36</sup> ile 105 Seri Nolu Tebliğin IV. maddesinin hükmünü kaldırmış ve onun yerine "...Anılan kararlar gözönünde tutularak, nakte veya ayn'a vazülyed olup, verecekleri açıklardan şahsen sorumlu tutulan ve yukarıda sayılmış bulunan kimselere, bağlı buldukları kuruluşun ve yaptıkları hizmetlerin önem ve genişliği ile orantılı ve asıl ücretlerin makul bir nisbetinde bulunmak kayıt ve şartıyla, ödenen kasa tazminatının, Gelir Vergisine tabi tutulmaması uygun bulunmuş ve..." hükmünü getirerek kasa tazminatlarının vergilendirilmemesi için bir ölçüt getirmiştir. Ki bu ölçütler; a) *Bağlı buldukları kuruluşun ve yaptıkları hizmetlerin önem ve genişliği ile orantılı*, b) *Asıl ücretlerin makul bir nisbetinde bulunması* olarak tebarüz etmektedir ("Asıl ücretlerin makul bir nisbetinde bulunması" ölçütü bize daha önce yayınlanan 27 Seri Nolu Tebliğin 2. maddesini çağrıştırmaktadır. Zira bu madde hükmü de böyle bir ölçüt getirmiş

---

Gereğince işlem yapılması ve mali kaza merciilerine intikal etmiş olup da henüz karara bağlanmamış bulunan ihtilaflar hakkında da bu tebliğimiz dairesinde muamele ifası rica olunur.

- 34 Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Gelir Vergisi Genel Tebliği Seri No:27, Tarih:02.09.1954.
- 35 Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Gelir Vergisi Genel Tebliği Seri No:105, Tarih: 14.07.1972.
- 36 Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Gelir Vergisi Genel Tebliği Seri No:111, Tarih: 08.03.1973.

idi<sup>37</sup>). Seri No:111 Tebliğe ek olarak çıkarılan 117 Seri Nolu Tebliğ<sup>38</sup>, 8 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 8. maddesinin üçüncü fıkrasının “iş güçlüğü ve iş riski zammı”nı da kasa tazminatı olarak kabul edilmesini düzenleyen hükmünü mesnet göstererek bunları da kasa tazminatı olarak kabul etmişti. Esasında bu *iş güçlüğü* ve *iş riski zammı*, kavram ve mahiyet olarak kasa tazminatlarından farklılık arz etmekteydi ve bir kavram kargaşası yaratmış ve diğer yandan da bu gelişme kasa tazminatlarının kapsamını oldukça genişletmiş olmaktadır. Zira iş güçlüğü ve iş riski zamlarının herhangi muhtemel mali bir kayıp için ve bu kaybın yerine bizzat o kişi tarafından yerine getirilmesi için verilmediği bilakis yapılan işin güçlüğüne ve riskine binaen verilen o kişinin yoğun emeğini ve bilgisini karşılayan bir yan ödeme olarak telakki edilmesi gerektiği ortadadır. Yine 111 ve 117 Seri Nolu Tebliğlere ek olarak çıkarılan 120 Seri Nolu Tebliğ<sup>39</sup> ile de kasa ya da mali sorumluluk tazminatı, iş iski ve iş güçlüğü zamlarının tavanı belirlenmiş ve 1975 yılı Bütçe Kanununa öylece geçirilmiştir.

Görüldüğü gibi kasa tazminatı 1950 ile 1980 yılları arasında kanun koyucu tarafından vergilendirme kapsamına alınmamış ve gerek Danıştay kararları ve gerekse Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan sözkonusu tebliğlerle de bu yaklaşım takip edilmişti. Yine bu dönemde kasa kazminatı, iş güçlüğü ve iş riski zammı gibi kendi kavramsal yapısına uymayan yan ödemelerle de beraber anılarak boyutu genişletilmiştir.

Kasa tazminatı Türk Vergi Sisteminde ilk kez 27.12.1980 yılında çıkan ve 01.01.1981 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 2361 sayılı Kanun ile ver-

<sup>37</sup> Seri No: 27 Genel Tebliği, Madde 2- Tazminat namı altında yapılan ödemenin, bu vasfını belirtecek hacim ve nisbette olması lazım gelir. Bilfarz, aylık ücreti 300 lira olan birr veznedara ayda 150 lira kasa tazminatı verilmesi bahis konusu olamaz. Zira, bu miktarda bir tazminat kasa hareketlerinin fevkaledede fazlahgını ifade ede ki, 300 lira gibi cüz'i bir aylık ücretle böyle bir işin deruhte edilemeyeceği, kasa tazminatı adı altında yapılan ödemenin büyük kısmının da hakikatte hizmet mukabili olduğu izahtan varestedir. 3656 ve 3659 sayılı Kanunlarda kasa tazminatı olarak ayda ödenecek mebalığ, azami hizmetlinin bir aylık istihkakının % 25'idir. Hususu müesseselerin bu nisbetin fevkinde bir tazminat ödemesi, makul ve muhik bir sebebe dayanmadıkça tervici mümkün değildir. Bu sebepledir ki, kasa tazminatı namı ile yapılan ödemelerin gelir vergisinden istisnası için, mezkur ödemelerin tediyeyi yapan müessesenin ehemmiyet ve genişliği ile mütenasip ve ücretin makul bir nisbetinde olması, bu hadleri aşan miktarın gelir vergisi ile teklifi cihetine gidilmesi icab eder.

<sup>38</sup> Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Gelir Vergisi Genel Tebliği Seri No:117, Tarih: 12.11.1973.

<sup>39</sup> Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Gelir Vergisi Genel Tebliği Seri No:120, Tarih: 20.05.1975.

gilendirme kapsamına alınmış ve bu Kanun'un 43. maddesinin getirdiği düzenleme ile GVK'nun ücretleri düzenleyen 61. maddesinin ikinci paragrafına ücrete ilave edilmesi gereken birer yan ödeme olarak kabul edilip yerleştirilmiştir.

Söz konusu GVK, 61. maddenin ikinci paragrafı şöyledir: "Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali Sorumluluk Tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez".

Bu Kanun değişikliğine ilişkin çıkarılan 128 Seri Nolu Tebliğ (m.V/b), kasa tazminatlarının (mali sorumluluk tazminatları dahil) sözkonusu yasa değişikliğinden dolayı artık ücret sayıldığı ve bu kanunun yürürlüğe girdiği 01.10.1981 tarihinden itibaren hizmet erbabına ödenen kasa tazminatları ile kasa tazminatı sayılan diğer ödemelerin vergiye tabi tutulacağını beyan etmiştir.

Yine 1982 yılında Maliye Bakanlığı tarafından verilen bir muktezada<sup>40</sup> da 2361 sayılı Kanun gereği kasa ve mali sorumluluk tazminatlarının her hal ve takdirde ücret sayıldığı beyan edilmiştir.

## B. DANIŞTAY KARARLARI İŞİĞİNDE KASA TAZMİNATI

Kasa tazminatı, 2361 sayılı Kanun ile 1980 yılında ücretin birer unsuru sayılıp vergileme kapsamı içerisine alınana kadar gelen dönem içerisindeki 1950 ile 1980 yılları arasına tekabül ediyor- Danıştay kararları tarafından ücretin birer unsuru sayılmayıp vergilendirme kapsamı dışında tutulmuştur. Bu kararlar aşağıda verilmektedir.

-Özeti: Kasa tazminatları maaşa zam bir istihkak mahiyetinde olmadığından vergiye tabi değildir. Vergiler Temyiz Komisyonu kararında da belirtildiği veçhile hizmet erbabına tediye edilen meblağın mükellefiyet dışı bırakılması için, bu tediyeenin ya vergi mevzuuna girmemesi veyahutta istisnalar arasında sarıh olarak gösterilmiş bulunması lazımgeleceğinden şüphe edilemez. Ancak kasa tazminatı 3659 sayılı Kanunun 4641 sayılı Kanunla muadil 13. maddesiyle tediyesi kabul edilen meblağın haddizatında ifa edilen bir hizmetin mukabili olduğunu kabul etmek mümkün değildir. Mezkur meblağ para ve kıymetlerin muhafızlığını yapan memura maruz kalmaları muhtemel zararların karşılığı olarak ödenmekte, ayrıca bu tazminat nisbetinin maaşa

<sup>40</sup> Maliye Bakanlığı Muktezası, Tarih:02.09.1982, Sayı:115-5815 (Kızılot, Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması, s.1237).

göre ayarlanması halinde vaki olan işbu ödemeyi maaşa zam bir istihkak vasfını da vemeğe müsait bulunmamaktadır. Bu sebeplere binaen davacıya vaki bu tediyelerden mülga vergilerin tevkifinde isabet bulunmadığından davanın kabulüne karar verildi<sup>41</sup>.

-Özeti: Her türlü kasa tazminatları gelir vergisinden müstesnadır. Gerek Devletçe kanunlarına müsteniden ve gerekse hususi müesseselerce statüleri mucibince verilen kasa tazminatları arasında bir tefrik yapılmasını muhik kılacak bir sebep bulunmaması hasebiyle her türlü kasa tazminatının vergiden istisna edilmesi icab eder<sup>42</sup>.

-Özeti: Kasa tazminatları hizmet karşılığı olmadığı için vergiden muaf-tır<sup>43</sup>. Tediye edilen kasa tazminatı 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun ikinci maddesinde musarrah gelir unsurlarını ihtiva etmediği bu sebeple de vergi mevzuuna dahil bulunmadığı ve muhtemel kasa açıklarını kaşılamak üzere verilen bu paraların hizmet karşılığı olarak tediye edilmemeleri sebebiyle ve ücret addedilmesine hukuken imkan olmadığı ve vergi mevzuuna dahil olmayan tazminatların istisna hükümlerinde ayrıca belirtilmesi düşünülmeceği esbabı mucibesiyile terkinin doğrudur.

-Özeti: Kasa tazminatının vergiden istisna edilebilmesi için memur veya hizmetlinin kasa açıklığına maruz bulunması, ödemenin bu açıklığın karşılanması için önceden bir statü ile düzenlenmiş bulunması gerekir<sup>44</sup>.

-Özeti: Fiilen para ve kıymet muhafızlığı yapmayanlar kasa ve depo açıklığına maruz kalmayacaklarından, bunlara kasa tazminatı adı altında yapılan ödemeler ek bir ücret ödemesi niteliğindedir<sup>45</sup>.

41 Danıştay 4.Daire Kararı, T.31.01.1952, E.51/3922, K.52/293, (Recep Turgay, **Gelir Vergisi Kanunu ve Tatbikati**, Sermet Matbaası, 1959, İstanbul, s.25.).

42 Danıştay 4.Daire Kararı, T.18.03.1955, E.54/3074, K.52/293, (Recep Turgay, **Gelir Vergisi Kanunu ve Tatbikati**, Sermet Matbaası, 1959, İstanbul, s.25); Yücel Atıl Esentürkoğlu, **Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları**, Özyayın Matbaası, İstanbul, 1967, s.8).

43 Danıştay 4. Daire Kararı, T.25.10.1958, E.56/1580, K.58/2888, (Recep Turgay, **Gelir Vergisi Kanunu ve Tatbikati**, Sermet Matbaası, 1959, İstanbul, s.24).

44 Danıştay 4. Daire Kararı, T.30.12.1970, E.70/6613, K.70/8327, (Recep Turgay, **Gelir Vergisi Kanunu ve Tatbikati**, C.II, 4.Bası, İstanbul, 1976 s.883).

45 Danıştay 4.Daire Kararı, T.30.12.1970, E.1970/6613, K.1970/8327, (Danıştay 4. Daire Kararları, Ayyıldız Matbaası, Ankara, 1972, s.59; H.Fevzi Karagözoğlu, **Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Ünal Matbaası, Ankara, s.466).

-Özeti: Muhafazasına tevdi edilmiş ambarın açıklarından şahsen sorumlu olan hastane saymanına ödenen kasa tazminatı, risk karşılığı olduğundan vergiye tabi tutulamaz<sup>46</sup>

### C. KASA TAZMİNATININ ÜCRET BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Genel anlamıyla ücret (wages), bedensel emek hizmetlerinden yararlanma karşılığı yapılan ödemeler olarak bilinmektedir. İktisadi kavram olarak ücret ise, bir üretim etkeni olarak emeğin müteşebbise arz edilmesinin karşılığıdır<sup>47</sup>. Bunun yanısıra zihinsel emek harcayarak masa başında çalışan personele ödenen gelire ise umumiyetle maaş (salary) denilmektedir. Fakat bu iki terim günümüzde “ücretler ve maaşlar” şeklinde birlikte kullanılarak aralarındaki fark giderilmektedir<sup>48</sup>.

Ücret hakkında genel bir düzenleme Borçlar Kanunu'nun hizmet akdine ilişkin verdiği tanımda yer almaktadır. BK'na göre “Hizmet akdi, bir mukaveledir ki, onunla işçi muayyen veya gayrimuayyen bir zamanda hizmet görmeyi ve iş sahibi dahi ona bir ücret vermeyi taahhüt eder.” (BK, m.313/1). BK'nun 353. maddesi serbest hizmetlerde de hizmet akdi hükümlerinin uygulanacağını tesbit etmiştir<sup>49</sup>.

İş Kanununa göre “genel anlamda ücret bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve nakden ödenen meblağı kapsar” denilmektedir (m.26).

Yukarıdaki tanımlardan farklı olarak GVK ücreti kendine özgü bir şekilde tanımlamıştır. GVK'nun 61. maddesine göre ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Görüldüğü gibi GVK, yalnız özel hukuktan doğan ücretleri değil, aynı zamanda kamu hukukundan doğan ve kamu hizmetlilerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevlerin yapıl-

<sup>46</sup> Danıştay 4. Daire Kararı, E.1977/815, K.1977/1769, Danıştay Dergisi, Yıl:8, Sayı:28-29, 1978, s.297.

<sup>47</sup> Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, Değişik 5. Basılış, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1975, s.130; Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 4.Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1996, s.209.

<sup>48</sup> Seyidoğlu, s.925.

<sup>49</sup> Mualla Öncel/Ahmet Kumrulu/Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 6.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1998, s.290-291; Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, 9.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1981, s.168.



ması karşılığında memurlara ödenen maaş ve benzeri ödemeleri de ücret saymaktadır<sup>50</sup>.

Yine bu madde hükmüne göre ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunmasının onun mahiyetini değiştirmeyeceği belirtilmektedir. Görüldüğü gibi GVK'nun 61. maddesi kasa tazminatını ücrete ilave edilmesi gereken bir gelir olarak kabul etmektedir.

Kasa tazminatı olarak ödenen miktarın ücrete ilave edilmesi gereken bir gelir olup olmadığını tam manasıyla kestirebilmemiz için öncelikle ücretin hasıl olma şartlarına bakmamız gerekmektedir.

Ücreti tarif eden GVK'nun 61. maddesine göre bir ücretin gelir olabilmesi için; a) bir hizmet karşılığı verilmesi, b) işgörene verilmesi, c) işgörenin belli bir işyerine bağlı olarak çalışması ve d) bir işverene tabi olması lazımdır, e) Ödeme, para, ayın veya para ile temsil edilebilen menfaatler şeklinde olmalıdır<sup>51</sup> ve son olarak ta (KIZILOT'un da belirttiği gibi) f) mali ve ekonomik bir riskin bulunmamasıdır<sup>52</sup>.

Kasa tazminatı, ücretin unsurları bakımından değerlendirildiğinde iki unsur ile barişik durum arz etmemektedir. Bunlardan ilki, kasa tazminatının bir hizmet karşılığı verilmemesi diğeri ise kasa tazminatında mali ve ekonomik bir riskin bulunmasıdır. Bu unsurların her ikisi de vergi hukukunda gelirin vergilendirilebilmesi için lazım olan "elde etme" müessesesini engeller

<sup>50</sup> Yılmaz Aliefendioğlu, *Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj)*, Ankara, 1975, s.28.

<sup>51</sup> Sadık Arda, *Gelir Vergisi Kanunu ve İzahları*, Ankara, 1949, s.198; Recep Turgay, *Gelir Vergisi Kanunu ve Tatbikatı*, C.II, ss.866-868; H.Fezvi Karagözoğlu, *Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, Ünal Matbaası, Ankara, ss. 460-461; Özbalcı, ss.562-563; Aksoy, ss.210-211; Kızılot, C.II, s.1192; Öncel/Kumrulu/Çağan, ss.290-292; Doğan Şenyüz, *Türk Vergi Sistemi*, 2.Baskı, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa, 1996, ss.144-145; Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku*, 3.Baskı, Yargı Yayınevi, Ankara, 2001, s.155.

<sup>52</sup> Kızılot, C.II, s.1196. (Kızılot, bu unsuru şöyle dile getirmektedir: "Ücret unsurlarından biri de, hizmet erbabının mali ve ekonomik bir riske maruz bulunmamasıdır. Hizmet erbabının çalıştığı firma zarar dahi etse, ücretlinin hizmetinin karşılığı yine önceden belirlenmiş esaslara göre değerlendirilir. Başka bir anlatımla, ücretli işletmenin karı ya da zararı ne olursa olsun, her hafta ya da her ay, önceden belirlenmiş ücretini almaya hak kazanır. Kaldı ki, mali ve ekonomik riskin bulunduğu durumlarda, hizmet ilişkisinin varlığından söz edilemez..")

niteliktedir. Yani vergi hukukunda "gelirin elde edilmesi" mütessesesinin kasa tazminatı ödeneklerinde vücut bulmamasıdır.

4369 sayılı Kanun ile değiştirilen GVK'nun 1. maddesine göre "Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, tasarruf veya harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarıdır<sup>51</sup>." demek suretiyle, vergide vergiyi doğuran olay unsurunu "elde etme<sup>52</sup>" kavramına bağlamış bulunmaktadır<sup>53</sup>. Bunun dışında GVK'nun 39. maddesinin ikinci fıkrasında ise "Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları ifade eder." demek suretiyle *elde etme* dolaylı şekilde tanımlanmış bulunmaktadır. Esasında bu tanım tüm gelir unsurlarını kapsamaktan uzak olmakla beraber gelir bakımından önemli olan *tahakkuk* ve *tahsil* için ipuçları vermektedir<sup>54</sup>. Nitekim bir Danıştay kararına göre de "Ücretlerin vergilendirilmesinde elde etmenin gerçekleşmesi gerekir<sup>55</sup>." denilmektedir<sup>56</sup>.

Bilindiği gibi Vergi Hukukunda bir gelirin vergilendirilebilmesi için söz konusu gelirin en azından tahakkuk etmesi ve yine o gelir üzerinde hukuken,

51 GVK'nun 1. maddesinin 4369 sayılı Kanun ile değişmeden önceki tarifi: "Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır."

52 *Elde Etme* kavramı, GVK'nun 1. maddesi dışında, 70, 75, 82, 84, 85, 101 ve 102. maddelerinde de geçmektedir.

53 Öncel/Kumrulu/Çağan, s.250.

54 Öncel/Kumrulu/Çağan, s.251.

55 Danıştay 4.Dairesi, T.13.12.1972, E.70/2966, K.72/7422.

"193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 61/3 üncü maddesinde, milletvekillerine, il genel meclisi ve belediye üyelerine, kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine, denetçilerine, tasfiye memurlarına ve bunlara benzeyen diğer kimselere bu sıfatları dolayısıyla ve aylık, ödenek, tahsisat, aidat, huzur hakkı, ücret ikramiye, prim, temettü hissesi gibi muhtelif adlarla yapılan ödemelerin bu Kanun'un uygulanmasında ücret sayılacağı açıklanmıştır. Bu madde hükmü ile 193 sayılı Kanun'un 94/2 nci maddesi hükmü birlikte mütalaa edildiği takdirde ücretlerin vergilendirilmesinde tahakkuk esasının değil ödeme (menfaat ise sağlama, nakit ise ödeme) esasının kabul edildiği görülmektedir. Yani ücretlerin vergilendirilmesinde fiilen elde etmenin gerçekleşmesi gerekmektedir. Davacı vekili tarafından noterden tasdikli bir sureti dava dilekçesine eklenmiş bulunan 22.12.1966 tarih ve 12 numaralı Ortaklar Kurulu Kararında ortaklardan .....'in şirket işlerinde sepkeden mesaisi nazara alınarak 1966 yılı takvim satışları ve fason ücretleri yekunu üzerinde kendisine yüzde bir prim verilmesine ve hesaplanacak pimin tediye zaman ve şeklinin bilahare teemmülüne ittifakla karar verildiği ve böylece fiilen ödeme yapılmadığı gibi ücret üzerinden bir vergi de kesilmediği görüldüğünden elde edilmeyen primin .....'in ölüm tarihinden itibaren 4 ay içerisinde muris adına verilerek beyannameye ithali gerekmekte olup aksine verilen komisyon kararında isabet görülmemiştir....."

56 Karagözoğlu, ss.463-464.

iktisaden ve fiilen tasarruf edilmesine uygun hale gelmesi gerekmektedir<sup>57</sup>. Bu ölçütlerin gerçekleşmiş olması en azından tahakkuk edip hukuken tasarruf edilebilir hale gelmesi “elde etme” müessesesinin tekemmül ettiğine dair karine sayılmaktadır<sup>58</sup>. Ancak KANETİ ve ÖZBALCI'nın da belirttiği gibi, hukuki tasarrufun gerçekleşmesine rağmen ekonomik tasarruf gerçekleşmiyorsa, buna mani olan sebeplerin mükellef tarafından isbat edilmesi gerekir ve bunların isbatlanması halinde gelirin elde edilmemiş olduğu ileri sürülebilir<sup>59</sup>.

Şimdi kasa tazminatını ücretin asli kurucu unsuru olan “bir hizmet karşılığı olma” unsuru bakımından inceleyelim. Gelirin ücret olarak vergilendirilebilmesi için bir hizmet karşılığı olması gerekmektedir. Kasa tazminatına baktığımızda ise kasa tazminatı herhangi bir hizmetin karşılığı olarak ödenmemektedir. Yani kasa tazminatı olarak ödenen miktarın karşılığında veznedar ya da ambar sorumlusu daha fazla mesai ya da hizmet yapmamaktadır. Bilakis işin doğasından kaynaklanan kasanın açık verme riskinin bir karşılığı olarak ödenmektedir. Nitekim Danıştay 1952 yılında verdiği bir kararda, kasa tazminatının bir hizmet mukabili verilmediği, ilgili ve sorumlu memurların maruz kaldığı açıkların kapatılmasına yönelik ödendiği ve kasa tazminatının maaşa orantılı olarak ta ödendiği için maaşa zam olarak ta değerlendirilemeyeceğini hükme bağlamıştır<sup>60</sup>. Kanaatimce her ne kadar GVK'nun 61. maddesi kasa tazminatını vergi kapsamına almış olsa da Danıştay'ın vermiş olduğu bu kararın doğruluğu bugün de geçerli olup, kasa tazminatının bir hizmet karşılığı olmadığı ve sırf bu yüzden vergilendirme kapsamından çıkarılması gerekmektedir.

Şimdi de kasa tazminatını, yine ücretin kurucu unsurlarından olan “mali ve ekonomik bir riskin bulunmaması” unsuru bakımından ele alalım. Kasa tazminatlarının verilmiş gerekçesinin “kasa ve benzeri ayn sorumlularının ay sonlarında ya da hesap dönemi sonlarında meydana gelen kasa açıklarını karşılamak” olduğunu burada bir kez daha hatırlayalım. Burada, kasada ya da ambarda meydana gelen açıkların ilgili kişi tarafından ve kendi cebinden karşılanmayacağı, devletçe ödenen kasa tazminatı gibi bir ödenekle karşıla-

<sup>57</sup> Özbalcı, s.576.

<sup>58</sup> Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2.Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, s.318; Özbalcı, s.577.

<sup>59</sup> Kaneti, s.318; Özbalcı, s.577.

<sup>60</sup> Danıştay 4. Dairesi Kararı, T.31.12.1952, E.51/3922, K.52/293, (Recep Turgay, **Gelir Vergisi Kanunu ve Tatbikatı**, Sermet Matbaası, İstanbul, 1959, s.25).

nacağı ilke olarak belirlenmiştir ki aynı zamanda bu önceden belirlenmiş bir statüdür. Nitekim Danıştay da bir kararında “Kasa tazminatının vergiden istisna edilebilmesi için memur veya hizmetlinin kasa açığına maruz bulunması, ödemenin bu açığın karşılanması için önceden bir statü ile düzenlenmiş bulunması gerekmektedir<sup>61</sup>.” denilmektedir. Kasanın ya da ambarın açık verme riski esasında kendine bir ödenek kalemi doğurmaktadır. Söz konusu kasa tazminatı bu açığı karşılamaya hitaben ilgili kişiye verilmektedir. İlgili kişiye verilmesi onun kayden ve hukuken tasarruf ettiğini gösterse de mutlak olarak yüzde yüz ona ekonomik olarak tasarruf etme hakkını bahşetmemektedir. Zira kasanın ya da ambarın açık vermesi ihtimali bir risk unsuru olarak her zaman varolmakta ve onun ekonomik olarak tasarruf edilmesine engel olmaktadır. Nitekim bir Danıştay kararında söz konusu risk unsuru öne çıkarılmaktadır. Söz konusu Danıştay kararına göre “Muhafazasına tevdi edilmiş ambarın açıklarından şahsen sorumlu olan hastane saymanına ödenen kasa tazminatı, risk karşılığı olduğundan vergiye tabi tutulamaz<sup>62</sup>.”. Dolayısıyla kasa tazminatı ya da mali sorumluluk tazminatı olarak ödenen miktarların ilgili sorumlululara şartlı olarak verildiğinden ve bir riske karşılık verildiğinden kanaatimce *elde etme* tam tekemmül etmiş bulunmamaktadır. Zira kasa tazminatı ya da mali sorumluluk tazminatı bizatihi bünyesinde *mali ve ekonomik* bir riski bulundurmaktadır. Bu sebeplerden dolayı kasa ve mali sorumluluk tazminatlarının ücrete dahil edilmemesi gerekmektedir.

Peki diğer yandan farzedelim ki ilgili kasa memuru ya da ambar memuru hesaplarında hiç bir açığa meydan vermemektedir. Bu durumda ödenen kasa tazminatı ilgili sorumlunun tasarruf edebileceği veya kullanabileceği geliri oluşturmamakta mıdır? Esasında oluşturmaktadır ve ücretin tarifine de girmektedir. Ancak kasa ya da mali sorumluluk tazminatının hukuksal ve kurumsal yapısında bir riskin giderilmesi gaye edinilmektedir ve önceden belirlenmiş bir statü bulunmaktadır. Diğer yandan yukarıda da değindiğimiz gibi kasa tazminatı ya da mali sorumluluk tazminatı bir hizmet karşılığında verilmediğinden zaten ücretin bu kurucu unsurunu bünyesinde barındırmamaktadır. Dolayısıyla kasa tazminatı olarak ödenen miktarın riskin peydah olmaması halinde ilgili kişinin yanına gelir olarak kalacağı ve ekonomik olarak ta tasarruf edebilir hale geleceğini ileri sürmemize ücretin kurucu unsuru olan “bir hizmet karşılığı olması” ilkesi engel olmaktadır. Kanaatimce bu sebepten dolayı da kasa tazminatını ücretin bir cüz’ü olarak addetmemeliyiz.

61 Danıştay 4.Dairesi Kararı, T.25.10.1970, E.70/6613, K.70/8327, (Recep Turgay, *Gelir Vergisi Kanunu ve Tatbikatı*, C.II, 4.Bası, İstanbul, 1976, s.883).

62 Danıştay 4. Dairesi Kararı, E.1977/815, K.1977/1769, Danıştay Dergisi, Yıl:8, Sayı:28-29, 1978, s.297.

## SONUÇ

Kasa tazminatı ya da mali sorumluluk tazminatı, kamu kurum ve kuruluşlarında çalışan veznedar, ayniyat saymanı, ambar memuru vs. gibi memurların hesap dönemi sonlarında maruz kalacağı ve kaldığı açıkların giderilmesine yönelik önceden oluşturulmuş bir statüko gereği ilgili memurlara ücret ya da maaşlarla birlikte ödenen miktarlardır. Kasa tazminatları 1980 yılına kadar vergilendirme kapsamı dışında tutulmaktayken, 1980 yılında çıkarılan 2361 sayılı Kanun ile GVK'nun 61. maddesinde düzenlenerek vergilendirme kapsamına alınmıştır.

Kasa tazminatı, daha önce vergi hukuku müktesebatında, yani kanunda, tebliğlerde ve Danıştay kararlarında vergilendirme dışı tutulurken daha hukuki dayanaklara bağlıydı. Nitekim yukarıda da bahsedildiği gibi kasa tazminatının vergiye muhatap olması bir hukuki garabet olarak ortada kalmasına izin vermekte ve herşeyden evvel vergi idaresi kazanılmamış kazancı ve riski vergilendirmektedir. Zaten kasa tazminatları vergi hukukunun temel kurumlarından olan "elde etme" müessesesini de kendinde bulundurmamaktadır. Bu yüzden kasa tazminatını gelir olarak değerlendirip onu vergilendirme kapsamında bulundurmanın yanlış olduğunu düşünmekteyiz.

Diğer yandan GVK'nun 61. maddesinin ikinci paragrafı "tazminat"ları da ücrete dahil edilmesi gereken değerler olarak kabul etmektedir. Ancak bu söz konusu tazminatlar<sup>63</sup> Devlet Memurları Kanunu'na göre damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi değildir demek suretiyle gelir vergisinden başışık tutulmuşlardır (Ek Madde-III-Ortak Hükümler). Oysa böyle bir başışıklıktan kasa tazminatının da yararlanması gerekirdi. Ancak ne varki GVK'da kasa tazminatı ya da mali sorumluluk tazminatı olarak geçen bu statü DMK'da mali sorumluluk zammı olarak değerlendirilmiştir.

Sonuç olarak yapısı gereği ücretin unsurlarına denk düşmeyen kasa tazminatının yasal bir düzenlemeyle vergilendirme kapsamından çıkarılması gerekmektedir. Diğer yandan çok düşük olan kasa tazminatının günün şartlarına uygun olarak daha üst rakamlara çekilmesi gerekmektedir.

---

<sup>63</sup> DMK; Ek Madde-II-Tazminatlar: Özel hizmet tazminatı, Eğitim-öğretim tazminatı, Din hizmetleri tazminatı, Emniyet hizmetleri tazminatı, Mülki idare amirliği özel hizmet tazminatı, Denetim tazminatı.