

Malî Hukuk Dergisi

JOURNAL OF FISCAL LAW

**VERGİ HUKUKU, MALÎ SUÇLAR VE CEZALAR,
ŞİRKETLER HUKUKU, KAMBIYO MEVZUATI,
DIŞ TİCARET VE TEŞVİKLER, GÜMRÜK UYGULAMALARI,
MUHASEBE, SERMAYE PİYASASI HUKUKU,
AVRUPA BİRLİĞİ**

*TAX LAW, FISCAL CRIMES AND PENALTIES, COMPANY LAW,
EXCHANGE REGULATIONS, FOREIGN
TRADE AND INCENTIVES, CUSTOM ENFORCEMENTS,
ACCOUNTING, CAPITAL MARKET LAW, THE EUROPEAN UNION*

**MALÎ GELİŞMELER, MAKALELER, ANAYASA MAHKEMESİ
KARARLARI, DANIŞTAY KARARLARI, YARGITAY
KARARLARI, VERGİ MAHKEMESİ KARARLARI,
TEBLİĞLER, ŞİRKÜLERLER, GENELGELER,
İÇ GENELGELER, MUKTEZALAR,
RESMÎ GAZETE ÖZETLERİ,
MALÎ HUKUK İLE İLGİLİ ÖNEMLİ BİLGİLER,
YENİ YAYINLAR**

*FISCAL DEVELOPMENTS, ARTICLES, THE CONSTITUTIONAL
COURT' DECISIONS, COUNCIL STATE DECISIONS, COURT OF
CASSATION DECISIONS, TAX COURTS' DECISIONS, COMMUNIQUE'S,
CIRCULARS, CIRCULAR LETTERS, DOMESTIC CIRCULAR LETTERS,
TAX RULINGS, ABSTRACTS OF OFFICIAL GAZETTE, MAJOR
INFORMATION OF FISCAL LAW, NEW PUBLICATIONS*



TR Dizin Hukuk Veri Tabanında Dizinlenmektedir



Malî Hukuk Dergisi
Journal of Fiscal Law

“Hakemli Dergidir”/“Peer reviewed Journal”

Cilt: 20/Sayı: 236
Volume: 20/Issue: 236
Yıl/Year: 2024

Yayın Sahibi/Publisher: Legal Yayıncılık A.Ş. adına Sahibi ve Genel
Yayın Yönetmeni/On Behalf of Legal Yayıncılık
INC. Publisher and Executive Editor
Av./Atty. Lütfürrahman BAŞÖZ

**Sorumlu Yazı İşleri Müdürü/
Responsible Manager:** Av./Atty. Ramazan ÇAKMAKCI

**Yayıncının Adı/Name of
Publishing Company:** Legal Yayıncılık A.Ş.

Basım ve Cilt/Printing and Volume: (Sertifika No./Certificate No. 27563)
Net Kırtasiye Tanıtım ve Matbaa San. Tic. Ltd.
Şti. (Net Copy Center)
(Sertifika No./Certificate No.: 47334)
Tel: 0212 249 40 60

Basıldığı Yer/Place of Publication: İnönü Cad. Beytülmalcı Sk. No: 23/A
Gümüşsuyu/Beyoğlu-İstanbul

Basıldığı Tarih/Publication Date: Ağustos/August 2024
Yönetim Yeri/Place of Management: Caferağa Mah. General Asım Gündüz Cad.
(Bahariye) Sekizler Apt. No: 59 D: 6-7
Kadıköy/İstanbul
Tel: 0 216 449 04 85-86 Faks/Fax: 0 216 449 04 87

E-posta/E-mail: legal@legal.com.tr

URL: www.legal.com.tr

Yayın Dili/Published on Language: Türkçe/İngilizce

Yayın Türü/Type of Publication: Uluslararası, Süreli, Aylık Hukuk Dergisi/
*This journal is a peer reviewed international
law journal published per month*

Yurt Dışı Temsilciliği

Legal Publishing Albania Shpk

Rruga Sami Frasheri, pallati 14, hyrja 11, ap. 8 ne
Tirane/Albania

www.legalalbania.com

info@legalalbania.com

Basılı ISSN: 1305-4074

Online ISSN: 2149-4185

İŞÇİLİK ALACAKLARINA İLİŞKİN DAVALARDA GELİR VERGİSİNİN HESAPLANMASI*

(INCOME TAX CALCULATION IN LAWSUITS RELATED TO LABOUR RECEIVABLES)

Doç. Dr./Assoc. Prof. Dr. Baki Oğuz MÜLAYİM**
Prof. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN***

ÖZ

İş davalarında, ücretin net veya brüt tutarlar üzerinden hesaplanması, yapılacak kesintileri etkilemektedir. İşçilik alacaklarına, net tutar üzerinden karar verilmesi talep edilmediği takdirde, brüt tutar üzerinden hükmedilmektedir. Brüt tutar üzerinden hükmedilen tutardan, yasal kesintilerin yapılması gerekmektedir.

İşçilik alacağının niteliğine göre sigorta primi, gelir vergisi ve damga vergisi kesintileri yapılmalıdır. Tahsil aşamasında brüt tutardan yapılacak yasal kesintilerin, doğru bir şekilde ortaya konulması önem taşımaktadır.

^H Hakem denetiminden geçmiştir.

* Bu makale 06.08.2024 tarihinde Yayınevimize ulaşmış olup, 29.08.2024 tarihinde birinci hakem; 05.09.2024 tarihinde ikinci hakem onayından geçmiştir.

** Necmettin Erbakan Üni. Hukuk Fak., İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku Anabilim dalı, bmulayim@erbakan.edu.tr, ORCID ID: orcid.org/0000-0002-5472-8414.

*** Selçuk Üni. Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim dalı, sustun@selcuk.edu.tr, ORCID ID: orcid.org/0000-0003-0710-3312

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Çıkar Çatışması: Yazarlar tarafından çıkar çatışması bildirilmemiştir.

Finansal Destek: Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmişlerdir.

Katkı Payı Oranı: Yarı yarıya (%50/%50)'dir.

Bu makaleye atıf için; MÜLAYİM, Baki Oğuz, ÜSTÜN, Ümit Süleyman, “İşçilik Alacaklarına İlişkin Davalarda Gelir Vergisinin Hesaplanması”, Mali Hukuk Dergisi, Cilt No.: 20, Sayı No.: 236, 2024, s. 1473-1506.

Çalışmamızda öncelikle iş ve vergi hukuku açısından ücret kavramı tanımlanmıştır. Yargılama aşamasında yapılacak bilirkişi incelemesi ve brüt tutara ilişkin verilen mahkeme kararının net tutara dönüştürülmesi hususunda gerekli açıklamalara da yer verilmiştir.

Çalışmamızın amacı, işçilik alacaklarına ilişkin uyuşmazlıklarda gelir vergisinin hesaplamasında hangi tarihin esas alınması gerektiğidir. Bu kapsamda yargı kararları da değerlendirilmiştir. Konuya ilişkin yasal mevzuat irdelenmiş ve mahkeme karar tarihinin esas alınması gerektiğine yönelik sonuca ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Gelir Vergisi, Damga Vergisi, Brüt Ücret, Net Ücret, Vergi Hukuku

ABSTRACT

Calculation of the wage over net or gross amounts affects the deductions to be made in labour lawsuits. Unless an assessment based on a net amount is specifically pleaded, labour receivables are assessed on the basis of gross amount.

Legal deductions must be made from the amount judged on the gross amount. Income tax, stamp tax and insurance premium deductions should be made according to the nature of the labour receivable. At the collection stage, it is important to have precise calculation of legal deductions that would be made from the gross amount at It is important to preciselthat the legal deductions would be made from the gross amount at the collection stage are correctly identified.

In our study, at first the concept of wage is defined in terms of labour and tax law. Further on, necessary explanations are made about the expert analysis at the trial stage and the conversion of the court decision decided based on the gross amount into net amount are also discussed in our study.

The purpose of our study is to determine which date should be taken as basis in calculating income tax in disputes regarding labour receivables. In this context, judicial decisions were also evaluated. The legislation on the subject has been examined and it has been concluded that the date of the final judicial decision should be taken as a basis.

Keywords: Income Tax, Stamp Tax, Gross Wage, Net Wage, Tax Law

Giriş

İş yargılamasında, 7036 sayılı İş Mahkemeleri Kanunu uygulanmaktadır. Kanunun 1. maddesinde kanunun amacının, iş mahkemelerinin kuruluş, görev, yetki ve yargılama usulünü düzenlemek olduğu ifade edilmektedir. Kanunun “*Hüküm bulunmayan hâller*” başlıklı 9/1. maddesinde, 7036 sayılı Kanunda hüküm bulunmayan hâllerde 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu hükümlerinin uygulanması öngörülmektedir. Bu doğrultuda 6100 sayılı Kanunun ilgili hükümleri, iş davalarında da uygulama alanı bulmaktadır.

6325 sayılı Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu ile ülkemizde arabuluculuk yolu, dava açılmadan önce tüketilmesi gereken bir yol olarak düzenlenmiştir. Nitekim bu doğrultuda, iş uyuşmazlıklarında da 7036 sayılı Kanunun 3. maddesi gereğince kanuna, bireysel veya toplu iş sözleşmesine dayanan işçi veya işveren alacağı ve tazminatı ile işe iade talebiyle açılan davalarda, arabulucuya başvurulmuş olması dava şartı olarak 01.01.2018 tarihinden itibaren öngörülmüştür. Davacı, arabuluculuk faaliyeti sonunda anlaşmaya varılamadığına ilişkin son tutanağın aslını veya arabulucu tarafından onaylanmış bir örneğini dava dilekçesine eklemek zorundadır. Bu zorunluluğa uyulmaması hâlinde mahkemece davacıya, son tutanağın bir haftalık kesin süre içinde mahkemeye sunulması gerektiği, aksi takdirde davanın usulden reddedileceği ihtarını içeren davetiye gönderilir. İhtarın gereği yerine getirilmez ise dava dilekçesi karşı tarafa tebliğe çıkarılmaksızın davanın usulden reddine karar verilir. Arabulucuya başvurulmadan dava açıldığının anlaşılması hâlinde herhangi bir işlem yapılmaksızın davanın, dava şartı yokluğu sebebiyle usulden reddine karar verilir. Arabuluculuk yoluna başvurma zorunluluğun istisnaları, maddenin üç numaralı bendinde iş kazası veya meslek hastalığından kaynaklanan maddi ve manevi tazminat ile bunlarla ilgili tespit, itiraz ve rücu davaları olarak sayılmaktadır. İşçilik alacaklarına ilişkin davalarda, bu nedenle öncelikle arabuluculuk yoluna başvurulması zorunludur.

Arabuluculuk aşaması, olumsuz sonuçlandığında, uyuşmazlık, iş mahkemelerine taşınmaktadır. Bu durumda işçilik alacakları doğru bir şekilde hesaplanmalıdır. Zira bu alacaklardan, yasal kesintilerin yapılması, bu kesintilerin yapılması kadar vergi yükümlüsünün ortaya konulmasını da gerektirir.

İşçilik alacaklarının hesaplaması, bilirkişiler tarafından yapılmaktadır. 7036 sayılı Kanunda, iş davalarında yapılacak bilirkişi incelemesi

ile ilgili olarak özel bir düzenleme yer almamaktadır. Kanunun 9/1. maddesi gereğince hüküm bulunmayan hallerde 6100 sayılı Kanunun bilirkişilik ile ilgili hükümleri, iş davalarında da uygulama alanı bulmaktadır. Kanunun 266/1. maddesi gereğince mahkeme, çözümü hukuk dışında, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hâllerde, taraflardan birinin talebi üzerine yahut kendiliğinden, bilirkişinin oy ve görüşünün alınmasına karar verir. Hâkimlik mesleğinin gerektirdiği genel ve hukuki bilgiyle çözümlenmesi mümkün olan konularda ise bilirkişiye başvurulamaz.

6100 sayılı Kanunun 281. maddesi gereğince taraflar, bilirkişi raporunun, kendilerine tebliği tarihinden itibaren iki hafta içinde, raporda eksik gördükleri hususların, bilirkişiye tamamlattırılmasını; belirsizlik gösteren hususlar hakkında ise bilirkişinin açıklama yapmasının sağlanmasını veya yeni bilirkişi atanmasını mahkemeden talep edebilirler. Mahkeme, bilirkişi raporundaki eksiklik yahut belirsizliğin tamamlanması veya açıklığa kavuşturulmasını sağlamak için, bilirkişiden, yeni sorular düzenlemek suretiyle ek rapor alabileceği gibi, tayin edeceği duruşmada, sözlü olarak açıklamalarda bulunmasını da kendiliğinden isteyebilir. Mahkeme, gerçeğin ortaya çıkması için gerekli görürse, yeni görevlendireceği bilirkişi aracılığıyla, tekrar inceleme de yaptırabilir. Bilirkişi raporlarına itiraz edildiğinde ileri sürülen itiraz gerekçelerinin yerinde olması durumunda, yeni bir bilirkişi raporu alınmaktadır. İtiraz üzerine alınan rapora itiraz edilmesi durumunda da bilirkişi raporları arasında çelişki bulunması durumunda, bu çelişki giderilmeden karar verilmemesi gerekir¹.

Bilirkişi tarafından yapılan hesaplamalarda, genelde brüt tutar üzerinden hesaplama yapılmaktadır. Ancak net tutar üzerinden talep edilmesi durumunda, net tutar üzerinden hesaplama yapılması gerekir.

1. Ücret Kavramı

İşçilik alacaklarının mahkeme kararı sonrasında ödenmesi durumunda, yasal düzenlemeler kapsamında yapılması gereken kesintilerin net bir şekilde anlaşılabilmesi için iş hukuku ve vergi hukuku açısından ücret kavramının ortaya konulması gerekmektedir. Bu doğrultuda çalış-

¹ “Bu nedenle, yeniden takograf bilirkişi raporu alınarak çalışma süresi yeni baştan hesaplanmalıdır. Bozma öncesindeki takograf bilirkişi raporunda yukarıda belirtilen türden yapılan hesaplamaların nedeni açıklanmalı ve bilirkişi raporları arasında çelişki olur ise giderilmelidir”, Yargıtay 9. HD, 5796/21227, 08.11.2019.

mamızda öncelikle brüt ve net ücret kavramları açıklanmış, sonrasında da vergi hukuku açısından ücret kavramına yer verilmiştir.

1.1. İş Hukukunda Ücret Kavramı

1.1.1. Genel Olarak Ücret

4857 sayılı İş Kanununun 32. maddesinde ücret, genel anlamda ücret bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödenen tutar olarak tanımlanmaktadır. Tanımdan anlaşılacağı üzere ücret, işveren tarafından ödenebileceği gibi üçüncü bir kişi tarafından ödenebilmektedir. Yüzde usulü ücretin uygulandığı işyerleri, bu duruma örnek gösterilebilir. Yüzde usule ücret, 4857 sayılı Kanunun 51. maddesi gereğince otel, lokanta, eğlence yerleri ve benzeri yerler ile içki verilen ve hemen orada yenilip içilmesi için çeşitli yiyecek satan yerlerden yüzde usulünün uygulandığı müesseselerde işveren tarafından servis karşılığı veya başka isimlerle müşterilerin hesap pusulalarına yüzde eklenerek veya ayrı şekillerde alınan paralarla kendi isteği ile müşteri tarafından işverene bırakılan yahut da onun kontrolü altında bir araya toplanan paraları işverenin işyerinde çalışan tüm işçilere eksiksiz olarak ödemek zorunda olduğu bir sistem olup maddede sayılan işyerlerinde uygulanır. Bu şekilde toplanan paraların eksiksiz olarak işçilere dağıtıldığı, işveren tarafından belgelenmelidir. Kanunun 52. maddesinde yüzde usulünün uygulandığı işyerlerinde işverenin, her hesap pusulasının genel toplamını gösteren bir belgeyi, işçilerin kendi aralarından seçecekleri bir temsilciye vermekle yükümlü olduğu düzenlenmiştir.

Ücret, asıl ücret ve ücret ekleri olmak üzere ikiye ayrılır. İş karşılığı yapılan nakit ödemeye, asıl ücret denir. Asıl ücrete; dar anlamda ücret, kök ücret, temel ücret ya da çıplak ücret de denmektedir. Asıl ücretin dışında kalan, kanun ya da sözleşme gereğince işçiye çeşitli neden ve adlar altında yapılan ödemeler ise ücret eklerini oluştur. Asıl ücret ve ücret ekleri, geniş anlamda ücret olarak da adlandırılır².

1.1.2. Brüt Ücret-Net Ücret Kavramları

Brüt ücret, sigorta primi ve yasal kesintiler yapılmadan önceki ücrettir. İşçinin brüt ücretinden sigorta primi işçi payı, işsizlik sigortası primi işçi payı, gelir vergisi ve damga vergisi kesildikten sonra kalan

² Haluk Hadi Sümer, İş Hukuku (26th edn, Seçkin Yayıncılık) 277.

tutar, net ücrettir. Brüt ücretten yasal kesintiler yapıldıktan sonra işçiye yapılan ödeme, net ücret adını alır³.

İşçinin brüt ücretinden öncelikle, %14 oranında sigorta primi işçi payı, %1 oranında işsizlik sigortası primi işçi payı kesilir. Asgari ücret ve asgari ücretin üstünde ücret alan işçi ücretlerinin asgari ücret tutarı kadar olan kısmı, gelir vergisi ve damga vergisinden istisna edilmiştir. Ancak ilgili düzenleme, 01.01.2022 yılından itibaren geçerlidir. Asgari ücretin üzerinde olan ücretlerde, brüt ücretten sigorta primi ve işsizlik sigortası primi kesildikten sonra bulunan tutarın asgari ücret tutarını aşan kısımdan gelir vergisi ve damga vergisi kesilir. Bu kesintiler yapılırken yasal istisna ve indirimlerde de göz önünde tutulmalıdır. 193 sayılı Kanunun 23. maddesinde gelir vergisinden istisna edilen ücretler, 63. maddesinde ise indirimler sayılmaktadır⁴. Örneğin 193 sayılı Kanunun 23/1. maddesine 18 numaralı bent eklenmek sureti ile asgari ücret vergi dışı bırakılmıştır. Aynı şekilde varsa sendika aidatı ve engelli indirimleri gibi indirimler de dikkate alınmalıdır.

³ ibid 277.

⁴ 193. sayılı Kanunun 63. maddesi, “Ücretin gerçek safi değeri iş veren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından aşağıdaki indirimler yapıldıktan sonra kalan miktardır.

1. (Ek: 24/12/1980-2361/45 md.) 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 190 nci maddesi uyarınca yapılan kesintilerle, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kanuni kesintiler,

2. (Değişik : 28/6/2001-4697/4 md.) Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklara ödenen aidat ve primler;

3. (Değişik: 13/6/2012-6327/5 md.) Sigortanın Türkiye’de kâin ve merkezi Türkiye’de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması şartıyla; ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortası poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin %50’si ile ölüm, kaza, sağlık, hastalık, engellilik, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler (İndirim konusu yapılacak primler toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin %15’ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Cumhurbaşkanı bu bentte yer alan oranları yarisına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir.).

4. (Ek: 4/12/1985-3239/54 md.) Çalışanlar tarafından ilgili kanunlarına göre, sendikalara ödenen aidatlar (Şu kadar ki, aidatın ödendiğinin tevsik edilmesi şarttır.),

5. (Mülga: 9/4/2003-4842/37 md.)

Ücretin gerçek değerinin tayininde, Gelir Vergisi gibi şahsi vergiler ücretten indirilmez”, şeklindedir.

Brüt ücret ile net ücretin önemi kendisini, işçilik alacaklarına ilişkin davalarda ve bu alacakların sonrasında icraya konulmasında gösterir. Zira Yargıtay kararları ile işçilik alacaklarına brüt tutar üzerinden hükmedilmesini, yasal kesintilerin infaz aşamasında dikkate alınmasına karar vermektedir. Bu hususun gözetilmediği yerel mahkeme kararları, Yargıtay tarafından bu hususun eklenmesi sureti ile düzelterek onanmaktadır⁵.

İşçilik alacaklarına kural olarak brüt tutar, ancak davacı tarafça talep edildiğinde net tutar üzerinden hükmedilmesine karar verilmektedir. Yargıtay kararlarında işçilik alacaklarının net ya da brüt tutar üzerinden hükmedildiğinin belirtilmesi gerektiği de belirtilmektedir⁶.

Uygulamada işçilik alacaklarına ilişkin olarak brüt tutar üzerinden ilamlı icra yoluna başvurulduğunda, borçlu tarafından şikâyet yolu ile

⁵ “Yasal kesintilerin infaz aşamasında nazara alınmasına,” bendinin yazılmasına, hükmün bu şekilde DÜZELTİLEREK ONANMASINA, aşağıda yazılı temyiz giderinin davalıya yükletilmesine, 13/01/2015 gününde oybirliğiyle karar verildi.”, Y. 9.HD., T.13.01.2015, E.2014/35216, K.2015/251. Ayrıca bu doğrultuda, “SONUÇ: Temyiz olunan kararın hüküm fıkrasının fazla mesai ve genel tatil alacağına dair bendlerinde “16.562,88 TL(Brüt) Fazla Mesai Ücreti alacağının, ve “2.105.54 TL (Brüt) Genel Tatil Ücreti alacağının” şeklindeki kısımlarında yer alan “brüt” sözcüklerinin hükümden çıkarılarak yerine “Net” sözcüklerinin yazılmasına ve ayrıca “Brüt olarak hükmolunan alacaklarda yasal kesintilerin infaz aşamasında nazara alınmasına,” ibaresinin de hükümden tamamen çıkartılmasına, hükmün bu şekilde DÜZELTİLEREK ONANMASINA, peşin alınan temyiz harcının istek halinde ilgiliye iadesine, 01.10.2019 gününde oybirliğiyle karar verildi”, Yargıtay 22. HD, 6678/17826, 01.10.2019.

⁶ “Kural olarak işçilik alacakları brüt olarak hüküm altına alınmalıdır. Ancak davacının alacaklarını net miktar üzerinden talep etmesi hâlinde hüküm fıkrasında talep dikkate alınarak alacaklar net olarak hüküm altına alınmalıdır. Eş deyişle ister brüt ister net miktarlar talep edilsin her iki durumda da hüküm altına alınan alacak miktarları gösterildikten sonra net mi yoksa brüt mü olduğu hüküm fıkrasında açıkça gösterilmelidir. Aksi durumda mahkemece hüküm altına alınan işçilik alacaklarının hesaplama sırasında gerekli vergi kesintilerinin ve diğer hususların doğru uygulanıp uygulanmadığı, başka bir deyişle hükme esas alınan bilirkişinin hesaplama şekli sonucunda tespit edilen net miktarların doğru belirlenip belirlenmediğinin temyiz mercii olan Yargıtay tarafından denetimi de mümkün olmayacaktır. Mahkemece hüküm altına alınan miktarların net ya da brüt olduğunun gerekçede belirtilmesi yeterli olmayıp, hüküm fıkrasında da hüküm altına alınan alacakların net ya da brüt olduğu açıkça yazılmalıdır. Hâl böyle olunca mahkemece hüküm fıkrasında kabul edilen işçilik alacakları miktarlarının net alacak miktarı olduğunun açıkça gösterilmemesi 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun 297’nci maddesinin ikinci fıkrasına aykırılık teşkil etmektedir”, Yargıtay HGK, 2413/52, 17.01.2018.

icra hukuk mahkemesine başvurulabilir⁷. Bu şikâyet, kamu düzenine ilişkin olduğu için süreye tabi değildir⁸.

1.2. Vergi Hukukunda Ücret Kavramı

Vergi hukukundaki ücret kavramının, iş hukukundaki ücret kavramına nazaran daha geniş kapsamlı olduğu söylenebilir. Çünkü vergi hukukunda, hizmet karşılığı olarak yapılan nakden ödemelerin yanı sıra, işveren tarafından sağlanan her türlü menfaat de ücret olarak değerlendirilmektedir⁹. Ücret, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesi uyarınca gelirin unsurlarındandır. Ücret geliri üzerinden, gelir vergisi alınmaktadır.

193 sayılı Kanunun 2. maddesinde yer alan yer alan gelir unsurları, ticarî kazanç, zirai kazanç, ücret. Serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlar olmak üzere yedi başlıkta toplanmıştır. Bu unsurlar teşebbüs, emek, servet gelirleri ve kendine özgü gelirler olmak üzere dört sınıfa ayrılabilir. Emek, üretime bedenlen veya fikren katılması mümkündür. Emek, üretime ne şekilde katılırsa katılsın, emeğin karşılığında alınan bedele ücret denilmektedir. Emek gelirleri içinde yer alan ücret gelirleri, bağımlı emeğin geliri olması özelliğiyle aynı sınıfta yer alan serbest meslek kazançlarından ayrılmaktadır. Hizmet erbabının işverene tabi olarak (bağımlı) çalışması, bu gelirin temel belirleyici özelliğidir¹⁰.

Ücret geliri, 193 sayılı Kanunun 61. maddesinde işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve aylar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlanmıştır.

⁷ Baki Oğuz Mülayim, 'İşçi Alacaklarına İlişkin Davalarda Net Tutar Yerine Brüt Tutar Üzerinden Karar Verilmesi' (2018) 9 (2) İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi 455, 455.

⁸ "İlamlı icra takibinde, alacak kalemlerinin brüt olarak istendiği ve yasal kesintilerin yapılmadığı yönündeki şikâyet ilama aykırılık niteliğinde olup bu tür şikâyetler kamu düzenine ilişkin olması nedeniyle süresiz olarak İcra Mahkemesi önüne getirilebilir. (HGK'nun 21.06.2000 tarih, 2000/12-1002 sayılı Kararı) Bu durumda Mahkemece gerektiğinde bilirkişi incelemesi yapılarak oluşacak sonuca göre bir karar verilmesi gerekirken, şikâyetin süreden reddi doğru değildir", Yargıtay 8 HD, 17339/20274. 12.11.2005.

⁹ Ali Ekin and K. Melis Topçu, 'İşçi Alacakları Açısından Gelir Vergisi ve Yasal Kesintiler' (2016) 6(8) Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi 115, 117.

¹⁰ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce and Adnan Gerçek, Türk Vergi Sistemi (1 st edn, Ekin Yayınevi 2023), 81

Ücret geliri, esas itibariyle bağımlı emeğin kazancı niteliğinde olup, iş görme sözleşmelerinden iş sözleşmesi çerçevesinde çalışma karşılığında elde edilen bir kazanç türünü teşkil etmektedir¹¹. Ücret, hizmet erbabına çeşitli biçimlerde ve değişik adlar altında verilebilir. Ödemenin ücret, tazminat, prim, ikramiye gibi başka adlar altında yapılması veya bir ortaklık ilişkisi olmamak kaydıyla kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmesi onun ücret olma niteliğini değiştirmez¹².

Nitekim 193 sayılı Kanunun 61/2. maddesinde, “*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*” hükmü yer almaktadır. Maddede ayrıca bazı ödemelerin, 193 sayılı Kanun kapsamında ücret sayılacağı da düzenlenmiştir.¹³

¹¹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu and Nami Çağan, Vergi Hukuku (24th edn, Turhan Kitabevi, 2015), 371 vd.

¹² Şenyüz, Yüce and Gerçek (n 10) 81.

¹³ GVK madde 61/3: “Bu kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı ödemeler de ücret sayılır.

1. 23 üncü maddenin 11 numaralı bendine göre istisna dışında kalan emeklilik, maluliyet, dul ve yetim aylıkları;
2. Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler;
3. Türkiye Büyük Millet Meclisi, İl genel meclisi ve belediye meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzeyen diğer kimselere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
4. Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
5. Bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
6. Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler.
7. Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar”.

2. Vergilendirme ile İlgili Bazı Temel Kavramlar

Ücretin vergilendirilmesine geçmeden önce, ücretin vergilendirilmesi ile ilgili bazı temel kavramlara değinmek, ücret gelirlerinin vergilendirilmesini daha net olarak ortaya koymaya yardımcı olacaktır. Vergiye ilişkin bazı temel kavramlar şu şekilde belirtilebilir:

2.1. Vergi Mükellefi-Vergi Sorumlusu

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 8. maddesine göre, “*Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir*”. Vergi mükellefi, bu tanıma göre temel itibariyle verginin borçlusudur. Bu kişi, kendi kişiliğinde gerçekleşen vergiyi doğuran olaya ilişkin olarak ortaya çıkan vergi borcunu, kendi malvarlığından ödemek zorundadır¹⁴. Mükellefin, sadece vergi ödeme ödevi yoktur. Bunu yanı sıra defter tutma, beyanname verme gibi vergiye ilişkin bir takım şekli ödevleri yerine getirme ödevleri de bulunmaktadır. Kural olarak vergi borcunu ödeme ödevi ile şekli ödevler bir arada bulunur. Diğer bir ifadeyle mükellef hem şekli ödevlerini yerine getirir, hem de zamanı geldiğinde vergi borcunu öder. Ancak vergi tekniğine ilişkin birtakım düzenlemeler dolayısıyla, bazı mükelleflerin şekli ödevlerinin bulunmaması da söz konusu olabilmektedir. Nitekim ücret gelirinde, bu yönde bir düzenleme bulunmaktadır¹⁵.

193 sayılı Kanunun 85/1. maddesine göre “*Mükellefler 2’nci maddede yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verirler*”. Kanun, kural itibarı ile mükelleflerin beyanı esasına dayanmasına rağmen, ücret gelirleri bakımından kaynakta kesinti (tevkifat, stopaj) yöntemini benimsemiştir¹⁶.

¹⁴ Şenyüz, Yüce and Gerçek (n 10) 101.

¹⁵ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce and Adnan Gerçek, Vergi Hukuku (15 th edn, Ekin Yayınevi, 2023) 102.

¹⁶ GVK’nın 86. maddesine göre, birden fazla işverenden alınmış ve birinciden sonraki işverenden aldıkları ücretlerin toplamı 103. maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı ve birinci işverenden alınan dâhil ücret gelirleri toplamı 103. maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşan ücretler için beyanname verilecektir. Ayrıca tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş olsa bile 103. maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşan ücretler için de beyanname verilecektir.

Her vergi kanununda, verginin mükellefinin kim olduğu açıkça belirtilmektedir. 193 sayılı Kanunun 3. maddesinde gerçek kişilerin geliri vergisinin mükellefi olduğu düzenlenmektedir. Verginin sorumlusu ise Kanunun 8/2. maddesinde, “*verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir*” şeklinde tanımlanmıştır. Vergi sorumlusu, vergiyi doğuran olayı kendi kişiliğinde gerçekleştirmeyen, ancak verginin ödenmesinden sorumlu tutulan kişilerdir. Vergi, mükellefin malvarlığından vergi sorumlusu tarafından kesilip ödenir¹⁷. Bu itibarla vergi sorumlusu, devlet ile mükellef arasındaki vergi ilişkisinde taraf olmayan üçüncü kişi durumundadır. Verginin ödenmesi bakımından muhatap tutulmaktadır. Kanunî temsilci, vergi ilişkisinde üçüncü bir kişi niteliğinde olduğu için ödemeye muhatap tutulduğu vergiyi mükellefin malvarlığından alıp ödeyecektir.

193 sayılı Kanunun 8/2. maddesinde her ne kadar verginin ödenmesinden bahsedilse de vergi sorumlusunun aynı zamanda beyanname vermek gibi şekli ödevleri de bulunmaktadır. Vergi sorumlusunun kim olduğunun, vergi kanunlarında açıkça belirtilmesi gerekmektedir. Kanunî temsilciler, işveren örneğinde olduğu gibi vergi kesintisi yapanlar, mirasçılar gibi çok sayıda vergi sorumlusu bulunmaktadır. Örneğin 193 sayılı Kanunun 10. maddesi gereğince kanunî temsilciler, vergi sorumlusudur. Küçük bir çocuğun vergi mükellefi olması halinde, ona düşen ödevler kanunî temsilcisi tarafından yerine getirilecektir.

Ücret gelirlerini de ilgilendiren sorumluluk türü, vergi kesenlerin sorumluluğudur. 213 sayılı Kanunun 11. maddesinde, “*Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar. Bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını kaldırmaz*” hükmü yer almaktadır. Vergi kesintisi (tevkifat) yapmaktan doğan vergi sorumluluğu, kanundan kaynaklanan üç taraflı bir ilişkiye dayanmaktadır. Taraflardan biri mükellef, biri vergi sorumlusu, diğeri ise vergi idaresidir¹⁸. Vergi sorumlusu, kesmek zorunda olduğu vergiyi mükellefin malvarlığından alıp vergi dairesine yatırmak zorundadır.

Vergi tevkifatı esas olarak, 193 sayılı Kanunun aynı başlıklı 94. maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir: “*Kamu idare ve müesseseleri,*

¹⁷ Şenyüz, Yüce and Gerçek (n 15) 103.

¹⁸ ibid 102.

iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkiyat yapmaya mecburdurlar”. İlk bentte de “Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre...” kesinti yapılacağı hükme bağlanmıştır. Bu hükümlerin çerçevesinde, emeğinin karşılığı olarak ücret elde eden bir işçi vergi mükellefi iken, işçinin ücretinden vergiyi kesip vergi dairesine yatırmak durumunda olan işveren ise vergi sorumlusudur.

2.2. Vergiyi Doğuran Olay

Vergiyi doğuran olay, 213 sayılı Kanunun 19. maddesinde düzenlenmiştir: “Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder”. Vergi borcunun doğması için mükellefle verginin konusu arasında kanunun öngördüğü manada bir ilişkinin ortaya çıkması gerekir. İşte vergiyi doğuran olay mükellef bakımından vergi borcunun, idare bakımından vergi alacağının sebebini oluştururken, aynı zamanda da vergilendirme sürecinin başlangıcını teşkil eder¹⁹.

Vergiyi doğuran olayın ne olduğu, her vergi kanununda düzenlenir. Gelir vergisi açısından vergiyi doğuran olay, 193 sayılı Kanununun 1. maddesi gereğince gelirin elde edilmesidir. Vergiyi doğuran olay gerçekleşikten (gelir elde edildikten sonra) vergilendirme süreci başlayacaktır.

2.3. Vergi Matrahı

Matrah, verginin hesaplanabilmesi (tarh) için gereken unsurlardandır. Verginin tarhı, 213 sayılı Kanunun 20. maddesi gereğince matrah ve nispetler üzerinden olacaktır. Matrah, vergi borcunun hesaplanabilmesi için üzerine vergi tarifesinin uygulandığı değer veya ölçülere de-

¹⁹ ibid 102.

nir²⁰. Vergiyi hesaplayabilmek için vergi konusuna değer veya miktar belirlemek gerekir. Bu itibarla matrah, vergi konusunun değeri ya da miktarıdır.

Gelir vergisinde, değer esasına dayanan matrah bulunmaktadır. 193 sayılı Kanunun 1. maddesine göre, gelir vergisinin matrahı, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği “kazanç ve iratların safi tutarı”dır. Gelir unsurunun safi tutarı (matrahı), gayrisafi (brüt) hasılatı o gayrisafi hasılatı elde etmek için yapılan giderler indirilmek suretiyle bulunur²¹.

2.4. Vergi Tarifesi

Vergi tarifesi, verginin hesaplanabilmesi için matraha uygulanan ölçülerdir. Vergi oranı ise vergi matrahının belli bir yüzdesi şeklinde ifade edilir²². Gelir vergisinde artan oranlı bir tarife bulunmaktadır. Artan oranlı tarife, vergi matrahı artmasıyla birlikte vergi oranının da arttığı tarife tipidir²³.

Gelir vergisi tarifesi 193 sayılı Kanunun 103. maddesinde düzenlenmiştir. 2024 yılında geçerli olan tarife şu şekildedir:

Tablo 1: 2024 yılı Gelir Vergisi Dilimleri

Matrah Dilimi	Oran
0-110.000 TL arası:	%15
110.000-230.000 TL arası	%20
230.000-580.000 TL arası (ücretlerde 230.000-870.000 TL arası)	%27
580.000-3.000.000 TL. arası (ücretlerde 870.000-3.000.000 TL arası)	%35
3.000.000 TL. den fazlası	%40

Kaynak: 324 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği, RG 30.12.2023, Sy.32145 (2. Mükerrer).

²⁰ ibid 224.

²¹ ibid 9.

²² Osman Pehlivan, Kamu Maliyesi (1st edn, Kişisel Yayın 2018) 110.

²³ ibid 110.

Daha önce ücret gelirleri, diğer gelirlere nazaran beş puan daha düşük vergilendirilmekteydi. Ancak 5479 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla 01.01.2006 tarihinden itibaren tarife değişikliğine gidilmiş ve ücret gelirlerine tanınan bu ayrıcalık kaldırılmıştır. Değişikliğin iptali için yapılan başvuru sonrası Anayasa Mahkemesi, ücretlerin üçüncü ve dördüncü dilimlerde ücretliler aleyhine düzenleme yapılmış olduğuna hükmetmiştir. Daha sonra yapılan kanun değişikliği ile günümüzdeki tarife yapısı şekillenmiştir²⁴. 193 sayılı Kanunun 1. ve 108. maddesi gereğince gelir vergisinde takvim yılı esas geçerli olup, vergilendirme dönemi, esas itibarıyla geçmiş takvim yılıdır. Ancak 193 sayılı Kanunun 108/4. maddesine göre, *“Tevkif yoluyla ödenen vergilerde, istihkak sahipleri ayrıca yıllık beyanname vermeye mecbur değillerse tevkifatın ilgili bulunduğu dönemler vergilendirme dönemi sayılır ve kesilen veya kesilmesi icabeden vergiler yıllık verginin yerine geçer”*. Bu hüküm gereğince, kural olarak ücret gelirlerinde, verginin kesildiği dönemler, vergilendirme dönemi sayılacak ve kesilen veya kesilmesi icap eden vergiler, yıllık verginin yerine geçecektir. Bu itibarla her ay kesilen vergiler, gelir vergisi tarifesinde kapsamında vergilendirmeye tabi tutulacaktır. Bu şekilde kümülatif (kümeli) matrah hesaplanarak vergilendirme yapılmaktadır. Kümülatif kelimesi, yığılarak, toplanarak ilerleyen anlamına gelir. Kümülatif vergi ise bir işçinin aylık brüt kazancı üzerinden genel sağlık sigortası ve işsizlik sigortası işçi payının yanı sıra varsa Kanunda sayılan indirimlerin de düşülmesi ile kalan ücretin her ay toplanarak ilerlemesidir. Bu şekilde yapılan vergilendirmede, her ayın matrahı ertesi ayın matrahına eklenerek yıl içinde ilerler. Her ay, o ayın önceki aydan gelerek toplanan matrahı üzerinden vergi hesaplanarak kesilir.

2.5. Damga Vergisi

Ücret gelirleriyle ilgili uygulanan bir diğer vergi, damga vergisidir. Damga vergisinin konusunu, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar oluşturur. Kanunun 1. maddesi gereğince 488 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar damga vergisine tabidir. Damga vergisine tabi kâğıtlar, 488 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı

²⁴ Konu hakkında bkz. Ümit Süleyman Üstün, ‘Anayasa Mahkemesinin Ücret Gelirlerine İlişkin Gelir Vergisi Tarifesi İptal Kararı ve Değerlendirilmesi’ (2010) 14 (2), Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 593-606.

tabloda dört grup halinde sayılmıştır²⁵. Buna göre, maaş, ücret, huzur hakkı, aidat, yemek ve mesken bedeli gibi hizmet karşılığı alınan paralar için verilen makbuzlar ile bu tür ödemelerin hesaba yapılması durumunda nakli temin eden kâğıtlar, damga vergisine tabidir. Maaşların yanında, Harcırah Kanunu'na göre personele yapılan seyahat (bilet ve benzeri) ödemeleri de (avans olarak ödenenler dâhil) damga vergisinin konusuna girer²⁶.

Damga vergisinde vergiyi doğuran olay, Kanunda belirlenmiş kâğıtların düzenlenerek imzalanmasıdır. Vergiyi doğuran olayın olabilmesi için öncelikle bir kâğıdın varlığı şarttır. Aynı zamanda bu kâğıdın, 488 sayılı Kanuna ekli I sayılı tabloda bulunan bir kâğıt olması gerekir. Bu kâğıt, II sayılı tablo kapsamında istisna edilen kâğıtlardan olmamalıdır. Ayrıca kâğıdın, yazılıp imzalanarak veya imza yerine geçen işaret konularak düzenlenmiş olması ve düzenlenen kâğıdın herhangi bir hususu ispat veya belli etmeye yaraması da lâzımdır²⁷.

Ücretlere ilişkin kâğıtların vergilendirilmesi bakımından, 488 sayılı Kanunun 10/2. maddesi gereğince kâğıtların türüne ve niteliğine göre bu “kâğıtlarda yazılı belli para” matrah olarak kabul edilir²⁸. Bunlar, nispi vergiye tabi olur. Damga vergisi açısından, verginin nispi olarak hesaplanabilmesi için sözleşmede yazılı para miktarının belli olması gerekir²⁹.

Nispi vergide, kâğıtların türüne ve niteliğine göre bu kâğıtlarda yazılı olan para miktarı, matrah olarak kabul edilir. Bu miktara (matraha), kanunda yazılı oranın uygulanması suretiyle ödenecek vergi bulunur³⁰.

²⁵ Konu hakkında bkz. Nurettin Bilici and Ümit Süleyman Üstün, *Damga Vergi ve Harçlar (Teori ve Uygulama)* (2nd edn, Savaş Yayınevi 2018) 3 vd.

²⁶ ibid 15 26 nolu dipnot.

²⁷ ibid 15.

²⁸ Sözleşme döviz cinsinden düzenlenmişse, kâğıtlarda yazılı yabancı paralar Maliye Bakanlığınca tayin ve ilan edilecek fiyat üzerinden Türk Lirasına çevrilerek ona göre damga vergisi alınır. (DVK, m. 12). Maliye Bakanlığı yayımladığı tebliği ile yabancı paranın TL'ye çevrilmesinde, kâğıdın düzenlendiği tarihteki TCMB döviz satış kuru-nun esas alınacağını bildirmiştir. 35 seri nolu Damga Vergisi Genel Tebliği, RG. 21.12.1998, S.23560. Bkz. ibid 50.

²⁹ Buna karşılık, sözleşmede yazılı para miktarının belli olmadığının kabul edildiği durumlarda nispi damga vergisi yükümlülüğü söz konusu olmayacaktır. Örneğin, “şirkette müdür olarak göreve başlayan M'nin ücretinin, “her ay gerçekleştirdiği satış hasılatının %5'i” olduğu yazılı iş sözleşmesi kâğıdı veya “bayiye, yaptığı cirodan pay verileceğine” ilişkin sözleşme de nispi vergiye tabi olmaz”. Bkz. ibid 42.

³⁰ ibid 57.

I sayılı tablonun “Makbuzlar ve Diğer Kâğıtlar” başlıklı IV. numaralı başlığında “Makbuzlar” başlığı altında ücretlerle ilgili damga vergisi oranı, % 7,59 olarak düzenlenmiştir: “*Maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar (avans olarak ödenenler dahil) için verilen makbuzlar ile bu paraların nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak cari hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediye olunduğu takdirde nakli veya tediyei temin eden kâğıtlar*”.

Damga vergisinde verginin mükellefi, 488 sayılı Kanunun 3. maddesinde kâğıtları imza edenler olarak düzenlenmiştir. Bir diğer ifadeyle mükellef, kâğıdın ilgili olduğu hukukî işlemin tekemmülü için imzası gereken kişi ya da kişilerdir. Ücretlerle ilgili kâğıtlarda, damga vergisi istihkaktan kesinti şekliyle ödenecektir. İstihkaktan kesinti, hak sahibinin hak ettiği gelir üzerinden o gelir kendisine ödenmeden önce, vergi sorumlusu tarafından verginin kesilmesi ve vergi dairesine yatırılması anlamına gelmektedir³¹.

488 sayılı Kanunun 19. maddesine göre, “*Genel ve özel bütçeli dairelerle il özel idareleri ve belediyeler, bankalar, iktisadi kamu teşekkülleri ile bunların iştirakleri ve müesseseleri ve benzeri teşekkül, iştirak ve müesseselerin ödemelerinde kullanılan ve nispi vergiye tabi bulunan makbuzlarla bu mahiyetteki kâğıtlara ait vergilerin, a) Bu ödemelerin yapılması, b) Avans suretiyle ödemelerde avansın itası, Sırasında ilgili daire ve müesseseler tarafından istihkaklardan kesinti yapılması şekliyle ödenmesine Maliye Bakanlığınca izin verilebilir. Maliye Bakanlığı lüzum gördüğü hallerde vergiyi istihkaktan kesinti yapılması şekliyle ödetmeye yetkilidir*”. Maliye Bakanlığı, 10 seri nolu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile istihkaktan kesinti usulünü, aylık muhtasar beyanname verenlere de teşmil etmiştir³².

³¹ ibid 65.

³² “11.5.1971 gün, 2101118-99 sayılı ve buna ek tamimler ile 17.10.1975 gün ve 8 Sayılı Genel Tebliğde düzenlenen istihkaktan kesinti usulü, aylık muhtasar beyanname verenlere de teşmil edilmiştir. Buna göre, yaptıkları ödemelerden kestikleri gelir vergisini sorumlu sıfatıyla aylık muhtasar beyanname ile vergi dairesine bildirerek ödemek mecburiyetinde olan gerçek veya tüzel kişilerin, bu ödemeler sebebiyle düzenlenen kâğıtlara ait damga vergilerini de bu muhtasar beyanname ile aynı vergi dairesine ödemeleri aşağıdaki esaslara uyulmak suretiyle Bakanlığımızca uygun görülmüştür. 1. Bir ay içinde yukarıda bahis konusu edilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından nispi vergiye tabi her türlü istihkak ödemeleri (Maaş, ücret ve sair adlarla

Bu uygulamaya göre ücretli çalışanlar için düzenlenen kâğıtların (bordroların) damga vergisi, işveren tarafından maaştan kesilerek vergi idaresine yatırılacaktır³³.

3. Ücretin Vergilendirilmesi

Ücretin vergilendirilmesinde, 193 sayılı Kanununun ücret gelirineline ilişkin hükümleri uygulanacaktır. Ücretlerin tahsil edilmesinden sonra vergilendirilmesi söz konusudur. Ücretlerin vergilendirilmesinde ise tek usul, gerçek usuldür³⁴. Bu usulde, 193 sayılı Kanunun 63. maddesi gereğince brüt ücretten (işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından) kanunda belirtilen indirimler yapıldıktan sonra kalan miktar, ücretin safi tutarını (matrahı) oluşturmaktadır. Vergi tevkiyatı (kesintisi), Kanunun 96. maddesi gereğince bu safi tutar üzerinden yapılır. Bu başlık altında ücretlerin tahsili ve tevkifatın nasıl yapılacağı konuları ele alınmaktadır.

3.1. Tahsil Esası

Ücretlerin vergilendirilmesinde üzerinde durulması önemli olan bir diğer husus da ücret gelirinin elde edilme şeklidir. Vergiyi doğuran olayın, ücretlerde ne suretle gerçekleştiğini vurgulamak gerekir. Çünkü verginin kesilmesinde, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarih, önem arz etmektedir.

Ücret gelirlerinin elde edilmesinde, tahsil esası kabul edilmiştir. Edim kavramı, kural olarak tahsil esasını karşılamaktadır. Tahsil esası, gelirin nakdî olarak veya ayın yahut hak olarak kişinin malvarlığına katılmasını ifade etmektedir. Diğer bir deyişle, gelirin elde edilmesinin tah-

hizmet karşılığı yapılan kat'i veya avans ödemeleri ve nispi vergiye tabi, müteahhit ve diğer şahıslara yapılan kat'i veya avans şeklindeki istihkak ödemeleri gibi) ile ilgili kâğıtların damga vergisi, 488 sayılı Kanunun 19 ve 23. maddeleri uyarınca ertesi ayın 20. günü akşamına kadar ödemeye ilgili kâğıdın düzenlendiği yerdeki gelir vergisini tahsile yetkili vergi dairesine "Muhtasar beyanname" ile bildirilecek ve aynı sürede ödenecektir". Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği, Seri No: 10, RG, 12.06.1976/15614.

³³ Bilici and Üstün (n 25) 50.

³⁴ Daha önce GVK'nın 64. maddesinde "Diğer Ücretler" düzenlenmekteydi. Bu şekilde gelir elde edenlerde kesinti söz konusu olmayıp vergi karnesi esasına göre vergilendirme yapılmaktaydı. Ancak diğer ücretler, 7349 sayılı Kanunla kaldırılmıştır.

sil esasına bağlandığı durumlarda tahsilin bazı fiilî veya hukukî yollarla gerçekleşmesi mümkündür³⁵.

Tahsil esasının kabul edilmesi, ücretin ne zaman vergilendirileceğini göstermesi bakımından önem arz etmektedir. 193 sayılı Kanunun 61. maddesinde “yazılı ödemeler”, “verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler”, “ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler”, “yapılan ödemeler” ifadeleri de bu hususu teyit etmektedir. Verginin hesaplanıp ödenmesi ise ancak vergiyi doğuran olayın (gelirin elde edilmesi-tahsil) gerçekleşmesi sonrasında olacaktır.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda, ücret gelirlerinde vergiyi doğuran olay, ücretin elde edilmesiyle (tahsille) gerçekleşecektir. Hukukî tasarruf, yani, gelirin talep edilebilir hale gelmesi de verginin doğmasını sağlayacaktır. Ancak esas olan fiilî tasarruftur (tahsildir). Nitekim hukukî tasarruf halinde de ücret gelirlerinde gelir vergisinin doğmasına gerekçe olarak doktrinde, henüz gelir elde edilmeden yani ekonomik ve hukuki tasarruf gerçekleşmeden, verginin bordro düzenlendiği esnada hesaplanması gerekçe gösterilmektedir³⁶. Kişi hukukî tasarrufa sahip olduğunda, -vergiyi tahsil etmek kaydıyla- vergi doğmuş olacaktır. Bordro düzenlendiğinde vergi hesaplanıp kesilecektir. Bu itibarla, vergilerin hesaplanıp kesilmesinde de vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihin (tahsilin, hukuki tasarrufun) esas alınması gerekir.

10.03.1991 tarih ve 20810 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 166 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde de ödemenin yapıldığı yılın dikkate alınacağı vurgulanmaktadır. Toplu iş sözleşmeleri ile eskiye yönelik olarak ödenen ücret farklarının vergilendirilmesini düzenleyen 166 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde toplu sözleşmeden doğan farkların tahakkuk ve ödemenin yapıldığı yılın ücreti kabul edilerek vergilendirileceği belirtilmiştir³⁷. Anılan farkların işçiye ödenmesi veya

³⁵ Öncel, Çağan and Kumrulu (11), 278; Şenyüz, Yüce and Gerçek (n 10) 9.

³⁶ Konu hakkında bkz. Özgür Biyan and Güneş Yılmaz, ‘Ücretlerin Vergilendirilmesine Yönelik Karşılaştırmalı Bir Öneri: Beyanname Yükümlülüğü’ (2012) (162) Maliye Dergisi 184, 192 10 nolu dipnot.

³⁷ “Buna göre, toplu iş sözleşmesi görüşmelerinin uzaması ve sözleşmenin sonraki takvim yılında imzalanması veya sözleşme aynı yılda imzalanmakla beraber sözleşmeden doğan farkların müteakip takvim yılında tahakkuk ettirilerek ödenmesi halinde, toplu sözleşmeden doğan farklar, tahakkuk ve ödemesinin yapıldığı yılın ücreti olarak kabul edilmek suretiyle vergilendirilecektir. ÖRNEK : 25 işçi çalıştıran (A) Anonim Şirketi 1 Ekim 1990 tarihinde (B) Sendikası ile toplu sözleşme görüşmelerine başlamış ve sözleşme 10 Ocak 1991 tarihinde brüt %50 artışla imzalanmıştır. Şir-

işçiyi alacaklı konuma getiren muhasebe kayıtlarının yapılması halinde, söz konusu farklar tahakkuk etmiş ve ödenmiş olmaktadır³⁸.

Konu hakkında verilen bir özelgede de ücretlerde ödemenin yapıldığı yılın önemli olduğu vurgulanmaktadır: “Konu ile ilgili olarak yayımlanan 166 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin “Memur ve İşçi Olarak Çalışan Ücretlilere 15 Aralık-14 Ocak Dönemi İtibariyle Yapılan Ödemelere Uygulanan Özel İndirim ve Vergi Tarifesi” başlıklı 5 inci bölümünde de gerekli açıklamalar yapılmış bulunmaktadır. Bu açıklamalara göre, 15 Aralık 2009-14 Ocak 2010 dönemine ait ücretlerin tahakkuk ve ödemesinin Aralık ayında yapılması halinde, söz konusu ödemelerin 2009 yılı geliri sayılması ve 2009 yılında geçerli olan vergi tarifesinin uygulanması gerekmekte olup, ancak söz konusu ücretlerin tahakkuk ve ödemesinin Ocak ayında yapılması halinde ise 2010 yılı geliri sayılarak 2010 tarihinde geçerli olan vergi tarifesinin uygulanarak vergilendirilmesi gerekmektedir”³⁹.

3.2. Vergi Tevkifatı (Vergi Kesintisi/Stopaj)

Gerçek usulde elde edilen ücretlerin vergilendirilmesinde esas alınan yöntem, vergi tevkifatıdır. Bu yöntem, ücretin ödenmesi sırasında vergi sorumlusu sıfatıyla işveren tarafından verginin kesilerek vergi dairesine yatırılması esasına dayanmaktadır. Vergi tevkifatı ise 193 sayılı Kanunun 94/1. maddesinde düzenlenmiştir. Maddede, “Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre...” kesinti yapılacağı hükme bağlanmıştır. Vergi tevkifatında uyulacak esaslar ise Kanunun 96. maddesinde düzenlenmiştir: “Vergi tevkifatı, 94 üncü madde kapsamına giren nakten veya hesaben yapılan ödemelere

ket, toplu sözleşmeden doğan ücret farklarını 20 Ocak 1991 tarihinde tahakkuk ettirerek ödemiştir. 1990 yılının Ekim, Kasım ve Aralık aylarına ait ücret farkı ödemesi tahakkuk ve ödemenin yapıldığı 1991 yılına ait ücret olarak vergilendirilecektir”, Gelir Vergisi Genel Tebliği, Seri No: 166, RG. 10.03.1991/20810.

³⁸ YALÇIN Hasan, ‘Toplu İş Sözleşmeleri İle Eskiye Yönelik Olarak Ödenen Ücret Farklarının Vergilendirilmesi’ (HSY, 16 Nisan 2020) <<https://www.muhassebevergi.com/portfolio/toplu-is-sozlesmeleri-ile-eskiye-yonelik-olarak-odenen-ucret-farklarinin-vergilendirilmesi/>> erişim tarihi 15 Mart 2024.

³⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı, Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı, ‘15 Aralık 14 Ocak Ücret Ödemelerinin Hangi Yıl Vergi Matrahına Dahil Edileceği’ (Gelir İdaresi Başkanlığı, 19 Ağustos 2010) <<https://www.alomaliye.com/2010/08/19/15-aralik-14-ocak-ucret-odemeleri/>> erişim tarihi 15 Mart 2024.

uygulanır. Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder. Vergi tevkifatı, ücretler dışında kalan ödemelerde gayrisafi tutarlar üzerinden yapılır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır”.

Konu hakkında alınan bir özeldede mahkeme kararına istinaden yapılan kıdem tazminatı ödemesinin gelir vergisinden istisna edilmesi, ihbar tazminatı, fazla çalışma ve genel tatil ödemelerinin ise nakden veya hesaben ödemenin yapıldığı dönemin ücreti olarak değerlendirilmesi ve gelir vergisi kesintisi yapılması gerektiği ifade edilmektedir⁴⁰.

İşverenler, hizmet erbabına ödedikleri ücretlerden yaptıkları vergi tevkifatını, 193 sayılı Kanunun 97. maddesi gereğince 213 sayılı Kanunda yazılı ücret bordrosunda veya bordro yerine geçen diğer kayıtlarda göstermeye mecburdurlar.

4857 sayılı İş Kanununun 37. maddesinde de işverenin işyerinde veya bankaya yaptığı ödemelerde işçiye ücret hesabını gösterir imzalı veya işyerinin özel işaretini taşıyan bir pusula vermek zorunda olduğu ve bu pusulada ödemenin günü ve ilişkin olduğu dönem ile fazla çalışma, hafta tatili, bayram ve genel tatil ücretleri gibi asıl ücrete yapılan her çeşit eklemeler tutarının ve vergi, sigorta primi, avans mahsubu, nafaka ve icra gibi her çeşit kesintilerin ayrı ayrı gösterilmesi gerektiği düzenlenmektedir.

7349 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 01.01.2022 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, ücretlerin vergilendirilmesinde asgari geçim indirimi uygulaması kaldırılmıştır. 193 sayılı Kanunun 23/1. maddesine 18 numaralı bent eklenmek sureti ile asgari ücret vergi dışı bırakılmıştır: “Hizmet erbabının, ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretleri (Şu kadar ki, istisnayı aşan ücret gelirin vergilendirilmesinde verginin hesaplanacağı gelir dilim

⁴⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı, ‘Mahkeme kararına istinaden yapılan kıdem tazminatı, ihbar tazminatı, fazla çalışma ve genel tatil ödemelerinde gelir vergisi kesintisi’ (Gelir İdaresi Başkanlığı, 24 Aralık 2018) <<https://www.gib.gov.tr/mahkeme-kararina-istinaden-yapilan-kidem-tazminat-i-hbar-tazminat-fazla-calisma-ve-genel-tatil>> erişim tarihi 15 Mart 2024.

tutarları ve oranları, istisna kapsamındaki tutarlar da dikkate alınarak belirlenir. Ödenecek vergi tutarı, bu suretle bulunan vergi tutarının içinde istisna tutara isabet eden kısım düşülmek suretiyle hesaplanır. İstisna nedeniyle alınmayacak olan vergi ilgili ayda aylık asgari ücret üzerinden hesaplanması gereken vergiyi aşamaz. Birden fazla işverenden ücret alanlarda bu istisna sadece en yüksek olan ücrete uygulanır”.

Ayrıca 7349 sayılı Kanun ile damga vergisinde istisnaları düzenleyen 2 sayılı tablonun “IV – Ticari ve medeni işlerle ilgili kâğıtlar” başlıklı bölümünün (34) numaralı fıkrasında yer alan “Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinde belirtilen ücretlere ilişkin kâğıtlar” ibaresinden sonra gelmek üzere “(Bu maddenin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde düzenlenen ücretlerde istisna, aylık brüt asgari ücrete isabet eden kısım için uygulanır)” şeklinde parantez içi hüküm eklenmiştir. Bu suretle asgari ücret üzerinde damga vergisi istisnası da tesis edilmiştir.

Konuyla ilgili açıklamalar, 27.01.2022 tarih ve 31732.319 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Gelir Vergisi Genel Tebliği ile yapılmıştır. Genel Tebliğin 4. maddesinde istisnayı aşan ücretlerin nasıl vergilendirileceği de açıklanmıştır: “(2)İstisnayı aşan ücret gelirinin vergilendirilmesinde, hizmet erbabının ilgili aydaki gelirine ilişkin verginin hesaplanacağı gelir dilim tutarları ve oranları, istisna kapsamındaki tutarlar da dikkate alınarak belirlenecektir. (3)İstisna nedeniyle alınmayacak olan vergi, ilgili ayda aylık asgari ücret üzerinden hesaplanması gereken vergiyi aşmayacaktır. (4)Hizmet erbabının birden fazla işverenden ücret alması halinde istisna sadece en yüksek olan ücrete uygulanacaktır. (5)Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde, maaş ödemesinin yanı sıra aynı dönemde yapılan ve ücret olarak değerlendirilen prim, ikramiye, huzur hakkı, mesai ücreti, döner sermaye ücreti, ek ders ücreti gibi ödemeler de dikkate alınmak suretiyle kümülatif matrah esas alınarak vergilendirme yapılmaktadır. İlgili dönemlerde uygulanan indirim ve istisnalar bu ödemelerin toplamına bir kez uygulanmaktadır. Dolayısıyla ilgili ayda yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerin toplamına anılan istisnanın bir kez uygulanması gerekmektedir... (8)... Asgari ücretin üzerinde ücret alan ve vergi indirimine hak kazanan hizmet erbabının, gelir vergisi matrahının yeterli olması halinde, hem engellilik indiriminden hem de aynı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde düzenlenen istisnadan faydalanması mümkün bulunmaktadır”.

Asgari ücretin üzerinde ücret geliri elde edenlerde gelir vergisi istisnası ise Genel Tebliğin 6. maddesinde açıklanmaktadır: “(1) Hizmet

erbabının elde ettiği ücret ve ücret sayılan gelirlerinden 193 sayılı Kanunun 31 ve 63 üncü maddesinde yer alan indirimler düşülecek ve varsa Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendi hariç 23 ve müteakip maddelerinde düzenlenen istisna kapsamındaki ücret ödemeleri gelir vergisi matrahına dahil edilmeyecektir. Bu şekilde belirlenen gelir vergisi matrahına gelir vergisi tarifi uygulanarak vergi hesaplanacaktır. Bu suretle hesaplanan vergiden istisna tutara isabet eden vergi düşülmek suretiyle ödenecek vergi belirlenecektir. Bu istisna suretiyle sağlanan menfaat asgari ücretin ilgili ayda hesaplanan vergisini geçemeyecektir. (2) Tam zamanlı çalışmayan hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri ile yeni işe başlayan ve işten ayrılan hizmet erbabına yapılan kıst ücret ödemelerine istisna tam olarak uygulanacaktır”.

Asgari ücretin gelir vergisinden istisna edildiği, brüt asgari ücrete isabet eden kısmın da damga vergisinden istisna edildiği verilen bir özgede şu şekilde ifade edilmektedir: “Bu düzenlemeler uyarınca, asgari ücret vergi dışı bırakılmış, asgari ücretin üzerinde ücret alanların da ücretlerinin asgari ücretin gelir vergisi matrahına isabet eden kısmı gelir vergisinden, brüt asgari ücrete isabet eden kısmı da damga vergisinden istisna edilmiştir. Bu istisnaların ilgili dönemde söz konusu personele maaş, mesai, tediye gibi çeşitli adlar altında yapılan ücret ödemeleri toplamına bir kez uygulanması gerektiği tabiidir”⁴¹.

Asgari ücretin brüt tutarı 20.002,50 TL olup bu miktardan öncelikle %14 sigorta primi işçi payı ve %1 işsizlik sigortası primi işçi payı düşülmektedir. Asgari ücret üzerinden gelir vergisi ve damga vergisi düşülmemektedir. Kesintiler toplamı, 3.000,38 TL olup net asgari ücret 17.002,12 TL’dir. Buna göre asgari ücretin hesaplanması, 2024 dönemi ne ilişkin olarak aşağıda ayrıntılı olarak tablo halinde sunulmaktadır:

⁴¹ Rize Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü, ‘Asgari ücret istisnasına ilişkin olarak; Kıst ücret, Emekli yönetim kurulu üyelerine yapılan net ödemeler, Toplu sözleşme gereği fark tahakkukları’ (Gelir İdaresi Başkanlığı, 24.12.2018) < <https://www.verginet.net/Yazdir.aspx?IcerikID=52789> > erişim tarihi 15 Mart 2024.

Tablo 2: 2024 yılı Asgari Ücret Hesabı
01.07.2024'den itibaren

Brüt asgari ücret	20.002,50 TL
Sigorta primi işçi payı (%14)	2.800,35 TL
İşsizlik sigortası primi işçi payı (%1)	200,03 TL
Gelir vergisi matrahı	0 TL
Hesaplanan gelir vergisi	0 TL
Damga vergisi	0 TL
Kesintiler toplamı	3.000,38 TL
Net asgari ücret	17.002,12 TL

Kaynak: ÇBSG, 2024.

4. İşçilik Alacaklarına İlişkin Davalarda Vergilendirme

İşçilik alacaklarına ilişkin davalarda, vergi ve sosyal güvenlik hukukundan kaynaklanan yasal kesintilerin yapılması önem taşır. Zira brüt tutar üzerinden hükmedilen bir işçilik alacağının, yasal kesintiler yapılmaksızın icraya konulması mümkün değildir. Gelir vergisinin hesaplanması, sigorta priminin hesaplanmasına göre özellik arz eder. Zira sigorta primi oranı, sabit bir oran üzerinden hesaplanmaktadır. Ancak gelir vergisi dilimleri, her yıl değiştiğinden yapılacak hesaplama önemlidir. Damga vergisi için de aynı husus söylenebilir. Daha önce %6 olan damga vergisi oranı, 03.08.1999 tarih ve 23775 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 99/13142 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 16.08.1999 tarihinden itibaren %7,59’a yükseltilmiştir.

7349 sayılı Kanun ile 01.01.2022 tarihinden itibaren asgari ücret, gelir vergisi dışına çıkarılmış, aynı şekilde asgari ücrete isabet eden kısım, damga vergisinden de istisna edilmiştir. Bu itibarla, asgari ücret bakımından gelir vergisi ve damga vergisi hesaplamasında bir sorun meydana gelmez. Sorun, asgari ücreti aşan kısımlar ile vergiye tabi olan diğer ücret kalemleri bakımından söz konusu olur.

İşçilik alacağı hesaplaması yapılırken, vergi dilimlerinin hesaplanmasında esas alınacak zaman dilimi, yapılacak vergi kesintisi tutarını belirler. Tahsilat aşamasındaki ya da alacağın ilişkin olduğu tarihteki vergi dilimlerinin esas alınması noktasında yapılacak tercih, hesaplamayı önemli ölçüde etkiler. Zira işçilik alacaklarına ilişkin uyuşmazlıklarda yasal süreç belirli bir zaman alacağından, alacağın ilişkin olduğu tarihte-

ki vergi dilimi ile tahsilat aşamasındaki vergi dilimlerinin farklı olması muhtemeldir. Kaldı ki tahsilat tarihlerinin farklılığı bile ilgili dönemlerde geçerli olan gelir vergisi tarifelerine göre vergi yükünün farklılaşmasına yol açabilir.

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, tahsilat aşamasında değişen vergi oranları ve kümülatif vergi matrahına göre kesintilerin yapılması gerektiğine karar vermiştir⁴². Yargıtay 22. Hukuk Dairesi de bahsi geçen Hukuk Genel Kurulu kararı ile aynı doğrultuda tahsil aşamasındaki vergi dilimlerinin esas alınması gerektiğine hükmetmiştir⁴³. Yargıtay 9. ve 12. Hukuk Daireleri de kararlarında işverenin tahsil aşamasındaki tarife ve oran üzerinden vergi ve prim kesintilerini vergi dairesine yatırmak sureti ile kalan tutarı işçiye ödemesi gereğine işaret etmektedir. Bu kararlarda işçilik alacaklarında vergi mükellefinin işçi, vergiyi kesip vergi dairesine yatırmakla sorumlu kişinin ise işveren olduğu; sigorta primi işçi payı ve işsizlik sigortası primi işçi payı kesintisi açısından da vergi mükellefinin işçi, sorumlusunun ise işveren olduğu açıklanmıştır. Mahkeme ve icra

⁴² “3-İhbar tazminatı yönünden vergi dilimi oranı konusunda taraflar arasında tartışma bulunmaktadır. Söz konusu istek yönünden brüt miktar üzerinden karar verilmesi gerekir. Değişen vergi oranlarına ve kümülatif vergi matrahına göre infaz sırasında kesintilerin yapılması daha doğru olur.”, Yargıtay HGK, 9-640/674. 12.07.2006.

⁴³ “Vergiye tâbi işçilik alacaklarında vergi mükellefi işçi, vergiyi kesip vergi dairesine yatırmakla sorumlu kişi (vergi sorumlusu) ise işverendir. Yine sigorta primi işçi payının ve işsizlik sigortası primi kesintisinin mükellefi işçi, sorumlusu ise işverendir. Mahkemeler ve icra dairelerinin vergi ve prim kesintisi yapıp vergi dairesine yatırmak ve bu hususu takip etmek gibi bir görevi bulunmamaktadır. Bu sebeple dava konusu işçilik alacağının brüt tutardan hesaplanması, alacağa ilişkin ilamın brüt tutar üzerinden icraya konulması, icra dairesince veya haricen takip konusu borç tahsil edildiğinde, işverenin, tahsil tarihindeki tarife ve oran üzerinden ilgili vergi ve prim kesintilerini vergi dairesine yatırarak bakiyesini işçiye ödemesi gerekmektedir. Alacak davası devam ederken bilirkişi tarafından yapılan net hesaplama dayanılarak alacağın net tutar üzerinden hüküm altına alınması durumunda, mahkemeler ve icra daireleri aracı kılınarak Devletin vergi ve prim kaybı oluşabilmektedir. Bu nedenle davacının dava konusu işçilik alacağının net tutardan hüküm altına alınmasını açıkça talep etmediği sürece bütün işçilik alacakları brüt tutar üzerinden hüküm altına alınıp bu tutar üzerinden de icraya konulmalıdır. Bu itibarla, davacının talebinin de dava konusu yıllık izin ücreti alacağının brüt tutar üzerinden hüküm altına alınması yönünde olduğundan, mahkemece, alacağın brüt olarak hesaplanması gerekirken, yazılı şekilde hüküm tesisi hatalı olup bozmayı gerektirmiştir.”, Yargıtay 22. HD, 19766/20559, 22.09.2016.

dairelerinin, vergi ve prim tahsili konusunda bir görevlerinin olmadığı da bu kararlarda belirtilmektedir⁴⁴.

Yakın tarihli Yargıtay kararlarında alacağın ilişkin olduğu tarihteki vergi dilimlerinin esas alınması gereği ifade edilmektedir⁴⁵. Bu doğrultuda bir başka Yargıtay kararında da damga vergisi ve gelir vergisi açısından aynı yönde karar verilmiştir⁴⁶. Ancak bu kararlara katılmak

⁴⁴ “Vergiye tâbi işçilik alacaklarında vergi mükellefi işçi, vergiyi kesip vergi dairesine yatırmakla sorumlu kişi (vergi sorumlusu) ise işverendir. Yine sigorta primi işçi payının ve işsizlik sigortası primi kesintisinin mükellefi işçi, sorumlusu ise işverendir. Mahkemeler ve icra dairelerinin vergi ve prim kesintisi yapıp vergi dairesine yatırmak ve bu hususu takip etmek gibi bir görevi bulunmamaktadır. Bu sebeple dava konusu işçilik alacağının brüt tutardan hesaplanması, alacağa ilişkin ilamın brüt tutar üzerinden icraya konulması, icra dairesince veya haricen takip konusu borç tahsil edildiğinde, işverenin, tahsil tarihindeki tarife ve oran üzerinden ilgili vergi ve prim kesintilerini vergi dairesine yatırarak bakiyesini işçiye ödemesi gerekmektedir. Alacak davası devam ederken bilirkişi tarafından yapılan net hesaplama dayanılarak alacağın net tutar üzerinden hüküm altına alınması durumunda, mahkemeler ve icra daireleri aracı kılınarak Devletin vergi ve prim kaybı oluşabilmektedir. Bu nedenle davacının dava konusu işçilik alacağının net tutardan hüküm altına alınmasını açıkça talep etmediği sürece bütün işçilik alacakları brüt tutar üzerinden hüküm altına alınıp bu tutar üzerinden de icraya konulmalıdır.”, Yargıtay 9. HD, 6653/14839, 27.04.2015. Bu doğrultuda, “193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 61, 94, 103 ve 104. maddeleri hükümleri gereğince, işveren nakten veya hesaplama yaptığı sırada ödenecek miktar üzerinden istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben kesinti yapmaya mecburdur. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 8. maddesine göre borçlu işveren, vergi sorumlusu, alacaklı, işçi de vergi mükellefidir. Takip konusu olan alacakların dayanak ilamda net olarak hesaplandığı belirtilmediğinden verginin ödenmesi bakımından vergi dairesine karşı yükümlü olan borçlunun ilamda yazılı alacaklarda “vergi sorumlusu” sıfatı ile gelir vergisine mahsuben vergi dairesine ödemekle zorunlu olduğu miktarları kesinti yapmak ve kalan kısmı da icra dosyasına yatırmak suretiyle borçtan kurtulması mümkün olacaktır (HGK’nun 27.06.1984 tarih ve 12-280/752 sayılı Kararı)”, Yargıtay 12. HD, 25.06.2018, 3069/6652, 22.09.2016.

⁴⁵ “Somut olayda bozma sonrası yapılan yargılamada davacının ihbar tazminatı alacağı 32 hafta üzerinden bilirkişi tarafından belirlenen brüt ücret üzerinden re’sen hesaplanarak davacıya daha önce yapılan ödemeler mahsup edilerek hüküm altına alınmıştır. Mahkemece dava tarihi olan 2010 yılında damga vergisi oranı binde %0,66 olduğundan belirlenen alaktan bu oran üzerinden damga vergisi kesintisi yapılması yerinde ise de, 2010 yılında gelir vergisi dilimlerinin göz ardı edilmesi ve tüm alacak için %15 oranında gelir vergisi kesintisi yapılarak hüküm kurulması hatalı olmuştur.”, Yargıtay 22. HD, 8839//23979, 23.12.2019.

⁴⁶ “2- Taraflar arasında davacının net alacağı belirlenirken vergi dilimlerinin dikkate alınmasının gerekip gerekmediği konusunda uyuşmazlık bulunmaktadır. Somut olayda bozma sonrası yapılan yargılamada davacının ihbar tazminatı alacağı 32 hafta üzerinden bilirkişi tarafından belirlenen brüt ücret üzerinden resen hesaplanarak, davacı-

mümkün değildir. Çünkü ücret gelirlerinde vergiyi doğuran olay, tahsil esasına bağlanmıştır. Ücret, ne zaman tahsil edilirse, o tarihte vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğini kabul etmek gerekir⁴⁷. Bu itibarla kararlarda belirtilen çalışılan dönemin esas alınması, tahsil gerçekleşmediği için kabul edilemez.

Ancak Yargıtay 22. Hukuk Dairesinin kapatılması sonrasında, Yargıtay 9. Hukuk Dairesinin vermiş olduğu bir kararda ise tahsilatın gerçekleştiği döneme vurgu yapılmıştır. Buna göre, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihin esas alınması gereğinden hareketle vergiyi doğuran olayın, tahakkuk ve ödemenin 2016 yılında gerçekleştiği gözetilerek, 2016 yılına ilişkin gelir vergisi tarifesinde yazılı parasal sınırlar ve oranlar uygulanmak suretiyle gelir vergisi hesaplanması gerekirken, ücret alacağının ilişkin olduğu her dönem yönünden ve her bir hesap yılı için ilgili yılın gelir vergisi tarifesindeki parasal sınırlar ve oranlar gözetilerek alacağın net tutarın hesaplanması hukuka aykırı bulunmuştur⁴⁸.

İşçilik alacağına ilişkin davada net tutar üzerinden hükmedilmesi talep edildiğinde, tahsilatın yapılacağı an bilinemeyeceğinden, belirsiz bir durum da ortaya çıkmaktadır. Nitekim 166 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde de verginin kümülatif tutarlar üzerinden hesaplanacağı hususu şöyle ifade edilmektedir: “*Hizmet erbabına çeşitli ödeme*

ya daha önce yapılan ödemeler mahsup edilerek hüküm altına alınmıştır. Mahkemece dava tarihi olan 2010 yılında damga vergisi oranı binde %0,66 olduğundan belirlenen alaktan bu oran üzerinden damga vergisi kesintisi yapılması yerinde ise de, 2010 yılında gelir vergisi dilimlerinin göz ardı edilmesi ve tüm alacak için %15 oranında gelir vergisi kesintisi yapılarak hüküm kurulması hatalı olmuştur. “, Yargıtay 22. HD, 8838/23978, 23.12.2019.

⁴⁷ Şenyüz, Yüce and Gerçek (n 10) 8.

⁴⁸ Yargıtay 9. HD, 5197/6861, 31.05.2022 tarihli kararında da ödemenin yapıldığı dönem için vergilendirmenin hesaplanması gerektiği hükme bağlanmıştır: “Söz konusu 09.11.2021 tarihli ek bilirkişi raporunda; dava konusu alacağın 05.05.2011-29.04.2016 tarihleri arası dönem yönünden ve her bir hesap yılı için ilgili yılın gelir vergisi tarifesindeki parasal sınırlar ve oranlar gözetilerek alacağın net tutarı hesaplandığı görülmüştür....166 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde de eskiye dönük ücret farklarının vergilendirilmesinde ücretin ilgili olduğu yılın değil tahakkuk ve ödemenin yapıldığı yıla ait ücret olarak vergilendirileceği belirtilmiştir. Davacının 05.05.2011-29.04.2016 tarihleri arası döneme dair dava konusu ücret alacağı yönünden vergiyi doğuran olayın 2016 takvim yılında gerçekleştiği gözetilerek tüm dönem yönünden hesaplanan alaktan 2016 takvim yılına ilişkin gelir vergisi tarifesinde yazılı parasal sınırlar ve oranlar uygulanmak suretiyle gelir vergisi hesaplanması gerekirken yanılgılı değerlendirme ile yazılı şekilde karar verilmesi isabetli olmayıp bozmayı gerektirmiştir”.

dönemleri itibariyle, çeşitli adlar altında ücret ödemeleri yapıldığı gözönünde bulundurularak, vergilendirmede basitliğin sağlanabilmesi amacıyla; hizmet erbabına takvim yılı başından itibaren yapılan her türlü ücret ödemelerinin vergi matrahına vergi tarifesinin aynı gelir dilimi içinde kaldığı sürece o dilime ait vergi nispeti, aşması halinde ise aşan kısmına, sonra gelen dilime ait vergi nispeti uygulanacaktır. Öte yandan, işverenlerin ücret ödemelerine ilişkin olarak düzenleyecekleri ücret bordrolarında, hizmet erbabına o takvim yılı içinde daha önce yaptıkları ücret ödemelerinin vergi matrahları toplamını da göstermeleri zorunludur”.

Ücret gelirlerinde gelirin elde edilmesi tahsil (hukukî tasarruf ve fiilî tasarruf) esasına bağlanmıştır⁴⁹. Her vergi borcu ilişkisinde vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihte yürürlükte bulunan kanun hükümlerinin uygulanması asıl olduğundan, gelir vergisi bakımından vergiyi doğuran olaya tekabül eden elde etme olayının gerçekleşme tarihinin saptanması gerekir. Böylelikle, uygulanacak vergi kanunu hükümleriyle birlikte tabi olunacak oran, yararlanılacak istisna ve muafiyetler de doğru olarak belirlenebilecektir⁵⁰. Bu yüzden vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği zamanı doğru tespit edip, ona göre vergilendirmek gerekir.

Gelirin tahakkuk etmesi, beraberinde talep hakkını mutlaka getirmez. Hukuki tasarruf, gelir sahibinin gelir üzerinde talepte bulunma hakkını, yani gelirin sahibi tarafından istenebilir hale gelmesini ifade eder. Örneğin aylık ya da haftalık esasında çalışan ücretlinin ücreti, günlük devreler itibariyle tahakkuk eder. Ancak, ödemenin aylık ya da haftalık olarak yapılacağı kararlaştırılmış ise, bu dönemler dolmadan ücretlinin ücret geliri üzerinde talep hakkı doğmaz. Talep hakkının doğması için vadesinin dolmuş olması gerekir. Kısaca hukuki tasarruf, sahibinin gelir üzerinde talepte bulunma hakkının doğuşunu ifade eder⁵¹.

Ücretlerde elde etme, esas itibariyle hukuki tasarruf imkânının doğduğu anda gerçekleşmektedir. Yani ücret geliri elde eden açısından, talep edilebilir hale geldiği durumda, elde etmenin gerçekleştiği kabul

⁴⁹ Öncel, Çağan and Kumrulu (11) 274-279; Şenyüz, Yüce and Gerçek (n 10) 7-8; Bıyan and Yılmaz (n 36) 192; Akif Erginay, Vergi Hukuku (1st edn, Turhan Kitabevi 1988) 154-155.

⁵⁰ Öncel, Çağan and Kumrulu (11) 276.

⁵¹ Nazım Bahri Safoğlu, ‘Türk Vergi Sisteminde Gelirin Elde Edilmesinde Tahakkuk ve Tahsil Esasları (Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi 2007), 39.

edilmektedir⁵². Gelirin elde edilmesinde kural olarak en önemli aşama, hukuki tasarruf hakkının doğması olmasına rağmen, gelir sahibinin, gerekli tüm girişimlerde bulunduğu halde, gelirin tahsil edilemediğini ispat etmesi halinde, elde etmenin (vergiyi doğuran olayın) gerçekleşmediğini de kabul etmek gerekir. Bu bakımdan verginin ödenebilmesi için anılan gelirin tasarruf alanına girmesi veya girmesinde herhangi bir engelin kalmaması gerekir⁵³.

Şahsi görüşümüz işçilik alacaklarına ilişkin davalarda mahkeme kararının verildiği tarihin, işçinin alacağı üzerinde hukuken tasarruf edebildiği tarih olarak kabul edilmesi gereğidir. Bu doğrultuda mahkemenin karar tarihi, hukuki tasarruf tarihi, diğer bir ifadeyle vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmelidir. Bu tarih esas alınmak sureti ile gelir vergisi kesintisi yapılmalıdır. Arabuluculuk aşamasında anlaşılmış olması durumunda ise arabuluculuk anlaşma tutanağı tarihi esas alınmalıdır. Bu tarihin esas alınması, vergi yükü bakımından olumsuz bir duruma yol açmaz. Zira mahkemenin karar tarihinde geçerli olan vergi dilimlerinin, alacağın ilişkin olduğu tarihteki vergi dilimleri yerine esas alınması durumunda, bu dilimlerin enflasyon oranında güncellenmiş olacağı kabul edilmelidir. Aksi takdirde işçinin alacağını tahsil edeceği tarihin daha sonraki bir tarih olmasına rağmen verginin güncel olmayan önceki tarihli tarife göre alınması durumu ortaya çıkacaktır. Mahkeme karar tarihi ya da arabuluculukta anlaşma tutanağı tarihinin esas alınması, vergi yükü bakımından da belirsizliği ortadan kaldıracak niteliktedir.

Nitekim Danıştay 3. Dairesi de bir kararında, ücret gelirinin hukuki tasarruf hakkının doğduğu anda elde edileceğini, çünkü aynı anda ekonomik tasarruf hakkına da kavuşulacağını vurgulamış ve hukuki tasarruf hakkı doğmamışsa ücret gelirinin elde edilmiş sayılmayacağını ifade etmiştir. Kararda, bordro yapılarak ücret ödemesi tahakkuk ettirilip işçilerin kişi bazında alacaklandırılması halinde, bu ücretin hesaben

⁵² “Yani ücret geliri elde eden açısından, talep edilebilir hale geldiği durumda, elde etmenin gerçekleştiği kabul edilmektedir. Zira aynı tarihte, ekonomik tasarruf imkânına da kavuşulmuş olduğu kabul görmektedir... Bu görüşün dayanağını GVK’nın “vergi tevkiyatı”nı düzenleyen 94. maddesinde yer alan “...ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada” tevkiyatın ya -pılacağı ifadesi oluşturmaktadır. Bu hükümde yer alan “hesaben” kelimesinin, tevki -fata tabi ücret gelirlerinin elde edilmesinde “tasarruf esasının” geçerli olduğu yönün -de görüşlerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır”. Konu hakkında bkz. Biyan and Yılmaz (n 36) 192 10 nolu dipnot.

⁵³ Safoğlu (n 51) 40-42.

ödendiğinin kabul edileceği belirtilmektedir. Ancak kişi bazında ücret bordrosu tanzim edilmeden hesaplara intikal ettirilmesi durumunda hesaben yapılmış ücret ödemesinden de söz edilemeyeceği, bu takdirde ödemenin ertesi yıla sarkması halinde gelirin ödemenin yapıldığı tarihte elde edilmiş sayılacağına hükmetmiştir⁵⁴. Danıştay 13. Dairesi de ekonomik tasarruf imkânı doğmuşsa, sahibince tahsil edilmese bile, ücret elde edilmiş sayılacağına hükmetmiştir. Aksi halde kişilerin artan oranlı vergilemenin etkisinden kurtulma yoluna gidebileceklerini ve bunun da eşitlik ilkesine aykırılık teşkil edeceğini vurgulamıştır.⁵⁵

⁵⁴ “Ücret gelirinin hukuki tasarruf hakkının doğduğu anda elde edileceği, çünkü aynı anda ekonomik tasarruf hakkına da kavuşulacağı ancak hukuki tasarruf hakkı doğmamışsa ücret geliri elde edilmiş sayılmayacağı gerekçesiyle, 15-31 Aralık 1993 günlerine ait ücretler için bordro yapılarak ücret ödemesi tahakkuk ettirilip, işçilerin kişi bazında alacaklandırılması halinde bu ücretin hesaben ödendiği kabul edilmesine rağmen, 15-31 Aralık 1993 günlerine ilişkin ücret kişi bazında ücret bordrosu tanzim edilmeden topluca tahakkuk ettirilip, hesaplara intikal ettirilmesi durumunda hesaben yapılmış ücret ödemesinden de söz edilemeyeceği, bu itibarla 15-31 Aralık 1993 ücret bordrosunun tahakkuku 1993 yılında, ödemesi de 14.1.1994 tarihinde 14 günlük ücretle birlikte yapıldığından, bu döneme ilişkin ücretlerin 1994 yılında elde edilmiş sayılacağı, bu sonuca göre 1994 yılına ilişkin %25 gelir vergisi oranının uygulanması gerektiği yönünde karar verilmiştir”. Danıştay 3. D, 3191/1760, 13.05.1997, Safoğlu (n 51) 85.

⁵⁵ “193 sayılı Gelir Vergisi Yasası'nın ücretin tanımına ilişkin 61, gerçek ücretin saptanmasına ilişkin 63 ve ücretlerde vergi kesintisine ilişkin 94. maddeleri hükümleri topluca incelendiğinde, bu maddelerdeki, "verilen", "sağlanan", "ödenen" sözcükleriyle, ücretin ancak fiilen yapılan ödemeler sonucunda hizmet erbabı yönünden elde edilmiş sayılması gerekeceği sonucu ortaya çıkmakta ve dairemizin süregelen içtihatları da bu yönde bulunmakta ise de, fiilen yapılan ödemeler gibi fiilen yapılmış kabul edilen ödemelerinde elde edilen ücret sayılması gerekeceği şüphesizdir. Örneğin olayımızda olduğu gibi, tahakkuk ettirilen huzur hakkının hak sahibinin cari hesabına alacak kaydedilmesi ve bu durumdan ilgilinin bilgi sahibi olduğunda uyumsuzluk bulunmaması halinde (her zaman çekme olanağına sahip bulunulan bir alacak dolayısıyla) fiilen ödemenin varlığını kabul etmek zorunludur. Aksi halde, şirket yönetim kurulu başkan ve üyelerine, cari hesaplarına alacak kaydedilen meblağları, kendilerinin müterakki esasa göre en az vergi ödeyebilecekleri bir dönemde çekme hakkı sağlanmış olur ki, bunun da vergide adalet ve eşitlik ilkeleriyle bağdaşamayacağı ve vergiyi doğuran olayın oluşunu kişilerin seçimine bırakmak suretiyle kamu alacağının geç ve noksan alınmasına yol açacağı ortadadır”. Danıştay 13. D, 3197/2561 27.9.1977, Safoğlu (n 51) 86

Sonuç

Gelir vergisinin özelliği çerçevesinde ücret gelirlerinde vergiyi doğuran olay, tahsil esasına bağlanmıştır. Ücret gelirlerinin ödenmesi (tahsili veya hukuki tasarruf) aşamasında, gelir vergisi hesaplanıp kesilecektir. Alacağın dava konusu eden bir işçi, alacağına mahkeme kararı neticesinde hak kazanacaktır. Mahkeme kararı tarihi, işçinin alacağına hukuken tasarruf edebildiği tarihi ifade etmektedir. İşçi, bu kararı icraya koyarak, alacağını tahsil edebilecektir. Bu yüzden uygulamada oluşabilecek tereddütleri giderebilmek adına, mahkeme karar tarihini hukuki tasarruf tarihi, diğer bir ifadeyle vergiyi doğuran olay olarak kabul etmek gerekir. Gelir vergisi kesintisi, bu tarih esas alınarak yapılmalıdır. Arabuluculuk aşamasında anlaşılmış da olabilir. Bu durumda ise arabuluculuk anlaşma tutanağı tarihinin esas alınması gerekir. Bu açıklamalar doğrultusunda işçilik alacaklarının hesaplanmasında, bilirkişi raporlarının yasal olarak yapılması gereken kesinti ve indirimler gözetilerek "*gelir vergisi hariç*" olarak hazırlanması gerekir. Bu şekilde, gelir vergisinde vergiyi doğuran olayın zamanı tam olarak dikkate alınmış olacaktır. Bazı yargı kararlarında dava tarihi itibarıyla gelir vergisi oranlarının esas alınması gerektiği belirtilse de buna katılmak mümkün değildir.

Vergi dilimleri açısından, bir üst tavan bulunmamaktadır. Bu nedenle aynı yıl içerisinde olmak kaydı ile yılın hangi döneminde vergilendirilse vergilendirilsin devletin vergi kaybı, netice itibarıyla olmayacaktır. Ancak verginin sonraki yıla kalması durumunda, vergi dilimleri değişeceğinden genelde vergi dilimleri yükselse de işçinin ilgili yılda toplam gelirin de artması muhtemel olacağından devletin vergi kaybı olması beklenmez. İstisnai olarak sonraki yılda işçinin başkaca bir geliri olmadığında, devletin vergi kaybı olması söz konusu olabilir.

Uygulamada bilirkişilerin raporlarını hazırladıkları tarihte geçerli olan gelir vergisi tarifesi ya da hesapladıkları ücretlerin ilgili oldukları dönemin son yılı itibarıyla yürürlükte olan gelir vergisi tarifesi dikkate alarak hesaplama yaptıkları görülmektedir. Ancak bu uygulamaların, Gelir Vergisi Kanununa aykırı olduğu açıktır. Ücret geliri elde eden açısından, ücretin talep edilebilir hale geldiği durumda, elde etmenin gerçekleştiği kabul edilmektedir. Zira aynı tarihte, ekonomik tasarruf imkânına da kavuşulmuş olduğu kabul görmektedir.

Danıştayın bir kararında belirtildiği üzere, vergiyi doğuran olay itibarıyla (tahsil tarihinde) kişilere serbestlik tanınırsa, vergi alacağının eksik hesaplanması gündeme gelebilecektir. Bu yüzden vergide eşitliği

sağlamak için, üzerinde tereddüt bulunmayan bir kesinlikle vergilendirilmenin sağlanması gerekir. Ücret gelirleri tahsil esasına bağlandığı için tahsilin esas alınması gerekir. Mahkemelerce hükmedilen durumlar itibariyle, tahsilde kişilerin inisiyatifine de yer bırakmamak adına, mahkeme karar tarihi hukukî tasarrufun gerçekleşmesi olarak kabul edilmelidir. İşçi, mahkeme kararı tarihi itibariyle alacağını tahsil edebilme/icraya koyabilme imkanına kavuşmuş olacaktır. Bu bakımdan gelir vergisi hesaplanması bakımından mahkeme karar tarihi esas alınmalıdır. İşçi, alacağını tahsil ederken, mahkeme kararında belirtilen tutarlar üzerinden, mahkemenin karar tarihi itibariyle kümülatif matrah tespit edilerek gelir vergisi hesaplanmalı ve ona göre kesinti yapılmalıdır.

İşçi tarafından net tutar üzerinden talepte bulunulması durumunda, mahkeme karar tarihi esas alınmak suretiyle gelir verginin hesaplanması gerekir. Bu itibarla mahkeme net tutara hükmettiğinde de ortada bir belirsizlik bulunmaz. Vergi sorumlusu, hükmedilen net tutarı esas alarak, brüt tutarı hesaplayacak ve ilgili ödemeleri yapacaktır. Brüt tutar üzerinden hükmedildiğinde de vergi sorumlusunun vergiyi hesaplayıp kesmek zorunda olduğu Yargıtay kararlarında belirtilmektedir.

Önerdiğimiz yöntemde gelir vergisi hariç belirlenen tutar üzerinden, ayrıca gelir vergisi hesaplanıp kesilecektir. Örneğin bir işçinin 2022 yılına ilişkin olan işçilik alacağı hakkında 2023 yılında sonuçlanan davasından dolayı alacağını, 2023 yılı içerisinde tahsil etmesi durumunda yüksek vergi dilimine girmesi mümkün iken, 2024 yılı içerisinde tahsil etmesi durumunda ilk vergi dilimine göre alacağını tahsil etmesi mümkün olur. Yargıtay'ın yakın tarihli kararlarına göre ise işçinin 2022 yılında geçerli olan vergi diliminin esas alınması nedeni ile her hâlükârda daha fazla vergi yüküne maruz kalması söz konusu olacaktır. Vergi istisna ya da indirimlerinin dikkate alınmadığı bir örnekte; işçilik alacağının 100.000 TL. olduğu kabul edildiğinde 2022 yılında işçi, üçüncü vergi dilimi kapsamında 18.400 TL., 2023 yılında ikinci vergi dilimi kapsamında 16.500 TL., 2024 yılında ise yalnızca ilk vergi dilimi kapsamında 15.000 TL. tutarında gelir vergisi ödeyecektir. İşçi, bu örnekte 2022 yılında üçüncü, 2023 yılında ikinci, 2024 yılında ise ilk vergi diliminde kalmaktadır. Mahkeme karar tarihinin, arabuluculukta anlaşılması durumunda arabuluculuk anlaşma tutanağı tarihinin vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmesi, farklı tarihlerin esas alınması önlemek suretiyle kişiler arasında meydana gelebilecek eşitliğe aykırı durumları önleyecektir.

KAYNAKÇA

Bilici N and Üstün Ü S, Damga Vergi ve Harçlar (Teori ve Uygulama) (2nd edn, Savaş Yaynevi 2018).

Biyan Ö and Yılmaz G, ‘Ücretlerin Vergilendirilmesine Yönelik Karşılaştırmalı Bir Öneri: Beyanname Yükümlülüğü’ (2012) (162) Maliye Dergisi 184-218.

Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, ‘Asgari Ücret, Asgari Ücretin Net Hesabı ve İşverene Maliyeti (Yıllara Göre)’ (Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı 15 Ocak 2024) <<https://www.csgeb.gov.tr/asgari-ucret/>> erişim tarihi 15 Mart 2024.

Gelir İdaresi Başkanlığı Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı, ‘15 Aralık 14 Ocak Ücret Ödemelerinin Hangi Yıl Vergi Matrahına Dahil Edileceği’ (Gelir İdaresi Başkanlığı, 19 Ağustos 2010) <<https://www.alomaliye.com/2010/08/19/15-aralik-14-ocak-ucret-odemeleri/>> erişim tarihi 15 Mart 2024.

Gelir İdaresi Başkanlığı (2018), Mahkeme kararına istinaden yapılan kıdem tazminatı, ihbar tazminatı, fazla çalışma ve genel tatil ödemelerinde gelir vergisi kesintisi, <https://www.gib.gov.tr/mahkeme-kararina-istinaden-yapilan-kidem-tazminat-i-hbar-tazminat-fazla-calisma-ve-genel-tatil>, (Erişim tarihi 15.03.2024).

Ekin A and Topçu K M ‘İşçi Alacakları Açısından Gelir Vergisi ve Yasal Kesintiler’, (2016) 6(8) Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi 115-149.

Erginay A (1988), Vergi Hukuku (1st edn, Turhan Kitabevi 1988).

Mülayim, B O (2018), ‘İşçi Alacaklarına İlişkin Davalarda Net Tutar Yerine Brüt Tutar Üzerinden Karar Verilmesi’ (2018) 9 (2) İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi 455-484.

Öncel M, Kumrulu A, Çağan N and Göker C, Vergi Hukuku (24th edn, Turhan Kitabevi 2015)

Pehlivan O (2018), Kamu Maliyesi (1st edn, Kişisel Yayın 2018).

Rize Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü, ‘Asgari ücret istisnasına ilişkin olarak; Kısıt ücret, Emekli yönetim kurulu üyelerine yapılan net ödemeler, Toplu sözleşme gereği fark tahakkukları’ (Gelir İdaresi Başkanlığı, 24.12.2018) < <https://www.verginet.net/Yazdir.aspx?IcerikID=52789> > erişim tarihi 15 Mart 2024.

Safoğlu N B, ‘Türk Vergi Sisteminde Gelirin Elde Edilmesinde Tahakkuk ve Tahsil Esasları (Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi 2007).

Sümer, H H, (2022), İş Hukuku (26th edn, Seçkin Yayıncılık).

Şenyüz D, Yüce M. and Gerçek A, Türk Vergi Sistemi (1 st edn, Ekin Yayınevi 2023).

Şenyüz D, Yüce M and Gerçek A, Vergi Hukuku (15 th edn, Ekin Yayınevi, 2023).

Üstün Ü S, ‘Anayasa Mahkemesinin Ücret Gelirlerine İlişkin Gelir Vergisi Tarifesi İptal Kararı ve Değerlendirilmesi’ “Anayasa Mahkemesinin Ücret Gelirlerine İlişkin Gelir Vergisi Tarifesi İptal Kararı ve Değerlendirilmesi” (2010) 14 (2) Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 593-606

Yalçın H, YALÇIN Hasan, ‘Toplu İş Sözleşmeleri İle Eskiye Yönelik Olarak Ödenen Ücret Farklarının Vergilendirilmesi’ (HSY, 16.04.2020) <<https://www.muhasibeveergi.com/portfolio/toplu-is-sozlesmeleri-ile-eskiye-yonelik-olarak-odenen-ucet-farklarinin-vergilendirilmesi/>> erişim tarihi 15 Mart 2024