

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

VERGİ HUKUKU AÇISINDAN HİZMET AKDİ

Doktora Tezi

Resul KURT

İstanbul, 2010

Marmara Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Tez Onay Belgesi

MALİYE Anabilim Dalı MALİ HUKUKU Bilim Dalı Doçent Uzmanı, RESİT KURT'un YERSEL HUKUKTA DOĞRUSÖZLÜK VE İZZET AKÖD'ü ile tez çalışması, Enstitümüz Yüksek Kurulunun 15.07.2010 tarih ve 2010-1426 sayılı kararıyla onaylanarak jüri tarafından onaylanmıştır ve Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi : 15.07.2010

- 1) Tez Danışmanı : YRD. DOÇ.DR. AHMET BUNİİN DOĞRUSÖZ
2) Jüri Üyesi : YRD. DOÇ.DR. ERKAN AYDIN
3) Jüri Üyesi : PROF. DR. GÜLSEN GÜNEŞ
4) Jüri Üyesi : YRD. DOÇ.DR. VEYSİ BEVİĞ
5) Jüri Üyesi : PROF. DR. HAKAN LİZELTÜRK



T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

**VERGİ HUKUKU AÇISINDAN
HİZMET AKDİ**

Doktora Tezi

RESUL KURT

Tez Danışmanı: YRD. DOÇ. DR. A. BUMİN DOĞRUSÖZ

İstanbul, 2010

GENEL BİLGİLER

Adı ve Soyadı	: Resul Kurt
Anabilim Dalı	: Maliye
Program	: Mali Hukuk
Tez Danışmanı	: Yrd. Doç. Dr. A. Bumin Doğrusöz
Tez Türü ve Tarihi	: Doktora- Eylül 2010
Anahtar Kelimeler	: Hizmet akdi, stopaj, ücretlerin vergilendirilmesi,

ÖZET

VERGİ HUKUKU AÇISINDAN HİZMET AKDİ

Konusu iş görme olan sözleşmeler; hizmet akdi, istisna (eser) akdi ve vekalet akdi olarak sayılabilir. Hizmet akdi, işçinin işyerinde veya işverenin belirlediği yerde, belirli veya belirsiz bir sürede bağımlı olarak iş görmesi ve bunun karşılığında da işverenin de işçiye ücret ödemeyi üstlendiği bir sözleşmedir. Kamu giderlerinin karşılanması için herkes mali gücüne göre vergi vermekle yükümlüdür. Ücretlilerin kazançları üzerinden gelir vergisi, sosyal güvenlik primi, işsizlik sigortası primi ve damga vergisi olmak üzere dört farklı yasal kesinti yapılmaktadır. Ücret gelirleri artan oranlı vergi tarifesine göre yıllık olarak vergilendirilmekte olup, vergi tarifesinin gelir dilim tutarları her yıl bir önceki yıla ilişkin yeniden değerlendirilme oranında artırılmak suretiyle tespit edilmektedir. Kanun koyucu çeşitli nedenlerle vergiyi doğuran olay ortaya çıksa dahi bazı mükellefleri ve bazı vergi konularını vergi dışı bırakmıştır. Bu haller; muafiyet, istisna ve indirim gibi çeşitli deyimlerle adlandırılmaktadır. Kamu da çalışanların tazminat ve ödeneklerinin ilgili personel yasaları ile vergi dışı bırakılması kamu ve özel kesimde aynı düzeyde brüt ücret alan personel arasında vergi yükü eşitsizliğine yol açmaktadır. Vergilendirme açısından ücretleri, gerçek usulde vergilendirilen ücretler ve diğer ücretler olmak üzere ikiye ayırmak mümkündür. İstisnadan yararlananlar ve tevkifata tabi olmayan ücretler hariç olmak üzere, bütün ücret ve ücret sayılan ödemeler tevkifata tabi tutulmaktadır. Kaynakta vergileme yönteminin en yaygın uygulaması ücret olarak nitelenen gelir unsurunu elde eden yükümlüler üzerindedir. Bu tez çalışmasının birinci bölümünde hizmet akdi kavramı, ikinci bölümde hizmet akdinden doğan ücret, tazminat ve diğer gelirler açıklanmıştır. Üçüncü ve son bölümde ise hizmet akdinden doğan ücret, tazminat ve diğer gelirlerin Gelir Vergisi Kanunu, Damga Vergisi kanunu ve Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu çerçevesinde vergilendirmesi ele alınmıştır.

GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname : Resul Kurt
Field : Public Finance
Program : Fiscal Law
Supervisor : Assistant Professor Dr. A. Bumin Doğrusöz
Degree Awarded and Date : Doctorate – September 2010
Keywords : Service contracts, withholding, taxation of wages.

ABSTRACT

SERVICE CONTRACTS IN TERMS OF TAX LAWS

The contracts that concern works and services can be listed as employment contracts, work agreements (locatio conductio operis) and agency agreements. The employment contract is an agreement between an employer and an employee whereby the employee accepts to work for a definite or indefinite period in the establishment or where the employer determines and the employer in return accepts to pay a wage to the employee. Everyone is supposed to pay taxes in order to help pay for public expenditures. There are four different types of legal withholdings from the wages of the workers namely, income tax, social security premium, unemployment premium and stamp tax. Income from wages are taxed annually in accordance with the progressive tax table, with the bracket amounts of the tax table being determined every year by means of increasing the figures at the re-evaluation rate. Legislation has excluded, for various reasons, certain taxpayers or situations from tax liability even though there is a taxable event. These circumstances are called exceptions, exemptions, deductions etc. The fact that indemnities and allowances of civil servants are exempt from tax liability by law leads to an outcome where there is an inequality in terms of tax burden on two employees with the same gross income, but one a civil servant and the other working in the private sector. It is possible to divide wages into two in terms of taxation, as wages taxed by real procedures and other wages. All wages and all payments considered to be a form thereof are subject to withholding except for those that benefit from exemptions or that are not subject to withholding at all. The most common application of taxation at source is on taxpayers earning income characterized as wages. The first chapter of this dissertation explains the concept of employment contract, while the second chapter discusses the wages, indemnities and other forms of income that stem from the employment contract. The taxation of these wages, indemnities and other forms of income stemming from the employment contract within a framework of the Income Tax, Stamp and Inheritance Tax Acts is taken up in the third and final chapter.

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa No</u>
İÇİNDEKİLER	vi
TABLO LİSTESİ	xiii
KISALTMALAR	xivv

GİRİŞ	1
-------	---

BİRİNCİ BÖLÜM HİZMET AKDİ KAVRAMI VE TÜRLERİ

I- HİZMET AKDİ KAVRAMI	5
A- Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hizmet Akdi	9
1- İş Unsuru	10
2- Bağımlılık Unsuru	10
3- Ücret Unsuru	12
4- Süre Unsuru	13
B- Uluslararası Antlaşmalar ve ILO Sözleşmelerinde Hizmet Akdi	14
C- Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Hizmet Akdi	17
D- Çeşitli Kanunlarda Hizmet Akdi Kavramı	18
1- 818 Sayılı Borçlar Kanunu'nda Hizmet Akdi	18
2- 1475 sayılı eski İş Kanunu'nda Hizmet Akdi	19
3- 4857 Sayılı İş Kanunu'nda Hizmet Akdi	20
4- 5953 Sayılı Basın İş Kanunu'nda Hizmet Akdi	21
5- 854 Sayılı Deniz İş Kanunu'nda Hizmet Akdi	22
6- 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nda Hizmet Akdi	23
II- HİZMET AKDİ TÜRLERİ	23
A- Sürekli-Süreksiz Hizmet Akdi	24
B- Belirli-Belirsiz Süreli Hizmet Akdi	26
C- Deneme Süresi Olan-Olmayan Hizmet Akdi	33
D- Kısmi Süreli-Tam Süreli Hizmet Akdi	35
E- Çağrı Üzerine Çalışma İş Sözleşmesi	38
F- Takım Sözleşmesi	39
G- Mevsimlik İş Sözleşmesi	40
H- Geçici (Ödünç) İş Sözleşmesi	42

III. HİZMET AKDİNİN DİĞER AKİTLERLE KARŞILAŞTIRILMASI	46
A- İstisna (Eser) Akdi	48
1- İstisna Akdinin Özellikleri	49
2- Hizmet Akdi ile İstisna Akdinin Farkları	49
a- Bağımlılık	50
b- Sonuç	50
c- Süre	50
B- Vekalet Akdi	51
1- Vekalet Akdinin Özellikleri	52
2- Hizmet Akdi ile Vekalet Akdi Arasındaki Farklar	53
a- Bağımlılık	53
b- Süre	54
c- Temsil	54
d- Ücret	54

İKİNCİ BÖLÜM

HİZMET AKDİNDEN DOĞAN ÜCRET, TAZMİNAT⁵⁶ VE BENZERİ GELİRLER⁵⁶

I- HİZMET AKDİNDEN DOĞAN ÜCRET	56
A- Genel Açıdan Ücret	56
B- İktisadi Açıdan Ücret	56
C- Hukuki Açıdan Ücret	57
1- Anayasada Ücret	57
2- Uluslararası Antlaşmalar ve ILO Sözleşmelerinde Ücret	58
a- 95 Sayılı Ücretin Korunması Hakkında ILO Sözleşmesinde Ücret	58
b- 100 Sayılı Eşit Değerde İş İçin Erkek ve Kadın İşçiler Arasında Ücret Eşitliği Hakkında ILO Sözleşmesinde Ücret	59
3- Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Ücret	59
4- Gelir Vergisi Kanunu'nda Ücret	62
a- Ücretin Tanımı	63
b- Ücretin Unsurları	67
(1) Bir işverene tabiyet	67
(2) Belirli bir işyerine tabi çalışma	68
(3) Hizmetin karşılığı olarak ödeme yapılması	69
5- Borçlar Kanunu'nda Ücret	69
6- İş Kanunu'nda Ücret	69
7- Deniz İş Kanunu'nda Ücret	73
8- Basın İş Kanunu'nda Ücret	75
9- 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu'nda Ücret	78
D- Ücretin Ödenme Zamanı	79

II- HİZMET AKDİNDEN DOĞAN TAZMİNAT VE BENZERİ GELİRLER	79
A- İhbar Tazminatı	79
1- Fesih Bildirimine İlişkin Koşullara Uymamanın Yaptırımını ve İhbar Tazminatı Ödenmesi Zorunluluğu	86
2- İhbar Tazminatının Ödenme Süresi	89
3- İhbar Tazminatının Süresinde Ödenmemesinin Sonuçları	89
B- Kıdem Tazminatı	91
1- Kıdem Tazminatı Verilmesinin Koşulları	93
a- İş Kanunu'na Tabi Bir İşçinin Bulunması	97
b- En Az Bir Yıl Çalışmış Olma	98
c- İş Sözleşmesinin Kanunda Belirtilen Hallerden Biri ile Sona Ermesi	102
(1) İş sözleşmesinin işveren tarafından kıdem tazminatı hakkı doğuran fesih sebepleri ile feshedilmesi	103
(2) İş sözleşmesinin işçi tarafından kıdem tazminatı hakkı doğuran fesih sebepleri ile feshedilmesi	104
(3) İşçinin ölümü	107
(4) Evlenme nedeniyle kıdem tazminatı ödenmesi	109
(5) İşyerinin taşınması veya işçinin aynı ildeki veya diğer bir ildeki işyerinde görevlendirilmesi halinde kıdem tazminatı	112
(6) İşyerinin intikali, el değiştirmesi ve devri halinde kıdem tazminatı	113
2- Kıdem Tazminatına Dahil Ödemeler ve Kıdem Tazminatının Hesaplanması	116
a- Kıdem Tazminatının Hesabına Dahil Ödemeler	116
(1) Asıl ücret	118
(2) Asıl ücretin eklentileri	118
(3) Kıdem tazminatının hesaplanması	119
(4) Kıdem tazminatında tavan tutar	120
b- Kıdem Tazminatının Süresinde Ödenmemesi	123
c- Kıdem Tazminatında Zamanaşımı	126
C- Kötüniyet Tazminatı	127
D- Sendikal Tazminat	128
E- İş Güvencesinden Doğan İşe Başlatmama Tazminatı	130
1- Genel Olarak İş Güvencesi	132
2- İş Güvencesine İlişkin Koruyucu Hükümlerin Kapsamı	134
a- İş Güvencesine İlişkin Koruyucu Hükümlerin İşyeri Bakımından Kapsamı	135
b- İş güvencesine ilişkin koruyucu hükümlerin işçi bakımından kapsamı	138
c- İş güvencesine ilişkin koruyucu hükümlerin kapsamına girmeyenler	140
3- İş Sözleşmesinin Feshinin Geçerli Bir Sebebe Dayandırılması Zorunluluğu	141
a- İş Sözleşmesinin İşçinin Yetersizliği Nedeniyle Feshedilmesi	144
b- İş Sözleşmesinin İşçinin Davranışları Nedeniyle Feshedilmesi	146
c- İş Sözleşmesinin İşyerinin veya İşin Gereklerinden Kaynaklanan Nedenlerle Feshedilmesi	148
4- İş Sözleşmesinin Feshinde Usul ve İş Akdinin Bildirimsiz Feshi	150
5- İş Sözleşmesinin Fesih Bildirimine İtiraz ve Usulü	151

6- İş Sözleşmesinin Geçersiz Bir Sebeple Feshedilmesi Halinde Boşta Geçen Sürenin Ücreti ile İşe Başlatmama Tazminatı Ödenmesi	152
F- İş Kazalarından ve Meslek Hastalıklarından Doğan Maddi ve Manevi Tazminat	158
1- İş Kazası Sayılan Haller	158
2- Meslek Hastalığı	159
3- İş Kazası ve Meslek Hastalığı Hallerinde İşveren ve Üçüncü Kişilerin Sorumluluğu	161
4- İş Kazası ve Meslek Hastalığı Hallerinde Maddi ve Manevi Tazminat	164
G- Askerden Dönen İşçinin Başlatılmaması Halinde Tazminat	168
H- İşverenin Eşit Davranmaması Halinde Ödenen Tazminat	169
İ- Kullanılmayan Yıllık İzin Ücreti	172
J- Harcırahlar	173

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM **HİZMET AKDİNDEN DOĞAN** **ÜCRET, TAZMİNAT VE BENZERİ GELİRLERİN** **VERGİLENDİRİLMESİ**

I- GENEL OLARAK	175
II- GELİR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN ÜCRET SAYILAN ÖDEMELER	179
A- İstisna Haddini Aşan Emeklilik, Maluliyet, Dul ve Yetim Aylıkları	180
B- Evvelce Yapılmış veya Gelecekte Yapılacak Hizmetler karşılığında Verilen Para ve Ayınlarla Sağlanan Menfaatler	180
C- Hizmet Akdi Sona Eren İşçilere Ödenen Kullanılmayan Yıllık İzin Ücretleri	181
D- Yabancı Ülkelerde Çalışan Türk İşçilerinin Ücretleri	181
E- Yurt Dışından Gelen Ücretler	184
F- Bilirkişi, Resmi Arabulucu, Eksper, Spor Hakemleri ve Her Türlü Yarışma Jürisi Üyelerine Ödenen Ücretler	185
III- GELİR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN ÜCRET, TAZMİNAT VE BENZERİ GELİRLERİN VERGİLENDİRİLMESİ	187
A- Gerçek Usulde Ücretlerin Vergilendirilmesi	189
1- Gayrisafi Ücret Tutarının Belirlenmesi	190
a- Yabancı Parayla Ödenen Ücretlerin Durumu	190
b- Ayın Olarak Ödenen Ücretlerin Durumu	191
2- Gerçek Usule Tabi Ücretlerin Vergilendirilmesi	193
a- Tevkifat Yoluyla Vergilendirme	193
b- Tevkifata Tabi Ücretler	195
c- Tevkifat Yapmak Zorunda Olanlar	196

d- Tevkifata Tabi Ücretlerde Vergi Matrahının Tespitinde Gayrisafi Ücretten Yapılacak İndirimler	197
(1) 657 sayılı Kanunun 190. maddesi uyarınca yapılan kesintilerle, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kanuni kesintiler	198
(2) Kanunla kurulan emekli sandıkları ile mülga 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklara ödenen aidat ve primler	198
(3) Sosyal Güvenlik Kurumu'na ödenen primler	200
(4) Şahıs sigorta primleri ve bireysel emeklilik katkı payları	202
(5) Sendika aidatları	209
(6) Asgari geçim indirimi	209
(7) Sakatlık indirimi	216
e- Gelir Vergisinin Hesaplanması	218
(1) Türk Vergi Sisteminde Gelir Vergisi Tarifesi	219
(2) Çeşitli Ülke Vergi Sistemlerinde Gelir Vergisi Tarifeleri	226
(a) Amerika Birleşik Devletleri Vergi Sisteminde Gelir Vergisi Tarifesi	228
(b) İngiltere Vergi Sisteminde Gelir Vergisi Tarifesi	230
(c) Kanada Vergi Sisteminde Gelir Vergisi Tarifesi	232
(d) Almanya Vergi Sisteminde Gelir Vergisi Tarifesi	232
(e) İtalya Vergi Sisteminde Gelir Vergisi Tarifesi	234
(f) İsveç Vergi Sisteminde Gelir Vergisi Tarifesi	234
f- Vergi Tevkifatı Konusunda Usule İlişkin Düzenlemeler	234
(1) Mükellef kavramı	235
(2) Vergi sorumlusu kavramı	236
(3) Düzeltme hakkı	237
(4) Yargıya başvuru	240
B- Diğer Ücretlerin Vergilendirilmesi	243
1- Diğer Ücretlerin Kapsamı	243
2- Vergi Karnesi Kullanma Mecburiyeti	245
3- İşverenlerin Sorumluluğu	246
4- Verginin Tarhı	247
5- Verginin Ödenmesi	248
6- Zamanaşımı	249
C- Tazminatların Vergilendirilmesi	250
1- Ölüm, Sakatlık, Hastalık ve İşsizlik Sebepleriyle Verilen Tazminatlar	250
2- İşe Başlatmama Tazminatının Vergilendirilmesi	251
3- İhbar Tazminatının Vergilendirilmesi	255
4- Kıdem Tazminatının Vergilendirilmesi	259
5- Emekli Sandıklarınca Yapılan İkramiye ve Toplu Tazminat Ödemeleri	264
6- Hizmet Erbabına Ödenen Çocuk Zamları ve Aile Yardımı	265
7- Evlenme ve Doğum Münasebetiyle Hizmet Erbabına Yapılan Yardımlar	266
8- Kötüniyet Tazminatı	267
9- Sendikal Tazminat	267
10- İş Kazalarından ve Meslek Hastalıklarından Doğan Maddi ve Manevi Tazminatlar	269

D- Harcırâhların Vergilendirilmesi	270
E- Ücretlerde Muafiyet ve İstisnalar	274
1- Diplomat Muafılığı	275
2- Ücretlerde İstisnalar	276
a- Madenlerde Çalışanların Yer Altında Çalıştıkları Zamanlara Ait Ücretleri	276
b- Hizmetçilerin Ücretleri	277
c- Hizmet Erbabına İşverenlerce Yemek Verilmek Suretiyle Sağlanan Menfaatler	279
(1) Hizmet erbabına işyerinde veya müstemilatında verilen yemek bedelleri	281
(2) Hizmet erbabına işyeri veya müstemilatı dışında kalan yerlerde verilen yemek bedelleri	282
(3) Hizmet erbabına yemek kuponu verilerek veya yemek bedelinin nakden ödenmesi veya erzak şeklinde verilmesi suretiyle sağlanan yemek bedelleri	283
d- Hizmet Erbabına Konut Tedariki Suretiyle Sağlanan Menfaatler	285
e- Hizmet Erbabının Toplu Olarak İşyerlerine Gidip Gelmelerini Sağlamak	
Maksadıyla İşverenler Tarafından Yapılan Taşıma Giderleri	287
f- Kanunî ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayan Dar Mükellefiyete Tâbi İşverenlerin Yanında Çalışan Hizmet Erbabına İşverenin Türkiye Dışında Elde Ettiği Kazançları Üzerinden Döviz Olarak Ödediği Ücretler	289
g- Elçilik ve Konsolosluklarda Çalışan Hizmetlilerde Ücret İstisnası	291
h- Sporculara Ödenen Ücretlerde İstisna	293
i- Teşvik İkramiye ve Ödüllerinde İstisnalar	295
 IV- DAMGA VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN ÜCRET VE BENZERİ GELİRLERİN VERGİLENDİRİLMESİ	298
A- Damga Vergisinin Konusu ve Mükellefleri	298
B- Damga Vergisinin Ücret ve Benzeri Gelirler Açısından Değerlendirilmesi	302
 V- VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN ÜCRET VE BENZERİ GELİRLERİN VERGİLENDİRİLMESİ	310
A- Veraset ve İntikal Vergisinin Konusu ve Mükellefleri	310
B- Veraset ve İntikal Vergisinin Ücret ve Benzeri Gelirler Açısından Değerlendirilmesi	311
 VI- ÖZEL KANUNLAR UYARINCA UYGULANAN BAZI İSTİSNALAR VE TEŞVİKLER	319
A- Serbest Bölgelerde Çalışanlar İle İlgili İstisnalar	319
B- Yüksek Öğretim Personel Kanununa Göre İstisnalar	321
1- Üniversite Ödeneği	321
2- Eğitim Öğretim Ödeneği	323
C- Özel Öğretim Kurumları Kanununa Göre İstisnalar	324
D- 5084 Sayılı Kanuna İstinaden Uygulanan Teşvikler	326
E- Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde (Teknopark) Uygulanan İstisnalar	328

F- Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında 5746 Sayılı Kanuna İstinaden Uygulanan Teşvikler	328
G- Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerde Çalışan Gemi Adamlarına Ödenen Ücretler	333
H- Kültür Yatırımlarını ve Girişimlerini Teşvik Kanunu Kapsamında Belge Almış Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Bu Belge Kapsamında Çalışan Personeline Ait Teşvik	333
SONUÇ	335
KAYNAKÇA	344

TABLO LİSTESİ

		<u>Sayfa No</u>
Tablo 1	OECD Ülkeleri ve Türkiye’de Ücretlilerin Gelir Vergisi ve Sosyal Güvenlik Kesintilerinin İşgücü Maliyetine Oranı 2008-2009 (%)	227
Tablo 2	İngiltere Gelir Vergisi Tarifesi	231
Tablo 3	Almanya Gelir Vergisi Tarifesi	233
Tablo 4	01.01.2010 Tarihinden İtibaren Veraset Yoluyla veya İvazsız Surette Meydana Gelen İntikallerde Veraset ve İntikal Vergisi Tarifesi	315

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
Ar-Ge	Araştırma ve Geliştirme
AÜHF	Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi
AVDB	Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı
AYM	Anayasa Mahkemesi
AYMK	Anayasa Mahkemesi Kararı
BK	Borçlar Kanunu
C.	Cilt
CAD	Kanada Doları
D.	Dairesi
DEÜ	Dokuz Eylül Üniversitesi
DEÜHFD	Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
Dnş.	Danıştay
Dnş. VDD.	Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu
DVK	Damga Vergisi Kanunu
E.	Esas
EUR	Avrupa Para Birimi
GBP	İngiliz Sterlini
GVK	Gelir Vergisi Kanunu

HD	Hukuk Dairesi
HUD	Hesap Uzmanları Derneği
ILO	Uluslararası Çalışma Örgütü
İİBF	İktisadi ve İdari Bilimler Fakóltesi
İSMMMO	İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası
İTO	İstanbul Ticaret Odası
İÜ	İstanbul Üniversitesi
İVDB	İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı
İş K.	İş Kanunu
K.	Karar
KDV	Katma Değer Vergisi
Md.	Madde
MESS	Türkiye Metal Sanayicileri Sendikası
RG	Remi Gazete
s.	Sayfa
S.	Sayı
SEK	İsveç Kronu
SGK	Sosyal Güvenlik Kurumu
SSGSS	Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu
TL	Türk Lirası

TÜBİTAK	Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu
TÜHİS	Türk Ağır Sanayi ve Hizmet Sektörü Kamu İşverenleri Sendikası
USD	Amerikan Doları
vb.	ve benzeri
vd.	ve diğerleri
VUK	Vergi Usul Kanunu
Y.	Yıl
YHGK	Yargıtay Hukuk Genel Kurulu
Yrg.	Yargıtay

GİRİŞ

1982 Anayasası'nın¹ 2. maddesinde, Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin sosyal bir hukuk devleti olduğu belirtilmiştir. Sosyal hukuk devleti olabilmenin en önemli koşulunun vatandaşlarının yaşam seviyesinin yükseltilmesi ve sosyal haklarının iyileştirilmesi herkes tarafından kabul edilmektedir.

Vatandaşların yaşam düzeyinin ve sosyal haklarının iyileştirilmesinin en önemli koşulu güçlü bir bütçeye sahip olabilmekle mümkündür. Şüphesiz, güçlü bütçenin en önemli kaynağı da toplanan vergi gelirleridir.

Vergi mükellefleri ve vergilemeye ilişkin esasların kanuni düzenlemelerle yapılması gerekmektedir. Vergi mevzuatına ilişkin yükümlülükler; başta kurumlar vergisi, gelir vergisi, emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, gümrük vergisi, veraset ve intikal vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, damga vergisi, özel tüketim vergisi, eğlence vergisi, katma değer vergisi ve haberleşme vergisi gibi çok sayıda kanunda düzenlenmiştir.

1982 Anayasası'nın 73. maddesi ile *“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.”* hükmü getirilmiştir. Bu hükme göre herkes mali gücüne göre vergi ödeyerek, kamusal harcamaların finansmanına katılım sağlayacaktır. 1982 Anayasası, kamu giderlerinin karşılanması için herkesin mali gücüne göre vergi vermesi gerektiğini, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının gerekli olduğunu düzenlemiştir.

Vergiler genel olarak; gelir üzerinden alınan vergiler, servet üzerinden alınan vergiler ve harcamalar üzerinden alınan vergiler olarak sınıflandırılabilir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun² (GVK) 1. maddesine göre; gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.

1 RG: 9.11.1982-17863 Mükerrer.

2 RG: 06.01.1961-10700

Gelir vergisi içinde en yüksek orana sahip olan kesimin ücretliler olduğu görülmektedir. Ücretliler üzerindeki vergi yükünün her geçen gün ağırlaştığı eleştirileri yapılmasına rağmen, bugün geline nokta gelir vergisi reformunun bir türlü gerçekleştirilmediği görülmektedir.

Ücretler, ülkemizde işveren tarafından gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmaktadır. Ücretleri vergilendirme bakımından diğer ücretler ile gerçek usulde vergilendirilen ücretler olarak ikiye ayırmak mümkündür. İşverenler, işçi ücretine ait gelir ve damga vergisini keserek muhtasar beyanname ile vergi dairesine beyan etmek ve kesinti suretiyle alıkoyduğu vergileri ödemek zorundadır.

Bu çalışmada vergi hukuku açısından hizmet akdi ve hizmet akdinden doğan ücret ve tazminatlarla diğer gelirlerin vergilendirilmesi tartışılacaktır.

Çalışmamızda yer alan “hizmet akdi”, “iş akdi” ve “iş sözleşmesi” esasen aynı anlamda kullanılmıştır.

Çalışmamızın birinci bölümünde; çeşitli kanunlarda yer alan hizmet akdi kavramı ve hizmet akdinin türleri açıklanmıştır. Özellikle deneme süresi olan-olmayan, sürekli-süreksiz, belirli-belirsiz süreli, tam-kısmi süreli gibi sözleşme türleri ele alınmıştır.

Çalışmamızın temel noktasını oluşturan hizmet akdi kavramı, hizmet akdinden doğan ücret ve tazminat haklarının daha iyi anlaşılması açısından ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Ayrıca yine bu bölümde hizmet akdi türleri ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

Devamında ise konusu iş görme olan vekalet ve istisna akdi gibi diğer akitlerin tanımları yapılarak bu akitlerin hizmet akdi ile karşılaştırılması yapılmıştır.

İkinci bölümde hizmet akdinden doğan haklar kapsamında ücret ve tazminat kavramları açıklanmıştır. Bu bölümde genel olarak işverenin hizmet akdinden doğan en önemli yükümlülüğü olan ücretin özellikle İş Kanunları ve GVK’nın tanımları ve unsurları üzerinde durulmuştur.

Hizmet akdinin devamı ve sona ermesinden doğan ücret, ikramiye, harcırah, kıdem tazminatı, ihbar tazminatı, işe başlatmama tazminatı, kötüniet tazminatı, sendikal tazminat, işkazarı ve meslek hastalıkları halinde ödenen maddi ve manevi tazminatlar ile işverenin eşit davranmaması halinde ödenmesi gereken tazminat gibi haklar vardır.

Hizmet akdinden doğan bu haklar, İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku ile düzenlenmekle birlikte, Vergi Hukuku'nun kapsamına da girmektedir.

Çalışmamızda bu haklar tüm yönleriyle birlikte tek tek ele alınarak açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde de, hizmet akdinden doğan hakların kapsamında çalışmamızda yer alan ücret ve tazminatların vergilendirilmesi ele alınmıştır.

GVK açısından bakıldığında ücret kavramı İş Kanunlarındaki tanımlara göre daha kapsamlı olarak düzenlendiği için sadece hizmet akdine tabi çalışanların dışında da örneğin bazı görevleri yapanlara ödenen ücretler de geniş olarak ücret kavramı içinde yer almıştır.

Bu nedenle ağırlıklı olarak hizmet akdine tabi çalışanları ilgilendiren ücretlerin ve hizmet akdinin sona ermesi halinde ortaya çıkan tazminat ve ödemelerin Gelir Vergisi Kanunu açısından vergilendirilmesi üzerinde durulmuştur.

Bu bölümde ayrıca ücret, tazminat ve diğer gelirlerden alınacak gelir vergisi, damga vergisi ve veraset ve intikal vergisi ile mevzuatta yer alan muafiyet ve istisnalar ve bazı teşvik kanunları kapsamında ücrete tabi olanlarla ilgili düzenlemeler açıklanmıştır.

Özellikle çeşitli ülkelerin vergi sistemlerindeki gelir vergisi tarifeleri incelenmek suretiyle ücretliler üzerindeki vergi yükü açıklanmaya çalışılmıştır.

Vergi sistemimizde yer alan muafiyet ve istisnaların çeşitliliğine rağmen etkin ve genel bir düzenlemeye ihtiyaç olduğu görünmektedir.

Yaş, medeni durum ve fiziksel yetersizliklere (özürlülük durumuna) göre gelir vergisi tarifesini düzenlenmelidir. Ücretlilerin vergi tarifesini, düşük ücret elde edenlerin, yüksek ücret elde edenlere kıyasla daha az vergi ödemelerini sağlamaya yönelik olmalıdır. Ücretlilerin büyük bir kısmının vergi tarifesinin ilk dilimlerinde yer aldığı dikkate alındığında, tarifenin ilk dilimlerinde gerçekleştirilecek olan indirimin özellikle düşük gelirli bireyler için önemli bir gelir vergisi avantajı sağlayacağı şüphesizdir.

Meslek gruplarına göre getirilen istisnaların hakkaniyete uygun düşmediği, hem hukuk devleti ve hem de mali güce göre vergilemeye uygun olmadığı dikkate alınmalıdır. Mali güce göre vergileme anayasal bir zorunluluktur.

Mali güce göre vergileme yapabilmek için de gelirin şahısileştirilebilmesine yönelik olarak artan oranlı tarife, ayırma ilkesi ve en az geçim indirimi uygulamalarına yer verilmelidir.

Çalışmamızda, hizmet akdinden doğan ücret ve tazminatlarla benzeri gelirler vergi ve iş hukuku çerçevesinde değerlendirilmesine yer verilmiş olup sosyal güvenlik mevzuatı kapsam dışında tutulmuştur. Ancak bazı konularda sosyal güvenlik mevzuatı ile ilişki kurulmuştur. Ayrıca vergi mevzuatında yer alan ücretler kapsamındaki tüm ücret sayılan ödemeler değil, sadece hizmet akdi çerçevesinde ödenen ücretler diğer gelirler ve tazminatlar inceleme konusu yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

HİZMET AKDİ KAVRAMI VE TÜRLERİ

I- HİZMET AKDİ KAVRAMI

Konusu bir iş görme olan sözleşmelerin hemen hemen hepsinde ortak nokta; taraflardan birinin (iş görenin), diğer tarafa (iş sahibine) karşı daima bir iş görme borcu altına girmesi ve onun bu borcunu, iş görme olarak nitelendirdiğimiz bir faaliyette bulunmak suretiyle ifa etmesidir. İşte bundan dolayı iş görme sözleşmeleri arasında büyük oranda benzerlik vardır ve bu sözleşmeleri birbirinden ayırdetmek çoğu kez önemli güçlükleri beraberinde getirmektedir³.

818 sayılı Borçlar Kanunu'nda⁴ ve 854 sayılı Deniz İş Kanunu'nda⁵ yer alan “hizmet akdi”, 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanun'da⁶ (Basın İş Kanunu) yer alan “iş akdi”, 4857 sayılı İş Kanunu'nda⁷ yer alan “iş sözleşmesi” olarak adlandırılan sözleşmelerin her biri, hukuki ehliyet ve eşit hak sahibi iki tarafın iradelerinin birleşmesinden doğan bir özel hukuk sözleşmesidir. Hatta işveren tarafın bir gerçek veya tüzel kişi olması sözleşmenin özel hukuk sözleşmesi niteliğini değiştirmediği gibi, devlet veya kamu iktisadi teşebbüsü olması da özel hukuk niteliğini değiştirmemektedir⁸.

İş akdinin varlığı için her şeyden önce ekonomik anlamda bir iş görme ediminin üstlenilmiş bulunması gerekir. İşçinin iş görme borcunun kaynağını oluşturan iş akitlerinde, işçinin ifa etmekle yükümlü olduğu iş çoğunlukla ana çizgileri ile saptanır, yapılacak işin ayrıntısına kural olarak yer verilmez. İş ilişkisinde işçinin işini mekan ve zaman açısından ne şekilde ve nasıl yerine getireceği belirlenir. İş akitleri kural olarak işçilerin işyerindeki davranışları konusunda ayrıntılı hükümler taşımazlar.

3 Ahmet Bülter, “Vekâlet Sözleşmesinin Sona Ermesi”, **Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi**, S.18, 2006, s.1

4 RG: 8.5.1926-366

5 RG: 29.4.1967-12586

6 RG: 20.6.1952-8140

7 RG: 10.6.2003-25134

8 Fevzi Demir, **İş Hukuku ve Uygulaması**, 5. Baskı, İzmir: Anadolu Yayınevi, 2009, s.47

İşçi, iş görme borcunu işverenin yönetim, gözetim ve denetimi altında yerine getirir⁹.

İş akitleri, bireysel iş ilişkisinin temelini oluşturur ve bu ilişkiye uygulanacak çalışma koşullarını belirleyen başlıca kaynak niteliği taşır. İşçi ile işveren kurdukları iş akdinin içeriğiyle karşılıklı davranışlarında kendilerini bağlayıcı kuralları koyarlar, kendileri için sübjektif hukuk kuralları oluştururlar¹⁰. Burada asıl olan işçi ve işverenin belirledikleri çalışma koşullarının yasalara aykırılık teşkil etmemesidir.

Borçlar Kanunu'nun 313. maddesinde yer alan “*Hizmet akdi, bir mukaveledir ki onunla işçi, muayyen veya gayri muayyen bir zamanda hizmet görmeyi ve iş sahibi dahi ona bir ücret vermeyi taahhüt eder.*” tanımı uyarınca iş sözleşmesinin unsurları iş, ücret ve zaman olarak tespit edilebilir. Ancak Borçlar Kanunu'ndaki tanımda, iş sözleşmesinin konusu iş görme olan diğer sözleşmelerden ayıran en önemli unsur olan bağımlılık unsurundan söz edilmediği görülmektedir.

Daha önce Borçlar Kanunu'ndaki “hizmet akdi” tanımı esas alınarak açıklanan “iş sözleşmesi”, 4857 sayılı İş Kanunu'nun 8. maddesinin birinci fıkrasında unsurlarını da içeren bir şekilde tanımlanmıştır. Buna göre “İş sözleşmesi bir tarafın (işçi) bağımlı olarak iş görmeyi, diğer tarafın (işveren) da ücret ödemeyi üstlenmesinden oluşan bir sözleşmedir”¹¹.

4857 sayılı İş Kanunu'nda yapılan “iş sözleşmesi” tanımı, Borçlar Kanunu'nun bağımlılık unsurunu içermeyen ancak zaman unsurunu kapsayan tanımı ile çelişmemekte aksine bu iki tanım birbirini tamamlamaktadır¹². Bu durumda, iş sözleşmesi; işçinin işverene ait olan işyerinde, belirli veya belirsiz bir sürede işgörmeyi ve bunun karşılığında işverenin de işçiye ücret ödemeyi yüklediği bir özel hukuk sözleşmesidir, şeklinde bir tanımlanabilir¹³.

İş sözleşmesi belirli veya belirsiz süreli olabilir. Bu unsur, 4857 sayılı İş Kanunu'nda yapılan tanımda yer almamaktadır. Borçlar Kanunu'ndaki tanımda, işçi belirli veya belirsiz bir süre için iş görme taahhüdünde bulunur. Bu nedenle, işçi belirli

9 Sarper Süzek, **İş Hukuku**, 5. Baskı, İstanbul: Beta Yayınevi, 2009, s.211-215

10 Münir Ekonomi, **İş Hukuku C.I**, 3. Baskı, İstanbul: 1987, s.28

11 Demir, **İş Hukuku**, s. 46

12 Hamdi Mollamahmutoğlu, **İş Hukuku**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2004, s.200

13 Cevdet İlhan Günay, **İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku Uygulaması**, Ankara: Yetkin Yayınevi, 2007, s.33

bir işi yapma ve bir sonuç meydana getirmekle yükümlü değildir. İş sözleşmesinin tarafları arasında sürekli bir borç ilişkisi doğmaktadır. Sürekli borç ilişkilerinde ifa borcu bir kerede, başka bir deyişle ani olarak değil, zaman süresi içerisinde yerine getirilmektedir¹⁴. İş sözleşmesi ile işçi ve işverene bir takım borçlar getirilmiş bulunmaktadır. Bu çerçevede işçinin borçlarını:

- Çalışma (iş görme) borcu,
- Bizzat çalışma borcu,
- Özenle iş görme borcu,
- İşverene bağımlı şekilde çalışma (itaat) borcu,
- Sadakat (rekabet etmeme) borcu,
- Çalışma koşullarına uyma ve disiplin borcu,

Olarak saymak mümkündür¹⁵.

Sadakat borcu, işçinin iş görme edimini yerine getirirken işverenin ve işyerinin çıkarlarını korumak ve bu çıkarlara zarar verebilecek her türlü davranıştan kaçınmak şeklinde ifade edilmektedir¹⁶. 4857 sayılı Kanunun 25. maddesine göre, işveren sadakat borcuna aykırı hareket eden işçinin iş sözleşmesini feshedebilir¹⁷.

İşin bütün ayrıntılarının iş sözleşmesinde yer almaması durumunda yasalara aykırı olmamak veya herhangi bir zarara sebebiyet vermemek kaydıyla işverenin ve işveren vekilinin işi yönetme hakkına dayanarak verdiği emir ve talimatlara işçi uymak zorundadır. İş sözleşmesinin devamı boyunca işçi, işverenin izni olmadıkça onun

14 Mollamahmutoğlu, s. 255

15 Resul Kurt, **İş Hukuku, SSK ve Bağ-Kur Mevzuatı Ders Notları**, SMMM Yeterlilik ve Staja Başlama Sınavına Hazırlık Ders Notları, 4. Baskı, İstanbul: İSMMM yayını, 2010, s.357; Şükran Ertürk, **İş İlişkisinde Temel Haklar**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2002, s.113-142.; Nuri Çelik, **İş Hukuku Dersleri**, Yenilenmiş 22. Bası, İstanbul: Beta Yayınları, 2009, s.130-140.; Müjdat Şakar, **İş Hukuku Uygulaması**, 7. Baskı, İstanbul: Der Yayınları, 2006, s.134-140; Nizamettin Aktay, Kadir Arıcı ve Tuncay Kaplan Senyen, **İş Hukuku**, 3. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınları, 2009, s.121.

16 Ertürk, s.113.

17 Çelik, s.137.

faaliyet alanına giren işleri yaparak işverenle rekabet edemez¹⁸.

4857 sayılı İş Kanunu'nda işçinin en temel borçları olarak; özenle iş görme borcu, işverene bağımlı şekilde çalışma borcu, sadakat (rekabet etmeme) borcu, disiplin borcu sayılabilir¹⁹. Hizmet akdi, işçiye getirdiği borçlar gibi, işverene de bazı borçlar getirmiştir Bu bağlamda hizmet akdinden doğan işverenin borçlarını ise:

- Ücret ödeme borcu,
- İş sağlığı ve güvenliği tedbirlerini alma borcu,
- İşe uygun işçi çalıştırma borcu,
- İş nedeniyle zarar gören işçiye ait alet, taşıt ve hayvanları tazmin borcu,
- Eşit davranma borcu,
- İşçinin buluşlarından ötürü ödeme yapma borcu

Olarak saymak mümkündür²⁰.

Hizmet akdinin işçi açısından temel borçlarından birisi işin ifası veya iş görme borcudur. İş akdi kapsamında iş görme borcunu bizzat işçinin kendisi yerine getirmelidir. İşçi bir başka kişi aracılığıyla iş görme borcunu ifa edemez. İşçinin ölümü halinde bu borç mirasçılara geçmez. İşçinin ifa edeceği işten, bir gerçek kişinin ekonomik yönden iş olarak değerlendirilen her türlü davranışı anlaşılmalıdır²¹.

Eşit davranma yükümlülüğünü, işçiye gözetme borcuna dayandıranlar iş sözleşmesinin işçiyle işveren arasında kişisel bağılılık yaratan özelliğine dikkat çekmektedirler. Eşit davranma ilkesi, ücrette eşit davranma, sosyal ödemeler konusunda eşit davranma, yönetim hakkı konusunda eşit davranma, temel hakların kullanılmasında eşit davranma ve iş sözleşmesinin feshinde eşit davranma konularını

18 Şakar, **İş Hukuku Uygulaması**, s.139-140.

19 Aktay, Arıcı ve Senyen, s.121.

20 Kurt, Staja Başlama, s.357; Ertürk, s.83-110.; Çelik, s.140-183.; Şakar, **İş Hukuku Uygulaması**, s.141-160;

Aktay, Arıcı ve Senyen, s.129 vd.

21 Süzek, **İş Hukuku**, s.293-307

kapsamaktadır²².

Sözleşme yapabilmek için, Medeni Kanunda²³ aranan ehliyet şartları, iş sözleşmesi yapılırken de aranacaktır. Bunun dışında; yaş, cinsiyet, sağlık ve yabancılıkla ilgili İş Hukukuna özgü ehliyet sınırlamaları da mevcuttur. Tarafların fiil ehliyetine sahip olmaları gerekir. Tam fiil ehliyetine sahip olmak için, ayırt etme gücüne (temyiz kudreti) sahip olmak, ergin (reşit) olmak ve kısıtlı bulunmamak şarttır²⁴.

A- Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hizmet Akdi

Hizmet akdi, bir kimsenin ücret karşılığında belirli veya belirsiz bir süre için hizmet görmeyi ve iş sahibinin de ona bir ücret vermeyi üstüne aldığı sözleşme türüdür.

Anayasa Mahkemesi'nin (AYM) bir kararında²⁵; *“hizmet akdi, bir kimsenin ücret karşılığında belirli veya belirsiz bir süre için hizmet görmeyi, hizmetini iş sahibinin elinde bulundurmayı ve iş sahibinin de ona bir ücret vermeyi üstüne alması”* olarak tanımlanmıştır.

Aynı kararda hizmet akdi, bu akitle bağlı olan her çalışanı içine alır. Bu tanıma göre hizmet akdinin; “İş, Ücret ve Bağımlılık”²⁶ olmak üzere üç temel unsuru olup, ayrıca dördüncü olarak da süre unsurunun ilave edilmesi mümkündür.

İşin işyerinde veya işverenin gösterdiği yerde yapılması da iş sözleşmesini diğer sözleşmelerden ayırt edici bir unsur olarak kabul edilmektedir²⁷.

22 Ertürk, s.102-112.

23 RG: 08.12.2001-24607

24 Müjdat Şakar, **Gerekçeli ve İçtihatlı İş Kanunu Yorumu**, Yenilenmiş 4. Bası, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2009, s.141.

25 AYMK 26-27.9.1967. E. 1963/336, K. 1967/29 (RG:19.10.1968-13031),

http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=210&content_07.12.2009

26 Süzek, **İş Hukuku**, s.211-219 ; Kenan Tunçomağ ve Tankut Centel, **İş Hukukunun Esasları**, 3.Bası, İstanbul: Beta Basım, 2003, s.66

27 Ercan Akyiğit, **İş Hukuku**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2006, s.98-99.

1- İş Unsuru

İş akdinin varlığı için her şeyden önce bir iş görme ediminin üstlenilmiş olması gerekir²⁸. Hizmet akdinin konusunu oluşturan şey, belirli bir hizmetin yapılmasıdır. İşçi, işverene emeğini verme taahhüdünde bulunur. İşçi, işyerinde veya işverenin belirlediği yerde hizmet verme sorumluluğunu taşır. Yani, işçi işin sonucundan sorumlu olmayıp sadece kendisine bildirilen hizmeti sunmakla ödevlidir²⁹.

İş sözleşmesi uyarınca işçi, işverene iş görmekle yükümlü gerçek kişidir. İşin, işçi tarafından yapılması iktisadi açıdan değerlendirilir. Bunu, “*bir kimsenin iktisadi yönden iş olarak değerlendirilen her türlü çalışması*” olarak anlamak gerekir. Bu çalışmanın bedenen ya da fikren yahut bedenen ve fikren olmasının bir önemi yoktur. Burada söz konusu olan iş, bir gerçek kişinin ekonomik bakımdan iş olarak değerlendirilebilen her türlü çalışmasıdır³⁰.

2- Bağımlılık Unsuru

İş sözleşmesini, konusu iş görme olan diğer sözleşmelerden ayıran en önemli unsurun bağımlılık unsuru olduğu kabul edilmektedir. İş Hukuku’ndaki iş sözleşmesi, sözleşmenin taraflar arasında bağımlılık ilişkisi yaratması nedeniyle özellik göstermiş ve Borçlar Hukuku’ndaki iş sözleşmesinin özel bir biçimi olarak ortaya çıkmıştır³¹.

Bağımlılık unsuru içinde değerlendirilen teknik bağımlılık, işçinin işveren tarafından verilen işin teknik ayrıntıları ve sonucuna yönelik talimatlarına uymak zorunda olmasını ifade eder. İşçinin mesleki uzmanlığa sahip, işverenin ise bir uzmanlığa sahip olmadığı durumlarda teknik bağımlılıktan söz edilemez³².

Bu nedenle iş sözleşmelerinde sözü edilen bağımlılık, teknik bir bağımlılıktan çok kişisel bağımlılıktır. Kişisel bağımlılık, işverenin işçi üzerinde kurmuş olduğu kişisel otoritedir. Bu otorite ile işveren işçinin kişiliği üzerinde bazı hak ve yetkilere sahip olmaktadır. Gerek istisna sözleşmelerinde müteahhit, gerekse vekalet

28 Süzek, **İş Hukuku**, s.211.

29 Aydın Zevkliler, **Borçlar Hukuku**, 10. Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, 2008, s.292.

30 Çelik, s. 78.; Süzek, **İş Hukuku**, s.211.

31 Şakar, **İş Kanunu Yorumu**, s.51; Çelik, s.79; Süzek, **İş Hukuku**, s.213-218.

32 Günay, s.77

sözleşmelerinde vekil işin ifasında işçiye nazaran daha bağımsız bir şekilde hareket imkanına sahiptirler³³.

İşçinin iş sözleşmesi ile işverene bağlı olması iş sözleşmesinin feshinde etkili olmaktadır. İş sözleşmelerinde taraflara fesih bildirim hakkının tanınması, tarafların kişilik haklarının korunması amacına yöneliktir. Ancak iş sözleşmesiyle kişilik haklarından asıl vazgeçen taraf işverenin kişisel bağımlılığı altına giren işçidir³⁴. Bu nedenle iş sözleşmesinin feshinde işçiye işverenden daha fazla serbesti sağlanması gerekli görülmüştür.

İş Hukuku'ndaki iş sözleşmesi, taraflar arasında bağımlılık ilişkisi (tabiiyet rabitası) yaratması nedeniyle özellik göstermiş ve borçlar hukukundaki hizmet akdinin özel bir biçimi olarak ortaya çıkmıştır. Bununla işçi, bir ücret karşılığında, belirli ya da belirsiz bir sürede işverenin hizmetinde çalışma yükümü altına girer. Ancak, bu çalışma, diğer iş görme akitlerinden farklı olarak, bir hiyerarşi ve organizasyon içinde işverene bağlı olarak ifa edilir. İşçinin işin yapılması sırasında işverenin talimatına bağlı olması ve işverence denetlenmesi gerekir³⁵. İş sözleşmesi iki taraflı akitlerden olup, karşılıklı borç doğurur. İşçi emeğini, işverenin emrine verir ve işin yapıldığı sürede ona tabi olur. İşveren ise emeğin karşılığı olarak ücret ödemeyi kabul eder.

İşçilerin korunması amacıyla iş süreleri konusunda Anayasada doğrudan bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Bununla birlikte Anayasada yer alan işçinin korunması, çalışma şartlarının iyileştirilmesi ve bütün çalışanlara dinlenme hakkının tanınmasına ilişkin hükümler, asıl amaçlarının dışında işçilerin iş süreleri yönünden korunması amacına da hizmet etmektedir³⁶.

Bağımlılık unsuru, konusu iş görme olan diğer akitlerle (istisna, vekalet vb.) hizmet akdi arasındaki en önemli farktır.

33 Mollamahmutoğlu, s. 210

34 Süzek, **İş Hukuku**, s. 213-214; Aktay, Arıcı ve Senyen, s.81.

35 Çelik, s.71-72.

36 Kadir Arıcı, **Çalışma Sürelerinin Hukuki Gelişimi ve Yeterliliği Açısından 1475 Sayılı İş Kanunu'nda Çalışma Süreleri**, Ankara: Kamu-İş Yayını, 1992, s.53.

Yargıtay'ın bir kararına göre³⁷; “iki ortak tarafından kurulan kollektif şirketin her iki ortağının şirkette ücretle çalışması, çalışmanın hizmet akdine dayandığını göstermez. Bu iki ortak kendi işini kendisi yapan kimse durumundadır ve bunların birbirine bağımlı olarak çalıştıklarından söz edilemez. “Bağımlılık” olgusu gerçekleşmeyince de, ücret ödenmiş olsa bile, hizmet akdinin unsurları oluşmamış bulunmaktadır.” Görüldüğü gibi, bir kişinin ücret karşılığı çalışmış olması hizmet akdinin varlığı anlamına gelmemektedir.

Hizmet akdinde işçi az veya çok işverene bağlıdır. Yani işçi, çalışmasını, hizmetini işverenin gözetimi ve yönetimi altında yapar. Bu akdin bir yanında işveren, öteki yanında işçi vardır. Söz gelişi, istisna akdinin ise, bir yanında iş sahibi, öteki yanında müteahhit, vekâlet akdinde de bir yanda vekâlet veren, öteki yanında vekil vardır. Müteahhit ve vekil işçi değildirler. Hizmet akdi, bu akidle bağlı olan her kişiyi, sanayide çalışan işçileri, ticarete çalışan işçileri, esnaf yanında çalışan işçileri, deniz ve basın İş Kanunu'na göre hizmet akdi ile bağlı olan işçileri, tarım işçilerini, evde çalışan hizmetçileri, ofis personelini, veznedarı ve benzeri her işçiyi içine alır³⁸.

3- Ücret Unsuru

İş sözleşmesinin unsurlarından bir diğeri de yapılan iş karşılığında ödenen ücrettir. İşveren işçiye yaptığı iş karşılığında ücret öder. Ancak ücretin iş sözleşmesinde kesin bir biçimde belirlenmemiş olması o iş sözleşmesinin varlığını etkilemez. İşin bir ücret karşılığında yapılacağının belirlenmesi yeterlidir. Ayrıca, iş sözleşmesinde ücret belli edilmemiş de olsa yapılan iş için bir ücretin ödenmesi olağan ve gerekli ise kural olarak taraflar arasında ücretin (zımnen) kararlaştırılmış olduğu kabul edilmelidir³⁹. İş Kanunu'na göre ücret, işveren tarafından ödenebileceği gibi, üçüncü kişiler tarafından da ödenebilecektir.

37 Yargıtay 10. HD. 14.9.1987, E.1987/4115, K.1987/4239 (Resul Kurt, **İş Hukuku Mevzuatında Usul ve Esaslar**, İstanbul: İSMMMO Yayını, 2006, s.35)

38 Zevkliler, s.293.

39 Süzek, **İş Hukuku**, s.212.

İşçi, işverene yaptığı iş karşılığında işverenden ücret alır. Ücret ödeme, işverenin sorumluluğudur⁴⁰. Ücret, saatlik, günlük, haftalık, aylık çalışmalar karşılığı ödenebileceği gibi işin miktarına göre, parça başı ve kârdan hisse şeklinde de ödenebilir. Ücretin ödenme şekli, akdin niteliğini değiştirmez. Ücret, kural olarak, Türk parası ile işyerinde veya özel olarak açılan bir banka hesabına ödenir. Ücret yabancı para olarak kararlaştırılmış ise ödeme günündeki rayice (kur değerine) göre Türk parası ile ödenebilir. Emre muharrer senetle (bono ile), kuponla veya yurtda geçerli parayı temsil ettiği iddia olunan bir senetle veya diğer herhangi bir şekilde ücret ödemesi yapılamaz.

Ücretin hizmet akdinde açıkça kararlaştırılmamış ve işçiye uzun bir süre ücret ödenmemiş olması durumunda dahi, işin iş sözleşmesine göre yapıldığının tespiti halinde, çalışan kişi işçi niteliğinde sayılır⁴¹. Hizmet akdinin varlığının kanıtlanması açısından sözleşmenin yazılı olması koşulu şart olmayıp, işçinin fiilen çalışmış olması sözleşmenin varlığını ortaya koyar. Her hizmet bir ücreti gerektirir ve işi yapan işçinin ücretini sonradan isteme hakkı vardır⁴².

4- Süre Unsuru

Hizmet akdi, (iş sözleşmesi), belirli bir süre için yapılabileceği gibi süresiz de yapılabilir. Hizmetin, sözleşme süresi içinde günün belirli saatlerinde, haftanın veya ayın belirlenen günlerinde yerine getirilmesi de mümkündür. Belirtilen şekillerdeki çalışmalar hizmet akdinin niteliğini değiştirmez.

Borçlar Kanunu'nda, iş sözleşmelerinin yazılı yapılması gerektiği yönünde bir hüküm bulunmamaktadır. İş sözleşmelerinin yazılı yapılması, 4857 sayılı İş Kanunu'nun 8. maddesinde; *"Süresi bir yıl ve daha fazla olan iş sözleşmelerinin yazılı şekilde yapılması zorunludur."* denilmek suretiyle hükme bağlanmıştır.

Yazılı sözleşme yapılmayan hallerde işveren işçiye en geç iki ay içinde genel ve özel çalışma koşullarını, günlük ya da haftalık çalışma süresini, temel ücreti ve varsa ücret eklerini, ücret ödeme dönemini, süresi belirli ise sözleşmenin süresini, fesih

40 Aktay, Arıcı ve Senyen, s.130

41 Şakar, **İş Kanunu Yorumu**, s.52.

42 Çelik, s 37.

halinde tarafların uymak zorunda oldukları hükümleri gösteren yazılı bir belge vermekle yükümlüdür⁴³.

İş sözleşmelerinin yazılı yapılmamış olması, iş sözleşmesinin varlığını etkilemez. Ancak;

- Takım Sözleşmesi,
- Çıraklık Sözleşmesi,
- Deneme Süresi Olan İş Sözleşmeleri,
- Belirli Süresi Bir Yıldan Fazla Olan Belirli Süreli İş Sözleşmeleri,
- Kısmi Süreli (Part-Time) İş Sözleşmeleri,
- Çağrı Üzerine Çalışma İş Sözleşmeleri,
- Basın İş Kanunu Uyarınca Gazetecilerin İş Sözleşmeleri,
- Deniz İş Kanunu Uyarınca Gemi Adamı ile Yapılacak İş Sözleşmeleri ve,
- Toplu İş Sözleşmeleri'nin

yazılı olarak yapılması zorunludur⁴⁴.

B- Uluslararası Antlaşmalar ve ILO Sözleşmelerinde Hizmet Akdi

1982 Anayasa'sının "Milletlerarası Andlaşmaları Uygun Bulma" başlıklı 90. maddesinde; *"Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir.*

Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır." hükmü bulunmaktadır.

43 Aktay, Arıcı ve Senyen, s.106.

44 Zevkliler, s.294.; Kurt, **İş Hukuku Mevzuatı**, s.36.

Bu hükme göre, usulüne uygun bir biçimde onaylanmış uluslararası antlaşmalar hukukunun kaynakları arasında yer almaktadır. Hatta, usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası antlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası antlaşma hükümlerinin esas alınacağı belirtilmiştir⁴⁵.

Maddenin lafzından Türkiye Büyük Millet Meclisi'nce onaylanmış antlaşmaların iç hukukta uygulanması için başka bir hukuki tasarruf gerekmemektedir. Böylelikle iç hukuk ve uluslararası antlaşma tek bir hukuki sistemin parçaları olmaktadır⁴⁶. Türk hukuk düzeninde antlaşmalar kanun gücündedir ve doğrudan uygulanır. Bu konuda herhangi bir görüş ayrılığı yoktur⁴⁷.

Uluslararası iş hukuku kaynakları; Uluslararası Çalışma Sözleşmeleri, Birleşmiş Milletler Belgeleri, Avrupa Sözleşmeleri gibi çok taraflı antlaşmalar aracılığıyla veya sadece iki taraflı sözleşmeler yoluyla da oluşturulabilir⁴⁸. Ayrıca Uluslararası Çalışma Örgütü'nün (ILO) öngördüğü uluslararası çalışma sözleşmelerini onaylayan ülkeler, bu sözleşmeleri iç hukuk düzenlerinde uygulama yükümlülüğü altına girmekte ve uluslararası denetime tabi tutulmayı kabul etmiş olmaktadır. Uluslararası Çalışma Örgütü, işçi-işveren ilişkilerini yönetecek çağdaş normları üretmek ve bunların uygulanmasını izlemek yoluyla önemli katkılarda bulunmaktadır⁴⁹.

ILO, sözleşmeler ve tavsiye kararları aracılığıyla çalışma hayatına ilişkin temel haklar, örgütlenme özgürlüğü, toplu pazarlık, zorla çalıştırmanın engellenmesi, fırsat eşitliği gibi çalışma konularına ilişkin tüm düzenleyici ve uluslararası çalışma standartlarını oluşturur⁵⁰.

45 Şakar, *İş Hukuku Uygulaması*, s.29.

46 Rıza Türmen, “Uluslararası Antlaşmaların İç Hukuktaki Yeri”, http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anayargi/turmen.pdf, (16.05.2010)

47 Yüksel Koçak, “Uluslararası Antlaşmaların İç Hukuktaki Yeri”, <http://www.hukuk.gen.tr/dergi/yazilar/ulus.pdf>, (15.04.2010)

48 Çelik, s.25-26.

49 Süzek, *İş Hukuku*, s.83-84.;

50 Şakar, *İş Hukuku Uygulaması*, s.29.

Uluslararası Çalışma Örgütü tarafından 185 sözleşme, 195 tavsiye kararı kabul edilmiştir. Türkiye, bu sözleşmelerden 56 tanesini onaylamıştır⁵¹.

Philadelphia’da 26. toplantısını yapan Uluslararası Çalışma Örgütü Genel Konferansı, örgütün amaç ve hedefleri ve üyelerinin siyasetlerinden esinlenmiş ilkeler ile ilgili Philadelphia Bildirgesini 10 Mayıs 1944 tarihinde kabul etmiştir⁵².

Philadelphia Bildirgesinde “*Ücretler ve kazançlar, çalışma süreleri ve diğer çalışma koşulları konularda kaydedilen ilerlemelerin sonuçlarından herkese eşit şekilde yararlanma imkanı tanınması, iş sahibi olan ve korunmaya muhtaç olan kimselere asgari yaşam koşulları sağlayacak bir ücret verilmesi*” hususunun gerçekleşmesini sağlayacak programların uygulanması işinde çeşitli uluslara yardımın ILO için önemli bir yükümlülük oluşturduğunu kabul etmiştir⁵³.

Bir uluslararası andlaşmanın herhangi bir devletin iç hukukunda nasıl ve ne şekilde uygulanabileceği sorunu, bir yönüyle uluslararası, diğer yönüyle de ulusal pozitif hukukun konusuna girmektedir. Aynı şekilde bir iç hukuk düzeninde uygulanacak hak ve özgürlükler rejimi konusunda uluslararası hukukun belirleyici olup olmaması ya da daha önemlisi, bu belirleyiciliğin etki derecesi de, üzerinde durulması gereken bir diğer husustur⁵⁴.

Uluslararası hukukun iç hukuk düzenindeki yeri sorunu, sadece kuramsal tartışmalar açısından değil, iç hukuk düzeninde uluslararası hukuk kurallarının uygulanması sorunuyla da yakından ilgilidir. Bu bağlamda çözümlenmesi gereken temel sorun uluslararası hukuk kurallarının iç hukukta hüküm doğurmasının kendiliğinden mi? yoksa ulusal bir işlem aracılığıyla katılma yoluyla mı? sağlanacağı konusuna ilişkin bulunmaktadır⁵⁵. Bu sorunun cevabı elbette ki birçok kararda da

51 Aktay, Arıcı ve Senyen, s.55.

52 Çelik, s.29..

53 http://www.ilo.org/public/turkish/region/eurpro/ankara/about/ilo_soz.htm (01.02.2010)

54 Yüksel Koçak, “*Uluslararası Antlaşmaların İç Hukuktaki Yeri*”,

<http://www.hukuk.gen.tr/dergi/yazilar/ulus.pdf>, (15.04.2010)

55 Ali Güzel, “*ILO Normlarının İç Hukuka Etkisi ve Türk İş Hukukunun Gelişmesine Katkısı*”, **ILO Normları ve Türk İş Hukuku, İş Hukuku ve Sosyal Güvenlik Hukuku Türk Milli komitesi 20.Kuruluş Yılı Kutlama Semineri**, Ankara 1997, s.20.

belirtildiği gibi uluslararası andlaşmanın doğrudan uygulanması gerektiği olacaktır⁵⁶.

Danıştay bir kararında⁵⁷ “İç hukukta doğrudan hukuksal sonuçlar yaratan uluslararası sözleşmelerin yukarıda belirtilen niteliği ve bunlara karşı Anayasa Mahkemesine başvurulamaması ve böylece bu sözleşmelerin sonradan yapılacak ulusal yasal düzenlemelerle etkisiz kılınması yolunun kapatılmış olması bu sözleşmelerin iç hukukta yasalar üstü bir konumda olduğunu ve yürütme ve yargı organları için bağlayıcı nitelik taşıdığını apaçık ortaya koymaktadır.” hükmünü vermiştir.

Temel hak ve özgürlüklere ilişkin konularda çıkan kanun-uluslararası andlaşma uyumsuzluğunda uygulanacak olan kural artık açıklığa kavuşmuş bulunmaktadır. Temel hakların dışında kalan konularla ilgili olarak ise değişik yorumlar yapılmaktadır. Bazılarına göre uluslararası andlaşmalar aleyhine Anayasa Mahkemesi’ne gidilememesi andlaşmaların yasalarla eşdeğer olduğu gerçeğini etkilemez, bazılarına göre ise bu durum andlaşmaları yasaların üzerine çıkarır⁵⁸

C- Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Hizmet Akdi

Giderek küreselleşen dünyamızda, ülkelerin vergisel uygulamalarının ciddi uluslararası sonuçları bulunmaktadır. Farklı vergi yükleri, işletmelerin karlılıklarını etkilemekte, belli vergi rejimleri, isteyerek veya istemeyerek kişileri ekonomik faaliyetlerinde belli tavırlar takınmaya zorlamaktadır⁵⁹.

Sermaye hareketlerindeki artışlar ve sermaye piyasalarının global hale gelişi, kurumlar vergisinin; ülkeler arasında uyumlandırılmasını, bir başka deyimle oran ve matrah bakımından sermayenin dolaşımını engellememesini gerektirmektedir. Sermaye hareketleri, gelir üzerinden alınan vergi rejimlerine karşı oldukça duyarlı

56 Yüksel Koçak, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin İç Hukukumuzda Etkileri”, <http://www.hukuk.gen.tr/dergi/yazilar/ulus.pdf>, (15.04.2010)

57 Dnş. 5. D.’nin, 22.5.1991, E. 1986/1723, K. 1991/933 sayılı kararı

58 Suat Bilge, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Türk Hukukundaki Yeri”, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl 1989, S. 6, s.982.

59 Övül Çölgezen, “Uluslararası Çifte Vergilendirme-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Şubat 2010, S. 206, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20100216235.htm (12.03.2010)

bulunmaktadır⁶⁰.

Uluslararası çifte vergilendirme aynı mükellefin aynı vergi konusu üzerinden birden fazla devletin birer defa vergi alarak mükellefin en az iki kez vergilendirilmesidir. Çifte vergilendirmeyi önlemeyi amaçlayan anlaşmalar daha çok gelir ve servet vergileri itibarıyla yapılmaktadır. Uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıyla gelir veya servetin anlaşmaya taraf olan devletlerden hangisi tarafından vergilendirileceği belirlenir⁶¹.

Uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında “bağımlı faaliyet” terimi bir devlet mukiminin bir hizmet dolayısıyla elde ettiği ücret, maaş ve diğer benzer menfaatlerin elde edilmesiyle ilgili faaliyetleri ifade etmektedir. Bu gelirlerin işveren-hizmet erbabı ilişkisi içinde yapılan faaliyetler olmasından dolayı “bağımlı faaliyet” olarak tanımlanmaktadır⁶².

D- Çeşitli Kanunlarda Hizmet Akdi Kavramı

Hizmet akdine ilişkin hukuki düzenlemelerin, 818 Sayılı Borçlar Kanunu’nda, 1475 sayılı eski İş Kanunu’nda, 4857 Sayılı İş Kanunu’nda, 5953 Sayılı Basın İş Kanunu’nda, 854 Deniz İş Kanunu’nda ve 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nda⁶³ (SSGSS) yapıldığı görülmektedir.

1- 818 Sayılı Borçlar Kanunu’nda Hizmet Akdi

Hizmet akdi, Borçlar Kanunu’nun 313. maddesinde, “*Hizmet akdi, bir mukaveledir ki onunla işçi, muayyen veya gayri muayyen bir zamanda hizmet görmeği ve iş sahibi dahi ona bir ücret vermeği taahhüt eder. Ücret, zaman itibarıyla olmayıp yapılan işe göre verildiği takdirde dahi işçi muayyen veya gayri muayyen bir zaman için alınmış veya çalışmış oldukça, hizmet akdi yine mevcuttur; buna parça üzerine*

60 Ömer Faruk Batırel, “Çifte Vergilemeyi Önleme Konusunda OECD Model Antlaşması ve Kurumlar Vergisi Uyumu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Kasım 1990, S. 111, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergiler/icerik.aspx?ID=954> (13.03.2010)

61 Şükrü Kızılot ve Doğan Şenyüz, Metin Taş, Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2006, s.330-340.

62 Cevdet Okan Bahar, **Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmaları ve Yabancıların Türkiye’de Vergilendirilmeleri**, Ankara: Yaklaşım Yayınevi, 2008, s.114.

63 RG: 16.06.2006-26200

hizmet veya götürü hizmet denir. Hizmet akdi hakkındaki hükümler, kıyasen çıraklık akdine tatbik olunur.” şeklinde tanımlanmıştır.

Buna göre hizmet akdi, iki taraflı akitlerden olup, tarafları bir birine taahhülle bağlamaktadır. Dolayısıyla hizmet akdinde hukuki bağımlılık şarttır. İşçi, işverenin emir, talimat ve görüşleri ile yönlendirme ve görevlendirmeleri doğrultusunda, işverenin gösterdiği yerde ve belirli ya da belirsiz bir sürede çalışması ve bunun karşılığında da işverenden ücret alması gerekmektedir. Yani işçinin işini işverenin yönetim ve denetimi (gözetimi) altında görmesi söz konusudur⁶⁴.

Buna karşılık vekalet ve istisna sözleşmesi gibi diğer iş görme sözleşmelerinde de iş görenin iş gördüren kişiye nispeten bağımlı olduğu söylenebilirse de, bunun hizmet akdine göre hafif olduğu kabul edilmektedir. Borçlar Kanununa göre, aradaki sözleşmenin tam olarak belirlenememesi halinde, vekalet akdi hükümleri uygulanmaktadır⁶⁵.

2- 1475 sayılı eski İş Kanunu’nda Hizmet Akdi

10.06.2003 tarihinde kıdem tazminatını düzenleyen 14. maddesi hariç tüm maddeleri yürürlükten kalkan 1475 sayılı eski İş Kanunu’nda hizmet akdinin (iş sözleşmesinin) tanımı yapılmamıştır. Bu nedenle, hizmet akdinin oluşması için gerekli unsurları incelerken, Borçlar Kanunu’nun hükümlerini de göz önünde tutma zorunluluğu vardır.

1475 sayılı eski İş Kanunu’nun 9. maddesinde; “*Belirli süresi bir yıl veya daha uzun sürekli hizmet akitlerinin yazılı olarak yapılması zorunludur. Bu akitler damga vergisi ve her çeşit resim ve harçtan muaftır. Akit noterlikçe onanmış ise noter ücretleri bu hükmün dışında tutulur. Yazılı akit yapılmayan durumlarda işveren, işçinin isteği üzerine, kendisine genel ve özel iş şartlarını gösteren ve imzasını taşıyan bir belge vermekle yükümlüdür. Bu belgeler damga vergisi ve her çeşit resim ve harçtan muaftır.*” hükmü bulunmaktaydı.

64 Burhan Özdemir, “Sanatçıların Sosyal Güvenlikleri ve Hizmet Borçlanmaları”, **Çimento İşveren Dergisi**, Cilt. 13, S. 3, Mayıs 1999, s. 32.

65 Özdemir, s.33

Yine, aynı Kanunun “Yazılı Akdin Şekli” başlıklı 11. maddesinde, yapılacak yazılı sözleşmelerde; işverenin ve işçinin (takım sözleşmelerinde her işçinin ayrı ayrı) ad ve kimliklerinin, yapılacak işin, işyerinin adresinin, süresi belirli sözleşmelerde sözleşmenin süresinin, ücretin (takım sözleşmesinde her işçi için ayrı ayrı) ödeme şekli ve zamanının, varsa tarafların ileri sürdükleri özel şartların, hizmet akdinin yapıldığı günün ve tarafların imzasının bulunması gerektiği belirtilmiştir.

3- 4857 Sayılı İş Kanunu’nda Hizmet Akdi

Daha önce Borçlar Kanunu’ndaki “hizmet akdi” tanımından yola çıkılarak açıklanan “iş sözleşmesi”, bu defa 4857 sayılı İş Kanunu’nda unsurlarını da içeren bir tanıma kavuşturulmuştur⁶⁶. 4857 sayılı İş Kanunu’nda iş sözleşmesi, *“bir tarafın (işçi) bağımlı olarak iş görmeyi, diğer tarafın (işveren) da ücret ödemeyi üstlenmesinden oluşan sözleşme”* olarak tanımlanmıştır.

Tanımda yer alan işçilik sıfatının kazanılmasında esas unsur tarafların serbest iradesine göre oluşan bir iş sözleşmesine dayalı olarak çalışmanın yapılmasıdır. Serbest iradeleri ile olmayan, bir resmi makamın emri altında iş yapan, mahkumların ve askerlerin işçi sıfatı bulunmamaktadır⁶⁷.

4857 sayılı Kanunun 9. maddesine göre, taraflar iş sözleşmesini Kanun hükümleriyle getirilen sınırlamalar saklı kalmak koşuluyla, ihtiyaçlarına uygun türde düzenleyebilirler. İş sözleşmeleri belirli veya belirsiz süreli yapılıdır. Bu sözleşmeler çalışma biçimleri bakımından tam süreli veya kısmî süreli yahut deneme süreli ya da diğer türde oluşturulabilir. Burada işçi ve işveren sözleşmenin tarafları olarak ortaya çıkmakta; işçi iş görme, işveren ücret ödeme yükümlülüğü altına girmektedir. Başka bir ifadeyle iki tarafa borç yükleyen bir sözleşme olan iş sözleşmesinde, bir tarafın borcu diğer tarafın alacağını oluşturur. İşçi, iş görmenin borçlusu, ücretin alacaklısıdır. İşveren de ücretin borçlusu, iş görme ediminin alacaklısıdır⁶⁸.

66 Demir, **İş Hukuku**, s.33.

67 Aktay, Arıcı ve Senyen, s.81.

68 Muzaffer Koç, “Kıdem Tazminatında Zamanaşımı”, **Yaklaşım Dergisi**, Haziran 2007, S.174, s.280-282.

4- 5953 Sayılı Basın İş Kanunu'nda Hizmet Akdi

Gazeteci ile işverenin arasında kurulan çalışma ilişkisi iş sözleşmesine dayanmaktadır. 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanun'da (Basın İş Kanunu) iş sözleşmesinin tanımı yapılmamıştır⁶⁹. Gazeteci ile kendisini çalıştıran işveren arasındaki iş akdinin yazılı şekilde yapılması ve işin nev'i, ücret miktarı ve gazetecinin kıdeminin sözleşmede yer alması gerektiği belirtilmekle birlikte hizmet akdinin tanımına yer verilmemiştir.

Ülkemizde de gazetecilere yönelik çeşitli yasal düzenlemeler getirilmiştir. Kısa bir süre için geçerli olan 1938 tarihli Basın Birliği Kanunu bir yana bırakılırsa, gazetecilerin çalışma koşullarını düzenleyen temel yasa, 1952 tarihli Basın İş Kanunu olmuştur. Son olarak 1961 yılında 212 sayılı yasa ile önemli değişiklikler yapılmıştır⁷⁰.

Sözleşmelerde şekil serbestisi söz konusu olup, gazeteci ve işverenler, Anayasaya, yasalara ve yürürlükteki diğer mevzuata aykırı olmamak koşuluyla diledikleri şekilde sözleşme yapabilirler. 5953 sayılı Basın İş Kanunu'nun 4. maddesinde; “Gazeteci ile kendisini çalıştıran işveren arasındaki iş akdinin yazılı şekilde yapılması mecburidir.

Mukavelede aşağıdaki hususların gösterilmesi şarttır:

a) İşin nev'i,

b) Ücret miktarı,

c) Gazetecinin kıdemi,

İş nev'inin ve ücretin değişikliğinde mukaveleye derci mecburidir.

İki yıl gazetede çalışmış olan gazeteci terfiye hak kazanır. Terfi mukavelede tesbit edilen yüzde nispetinde yapılır.” denilmek suretiyle yazılı sözleşme yapılması

69 Kurt, **İş Hukuku Mevzuatı**, s. 902

70 Mehmet Ali Şuğle, “Basın İş Kanununa Göre Gazeteci Kavramı”, http://www.istanbulbarosu.org.tr/komisyonlar/230202_chk_tebliğ.htm, (03.07.2009)

gerektiği hükme bağlanmış ve Basın İş Kanunu'nda da sözleşmede yer alması gereken bilgiler belirtilmiştir.

Basın İş Kanunu'nun 4. maddesi, gazeteci ile işvereni arasındaki basın iş sözleşmesinin yazılı şekilde yapılmasını hükme bağlamıştır. Yazılı şekil şartına uyulmaması halinde Borçlar Kanunu 20/2. maddesine göre sözleşmenin hükümsüz sayılması gerektiği düşünülse de, sözleşmenin hükümsüz sayılması işçinin korunması ilkesi ile çelişir⁷¹. İş sözleşmesinin yazılı şekilde yapılması zorunluluğu bir geçerlilik şartı değildir. Gazetecinin sözleşmeden doğan haklarının açıklığa kavuşması, basın kıdemi, ücret zammı, kıdem tazminatı ve diğ er tüm ekonomik ve sosyal haklarının belirlenmesi sağlanmaktadır⁷².

5- 854 Sayılı Deniz İş Kanunu'nda Hizmet Akdi

Deniz İş Kanunu'na göre hizmet akdi, işveren veya işveren vekiliyle gemi adamı arasında yazılı olarak iki nüsha yapılır ve taraflara birer nüsha verilir.

Deniz İş Kanunu'nun 6. maddesine göre; yapılacak yazılı akitlerde işverenin ad ve ikamet adresi, gemi adamının adı, doğum tarihi ve yeri, sicil numarası ve ikamet adresi, gemi adamının çalışacağı gemiye ilişkin bilgiler, akdin yapıldığı yer ve tarih, gemi adamının göreceği iş, gemi adamının hizmete başlayacağı tarih ve yer, hizmet akdinin süresi veya sefer üzerine ise hangi sefer olduğu, kararlaştırılan ücret esası ile miktarı, ücretin ödeme zamanı ve yeri, avans ve diğ er iş şartları gibi hususların bulunması gerekmektedir.

Gemi adamlarıyla yapılacak olan iş sözleşmeleri, belirli süreli-belirsiz süreli veya deneme süresi olan-deneme süresi olmayan iş sözleşmeleri olarak sınıflandırılabilir⁷³.

71 Şakar, *İş Hukuku Uygulaması*, s.295-296.

72 Kurt, *İş Hukuku Mevzuatı*, s.902.

73 Şakar, *İş Hukuku Uygulaması*, s.356.

6- 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nda Hizmet Akdi

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nda farklı bir şekilde hizmet akdinin (veya iş sözleşmesinin) tanımı yapılmamış sadece Kanunun 3. maddesinin 11. fıkrasında hizmet akdinin, “818 sayılı Borçlar Kanunu'nda tanımlanan hizmet akdini ve iş mevzuatında tanımlanan iş sözleşmesini veya hizmet akdini” ifade edeceği şeklinde diğer kanunlara atıf yapılmıştır⁷⁴.

II- HİZMET AKDİ TÜRLERİ

4857 sayılı İş Kanunu'nun 9. maddesinde, “Taraflar iş sözleşmesini, Kanun hükümleriyle getirilen sınırlamalar saklı kalmak koşuluyla, ihtiyaçlarına uygun türde düzenleyebilirler. İş sözleşmeleri belirli veya belirsiz süreli yapılır. Bu sözleşmeler çalışma biçimleri bakımından tam süreli veya kısmî süreli yahut deneme süreli ya da diğer türde oluşturulabilir.” hükmü getirilmiştir.

İşçi ve işverene borç yükleyen iş sözleşmesi belli kriterlere göre farklı sınıflandırmalara tabi tutulabilir. Buna göre iş sözleşmesi türleri;

- Tabi Oldukları Kanunlara Göre (Borçlar Kanununa Tabi İş Sözleşmesi–İş Kanunu'na Tabi İş Sözleşmesi)
- İşin Süresine Göre (Sürekli İşlerde İş Sözleşmesi – Süreksiz İşlerde İş Sözleşmesi),
- Süresinin Belirli Olup Olmamasına Göre (Belirli Süreli İş Sözleşmesi– Belirsiz Süreli İş Sözleşmesi),
- Çalışma Biçimine Göre (Tam Süreli İş Sözleşmesi – Kısmi Süreli İş Sözleşmesi),
- Deneme Süresine Göre (Deneme Süreli Olan İş Sözleşmesi – Deneme Süreli Olmayan İş Sözleşmesi)

⁷⁴ Resul Kurt, 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapan 5754 Sayılı Kanun (Karşılaştırmalı ve Açıklamalı), İstanbul: İSMMMÖ Yayınları, 2008, s. 18;

olarak sayılabilecektir⁷⁵. İş sözleşmeleri, bu türlerden birine uygun olarak düzenlenebileceği gibi, aynı sözleşme hem kısmi süreli, hem deneme süresi olan ve hem de belirli süreli sözleşme koşullarını içerebilir.

Gerek Borçlar Kanunu'nun hizmet akdine ilişkin hükümleri gerekse 4857 sayılı İş Kanunu'nda yer alan iş sözleşmesine ilişkin hükümleri ve bunlara bağlanan hukuki sonuçlar dikkate alındığında iş sözleşmesinin; işin sürekliliği, sözleşmede kararlaştırılan süre açısından ayırımlara tabi tutulduğu görülmektedir⁷⁶.

İşçi ve işverenler iş sözleşmesinin türünü ve çalışma biçimini seçmekte serbesttir. İş Kanunu'nda gösterilen sınırlamalar saklı kalmak üzere taraflar diledikleri ve ihtiyaçlarına uygun türde iş sözleşmesi meydana getirebilirler⁷⁷.

Nitekim 4857 sayılı İş Kanunu'nun 9. maddesinin 2. fıkrasında iş sözleşmesinin, belirli veya belirsiz süreli yapılacağı belirtildikten sonra bu sözleşmelerin çalışma biçimleri bakımından tam süreli veya kısmi süreli yahut deneme süreli ya da diğer türde oluşturulabileceği ifade edilerek uygulamada sıkça karşılaşılan iş sözleşmesinin türlerine örnekler verilmiştir. O halde iş sözleşmesi türlerinin kanunda sayılanlar ile sınırlı olmadığı açıktır. Bu durumda taraflar henüz uygulamada pek karşılaşılmayan kısmi süreli iş sözleşmesinin özel bir uygulama şekli olan “işin paylaşımı” esasına dayanan türünü de seçebilir⁷⁸.

İşin paylaşımı olarak tanımlanabilecek işin paylaşımı şeklindeki iş ilişkileri henüz ülkemizde sık karşılaşılan bir iş ilişkisi değildir.

A- Sürekli-Süreksiz Hizmet Akdi

4857 sayılı İş Kanunu'nda işler, “sürekli” ve “süreksiz” olarak ikiye ayrılmaktadır. Sözleşmenin sürekli veya süreksiz olması tarafların iradesine bağlı değil, yapılan işin niteliğine bağlıdır⁷⁹. Sürekli-süreksiz iş ayırımında önemli olan işin fiilen

75 Muzaffer Koç, “Belirli ve Belirsiz Süreli İş Sözleşmesi Ayırımı ve Sonuçları”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 95, s.82-83 (Sözleşme); Arif Demir, **İş Sözleşmesi**, 2. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007, s.29-40.

76 Çelik, s.44.

77 Cevdet İlhan Günay, **İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku Dersleri**, 2. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2008, s.79.

78 Aktay, Arıcı, Kaplan, s.85.

79 Demir, **İş Hukuku**, s.37

devam ettiği süre ya da tarafların kararlaştırdıkları süre değil, işin niteliği itibariyle, genel telakkiye göre, ne kadar sürede biteceđidir⁸⁰.

4857 sayılı İş Kanunu'nun 10. maddesinde “*Nitelikleri bakımından en çok otuz iş günü süren işlere süreksiz iş, bundan fazla devam edenlere sürekli iş denir. Bu Kanunun 3, 8, 12, 13, 14, 15, 17, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 34, 53, 54, 55, 56, 57, 58, 59, 75, 80 ve geçici 6. maddeleri süreksiz işlerde yapılan iş sözleşmelerinde uygulanmaz. Süreksiz işlerde, bu maddelerde düzenlenen konularda Borçlar Kanunu hükümleri uygulanır.*” denilmek suretiyle, hangi işlerin sürekli iş olduğu ve süreksiz işlerde 4857 sayılı İş Kanunu'nun hangi hükümlerinin uygulanmayacağı ifade edilmiştir.

İş sözleşmesinin konusu olan işler, tarafların iradesine göre değil, işin niteliğine göre sürekli ve süreksiz işler olarak ikiye ayrılır⁸¹. Ayırımın önemi, İş Kanunu'nun 10/2. maddesine göre, İş Kanunu'nun pek çok önemli maddesinin süreksiz işlere uygulanmaması, bunlar yerine Borçlar Kanunu hükümlerinin uygulanmasıdır⁸².

Nitelik yönünden sürekli olan bir iş için, otuz iş gününden az süreli bir akit yapılması halinde bile bu akit sürekli hizmet akdi sayılacaktır. Çünkü işin sürekli olup olmadığını ayırmada esas alınacak süre, işin fiilen devam ettiği süre değil devam etmesi gereken süredir. Bu nedenle, işverenin birkaç ay sürecek bir işte işçileri üç posta çalıştırarak otuz iş gününden daha az sürede işi bitirmesi halinde yapılan iş sürekli, buna karşılık, onbeş iş gününde bitirilebilecek bir işi iki ayda yaptırmaması halinde süreksiz iş söz konusudur. Örneğin, bir çimento fabrikasında işverenin kuyu açtırmak için dışarıdan birkaç işçi ile anlaşıp bu işi yaptırmaması halinde, süresi ne olursa olsun söz konusu iş süreksiz bir iş ve işverenle işçiler arasındaki hizmet akdi de süreksiz hizmet akdi sayılacaktır. Aynı işverenin, fabrikasında üretim işinde çalıştırılmak üzere bir işçi ile anlaşması ve işçinin üç gün sonra akdi fesih bildirimi ile sona erdirip ayrılması veya otuz iş gününden daha az süreli bir akit yapması hallerinde ise sürekli iş ve sürekli hizmet akdi söz konusu olacaktır. Onarım işleri gibi süreksiz nitelikteki bazı işler için

80 Şakar, *İş Hukuku Uygulaması*, s.126.

81 Aktay, Arıcı, Kaplan, s.85.

82 Şakar, *İş Hukuku Uygulaması*, s.126.

işyerinde devamlı çalışanların hizmet akitleri sürekli akit sayılacaktır⁸³.

B- Belirli-Belirsiz Süreli Hizmet Akdi

İş sözleşmesinin türleri denilince, klasik anlamda ilk akla gelenler, iş sözleşmesinin bir süreye bağlı olarak yapılması ile belli bir süreye bağlı olmayan bir biçimde yapılmasıdır. İş sözleşmesinin süreye bağlanması ile bağlanmaması arasında, hukukî sonuçları itibariyle birçok bakımdan fark bulunmaktadır. Özellikle, iş sözleşmesinin sona erme zamanı, bildirimli fesih hakkının bulunup bulunmaması ve iş güvencesinden yararlanma bakımından her iki sözleşme arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır. Bu nedenle, yapılan iş sözleşmesinin belirli süreli mi, yoksa belirsiz süreli mi olduğunun tespiti, bu hukukî sonuçlar bakımından son derece önemlidir⁸⁴.

İş sözleşmelerinde, sözleşmenin ne zaman sona ereceğinin belirtilmesi halinde “süresi belirli iş sözleşmesi”, sözleşmenin ne zaman sona ereceğinin belirtilmemesi halinde de “süresi belirsiz iş sözleşmesi” söz konusudur. İş sözleşmesinin bu ayrımı sözleşme süresinin belirli olup olmadığı esasına dayanır. İş sözleşmelerinde süre açık ve kesin olarak taraflarca serbestçe kararlaştırılabilir. Kural olarak taraflarca kararlaştırılan sözleşmenin süresi bazen işe girişte üstlenilen görevin amacına, bazen de gelecekteki bir olayın (şartın) gerçekleşmesine göre belirlenebilir. Sözleşmede kararlaştırılan süre, asgari veya azami süre belirtilerek veya her iki sürenin birlikte konumu şeklinde öngörülebilir⁸⁵. İş sözleşmesi belirli süreli bir işte, belli bir işin tamamlanması veya belli bir olgunun ortaya çıkması gibi objektif şartlara bağlı olmadan yapılmışsa, belirsiz süreli iş sözleşmesi söz konusudur. İş ilişkilerinde esas olan, belirsiz süreli iş sözleşmesidir⁸⁶.

İş sözleşmesinde süre, açık bir şekilde yazılan tarih olarak belirlenebileceği gibi belirli bir zaman dilimiyle de ifade edilebilir. Sözleşmedeki süre, açık bir şekilde bir vadenin belirlendiği yönünde yer alan ifadelerden anlaşılamıyorsa taraflar akdin

83 Çelik, s.77.

84 Serkan Ayan, “Belirli Süreli İş Sözleşmesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/271/2438.pdf> (12.03.2010)

85 Aktay, Arıcı ve Senyen, s.85-86.

86 Koç, Sözleşme, s. 83

sona ereceği zaman konusunda açık bir iradeye sahip olmadıkları için bu tür sözleşmeler belirli süreli iş sözleşmesi olarak kabul edilemezler⁸⁷.

İş sözleşmesinin ya belirli süreli işlerde veya belli bir işin tamamlanması veyahut belirli bir olgunun ortaya çıkması gibi objektif koşullara bağlı olarak ortaya çıkması gereklidir. 4857 sayılı Kanun, belirli süreli iş sözleşmesi yapabilmek için bir takım objektif şartlar öngörmüştür. 4857 sayılı Kanun'daki “gibi” kelimesiyle tatad edilen unsurların benzerlerinin de söz konusu olabileceğine işaret edilmiştir. Başka bir ifadeyle, objektif nedenler kanunda belirtilenlerle sınırlı olmayıp, benzer bazı durumlar da, belirli süreli iş sözleşmesinin yapılması için objektif neden olarak değerlendirilebilir⁸⁸. Oysa AB ülkelerinde yönelim, bu sınırlamaların esnetilmesi veya tamamen elimine edilmesi yönündedir⁸⁹.

4857 sayılı İş Kanunu'nun 11. maddesinde; “*belirli süreli işlerde veya belli bir işin tamamlanması veya belirli bir olgunun ortaya çıkması gibi objektif koşullara bağlı olarak işveren ile işçi arasında yazılı şekilde yapılan iş sözleşmesi belirli süreli iş sözleşmesidir.*” denilmek suretiyle belirli süreli iş sözleşmesinin temel koşulları düzenlenmiştir. Taraflar objektif koşullar bulunmadıkça belirli süreli iş sözleşmesi yapamayacaklardır. 4857 sayılı Kanun, belirli süreli iş sözleşmesini, sözleşmenin konusu olan işi esas alarak tanımlama yoluna gitmiştir⁹⁰. Belirli süreli iş sözleşmesinin tanımı verilirken sadece tarafların açıkça süresini belirledikleri değil, sürenin objektif belirlenebilir olduğu hallerde de, sözleşmenin belirli süreli olacağı kabul edilmiştir⁹¹.

Belirli süreli iş sözleşmelerini düzenleyen 4857 sayılı Kanun'un 11. maddesi ile aynı Kanunun 8. maddesi arasında teknik düzenleme bakımından bir tutarsızlık olduğu görülmektedir. Kanunun 11. maddesinde, tüm belirli süreli iş sözleşmelerinin yazılı yapılması öngörülmüş ancak 4857 sayılı Kanunun “Tanım ve Şekil” başlıklı 8. maddesinde de belirli süresi bir yıl ve daha fazla olan iş sözleşmelerinin yazılı şekilde

87 İngiliz İş Hukukunda da aynı yönde düzenleme bulunmaktadır. Susan Mayne ve Susan Malyon, **Employment Law In Europe**, London: Butterworths Publication, 2001, s.191.

88 Ayan, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/271/2438.pdf> (12.03.2010)

89 Ayse Ünal, “AB’de Belirli Süreli Çalışma”, **Kamu-İş Dergisi**, C:8, S: 1/2005, <http://www.kamu-is.org.tr/pdf/814.pdf> (15.05.2009)

90 İftar Cengiz (Urhanoglu), “4857 Sayılı İş Kanunu’nun, Avrupa Birliği’nin 18 Mart 1999 Tarihli Belirli Süreli Çalışma Hakkında Çerçeve Anlaşmasına Göre Değerlendirilmesi”, **Kamu-İş Dergisi**, C:10, S:1/2008, <http://www.kamu-is.org.tr/pdf/1013.pdf> (13.02.2009)

91 Süzek, **İş Hukuku**, s.225.

yapılmasının zorunlu olduğu ifade edilmiştir. Belirli bir olgunun ortaya çıkması, yine belirli süreli iş sözleşmelerinin yapılmasında objektif neden olarak öngörülmüştür ki, Kanunun bu ibaresi oldukça geniş olup açık bir tanımdan uzaktır. Belli bir olgunun ortaya çıkmasına bağlı olarak iş sözleşmesinin sürelendirildiği durumlarda, sürelendirmenin geçerliliğinin tespitinde bu olgunun belirli süreli iş sözleşmesinin kurulmasında objektif neden oluşturup oluşturmayacağı belirleyicidir. Bu noktada ise, öncelikle işçinin göreceği işin niteliği esas alınmalıdır⁹².

Belirli süreli iş sözleşmesinin yapılabilmesi için maddede ifade edilen “belirli süreli iş”; “belli bir işin tamamlanması” ve “belirli bir olgunun ortaya çıkması” gibi hususlar ve “objektif koşulları” açıklamak için getirilen örneklerdir⁹³. Taraflar objektif şartlar bulunmadıkça belirli süreli iş sözleşmesi yapamayacaklardır⁹⁴. Maddenin lafzından objektif nedenlerin sınırlı olmadığı belirtilmekle birlikte söz konusu nedenler, esas itibarıyla Kanunda belirtilenlere benzer nitelikte olmalı, belirli süreli iş sözleşmesinin işlevi ve sınırlamanın amacı ile uyumlu olmalıdır⁹⁵.

1980 yılların ortasından itibaren sosyal politikanın giderek önem kazanması, sosyal taraflar arasında diyalogun artması ve nitelikli çoğunluğa dayalı oylamanın sosyal politika alanında uygulanmaya başlaması etkili olmuştur. Bu yönergelerden birisi de 1999/70 Belirli süreli çalışma hakkında çerçeve anlaşmasıdır⁹⁶. Avrupa Birliği’nin 99/70 sayılı yönergesinde öngörülen belirli süreli iş sözleşmelerinin “objektif temellere” dayandırılması ilkesinin belirli süreli iş sözleşmelerinin ilk defa yapılmasında da aranması yönünde ortaya çıkmıştır⁹⁷.

92 Gülsevil Alpagut, “4857 Sayılı Yasa Çerçevesinde Belirli Süreli İş Sözleşmesi”, **MESS Merccek Dergisi**, Ocak 2004, s.78-79.

93 Öner Eyrenci, “4857 Sayılı Yeni İş Kanunu”, **TİSK İşveren Dergisi**, Temmuz 2003, http://www.tisk.org.tr/isveren_sayfa.asp?yazi_id=758&id=45 (10.01.2010)

94 Cengiz (Urhanoglu), İstar, “4857 Sayılı İş Kanunu’nun, Avrupa Birliği’nin 18 Mart 1999 Tarihli Belirli Süreli Çalışma Hakkında Çerçeve Anlaşmasına Göre Değerlendirilmesi”, **Kamu-İş Dergisi**, C:10, S.1, <http://www.kamu-is.org.tr/pdf/1013.pdf> (14.02.2010)

95 Alpagut, s.82.

96 Aziz Çelik, “Avrupa Birliği Sosyal Politikası:Gelişimi, Kapsamı ve Türkiye’nin Uyum Süreci-1”, http://www.kristalis.org.tr/aa_dokuman/absosyalpolitikasi1.pdf (07.02.2010)

97 Eyrenci, “4857 Sayılı Yeni İş Kanunu”, http://www.tisk.org.tr/isveren_sayfa.asp?yazi_id=758&id=45 (10.01.2010) ; John Murray, “Normalizing Temporary Work, The Proposed Directive on Fixed-Term Working”, **ILJ** 1999, s.273-274

İşin belirli süreli olma özelliği, işin niteliğinden kaynaklanmalıdır. Belirli tarihlerde ve belirli bir yerde yapılacak seminer, konferans, panel, yemek vb. toplantı organizasyonu düzenlemesi için işçi çalıştırılması örnek olarak gösterilebilir⁹⁸. Yine, çevre düzenlemesi, peyzaj ve inşaat hizmetleri gibi geçici nitelikte olan işler de bu kapsamda değerlendirilebilecektir.

Üst düzey yöneticilerle yapılan iş sözleşmelerinin daha ziyade belirli süreli olmasına karşılık işçilerin genellikle belirsiz süreli iş sözleşmesiyle çalıştıkları görülmektedir. Ne zaman sona ereceği önceden bilinmeyen ve taraflarca da süresi sözleşmede kararlaştırılmayan belirsiz süreli iş sözleşmeleri herhangi bir şekil şartına bağlı olmadığından yazılı yapıldığı gibi, sözlü de yapılmakta; açıkça kararlaştırıldığı gibi, zımni (kapalı, örtülü) de kararlaştırılabilmektedir. Bir başka deyişle işçiler işe girerken işverenle ücret ve çalışma koşullarını açıkça kararlaştırdıkları yazılı bir sözleşme yaptıkları gibi; böyle bir yazılı sözleşme yapmamış olsalar bile, Kanun onları iradelerinin üzerinde birleştiği bir iş sözleşmesiyle çalışıyor kabul etmektedir. İşin niteliğinden süre belli olmuyor ve taraflar da belirli bir süre kararlaştırmamış ise ne zaman biteceği belli olmayan bu sözleşme belirsiz süreli iş sözleşmesidir⁹⁹.

Belirli süreli iş sözleşmeleri için 4857 sayılı Kanunun 13. maddesinde belirlenen ilkelerin kabulü yanında belirli süreli hizmet akitlerinin esaslı (objektif) bir neden olmadıkça üst üste yapılmalarının önlenmesi de gerekmektedir. Buna göre, esaslı bir neden olmadıkça, belirli süreli iş sözleşmelerinin yeniden süresinin uzatılmaması gerekmektedir. Aksi halde, baştan itibaren belirsiz süreli sözleşme olduğu kabul edilecektir. Buna karşılık belirli süreli sözleşmenin zincirleme yapılmasında esaslı bir neden bulunuyorsa, sözleşmeler belirsiz süreliye dönüşmeyecek, belirli süreli olma özelliklerini koruyacaklardır¹⁰⁰.

Esasen, işverenin, kanundan doğan yükümlülüklerden kurtulmak için, işçiyi ardı ardına yenilenen süresi belirli hizmet akitleriyle çalıştırması halinde, bu durum uygulama ve öğretide “zincirleme iş sözleşmesi” olarak adlandırılmakta ve hizmet

98 Mehmet Zülfi Camkurt, “Belirli Süreli İş Sözleşmelerinin Sona Ermesi ve Sonuçları”, **TÜHİS Dergisi**, Cilt: 21 S. 4, s.6

99 Demir, **İş Hukuku**, s.34.

100 Süzek, **İş Hukuku**, s.231.

akdinin, başından beri süresi belirsiz hizmet akdi olarak kabul edilmesi suretiyle, işçinin hak kayıpları önlenmektedir¹⁰¹. Borçlar Kanunu'nun 339. maddesine göre, iş sözleşmesinde belirtilen sürenin dolmasına karşın işçi çalışmaya devam eder, işveren de buna ses çıkarmazsa akit aynı süre fakat en çok bir yıl için yenilenmiş sayılır. Örneğin, sekiz ay süreli bir hizmet akdinin süresi bitmekle birlikte, işçinin çalışmaya, işverenin de çalıştırmaya devam etmesi halinde akit tekrar sekiz ay için, buna karşılık akit üç yıl için yapılmış ise sadece bir yıl için yenilenmiş sayılacaktır¹⁰². Ancak, iş sözleşmelerinde akdin sona ereceğinin bildirilmesi gerektiği koşulu yoksa belirli süre tamamlandığında akit sona erecektir.

Bir görüşe göre¹⁰³ de; belirsiz süreli sürekli işlerde ardı ardına yapılan belirli süreli iş sözleşmeleri ile işçilerin işe alınması ve işten çıkarılması (zincirleme iş sözleşmeleri) Yargıtay tarafından “sözleşme hakkının kötüye kullanılması” olarak nitelendirilmekte olup, bu gibi durumlarda belirli süreli sözleşmelerin belirsiz süreli sözleşmeye dönüşeceği kabul edilmektedir.

Borçlar Kanunu'nun 338. maddesinde; “*Hizmet akdi, muayyen bir müddet için yapılmış yahut böyle bir müddet için maksut olan gayesinden anlaşılmakta bulunmuş ise, hilafı mukavele edilmiş olmadıkça feshi ihbara hacet olmaksızın bu müddetin müruriyle, akit nihayet bulur.*” denilmek suretiyle iş sözleşmesinde bir süre gösterilmekle beraber, akdin sona ermesi belirli bir süre önce “*akdin sona ereceğinin*” bildirilmesi gerektiği koşuluna bağlı tutulabilir. Bu durumda bildirim yapılmadığı zaman akit yenilenmiş sayılacaktır¹⁰⁴. Ancak, akdin sona ereceğinin bildirilmesi gerektiği koşulu yoksa belirli süre tamamlandığında iş sözleşmesi sona erecektir.

4857 sayılı Kanun bakımından yapılan bir değerlendirmede öncelikle iş güvencesi hükümlerinin uygulama alanı dışında bırakılan işçilerle belirli süreli sözleşmelerin kurulabilmesi düşünülebilirse de, esasen bu işçilerin feshe karşı koruyucu hükümlerin uygulama alanı dışında kalması belirsiz süreli iş sözleşmesinin kolayca sona erdirilebilmesi imkanını beraberinde getirmekte ve bu noktada belirli

101 Şakar, **İş Hukuku Uygulaması**, s.127.

102 Çelik, s.,154.

103 Demir, **İş Hukuku**, s.41.

104 Çelik, s.92

sürelî iş sözleşmelerinin yapılması gereğini ortadan kaldırmaktadır. Nitekim hukukumuz bakımından iş güvencesi dışında kıdem tazminatına ilişkin düzenlemede dikkate alındığında, anılan durumun belirli süreli iş sözleşmesi yapılmasını haklı kılan objektif neden olarak değerlendirilmesine imkan vermediği kabul edilmelidir. Şüphesiz, bu işçilerin ediminin belirli süreyle garanti altına alınması amacı, yasal sınırları içerisinde asgari süreli sözleşme ile yerine getirilebilir¹⁰⁵.

4857 sayılı İş Kanunu'nun 12. maddesine göre, belirli süreli iş sözleşmesi ile çalıştırılan işçi, ayırımı haklı kılan bir neden olmadıkça, salt iş sözleşmesinin belirli süreli olmasından dolayı belirsiz süreli iş sözleşmesiyle çalıştırılan emsal işçiye göre farklı işleme tâbi tutulamayacaktır¹⁰⁶.

Belirsiz süreli iş sözleşmesi ile çalışan işçiye, belirli bir zaman esas alınarak ödenecek ücret ve paraya ilişkin bölünebilir menfaatler, belirli süreli iş sözleşmesi ile çalışan işçiye de çalıştığı süreyle orantılı olarak verilir. Aynı işyeri veya işletmede geçirilen kıdem arandığında belirli süreli iş sözleşmesine göre çalışan işçi için farklı kıdem uygulanmasını haklı gösteren bir neden olmadıkça, belirsiz süreli iş sözleşmesi ile çalışan emsal işçi hakkında esas alınan kıdem uygulanmalıdır¹⁰⁷.

Burada emsal işçinin hangi kriterlere göre esas alınacağı sorunu ortaya çıkmaktadır. Emsal işçi, işyerinde aynı veya benzeri işte belirsiz süreli iş sözleşmesiyle çalıştırılan işçidir. İşyerinde böyle bir işçi bulunmadığı takdirde, o işkolunda şartlara uygun bir işyerinde aynı veya benzer işi üstlenen belirsiz süreli iş sözleşmesiyle çalıştırılan işçi dikkate alınır¹⁰⁸.

Belirli süreli iş sözleşmesinin yaygınlaşmasıyla birlikte, AB düzeyinde belirli süreli iş sözleşmesi ile çalışanların ayrımcılığa karşı korunmaları ve belirsiz süreli çalışanlarla eşit muamele görmelerinin sağlanması konusunda tartışmalar ortaya çıkmış ve bunun sonucunda AB düzeyinde esneklik ihtiyacı ile iş güvencesinin dengelenmesi kavramı gündeme gelmiştir. Bu çerçevede AB düzeyindeki sosyal taraflar 18.03.1999 tarihinde “Belirli Süreli İş Sözleşmesi Hakkında Çerçeve Anlaşma”yı imzalamışlar ve

105 Alpagut, s.82.

106 Sözek, *İş Hukuku*, s.232-233.

107 Cahit Evcil ve Bekir Geçer, *İş Kanunu Uygulama Rehberi*, İstanbul: Datassist Yayınları, 2006, s.124-125.

108 Şakar, *İş Hukuku Uygulaması*, s.128

söz konusu anlaşma 28.06.1999 tarihinde 99/70/EC sayılı Konsey Yönergesi ile üye devletler bakımından bağlayıcı hale getirilmiştir¹⁰⁹. Belirli süreli sözleşme ile özellikle istihdamı koruyucu katı kanunlara sahip ülkelerdeki işletmeler açısından esnekliği sağlamanın bir yolu olarak görülmektedir¹¹⁰.

İş sözleşmesinin belirli veya belirsiz süreli olmasının, bu sözleşmenin sona ermesi veya feshinde uygulanacak kuralların farklılık göstermesi bakımından büyük önemi bulunmaktadır¹¹¹. Belirli süreli iş sözleşmesi, belirlenen sürenin dolmasıyla birlikte başkaca bir işleme gerek kalmadan kendiliğinden sona erer ve bu şekilde sona erdiğinde, feshe bağlı hukukî sonuçlar da doğmaz¹¹².

4857 Sayılı İş Kanunu uyarınca, ihbar tazminatı sadece belirsiz süreli iş sözleşmelerinde söz konusudur. Bu nedenle belirli süreli iş sözleşmelerinde, belirlenen sürenin sonunda kendiliğinden sona ermesi durumunda, iş sözleşmesinin ne zaman biteceği önceden bilindiği için ihbar tazminatı söz konusu olmayacaktır¹¹³.

Tarafların karşılıklı anlaşmaları halinde, belirli süreleri sözleşmelerin sürenin bitiminden önce feshedilebilmesi mümkündür. Bir anlaşma olmaksızın veya haklı bir nedene dayanmaksızın sürenin bitiminden önce yapılan tek taraflı fesihlerde sözleşmesi feshedilen tarafın, diğer taraftan tazminat isteme hakkı söz konusu olabilecektir. İşçi Borçlar Kanunu 325. maddesi hükmüne göre, geriye kalan sözleşme süresine ilişkin ücretlerini tazminat olarak isteyebilir. İşçi en az bir yıllık kıdeme sahipse kıdem tazminatı da alabilir. Aynı şekilde işveren de bundan dolayı bir zarara uğrarsa işçi de işverenin zararını tazminle yükümlü olur¹¹⁴.

109 Akyiğit, s.101

110 Ertan İren, **Avrupa Birliği İş Hukuku Yönergeleri Karşısında 4857 Sayılı İş Kanunu'nun Durumu**, Ankara:ÇEİS Yayınları, 2008, s.63-64

111 Süzek, **İş Hukuku**, s.224.

112 Ünal Narmanlıoğlu, “Belirli Süreli İş Sözleşmesiyle Çalışan İşçinin Sözleşmesinin İşverence Haksız Feshi Halinde Kıdem Tazminatı Talep Hakkı”, **Prof. Dr. Turhan Esener’e Armağan**, Ankara: 2000, s. 389

113 Demir, **İş Hukuku**, s.65-66.

114 Müjdat Şakar ve Ayşe Yiğit Şakar, **İş Hukuku, Sosyal Güvenlik Hukuku ve Vergi Hukuku Açısından İşçiye Ödenecek Tazminatlar**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2010, s.230.

İşçi tarafından bakiye süre ücretinin ödenebilmesi için iş sözleşmesi, işverence feshedilmiş olmalıdır. İşverenin feshi haklı bir nedene dayanmakta ise işçiye sözleşmenin kalan süresine ait ücretlerin ödenmesi gerekmez¹¹⁵.

Uygulamada en çok sorun yaşanan konulardan birisi de, belirli süreli iş sözleşmesinin sonunda kıdem tazminatı ödenip ödenmeyeceğidir. Kıdem tazminatını düzenleyen 1475 sayılı eski İş Kanunu'nun 14. maddesinde, hangi durumlarda adı geçen tazminatın istenebileceği belirtilirken, belirli süreli iş sözleşmesinin süre sonunda kendiliğinden sona ermesi nedenine yer verilmemiştir. Bu bağlamda belirli süreli iş sözleşmesinin süre sonunda kendiliğinden sona ermesi durumunda kıdem tazminatı talep edilemez¹¹⁶.

Zira, belirli süreli iş sözleşmesi kendiliğinden son bulduğundan, herhangi bir fesih söz konusu olmamaktadır. Genel kural bu olmakla birlikte, özellikle iş sözleşmesinin yenilenmeyeceğinin bildirilmesini, Yargıtay, iş sözleşmesinin feshi olarak değerlendirmektedir¹¹⁷.

C- Deneme Süresi Olan-Olmayan Hizmet Akdi

İş sözleşmesi ile bir işyerinde çalıştırılmaya başlanan işçinin, işyerini ve işvereni tanımayarak çalışma koşullarını incelemesi, işverenin de işçiye tanıyıp işçinin çalışma sisteminin işyerine uygun olduğuna hüküm verilebilmesi için iş sözleşmesine Kanunda belirtilen şekilde deneme süresi konulabilecektir¹¹⁸.

Deneme süresi, işçi veya işverene deneme süresi içinde iş sözleşmesinin tazminatsız feshedilebilmesine olanak tanımaktadır. Deneme süresinin öngörüldüğü durumlarda, deneme süresi için ayrı, devamı için ayrı sözleşme yapılmasından söz edilemez. Her iki hususun da bir tek hizmet akdinde düzenlenmesi gerekmektedir. Deneme süresinde işçi, çalışması karşılığında ücret alır, sendikaya üye olabilir, greve katılabilir¹¹⁹.

115 Şahin Çil, **İş Kanunu Şerhi**, Cilt 1, 2. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2007, s.569.

116 Demir, **İş Hukuku**, s.303.

117 Koç, **Sözleşme**, s.95

118 Şakar, **İş Kanunu Yorumu**, s.189 ; Çil, **İş Kanunu Şerhi**, Cilt 1, s.712.

119 Süzek, **İş Hukuku**, s.239

Ayrıca 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu kapsamında Sosyal Güvenlik Kurumu'na (SGK) sigortalı olarak bildiriminin yapılması zorunludur. Bazı işyerlerinde deneme süresinde işçinin SGK'na bildirilmediği ve sigortalı yapılmadığı görülmektedir. Bu durum mevzuata uygun değildir. Yani, deneme süresinde olan kişiler de hizmet akdine tabi çalışmaları halinde sigortalı olmak zorundadır. Sosyal güvencesiz çalıştırılması halinde işçinin SGK müfettişleri veya kontrol memurları tarafından fiilen veya kayden tespitleri ya da mahkeme kararı ile sigortasız geçen süreleri ispatlanabilecektir¹²⁰. İşçinin çalışmaya başladığı tarih, kıdem tazminatının başlangıç tarihi olarak dikkate alınacaktır¹²¹. İşçinin sigortasız çalıştırılmış olması kıdem tazminatı ödenmesine engel değildir.

Taraflar, hizmet akdine deneme süresi koyup koymamakta serbesttirler. İş sözleşmesinin, belirli süreli veya belirsiz süreli olması, akde deneme süresi konulmasına engel değildir¹²². 4857 sayılı İş Kanunu'nun 15. maddesine göre, taraflarca iş sözleşmesine bir deneme süresi konulduğunda, bu sürenin en çok iki ay olabileceği, ancak deneme süresinin toplu iş sözleşmeleriyle dört aya kadar uzatılabileceği düzenlenmiştir. Deneme süresi içinde taraflar iş sözleşmesini bildirim süresine gerek olmaksızın ve tazminatsız feshedebileceği, işçinin çalıştığı günler için ücret ve diğer haklarının saklı olduğu hükme bağlanmıştır.

Taraflar, en fazla bireysel iş sözleşmesiyle iki ay, toplu iş sözleşmeleriyle de dört aya kadar deneme süresi koyabilecektir. Bu süreleri aşan sözleşme hükmü geçersiz sayılır ve söz konusu hükmün yerine Kanunda öngörülen deneme süresi uzunluğunun geçtiği kabul edilir. Kararlaştırılacak deneme süresi kesindir¹²³. Söz konusu iki ay (veya toplu iş sözleşmeleriyle dört ay) sınırının deneme amacıyla yapılan belirli süreli iş sözleşmesiyle aşılması, Kanunun deneme süresine koyduğu azamî süreyi dolanma anlamına geleceği için, bu sınırı aşan deneme amaçlı belirli

120 Demir, **İş Hukuku**, s.74; Müjdat Şakar, **Sosyal Sigortalar Uygulaması**, 8. Baskı, İstanbul:Der Yayınları, 2006, s.144.

121 İsa Karakaş, **Kıdem Tazminatı İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2006, s.53.

122 Çelik, s.101.

123 Tankut Centel ve Murat Demircioğlu, **İş Hukuku**, Beta Yayınevi, Yenilenmiş 9. Bası, İstanbul: 2003, s.87.

sürelî iş sözleşmeleri belirsiz süreli sayılmalıdır¹²⁴.

Deneme süresinin hukukî bakımdan anlamı, bu süre içinde gerek işverenin gerekse de işçinin herhangi bir tazminat ödemeksizin derhal sözleşmeyi sona erdirebilme imkanına sahip olmasıdır. Her işçi için mutlaka aynı deneme süresinin uygulanması gerekmez. Bazı işçiler için bir günlük bir deneme süresi yeterli sayılabilirken, bazı işçiler için iki aylık deneme süresi konulabilir¹²⁵.

Belirli süreli iş sözleşmesinin yapılmasına sınırlama getiren hukuk sistemlerinde deneme amacı, objektif neden olarak kabul edilmektedir. Taraflar deneme süresi içerisinde herhangi bir neden göstermeksizin, bildirim süresine gerek olmaksızın tazminatsız olarak iş sözleşmesini feshedebileceklerdir. İş güvencesi ve feshi ihbar hükümlerinin uygulanmadığı bu dönem için belirli süreli iş sözleşmesinin yapılmasının objektif nedene dayandığı kabul edilmelidir. Ancak, işçinin daha önce çalıştığı işyerine, aynı iş için deneme amacıyla belirli süreli iş sözleşmesiyle işe alınması dürüstlük kurallarına aykırıdır ve sürelendirme için objektif neden oluşturmaz. Bununla birlikte, işçinin daha nitelikli bir iş için işe alınması veya önceki çalışma ile arada uzunca bir sürenin geçmesi yeniden denemeyi gerekli ve sürelendirmeyi haklı kılabilir¹²⁶.

D- Kısmî Sürelî-Tam Sürelî Hizmet Akdi

Kısmî süreli çalışma, haftanın belirli günlerinde tam gün, haftanın her günü belirli süre ya da haftanın belirli günlerinde belirli süreli çalışma olarak yapılabilir. Bu tür hizmet sözleşmeleri, istihdamı sağlamada, işsizliği önlemede bir çözüm olarak kabul edilmektedir. Çünkü işin bölünmesi, daha çok işçi ihtiyacı doğurur. Çalışma alanı açısından, bilgisayar teknolojisinin gelişmesi ve ekran üzerinde çalışmanın sağlık açısından sakıncaları kısa süreyle faaliyette bulunmayı zorunlu kılmaktadır. Bu yolla kadın işgücünün çalışma yaşamına girişi kolaylaşmakta, öğrencilerin hem çalışıp hem de okumalarına olanak sağlanmakta, emeklilerin ek gelire olan ihtiyacı karşılanmaktadır. Öte yandan, işyerinde sürekli çalışmayı gerektirmeyen uzmanlığa

124 Devrim Ulucan, “4857 Sayılı Kanuna Göre İş Sözleşmesi Türleri”, **Yeni İş Yasası Seminer Notları ve İş Kanunu**, Türkiye Toprak, Seramik, Çimento ve Cam Sanayi İşverenleri Sendikası Yayını: 25-29 Haziran 2003 Çeşme, s. 39.

125 Şakar, **İş Hukuku Uygulaması**, s.128-129.

126 Alpagut, s.83.

dayanan hekim, hukukçu, mühendis, muhasebeci vergi uzmanı ve danışmanlık gibi işlerde çalışanlarla kısmi süreli çalışmaya dayanan hizmet sözleşmeleri uzun zamandan beri yapılmaktadır¹²⁷.

4857 sayılı İş Kanunu ile düzenleme yapılınca kadar iş mevzuatında kısmi süreli çalışmaya ilişkin hiçbir yasal hüküm bulunmamaktaydı¹²⁸.

4857 sayılı İş Kanunu'nun 13. maddesinde; *“Kısmî süreli iş sözleşmesi ile çalıştırılan işçi, ayırımı haklı kılan bir neden olmadıkça, salt iş sözleşmesinin kısmî süreli olmasından dolayı tam süreli emsal işçiye göre farklı işleme tâbi tutulamaz. Kısmî süreli çalışan işçinin ücret ve paraya ilişkin bölünebilir menfaatleri, tam süreli emsal işçiye göre çalıştığı süreye orantılı olarak ödenir. Emsal işçi, işyerinde aynı veya benzeri işte tam süreli çalıştırılan işçidir. İşyerinde böyle bir işçi bulunmadığı takdirde, o işkolunda şartlara uygun işyerinde aynı veya benzer işi üstlenen tam süreli iş sözleşmesiyle çalıştırılan işçi esas alınır.”* denilerek kısmi çalışmaya ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

Söz konusu 13. maddede, kısmi süreli iş sözleşmesinin tanımı verilirken, tam süreli iş sözleşmesi karşısında kısmi süreliden söz edebilmek için “önemli ölçüde daha az” bir haftalık çalışma süresinin sözleşmede tespit edilmiş olması da aranmıştır. Kanundaki “önemli ölçüde” deyiminden ne anlaşılması gerektiği açıkça belirtilmediğinden, bu husus İş Kanunu'na İlişkin Çalışma Süreleri Yönetmeliğinde¹²⁹ gösterilmiştir. Buna göre; “işyerinde tam süreli iş sözleşmesi ile yapılan emsal çalışmanın üçte ikisine kadar yapılan çalışma” kısmi süreli çalışma olarak kabul edilecektir¹³⁰. Örneğin tam sürenin üçte ikisinden daha az olan haftalık otuz saatin altındaki çalışma süresine göre istihdam edilen işçi kısmi süreli çalışan olarak kabul edilecektir¹³¹.

Söz konusu ayırımı haklı kılan nedenlerin bulunması durumunda, kısmi ve tam süreli iş sözleşmeleri ile çalışanlar arasında farklılıklar olması doğal karşılanacaktır.

127 Süzek, **İş Hukuku**, s.313.

128 Mollamahmutoğlu, s.261.

129 RG: 06.04.2004-25425

130 Demir, **İş Hukuku**, s.47

131 Süzek, **İş Hukuku**, s.243.

Kısmi süreli iş sözleşmesine göre çalışan işçi, bölünebilir haklardan, çalıştığı süreye orantılı olarak yararlanacaktır¹³². Buna karşılık bölünmeyen bir haktan, yararlanma şartları bulunduğu, her iki türdeki sözleşmeler arasında bir farklılık söz konusu olmayacaktır¹³³.

Kısmi süreli çalışmaya ilişkin AB'nin 97/81 sayılı yönergesi tüm iş kolları kapsayan örgütlerce imzalanarak kısmi süreli çalışmanın genel ilkeleri ve minimum gereksinimleri düzenlenmiştir¹³⁴. Kısmi süreli işçi *“karşılaştırılabilir bir tam zamanlı işçinin normal çalışma saatlerinden, haftalık olarak veya bir yıla kadar süreli istihdamın ortalaması olarak hesaplandığında normal çalışma saatleri daha az olan çalışan”* biçiminde tanımlanmıştır¹³⁵.

Kısmi süreli iş sözleşmeleri ile çalışan işçilerin kıdem tazminatı ile ihbar tazminatının kazanılması ve bunların hesabında, yasal koşulların varlığı halinde akdin başlangıç ve sona erme tarihleri arasındaki süreler esas alınmalıdır¹³⁶.

4857 sayılı Kanunun 13. maddesinde de, 97/81 sayılı AB yönergesine uygun olarak işyerinde çalışan işçilerin kısmi süreliiden tam süreliye ya da tam süreliiden kısmi süreliye geçirilme isteklerinin işveren tarafından dikkate alınacağı ve boş yerlerin zamanında duyurulacağı hüküm altına alınmıştır. Sonuç olarak, kısmi süreli iş sözleşmesini düzenleyen 4857 sayılı Kanunun 13. maddesi hükmü, AB'nin sözü geçen yönergesinde öngörülen ilkelere tamamen uygun ve çağdaş bir düzenleme niteliğindedir¹³⁷.

Kısmi süreli (part-time) çalışan işçilere ödenecek ücretin asgari ücretin altında olmaması gerekmektedir. Aylık asgari ücretin 30 güne bölünmesiyle günlük asgari ücret, günlük asgari ücretin 7,5 saat olan normal günlük çalışma süresine bölünmesiyle

132 Şakar, **İş Hukuku Uygulaması**, s.130.

133 Süzek, **İş Hukuku**, s.245.

134 İren, s.49.

135 Can Şafak, *“4857 Sayılı İş Kanunu Çerçevesinde Kısmi (Part time) Çalışma”*

http://www.kristalis.org.tr/aa_dokuman/kismi_calisma.pdf (15.02.2010) ; European Commission, **Report by Commission's Services on the Implementation of Council Directive 97/81/EC of 17 December 1997 concerning the Framework Agreement on Part-time Work concluded by UNICE, CEEP and the ETUC** , Brussels, 2003.

136 Aktay, Arıcı ve Senyen, s.93.

137 Eyrenci, http://www.tisk.org.tr/isveren_sayfa.asp?yazi_id=758&id=45 (10.01.2010)

de saatlik asgari ücret hesaplanacaktır. Yargıtay'ın bir kararında¹³⁸, “*günlük asgari ücretin 7,5 saatlik çalışmanın karşılığı olduğuna dikkat çekilerek, öncelikle 1 saate düşen bölümü bulunmalı, sonradan 4 saat karşılığı olan miktar belirlendikten sonra davacıya ödenen meblağla karşılaştırılarak aleyhte bir fark bulunduğu takdirde bu fark baz alınarak eksik ödenen dönem için hesaplama yapılmalıdır.*” denilerek saatlik asgari ücretin ne şekilde hesaplanacağı açıklanmıştır.

İşyerlerinde kısmi zamanlı (part-time) olarak çalışan sigortalılar için düzenlenmiş olan yazılı iş sözleşmesinin noterden tasdikli olması zorunlu değildir. Ancak, SGK'na verilecek eksik gün bilgi formuna eklenecek kısmi süreli çalışmalara ait iş sözleşmesi noterden onaysız ve yasal süresi dışında verilmiş ise, sadece verildiği ay ve sonrası için hüküm ifade edecek, verildiği ayı takip eden aylarda yine her ay istenilmeyecektir¹³⁹.

E- Çağrı Üzerine Çalışma İş Sözleşmesi

Çağrı üzerine çalışma da kısmi süreli iş sözleşmelerinin özel türlerinden birisidir. İşçinin yapmayı üstlendiği işle ilgili olarak kendisine ihtiyaç duyulduğunda iş görme ediminin ifasının yazılı sözleşmeyle kararlaştırıldığı iş ilişkisi çağrı üzerine çalışma olarak kabul edilmektedir. Bu iş ilişkisinde işçilerin sadece işverenin kendilerini çağırdığı dönemlerde işletmeye gelerek çalışma yapmaları söz konusudur¹⁴⁰. Çağrı üzerine çalışma genellikle otellerde, restoranlarda ve eğlence yerlerinde görülen bir çalışma türü olarak yaygınlaşmaktadır. Bu tür çalışmalarda, işçilerin ücretleri 4857 sayılı İş Kanunu'na konan özel bir hükümle koruma altına alınmıştır¹⁴¹.

4857 sayılı İş Kanunu'nun 14/2. maddesine göre, hafta, ay veya yıl gibi bir zaman dilimi içinde işçinin ne kadar süreyle çalışacağı taraflarca belirlenmediği takdirde, haftalık çalışma süresinin yirmi saat kararlaştırılmış sayılacağı, çağrı üzerine çalıştırılmak için belirlenen sürede işçi çalıştırılsın veya çalıştırılmasın ücrete hak kazanacağı hüküm altına alınmıştır.

138 Yargıtay 9. HD. E.1996/9759, K.1996/15333, T. 03.07.1996 (Kurt, **İş Hukuku Mevzuatı**, s.57)

139 SSK Başkanlığı'nın 13.05.2004 tarih ve 16-318 ek sayılı genelgesi

140 İren, s.56-57; Süzek, **İş Hukuku**, s.249.

141 Demir, **İş Hukuku**, s.49.

Yine aynı maddenin 3. fıkrasında, işçiden iş görme borcunu yerine getirmesini çağrı yoluyla talep hakkına sahip olan işverenin, bu çağrıyı, aksi kararlaştırılmadıkça, işçinin çalışacağı zamandan en az dört gün önce yapmak zorunda olduğu, süreye uygun çağrı üzerine işçi iş görme edimini yerine getirmekle yükümlü olduğu, sözleşmede günlük çalışma süresi kararlaştırılmamış ise, işveren her çağrıda işçiyi günde en az dört saat üst üste çalıştırmak zorunda olduğu da hüküm altına alınarak çağrı üzerine çalışmanın hangi hallerde söz konusu olacağı, işçi ve işveren için bu sözleşmeye dayalı hak ve yükümlülüklerin neler olduğu da düzenlenmiştir.

İşçi ve işveren, çağrı üzerine çalışma esasına dayalı bir iş sözleşmesini uygulayacak iseler, işçinin haftada/ayda veya yılda kaç gün çalışacağı, çağrının en az kaç gün önceden yapılacağı ve her çağrıda günlük çalışma süresinin ne olacağına ilişkin hükümleri belirleyerek, sözleşmede bu bilgilere yer verilmelidir¹⁴².

Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği'nin¹⁴³ 101. maddesinde, çağrı üzerine çalışmalarda, çalışma süresi gün, hafta ve ay olarak belirlenmiş ise bu süreler üzerinden, ancak çalışma süresinin gün, hafta ve ay olarak belirlenmiş süreden fazla olması halinde bu süreler dikkate alınarak belirlenen (hesaplanan) gün sayısı üzerinden bildirileceği düzenlenmiştir. Bu şekilde ay içindeki toplam çalışma gün sayısının, günlük olağan çalışma süresi olan 7,5 saate bölünmesiyle, sigortalı için bildirilmesi gereken prim ödeme gün sayısı hesaplanacaktır. Bu şekilde yapılacak hesaplamalarda 7,5 saatin altındaki çalışmalar bir güne tamamlanacaktır.

F- Takım Sözleşmesi

Birden çok işçinin meydana getirdiği bir takımı temsilen bu işçilerden birinin, takım kılavuzu sıfatıyla işverenle yaptığı sözleşmeye takım sözleşmesi denilmektedir¹⁴⁴. Uygulamada genellikle inşaat ve limanlarda, yük taşıma işlerinde, mevsimlik işlerde, tarım ve yer altı işlerinde takım sözleşmesi yapılmaktadır¹⁴⁵.

142 Ufuk Aydın, “Çağrı Üzerine Çalışma ve Uygulama Sorunları”, **MESS Sicil İş Hukuku Dergisi**, Aralık 2007, s.45

143 RG: 12.05.2010-27579

144 Süzek, **İş Hukuku**, s.240.

145 Çil, **İş Kanunu Şerhi**, C:1, s.721.

4857 sayılı İş Kanunu'nun 16. maddesinde takım sözleşmesi, birden çok işçinin meydana getirdiği bir takımı temsilen bu işçilerden birinin, takım kılavuzu sıfatıyla işverenle yaptığı sözleşme olarak tanımlanmıştır. Aynı hükme göre, takım sözleşmesinin, oluşturulacak iş sözleşmeleri için hangi süre kararlaştırılmış olursa olsun yazılı yapılması gerekir. Sözleşmede her işçinin kimliği ve alacağı ücretin ayrı ayrı gösterilmesi gereklidir¹⁴⁶.

Takım kılavuzu, takıma dahil işçilerin ücretlerinden işe aracılık veya benzeri bir nedenle ücret, komisyon veya benzeri bir talepte bulunamayacaktır. İşverenin de işe başlamasıyla iş sözleşmesi kurularak takım sözleşmesine dahil olan işçilere ücretlerini her birine ayrı ayrı ödemesi gerekmektedir¹⁴⁷.

İşçiler işe başladıklarında takım kılavuzunun fonksiyonu sona erer. Takım kılavuzu da diğerleri gibi bir işçidir. İşçiler ücretlerini ve diğer haklarını takım kılavuzundan değil, işverenden talep edebilirler¹⁴⁸.

G- Mevsimlik İş Sözleşmesi

Türk İş Hukuku mevzuatında “mevsimlik iş”le ilgili yeterli düzenlemelere yer verilmediği gibi, “mevsimlik iş”in tanımı da yapılmamış¹⁴⁹, ancak yılın herhangi bir döneminde çalışıldığı, diğer zamanlarda ise çalışmadığı veya çalışmanın azaltıldığı işyerleri tanımı yapılmış ve bu işlerde işçi çıkarmanın niteliğine bağlı olarak mevsim sonunda işçi çıkarıldığında toplu işçi çıkarma hükümlerinin uygulanmayacağı, mevsimlik çalışanların yıllık izin haklarının bulunmadığı, hafta tatilinde istisna oldukları, ancak toplu iş sözleşmesi kapsamına girebilecekleri anlaşılmaktadır¹⁵⁰.

Mevsimlik işler, yılın sadece belirli dönemlerinde yapılan, diğer dönemlerinde ise faaliyetin durdurulduğu veya hiç yapılmadığı işlerdir¹⁵¹. Mevsimlik iş sözleşmeleri özellikle turistik bölgelerde faaliyet gösteren lokanta, kaplıca, otel, eğlence yerleri gibi

146 Çelik, s.102.

147 Süzek, **İş Hukuku**, s.240.

148 Şakar, **İş Hukuku Uygulaması**, s.133.

149 Zeki Okur, “Mevsimlik İşlerde Yıllık Ücretli İzin (Karar İncelemesi)”, **Kamu-İş Dergisi**, C:10, S:2/2008, <http://www.kamu-is.org.tr/pdf/1021.pdf> (13.02.2009)

150 Bektaş Kar, “Mevsimlik İş”, **MESS Sicil Dergisi**, S.4, Aralık 2006, s.70.

151 Umut Topçu, “Mevsimlik İşlerde Kıdem Tazminatı ve Yıllık İzin Hakkı”, **Diyalog Dergisi**, Temmuz 2010, Yıl 25, S. 267, s.137.

yılın belirli dönemlerinde faaliyetin arttığı işyerlerinde uygulanan bir sözleşme türüdür. Kampanya işlerinde de yılın sadece belirli dönemlerinde çalışılmaktadır¹⁵².

Mevsimlik iş veya mevsimlik işlerde yapılan iş sözleşmesi 4857 sayılı İş Kanunu'nda düzenlenmemiştir¹⁵³. Ancak, 4857 sayılı İş Kanunu'nun 53/3. maddesinde, *“Niteliklerinden ötürü bir yıldan az süren mevsimlik veya kampanya işlerinde çalışanlara bu Kanunun yıllık ücretli izinlere ilişkin hükümleri uygulanmaz.”* Aynı Kanunun 29/7. maddesinde *“Mevsim ve kampanya işlerinde çalışan işçilerin işten çıkarılmaları hakkında, işten çıkarma bu işlerin niteliğine bağlı olarak yapılıyorsa, toplu işçi çıkarmaya ilişkin hükümler uygulanmaz.”* hükmü getirilmiştir.

İşçinin çalışması birkaç mevsimi kapsayacak ve devam edecek şekilde ise mevsim bitmesiyle iş sözleşmesi sona ermez. İki mevsim arasındaki dönemde işçinin iş görme borcu ile işverenin ücret ödeme borcu söz konusu olmaz ve iş akdi askıda kalır¹⁵⁴. Mevsimlik işlerde, işveren mevsim sonunda işçisine yeni mevsimde işe almayacağını ihbar ettiğinde iş sözleşmesi mevsim bitiminde son bulur. Yargıtay son dönemlerde askı halinin en çok iki mevsim dönemi için devam edeceği, iki mevsim geçtikten sonraki mevsim başlangıcında faaliyete başlanmamış ve mevsimlik işçi işe çağrılmamışsa iş sözleşmesinin işveren tarafından feshedildiği sonucuna varmaktadır¹⁵⁵.

Mevsimlik veya kampanya faaliyetinin azaldığı veya durduğu dönemlerde hizmet akdinin askıda olduğu işler mevsimlik işler olarak tanımlanabilir. Yani, mevsimlik iş sözleşmesi mevsim sonunda sona ermemekte, gelecek çalışma dönemine (mevsime) kadar askıya alınmaktadır. Eğer, mevsimlik işçi yeni mevsimde işe çağrılmazsa işçinin iş sözleşmesi mevsim başında, çalışılan mevsimin bitiminde işçinin bir dahaki mevsimde çalıştırılmayacağını işverence belirtilmesi halinde de çalışılan mevsimin sonunda feshedilmiş sayılacaktır. Yeni mevsimde işyeri açılmış olup da, işçi çağrılmamış ise ayrıca ihbar tazminatına da hak kazanır. Ancak, işverenin çağırmasına rağmen işçinin işe gelmemesi halinde iş akdinin işçi tarafından feshedildiği kabul

152 Demir, **İş Hukuku**, s.57.

153 Aktay, Arıcı, Kaplan, s.96-97

154 Aktay, Arıcı ve Senyen, s.97.

155 Kar, s.72-75.

edilmelidir¹⁵⁶. Mevsimlik işyerinde, işverenin mevsimlik iş bitmeden bir kısım işçilerin iş sözleşmesini askıya alması, Yargıtay tarafından¹⁵⁷ eşit işlem borcuna aykırı bulunmuş ve iş sözleşmesinin feshedildiği sonucuna varılmıştır¹⁵⁸.

Mevsimlik işlerde, kıdem tazminatının hesabında çalışmanın olmadığı (iş sözleşmesinin askıda bulunduğu) sürelerin dikkate alınıp alınmayacağı sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Mevsimlik çalışan işçilerin kıdem tazminatını hesaplarken, çalışılan ve çalışılmış gibi sayılan süreler dikkate alınarak son ücreti üzerinden kıdem tazminatı hesaplanacaktır. Ancak, toplu iş sözleşmesinde her mevsimin bir yıl kabul edileceğine ilişkin hükümler varsa, bu durumda her mevsim bir yıl olarak dikkate alınacaktır¹⁵⁹.

Mevsimlik işlerde kıdem tazminatı hesaplanırken fasıllı çalışmaların tam yıl çalışılmış gibi değerlendirilmesi hatalı olup, fiilen çalışılan ve kanunen çalışılmış gibi sayılan günler bordro ve diğer belgelerden tespit edilerek bulunacak hizmet süresine göre kıdem tazminatının hesaplanması gerekmektedir¹⁶⁰. Diğer bir deyişle işçinin iş sözleşmesinin askıda kaldığı ve çalışmanın olmadığı süreler için kıdem tazminatı hesaplaması yapılmayacaktır.

Kısmi süreli iş sözleşmesinde çalışma, haftalık çalışma saatine göre belirlenmiştir. Oysa mevsimlik iş sözleşmesinde çalışma yılın belirli bir döneminde gerçekleştirilmektedir. Mevsimlik işte çalışan işçi, çalıştığı mevsimde tam yada kısmi süreli olarak çalışmaktadır. Mevsimlik işçinin yıl içinde kısmen çalıştığından söz edilebilir. Ancak bu kısmi süreli iş sözleşmesi olarak nitelendirilmemelidir¹⁶¹.

H- Geçici (Ödünç) İş Sözleşmesi

Geçici (ödünç) iş ilişkisi 4857 sayılı İş Kanunu'nun 7. maddesi ile ilk defa düzenlenmiştir¹⁶².

156 Süzek, **İş Hukuku**, s.241.

157 Yargıtay 9. HD. 22.3.2004, E.2003/17019, K.2004/5650 (Kar, s.73)

158 Kar, s.73.

159 Çelik, s.311.

160 Resul Kurt, "Mevsimlik İşçinin Kıdem Tazminatı", **Star Gazetesi**, 26.08.2006.

<http://www.stargazete.com/gazete/yazar/resul-kurt/mevsimlik-iscinin-kidem-tazminati-138458.htm> (19.09.2009)

161 Kar, s.71.

162 Serkan Odaman, **Türk ve Fransız İş Hukukunda Ödünç İş İlişkisi**, İstanbul: Legal Yayıncılık, 2007, s.16

Uygulamada özellikle bazı kamu kuruluşlarında belirsiz süreli iş sözleşmesiyle çalışan işçiler “daimi” veya “kadrolu” işçi, belirli süreli iş sözleşmesiyle çalışanlar ise “geçici işçi” olarak adlandırılmaktadır. Hatta Yargıtay kararlarında da “daimi” işçi deyimini ile belirsiz süreli iş sözleşmesiyle çalışanların kastedildiği belirtilmekte ve “geçici”(muvakkat) işçi deyimini “mevsimlik” (belirli süreli iş sözleşmesiyle çalışan) işçi kavramı ile aynı anlamda kullanılmaktadır¹⁶³. 4857 sayılı İş Kanunu’nun öngördüğü “geçici iş ilişkisi” bundan çok farklı olarak literatürde “ödünç iş ilişkisi” ile ifade edilen deyimden karşılığı olarak kullanılmıştır. Bunun da anlamı, bir işverenin kendisine iş sözleşmesiyle bağlı olan işçisinin iş görme edimini onun da rızasını almak koşuluyla belirli ve geçici bir süre için diğer bir işverenin emrine vermesidir¹⁶⁴.

İş Kanunu’nun 7. maddesinde düzenlenen ödünç iş ilişkisinin iki temel şartı vardır. Bunlardan ilki, işverenin, ödünç çalıştırılacak işçinin devir sırasında yazılı olarak rızasını almasının zorunlu olmasıdır. İşçinin rızasının devir tarihinde ve yazılı olarak işçinin kendisi, kanuni temsilcisi ya da bu konuda özel yetkiye haiz vekili tarafından verilmesi gerekir¹⁶⁵. Borçlar Kanunu’nun 320. maddesi de ancak işçinin rızası alınmak suretiyle iş ilişkisinin devrini mümkün kılmıştır. İşçinin rızası olmadan geçici iş ilişkisine zorlanması durumunda, işçinin haklı nedenle derhal fesih hakkı doğacaktır¹⁶⁶.

İkinci koşul da sözkonusu işçinin; holding bünyesi içinde veya aynı şirketler topluluğuna bağlı başka bir işyerinde veya yapmakta olduğu işe benzer işlerde çalıştırılmasıdır. Bu ilişkinin kurulmasında ödünç verenin kendisine ait bir işyerinin olması zorunludur. Kendisine ait mal veya hizmet üretimi yapan bir işyerinin olmaması durumunda geçici iş ilişkisi kurulamayacaktır¹⁶⁷.

Aynı holding bünyesi içindeki veya aynı şirketler topluluğundaki başka bir işyerine devirde, işçinin çalışmış olduğu asıl işyerindeki yapmış olduğu işin benzerinde çalıştırılması zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu şekilde kurulan geçici iş ilişkisinde işçi asıl işinde çalıştığı işten farklı bir işte çalıştırılabilecektir. Eğer geçici iş ilişkisi kurulan

163 Demir, **İş Hukuku**, s.75

164 Demir, **İş Hukuku**, s.76

165 Osman Güven Çankaya ve Şahin Çil, **İş Hukuku’nda Üçlü İlişkiler**, Ankara:Yetkin Yayınları, 2006, s.145.

166 Odaman, s.23

167 Çankaya ve Çil, s.148.

işyeri aynı holding bünyesi içindeki veya aynı şirketler topluluğundaki başka bir işyeri değilse, işçi devrinin yapıldığı bu işyerinde ancak, asıl işyerinde yaptığı işe benzer bir işte çalıştırılabilecektir¹⁶⁸.

Geçici iş ilişkisinde, işçinin asıl işyeri ile olan iş sözleşmesi devam etmektedir. Ancak, işçinin bu sözleşmeden doğan yükümlülüklerini geçici iş ilişkisi kurulan yeni işverene karşı yerine getirmesi gerekmektedir. İşçi, asıl işverenine karşı yerine getirmesi gereken yükümlülükleri ne ise, geçici (ödünç) iş ilişkisi kurduğu işverenine karşı da aynen bu yükümlülükleri yerine getirmekle yükümlüdür. Ayrıca geçici iş ilişkisi kurulan işveren işçiye talimat verme hakkına sahip olup, işçiye sağlık ve güvenlik risklerine karşı gerekli eğitimi vermekle ve gerekli tedbirleri almakla yükümlüdür¹⁶⁹.

Geçici iş ilişkisi altı ayı geçmemek üzere yazılı olarak yapılmalıdır. Geçici iş ilişkisi kurulan sürenin dolması durumunda kendiliğinden sona erer. Tarafların birbirine herhangi bir bildirimde bulunması gerekmemektedir. Taraflar anlaşarak, belirlenen süreden önce de geçici iş ilişkisini sona erdirebilirler. Ayrıca geçici iş ilişkisi gerektiğinde en fazla iki defa (en fazla 18 ay) yenilenebilir. Tarafların rızası olsa bile bu süre geçilemez. Azami sürenin aşılması durumunda, aşılın süre için geçici iş ilişkisi hükümleri uygulanmaz¹⁷⁰.

4857 sayılı İş Kanunu'nun 29. maddesinde düzenlenen "Toplu İşçi Çıkarma" hükmüne uygun işçi çıkarılan işyerlerinde, topluca çıkarılan işçilerin yerine geçici (ödünç) iş ilişkisi kurulamayacaktır. Bu süre de altı ay ile sınırlıdır. Altı ayı geçtikten sonra bu işçilerin yerine de geçici iş ilişkisi kurularak işçi çalıştırılabilir. Toplu işçi çıkarma sayılmayan "geçerli" veya "haklı" nedenlerle işçi çıkarmalardan veya çıkmalardan sonra, işten çıkan veya çıkarılan işçilerin işlerinde çalıştırılmak üzere geçici iş ilişkisi kurulabilecektir¹⁷¹.

168 Odaman, s.31

169 Şelale Uşan, **Avrupa Birliği'nde Ödünç İş İlişkisi : İtalya Uygulaması ve Türkiye**, İstanbul : Teksif Yayını, 2006, s.307-309

170 Çankaya ve Çil, s.146; Çelik, s.104

171 Çelik, s. 106

İş Kanunu'na göre, ödünç veren işverenin ücret ödeme yükümlülüğünün devam ettiği belirtilmesine rağmen İş Kanunu'nun 32. maddesine göre, “ *işveren veya üçüncü kişiler tarafından da ödenebileceği*” hükmü kapsamında, ödünç veren ile ödünç alan işverenler arasındaki anlaşma ve işçinin de rızasıyla ücretin ödünç alan işveren tarafından ödenmesine bir engel bulunmamaktadır. Önemli olan işçinin ücretinin ödenmiş olmasıdır. Geçici iş ilişkisi kurulan işveren, işçinin kendisinde çalıştığı sürede ödenmeyen ücretinden, işçiyi gözetme borcundan ve sosyal sigorta primlerinden işveren (ödünç veren) ile birlikte sorumludur. Bir başka deyişle, işçi, çalıştığı bu süre içinde doğan işçilik haklarını kendi ödünç veren işvereninden talep edebileceği gibi, ödünç alan işvereninden veya her ikisinden birden isteyebilir. Ancak, işçilik haklarını ödeyen ödünç veren işverenin ödünç alana karşı rücu hakkı saklıdır¹⁷².

Öte yandan, bu dönemde yaptırılan fazla çalışma ücretinden ödünç alan ve ödünç veren işverenlerin birlikte sorumlu olması gerekir¹⁷³.

Geçici işçi ücretinin belirli süre içinde ödenmemesi halinde İş Kanunu'nun 34. maddesine göre işçi çalışmaktan kaçınma hakkını her iki işverene karşı kullanabilir¹⁷⁴.

Geçici iş ilişkisinde ödünç alan işverenin ihbar ve kıdem tazminatı ile izin ücretinden dolayı sorumluluğu olmayacaktır. Geçici işverenin sorumluluğu kendi dönemiyle sınırlı olarak sürekli işverenin ödemekle yükümlü olduğu ücret ve sosyal güvenlik primleridir¹⁷⁵.

İşçiyi ödünç veren işveren, işçisini grev ve lokavt süresince kendi işyerinde çalıştırmak zorundadır. Bununla birlikte, aksi kararlaştırılmadıkça işyerinde uygulanan toplu iş sözleşmesinin parasal hükümlerinden yararlanamayan işçiye; toplu iş sözleşmesinin işverene tanıdığı “işçi aleyhindeki” sevk ve idare hükümleri de uygulanmaz¹⁷⁶.

172 Çelik, s.105

173 Çil, **İş Kanunu Şerhi**, Cilt 1, s. 480.

174 Ömer Ekmekçi, “4857 Sayılı İş Kanunu'nda Geçici (Ödünç) İş İlişkisinin Kurulması, Hükümleri ve Sona Ermesi”, **Legal İş Hukuku ve Sosyal Güvenlik Hukuku Dergisi**, S. 2, Nisan-Mayıs-Haziran 2004, s.378

175 Çil, **İş Kanunu Şerhi**, Cilt 1, s. 484.

176 Şakar, **İş Kanunu Yorumu**, s.133 ; Odaman, s.65

Sosyal güvenlik mevzuatı içinde ödünç iş ilişkisi ile ilgili düzenleme 5510 sayılı Kanunun 12. maddesinin 2. fıkrası ile yapılmıştır. Söz konusu maddeye göre, 4857 sayılı İş Kanununda tanımlanan geçici iş ilişkisi kurulan işveren, 5510 sayılı Kanunda belirtilen yükümlülüklerinden dolayı işveren ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludur¹⁷⁷.

III. HİZMET AKDİNİN DİĞER AKİTLERLE KARŞILAŞTIRILMASI

Sözleşme kavramı için bazen “akit” bazen “mukavele” bazen de “sözleşme” terimleri kullanılmaktadır. Her üç deyim arasında Türk Hukuku açısından fark bulunmamaktadır¹⁷⁸. Hukukta değişiklik yaratmak üzere iki ya da daha çok sayıda bireyin birbirleriyle uyumlu ve karşılıklı olarak yaptıkları irade beyanından doğan hukukî işlem, sözleşme olarak adlandırılmaktadır.

Hukuki işlemler, bir tek kişinin ya da birden çok kişinin belli bir hukuki sonuç meydana getirmek üzere açıkladıkları iradeye göre, “tek taraflı hukuki işlemler” ve “iki taraflı hukuki işlemler” olmak üzere ikiye ayrılır¹⁷⁹.

Yalnız bir tarafın irade beyanıyla başlayan bir hukuki sonuç doğabiliyorsa, bu çeşit işlemlere “tek taraflı hukuki işlemler” denir. Tek taraflı hukuki işlemlere örnek olarak vasiyeti, mirasın reddini, takas beyanını ve mülkiyet hakkından vazgeçmeyi saymak mümkündür¹⁸⁰.

Sözleşme iki taraflı bir hukuki işlemdir. Eğer hukuki sonucun doğumu için iki tarafın da irade beyanı gerekiyorsa, buna iki taraflı hukuki işlem denir. Akitler (sözleşmeler) prensip olarak iki taraflı hukuki işlemdir¹⁸¹. Hukuki işlemlerin, belirli bir hukuki sonucu yaratmaya yönelik olarak birbiriyle uyuşan karşılıklı irade açıklamalarıyla oluşmaları öğretide “sözleşme” olarak sınıflandırılmakta ve

177 Ali Tezel ve Resul Kurt, **Sosyal Güvenlik Reformu**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2009, s.166

178 Selahattin Sulhi Tekinay, Sermet Akman, Halûk Burcuoğlu ve Atilla Altop, **Tekinay Borçlar Hukuku (Genel Hükümler)**, 6.Bası, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1988, s.65; Aydın Zevkliler, **Özel Borç İlişkileri**, 7.Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2002, s.29.

179 Mehmet Remzi ve Sezer Aydın, **Borçlar Hukuku Özel Hükümler**, 2. Baskı, İstanbul: İkinci Sayfa Yayınevi, 2009, s.15

180 Reisoglu, s. 47.

181 N. Haluk Nomer, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler Ders Notları**, 2. Baskı, İstanbul: Beta Yayınevi, 2001, s.12

tanımlanmaktadır¹⁸².

Sözleşmenin kurucu unsurları, icap ve kabul beyanlarıdır. Kurucu unsurlardaki eksiklik, sözleşmenin kurulmasına engel olur. Yani kurucu unsurlarda eksiklik varsa, ortada bir sözleşme yoktur (keenlemyekün'dür)¹⁸³. Bir sözleşmenin varlığı icap ve kabul koşullarının yerine getirilmesine bağlıdır. Genel olarak sözleşmeler için özel hukuk ve kamu hukukuna giren sözleşmeler olmak üzere ikili bir ayrım söz konusudur.

Uluslararası hukuk literatüründe “sözleşme” terimi genelde “önemli ve kural koyucu çok taraflı antlaşmaları” ifade etmektedir¹⁸⁴. Bir tanıma göre sözleşme, “genel olarak, birbirinden farklı menfaat ve amaçlarla hareket eden kişiler arasında hukuki bir sonuç doğurmak ve özellikle bir borç ilişkisi kurmak, mevcut bir borçta değişiklik yapmak ya da onu büsbütün ortadan kaldırmak için yapılan anlaşmadır”. O halde sözleşme, hukuki değer taşıyan bir amaca erişme vasıtasıdır¹⁸⁵.

İş hukukuna ilişkin tüzük, yönetmelik gibi düzenleyici idari işlemlerle, toplu iş sözleşmeleri ve hizmet akitleri gibi kişiler arası hukuki işlemlerin de anayasanın ilke ve kuralları ışığında yorumlanması gerekir¹⁸⁶. İş sözleşmeleri, iş hukukunun olmazsa olmaz unsurlarıdır. İşçi ve işveren arasındaki ilişki iş sözleşmesi ile kurulur. İşçinin iş görme ediminin karşısında, işverenin ödeme borcu söz konusu olmaktadır¹⁸⁷.

Sözleşmeler 8 ayrı şekilde sınıflandırılabilir. Buna göre¹⁸⁸;

- “Mülkiyeti” geçirme borcu doğuran (satım, trampa, bağışlama),
- “Kullanmayı” devir borcu doğuran sözleşmeler (kira, ariyet, ödünç),
- “İş görme” borcu doğuran sözleşmeler (hizmet, istisna, neşir, vekâlet vs.),
- Muhafaza sözleşmeleri (saklama, ardiye),

182 Aytekin Atay, **Borçlar Hukukunun Genel Teorisi**, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları (Yayın No: 470), 1975, s.213

183 Nomer, s.22.

184 Hüseyin Pazarcı, **Uluslararası Hukuk Dersleri**, I.Kitap, II.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara: 1989, s.98

185 Tekinay, Akman, Burcuoglu ve Altop, s.65.

186 Süzek, **İş Hukuku**, s.26.

187 http://www.ishukuku.org/index2.php?option=com_content&do_pdf=1&id=119 (06.12.2009)

188 Tekinay, Akman, Burcuoglu ve Altop, s.73-76

- Teminat sözleşmesi (kefalet),
- Baht ve talih sözleşmeleri (kumar ve bahis),
- İrat ve bakma sözleşmeleri (kayı hayat ile irat, ölünceye kadar bakma),
- Şirket sözleşmesi (adi şirket).

818 sayılı Borçlar Kanunu'nun 372. maddesine göre iş görme borcu doğuran sözleşmelerden birisi olan Neşir (Yayın) sözleşmesi; “*Bir akittir ki onunla edebi ve sınai bir eserin yazarı veya halefi o eseri bir yayımlayana (naşire) bırakmayı taahhüt eder ve naşir de o eseri az çok teksir ile halk arasında yayımlamayı üstlenir.*” şeklinde tanımlanmıştır. Eğer neşir sözleşmesinde nüshaların satış fiyatını belirleme hakkı kararlaştırılmamışsa, bu hak yayımlayana aittir. Aksi kararlaştırılmamışsa yayımlayan eseri çoğaltma yayma ve eser sahibine telif ücreti ödeme yükümlülüğündedir.

A- İstisna (Eser) Akdi

Borçlar Kanunun 355. maddesi “*istisna, bir akittir ki onunla bir taraf (müteahhit), diğer tarafın (iş sahibi) vermeği taahhüt eylediği semen mukabilinde bir şey imalini iltizam eder*” hükmü ile istisna sözleşmesini düzenlemektedir. İstisna sözleşmesinde ücret karşılığında bir şeyin (eserin) yapılması söz konusudur¹⁸⁹. Bu tanımdan, istisna akdinin karşılıklı edimleri içeren bir iş sözleşmesi olduğu açıkça anlaşılmaktadır. Ancak, bir iş görme sözleşmesi olmakla birlikte, eser sözleşmesinde çalışmanın kendisinden çok, bu çalışma sonucu ortaya çıkan ve objektif olarak gözlenmesi mümkün olan sonuç önemlidir¹⁹⁰.

Başka bir ifadeyle, istisna sözleşmesinde iş sahibi ücret ödemekte; iş alan ise bir eser ortaya koymakta, çalışma yapmaktadır. Bu sözleşmede iş sahibi, özellikle, ortaya konulan eserle ilgilidir ve yapılış tarzı, biçimi, zaman ve çalışmalara alaka göstermemektedir. Önemli olan ortaya çıkan eserdir¹⁹¹.

189 Çelik, s.75

190 Remzi ve Aydın, s.145

191 Çelik, 75

İstisna akdi bir iş görme sözleşmesidir; ancak, sözleşmede önemli olan çalışmanın kendisinden ziyade bu çalışmadan ortaya çıkan ve objektif olarak görülmesi mümkün olan sonuçtur¹⁹².

1- İstisna Akdinin Özellikleri

İstisna sözleşmesi bağlamında müteahhit bir eseri meydana getirmek, imâl etmek taahhüdünde bulunan kişi, iş sahibi ise söz konusu eseri bir bedel veya maddî bir değer karşılığında yaptıran kişidir. İstisna sözleşmesi müteahhit ile iş sahibi arasında yapılan ve konusu bir eserin meydana getirilmesi veya imâl edilmesi olan sözleşmedir¹⁹³.

Müteahhit, işin sonucundan sorumlu olup işi yapma borcu altındadır. Müteahhit eseri oluşturmada dilediği gibi çalışma yöntemi belirlemede, çalışma saatlerini iş sahibine bağlı olmadan tanzim etmede ve başkalarını çalıştırmada serbesttir¹⁹⁴. İş sözleşmesinde işçinin, eserin ortaya konulmasında asli sorumluluğu bulunmamaktadır. İş sözleşmesinde işçi, belirli bir zaman diliminde işverenin talimatıyla hareket etmek ve işi yapmak zorundadır. İşin sonucuyla sorumlu değildir. İş sözleşmesinin temel özelliklerinden biri, işçinin belli bir zaman diliminde işverene bağlı olarak çalışmasıdır. Bu bağımlılık bir “hiyerarşi içerisinde işverene bağlılığı” ifade etmektedir¹⁹⁵. İşçi hizmet görme eyleminde işverenin talimatıyla hareket etmekte ve gözetime tabi tutulmaktadır.

2- Hizmet Akdi ile İstisna Akdinin Farkları

İş sözleşmesi ile istisna sözleşmesi karşılaştırıldığında bir takım farklılıklar söz konusudur¹⁹⁶. Bunlar; bağımlılık, sonuç ve süre olarak gruplandırılabilir.

192 http://www.antmenhukuk.com/makaleler/istisna_akdi.pdf, (18.12.2009)

193 Cem Doğan, “İstisna Sözleşmesinde Müteahhidin Ayıba Karşı Tekeffül Borcu”, Gazi Üniversitesi, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Ankara: 2009, s.3

<http://www.acikarsiv.gazi.edu.tr/index.php?menu=2&secim=5&ses=&txtAbstract=be%FEinci#> (07.03.2010)

194 Çelik, s. 75

195 Çelik, 74

196 Muzaffer Koç, “İş Sözleşmesi ve İstisna Sözleşmesi”, **İş ve İnsan Gazetesi Çalışana Özel**, Yıl:2 S.41, Mayıs 2005, S.10 (İstisna Sözleşmesi)

a- Bağımlılık

İstisna akdinde, müteahhit genel kural olarak, iş sahibine bağımlı olmaksızın işi yapmaktadır. Oysa, hizmet akdinde işçi, işverene bağımlı olarak ve işverenin talimatıyla hareket etmektedir. Yargıtay 10. Hukuk Dairesinin bir kararında¹⁹⁷; “*istisna akdinde bir eserin ücret karşılığında yaptırılması durumu söz konusudur. Bu akitte ücretin tespitinde eser göz önünde tutulur. İş sahibinin talimat verme yetkisi ise elde edilebilecek sonuç içindir. Ancak hizmet akdinde emir ve talimat yetkisi işçinin çalışma yerinin, işe başlama ve bitirme saatlerinin işverence tespiti biçimindedir.*” denilmek suretiyle iş sözleşmesinde bağımlılık unsuruna vurgu yapılmaktadır¹⁹⁸.

İstisna sözleşmesinde müteahhit ücret karşılığında bir işin yapılmasını üstlenmektedir. Müteahhit işin sonucundan sorumlu olur. İş sözleşmesinde ise işçi belirli veya belirsiz bir sürede işi işverenin talimatına ve çalışma yöntemine bağlı olarak yapar. İşçi işin bitirilmesinden veya bitirilmemesinden sorumlu tutulmaz¹⁹⁹.

b- Sonuç

İstisna akdinde önemli olan eserin oluşturulması iken, iş sözleşmesinde iş yapma borcu önem kazanmaktadır²⁰⁰. Başka bir deyişle istisna sözleşmesinde konu ücret karşılığı bir şeyin (eserin) yapılmasıdır. İş sahibi için önemli olan işin yapılarak kendisine teslim edilmesidir. Bunun tamamlanmasında geçen zaman ve çalıştırılan kişiler iş sahibini ilgilendirmez²⁰¹.

c- Süre

İstisna akdinde, müteahhit belirli bir süreyle bağlı olmamakla birlikte, eğer sözleşmede bir süre kararlaştırılsa bile, bu süre eserin teslimi veya sonucu içindir. Ancak iş sözleşmesinde belirli veya belirsiz bir süre zarfında işin veya hizmetin görülmesi esastır²⁰².

197 Yargıtay 10. HD. 14.03.1995, E. 1995/2008, K.1995/2571, (www.kazanci.com 01.02.2010)

198 Koç, **İstisna Sözleşmesi**, s.10

199 Mollamahmutoğlu, s.238 ; Zevkliler, s.294

200 Mollamahmutoğlu, s.239

201 Çelik, s.82.

202 Mollamahmutoğlu, s.238 ; Zevkliler, s.294

Bu sürenin başlama ve bitiş zamanı taraflarca belirlenmiş olmasına rağmen müteahhit, işe zamanında başlamazsa veya başlamış olmasına rağmen işi belli sürede bitirmemesinin imkansız olduğu görülürse, iş sahibi teslim için belirlenen zamanı beklemeden sözleşmeden dönebilir ve menfi zararın tazminini talep edebilir²⁰³.

B- Vekalet Akdi

Borçlar Kanunun 386. maddesine göre vekalet, “*bir akittir ki onunla vekil, mukavele dairesinde kendisine tahmil olunan işin idaresini veya takabbül eylediği hizmetin ifasını iltizam eyler. Diğer akitler hakkındaki kanuni hükümlere tabi olmayan işlerde dahi, vekalet hükümleri cari olur. Mukavele veya teamül varsa vekil, ücrete müstahak olur*” hükmüyle vekil kendine sözleşmeyle verilen vekalet gereklerini yerine getirmek durumundadır. Burada diğer sözleşmelerde olduğu gibi iki taraf söz konusudur²⁰⁴.

Vekalet sözleşmesi de istisna ve hizmet sözleşmelerinde olduğu gibi konusu insan emeği veya faaliyetleri olan sözleşmelerdir. Vekalet sözleşmesiyle bir kimse (vekil) diğer tarafa (vekalet veren) bir işin idaresini veya bir hizmetin görülmesini taahhüt eder. Her türlü hizmet vekalet sözleşmesinin konusu olabilir. Nitekim Borçlar Kanunu’nun 386/2. maddesine göre, herhangi bir sözleşme tipi örneğin hizmet yada istisna sözleşmeleri içerisine girmiyorsa onlara vekalet sözleşmesine ilişkin hükümler uygulanabilir²⁰⁵.

Vekalet sözleşmesi öyle bir akittir ki, vekile, müvekkilin menfaatine ve iradesine uygun bir sonuca yönelen bir iş görmeyi, bir zaman kaydına tabi olmaksızın ve nispeten bağımsız olarak yapma borcunu, sonucun elde edilememesi rizikosuna ona ait olmamak üzere yükler²⁰⁶.

203 Remzi ve Aydın, s.156-157.

204 Mollamahmutoğlu, s.240.

205 İsmail Hakkı Güneş, “Sözleşme ve Sözleşmeye Dayalı Alacağın Tahsili”, **Mali Çözüm Dergisi**, S. 55, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/55MaliCozum/19%20-%2055%20%C4%B0SMA%C4%B0L%20HAKKI%20G%C3%9CNE%C5%9E%20.doc> , (03.10.2009)

206 Remzi ve Aydın, s.183.

1- Vekalet Akdinin Özellikleri

Vekalet sözleşmesi iş görme amacını güden, başka bir ifadeyle, konusunu insan emeğinin veya faaliyetlerinin oluşturduğu sözleşmelerdendir. Vekil ile müvekkil arasında gerçekleşene vekalet sözleşmesiyle vekil; vekalet verene (müvekkil) karşı bir işin yönetilmesinden veya bir hizmetin görülmesinden sorumludur²⁰⁷.

Vekâlet sözleşmesi amacı itibariyle hizmet ve istisna (eser) sözleşmelerine benzemekle birlikte bazı bakımlardan onlardan ayrılmaktadır²⁰⁸. Ayrıca Kanunun 390. maddesine göre, vekilin sorumluluğu genel olarak hizmet akdinde işçinin sorumluluğuna ilişkin hükümler çerçevesinde değerlendirilir.

Borçlar Kanunu'nun 386/2. maddesine göre, her türlü hizmet, vekâlet sözleşmesinin konusu olabilir. Bu nedenle, konusu emek tüketimini gerektiren anlaşmalar herhangi bir sözleşme tipine, örneğin hizmet veya istisna sözleşmelerine girmiyorsa, bunlara vekâlet sözleşmesine ilişkin hükümler uygulanır. Diğer bir deyişle, hizmet görme sözleşmeler arasında farkların ortaya konulmaması durumunda genel kural olarak vekâlet akdi hükümlerin uygulanacağını ileri sürülebilir²⁰⁹. Yargıtay bir kararında²¹⁰ “*Borçlar Kanunu 386/2 maddesi uyarınca diğer iş görme sözleşmeleri hakkındaki yasal düzenlemelere tabi olmayan işlerde vekalet hükümleri uygulanır.*” demekle durumu vurgulamaktadır.

İstisna sözleşmesi ve vekâlet sözleşmesinde bir emek sarf edilmektedir. Ancak istisna sözleşmesinde önemli olan emeğin tüketilmesinden ziyade, bunun sonucunda bir eserin oluşturulmasıdır. Fakat, vekâlet sözleşmesinde emeğin sonucunun bu denli önemi bulunmamaktadır²¹¹. Vekâlet sözleşmesinde vekil, müvekkile karşı iyi bir suretle ifa ile mükelleftir²¹².

Vekâlet sözleşmesine konu olabilecek hizmetler geniştir. Bir hamalın bavulu taşınması, bir diş tabibinin diş tedavisi uygulaması, bir avukatın davayı takip etmesi,

207 Turgut Akıntürk, **Hukuka Giriş**, Editör Neval Okan, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi Yayınları No: 726, Şubat 2009, s.285

208 Akıntürk, s.285

209 Çelik, 76

210 Yargıtay HGK., 26.2.2003, E. 2003/21-95, K.2003/113, (www.kazanci.com 07.01.2010)

211 Akıntürk, s.285

212 Yargıtay HGK., 11.04.2007, E. 2007/13-198, K.2007/199, (Kişisel Arşiv)

birinin başka bir adına ve hesabına hukuki bir işlem yapması vekâlet sözleşmesine örnek gösterilebilir²¹³.

2- Hizmet Akdi ile Vekalet Akdi Arasındaki Farklar

İş sözleşmesi ile vekâlet sözleşmesi karşılaştırıldığında bir takım farklılık söz konusudur²¹⁴. Vekalet sözleşmelerinde, vekil olunan kişi işin yapılması açısından bağımsız olup sadece müvekkilin talimatlarına uyması gereklidir. Diğer bir deyişle işin ifasının nasıl ve ne şekilde yerine getirileceği vekil tarafından belirlenmektedir. Oysa hizmet akdinin en belirgin özelliği bağımlılıktır²¹⁵.

a- Bağımlılık

Hizmet akdinde, işçi işverene bağlı olarak ve işverenin emir ve talimatları doğrultusunda hizmet görmektedir. Vekil ile müvekkil arasında da bir bağımlılık olmasına rağmen bu bağımlılık ilişkisi, hizmet akdindeki kadar sıkı değildir. Öğretide, bağımlılık prensibinin, hizmet akdi ile vekâlet akdi ayırımında belirleyici rolü oynadığı ileri sürülmektedir²¹⁶.

Vekâlet sözleşmesinde, vekilin kendi belirlediği süre ve şekilde çalışma esnekliği tanınırken, hizmet akdinde tam bağımlılık söz konusu olup vekalet sözleşmesine benzer ölçüde bir esneklikten bahsetmek zordur. Hizmet akdinde, işçinin işverenin talimatıyla hareket etmesi ve işverenin ya da işveren vekilinin denetimine tabi tutulması söz konusudur. Vekil daha esnek bir çalışma şekline tabi olmakla birlikte, işini özenle yapmakla da yükümlüdür.

Bu bağlamda, Yargıtay bir kararında²¹⁷ “ *taraflar arasındaki ilişki, vekalet sözleşmesine dayanmaktadır. Vekil, iş görürken yöneldiği sonucun elde edilmemesinden değil, bu sonuca ulaşmak için yaptığı uğraşların özenle görülmemesinden sorumludur. Vekilin sorumluluğu, genel olarak işçinin sorumluluğuna ilişkin kurallara bağlıdır. Vekil işçi gibi özenle davranmak zorunda olup, en hafif*

213 Akıntürk, s.286

214 Koç, **İstisna Sözleşmesi**, s.14

215 Mollamahmutoğlu, s.242.

216 Çelik, s.76

217 Yargıtay 13. HD. 07.02.2005, E.2004/13012, K.2005/1711, (www.kazanci.com 07.01.2010)

kusurundan bile sorumludur” denilmektedir.

b- Süre

Hizmet akdi ile vekâlet akdi arasında “zaman” unsuru anlamında farklılık söz konusudur. Hizmet akdi belirli veya belirsiz bir zaman içerisinde icra edilmekte, bir süreklilik arz etmektedir. Vekâlet akdinde bu bağlamda, bir “süreklilik” şart değildir²¹⁸.

Hizmet sözleşmesinde zaman, sözleşmenin esaslı unsurlarındandır. Ancak, vekâlet sözleşmesinde zamanın önemi yoktur. Bir diş tabibinin muayenehanesinde tedavi ettiği hastaları ile olan ilişkisini vekâlet sözleşmesine, fakat aynı diş tabibinin bir hastanede ücretli olarak çalışması halinde hastane ile olan ilişkisini hizmet sözleşmesine örnek olarak göstermek mümkündür²¹⁹.

Öğretide hizmet akdi ile vekâlet akdi arasındaki farkta, zaman unsuruna dikkat çekilmektedir. İşlerin zamanla sınırlandırılması durumunda hizmet akdinden, işlerin belli sayıda yapılmasında ise vekâlet akdinden bahsetmek mümkün görünmektedir²²⁰.

c- Temsil

Vekâlet sözleşmesinde bir temsil söz konusu olmasına rağmen hizmet akdindeki işçi-işveren ilişkisi temsile dayanmamaktadır. Gerçekten vekâlet akdinde bir temsil söz konusu olup vekil, müvekkilin nam ve hesabına bir hizmeti yerine getirmeyi taahhüt etmektedir. Hizmet akdinde ise, akdin konusunu, işçinin emeği oluşturur²²¹.

d- Ücret

Hizmet ve istisna sözleşmelerinin daima karşılıklı (ivazlı) olması söz konusu iken, vekâlet sözleşmesi karşılıklı veya karşılıksız olabilmektedir²²².

Başka bir ifadeyle, vekâlet akdinde mukavele veya teamül varsa ücret söz konusudur. Ancak ücret, hizmet akdinin temel unsurudur. Genellikle vekâlet akdinde

218 Mollamahmutoğlu, s.242.

219 Akıntürk, s.285

220 Çelik, s.76

221 Mollamahmutoğlu, s.242.

222 Akıntürk, s.285

de ücret söz konusu olduğundan hizmet akdinden farklılığın ortaya konulmasında başka kriterlere ihtiyaç bulunmaktadır²²³.

Vekâlet akdinde, aksine sözleşme veya teamül olmadıkça ücret söz konusudur. Yargıtay bir kararında²²⁴; “Vekil, müvekkile karşı vekaleti, sadakat ve özen ile ifa etmekle yükümlüdür. Vekil sadakat borcu gereği olarak, müvekkilinin yararına olacak davranışlarda bulunmak ve ona zarar verecek davranışlardan kaçınmak zorunluluğundadır. Vekilin ücret alacağı, aksine sözleşme veya teamül olmadıkça vekalet konusu işin gereği gibi görülmesinin tamamlanmasıyla muaccellik kazanır.” hükmünü vermek suretiyle vekilin ücret alacağının aksine sözleşme veya teamül olmadıkça işin görülmesiyle birlikte ödeme gününün geleceğini belirtmiştir.

223 Çelik, s.75

224 Yargıtay 13. HD. 27.04.1992, E. 1992/3412, K.1992/3899 (www.kazanci.com 02.12.2009)

İKİNCİ BÖLÜM

HİZMET AKDİNDEN DOĞAN ÜCRET, TAZMİNAT

VE BENZERİ GELİRLER

I- HİZMET AKDİNDEN DOĞAN ÜCRET

A- Genel Açıdan Ücret

İnsanların gerek bedenen gerek fikren başkasının hizmetinde çalışmalarının karşılığı olarak aldıkları bedele ücret denir²²⁵. Genel anlamı ile ücret, emeğin karşılığıdır. Bedeni ve fikri emeğini başkalarının istifadesine arz edenlere, bu emekleri karşılığı verilen iktisadi değerlere veya para ile ifade edilebilen menfaatlere ücret denmektedir. Ücret kavramının sınırlarının belirtilmesinin vergileme açısından önemi büyüktür. Ücret kavramı, iktisadi açıdan başka bir görünüş arz etmektedir²²⁶.

İşçinin geçiminin temel dayanağı olan, kendisinin ve aile fertlerinin ekonomik, sosyal ve kültürel ihtiyaçlarını sağlayan en önemli geliri ücrettir. Bu anlamda ücret gelirlerinin düşük veya yüksek olması, işçilerin refah seviyelerini göstermede önemli bir faktör olarak ortaya çıkmaktadır²²⁷.

B- İktisadi Açıdan Ücret

Üretimde rol oynayan dört faktör vardır. Bunlar toprak (doğa), emek, sermaye ve teşebbüstür. Görüldüğü üzere ücret, iktisadi açıdan bakıldığında bir üretim faktörü olan emeğin geliri olarak karşımıza çıkmaktadır ve sadece işçilerin aldığı bedel değil, aynı zamanda serbest meslek erbabının ve memurların aldığı bedel de ücret sayılmaktadır. İktisadi açıdan ücret, üretim faaliyetine katılan emeğin, üretimden aldığı pay olarak tanımlanabilecektir. İktisadi açıdan ücreti nominal ücret ve reel ücret olmak üzere iki tür olarak belirtebiliriz. Nominal ücret, emek karşılığında alınan para miktarı

225 Akif Erginay, **Vergi Hukuku (İlkeler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi)**, Ankara: Turhan Kitabevi, 1979, s. 1669

226 Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1999, s.200.

227 Resul Kurt, “Zam Yapılmayan İşçi Kıdem Tazminatı İsteyebilir mi?”, **Star Gazetesi**, 01.11.2006, <http://www.stargazete.com/gazete/yazar/resul-kurt/zam-yapilmayan-isci-kidem-tazminati-isteyebilir-mi-138435.htm>, (11.02.2009)

olup, reel ücret ise, bu parasal birimin satın alma gücünü ifade eder²²⁸.

Emek üretime, duruma göre fikren veya bedenen katılabilir. Emek üretime ister fikren ve isterse bedenen katılsın, bu katılımın karşılığında sağlanan değer, ücrettir²²⁹.

C- Hukuki Açıdan Ücret

1- Anayasada Ücret

Bireylerin insan onuruna yaraşan asgari bir yaşam sürebilmeleri için, adil bir ücret elde etmeleri gerekir. Düşük bir ücret karşılığı çalışan bir kişinin iyi bir hayat sürdürmesi düşünülemez.

Ücret kavramı, değişik dönemlerde değişik kapsamda ele alınmış ve özellikle çeşitli bilim dallarına göre incelenerek, belirli yaklaşım biçimleri oluşturulmuştur. Ekonomik açıdan ücret “emeğin fiyatı”, sosyal siyaset açısından “iş görenin geçim aracıdır.” İş hukuku açısından ise “iş görenin fikri ve bedeni faaliyetlerinin karşılığıdır”²³⁰.

1982 Anayasası, çalışanların ücret hakkını 55. maddesinde düzenlemiştir. Buna göre; “*Ücret emeğin karşılığıdır. Devlet, çalışanların yaptıkları işe uygun adaletli bir ücret elde etmeleri ve diğer sosyal yardımlardan yararlanmaları için gerekli tedbirleri alır. Asgari ücretin tespitinde çalışanların geçim şartları ile ülkenin ekonomik durumu da göz önünde bulundurulur.*” hükmü ile devletin adaletli bir ücret elde etmeleri için gerekli tedbirleri alacağı belirtilmiştir.

Anayasa’nın bu emredici düzenlemesine uygun şekilde devlet, ücretin korunması için kurallar koymuştur²³¹. Bu hüküm uyarınca asgari ücretin belirlenmesi, çalışanların geçim şartları ve ülkenin ekonomik durumunun birlikte ele alınmasını

228 Aksoy, s.200.

229 Doğan Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi**, 13. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık., 2007, s.151.

230 Veli Kargı, “*Ücretlerin Vergilendirilmesinde Sorunlar ve Çözümler*”, **E-Yaklaşım**, Haziran 2009, S. 198, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090614636.htm, (31.08.2009)

231 Süzek, İş Hukuku, s.307.

gerektiren anayasal bir hüküm durumundadır²³².

2- Uluslararası Antlaşmalar ve ILO Sözleşmelerinde Ücret

ILO'nun 95 sayılı “Ücretin Korunması Hakkında Sözleşme” ile 100 sayılı “Eşit Değerde İş İçin Erkek ve Kadın İşçiler Arasında Ücret Eşitliği Hakkında Sözleşme”de ücret kavramları ele alınmıştır.

a- 95 Sayılı Ücretin Korunması Hakkında ILO Sözleşmesinde Ücret

Türkiye'nin de kabul ettiği 95 Sayılı Ücretlerin Korunması Hakkında Sözleşmesinin²³³ 1. maddesinde; *“Bu sözleşme bakımından ücret tabiri, yapılan veya yapılacak olan bir iş veyahut görülen ve görülecek olan bir hizmet için yazılı veya sözlü bir iş akdi gereğince bir işveren tarafından bir işçiye, her ne nam altında ve hangi hesaplama şekli ile olursa olsun ödenmesi gereken ve nakden değerlendirilmesi kabil olup karşılıklı anlaşma veya milli mevzuatla tesbit edilen bedel veya kazançları ifade eder. Ücretlilerden kesintiler yapılmasına, ancak millî mevzuatın tayin veya bir kollektif mukavelele yahut bir hakem kararının tesbit ettiği şartlar ve hadler, dahilinde müsaade edilecektir”* ifadeleri yer almış, ayrıca aynı sözleşmenin 8. maddesinde de, *“İşçiler, bu gibi kesintilerinin hangi şartlar ve hadler içinde yapabileceğinden, yetkili makamın en uygun addedeceği şeklinde haberdar edilecektir.”* hükümleri getirilmiştir.

Türkiye'nin de onayladığı Uluslararası Çalışma Örgütü'nün 95 sayılı “Ücretin Korunması Hakkında Sözleşmenin” birinci maddesine göre ücret, yapılan veya yapılacak olan bir iş için veyahut görülen veya görülecek bir iş için yazılı veya sözlü hizmet akdi gereğince bir işveren tarafından bir işçiye her ne ad altında ve hangi hesaplama şekli ile olursa olsun ödenmesi gereken ve nakden değerlendirilmesi kabil olup karşılıklı anlaşma ve ulusal mevzuatla tespit edilen bedel veya kazanç olarak tanımlanmıştır.

232 Lütfi İnciroğlu, <http://www.lutfiinciroglu.com/content/view/87/19/> (10.02.2010)

233 <http://www.ilo.org/public/turkish/region/eurpro/ankara/about/soz095.htm> (01.02.2010)

b- 100 Sayılı Eşit Değerde İş İçin Erkek ve Kadın İşçiler Arasında Ücret Eşitliği Hakkında ILO Sözleşmesinde Ücret

Türkiye'nin onayladığı Uluslararası Çalışma Örgütü'nün 100 sayılı “Eşit Değerde İş İçin Erkek ve Kadın İşçiler Arasında Ücret Eşitliği Hakkında Sözleşmenin” birinci maddesinde ise “*ücret, işçinin çalıştırılması nedeniyle işveren tarafından kendisine nakdi veya ayni olarak doğrudan doğruya veya bilvasıta ödenen normal, kök veya asgari ücret veya aylıkla, sağlanan bütün diğer menfaatleri içine alır*” şeklinde tanımlanmıştır. Maddenin devamında eşit değerde iş için erkek ve kadın işçiler arasında ücret eşitliği deyiminin, cinsiyet esasına dayanan bir ayırım gözetmeksizin tespit edilmiş bulunan ücret hadlerini ifade ettiği hüküm altına alınmıştır²³⁴.

3- Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Ücret

Çifte vergilendirmeyi önlemek suretiyle Türkiye'nin daha büyük ölçüde sermaye çekmesi ve yüksek teknoloji ithali Türk Anlaşma Modelinde temel bir amaç olarak gözetilmekle birlikte, bir başka temel amaç mümkün olduğu ölçüde yabancı sermaye ve teknoloji kaynaklı gelirlerin kaynak ilkesi doğrultusunda kaynak devlette vergilendirilmesini temin etmek olarak belirlenmiştir²³⁵.

Devletler, kaynak veya ikametgah ilkelerinden herhangi birini oy birliği ile uygulanacak tek vergilendirme ilkesi olarak kabul etseler ve bu ilkenin uygulanması bakımından tanım ve yorum farklılıklarını ortadan kaldırsalar, uluslararası çifte vergilendirme de bertaraf edebilecektir²³⁶.

Uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi için, devletlerin tek taraflı olarak vergilendirme yetkilerinden vazgeçmeleri çoğu zaman yeterli olmamaktadır. Dolayısıyla, devletler uluslararası anlaşmalar yoluyla ve/veya uluslar üstü birliklere katılmak yoluyla vergilendirme yetkilerini sınırlandırmaktadırlar. Bu sınırlama, kimi

234 <http://www.ilo.org/public/turkish/region/eurpro/ankara/about/soz100.htm> (19.03.2010)

235 Övül Çölgezen, “Uluslararası Çifte Vergilendirme- I I I”, **Yaklaşım Dergisi**, Nisan 2010, S. 208, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20100416640.htm, (12.03.2010)

236 Billur Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, İstanbul:Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 1995, s. 25.

zaman iki taraflı anlaşmalarla kimi zaman da çok taraflı anlaşmalarla olmaktadır²³⁷.

2 Seri No'lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliğine²³⁸ göre, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile gelirin, ikamet veya kaynak ülkelerden yalnızca birinde vergilendirilmesi veya vergilendirme hakkının her iki ülke arasında bölüşülmesi konularında düzenlemeler yapılmakta ve bu yolla gelirin her iki ülkede birden vergilendirilmesi engellenmektedir.

Vergi anlaşmaları daha çok gelir ve servet alanlarında söz konusu olmaktadır. Anlaşmalarda yer alan kuralların temelinde kaynak ilkesi, ikametgah ilkesi veya uyrukluk ilkesi ya da bu ilkelerin karışımı yatmakta ve bu yolla gelir veya servetin hangi ülkenin vergilendirme yetkisine bağlanacağı belirlenmektedir. Bazı gelir ve servet unsurlarında ise, devletlerin her ikisinin de vergilendirme yetkisinin bulunduğu kabul edilmektedir. Böylelikle, ya taraflardan birinin vergilendirme yetkisi sınırlandırılmakta ya da vergilendirme yetkisi paylaşılarak kullanılmaktadır. Uluslararası anlaşmalar yoluyla Uluslararası çifte vergilendirmeden arınma, tıpkı ulusal önlemlerde olduğu gibi, istisna yöntemi veya mahsup yönteminin uygulanmasına bağlanmıştır. Vergi anlaşmaları çerçevesinde, istisna yöntemi, gelir unsurları bakımından devletlerden birinin münhasır vergilendirme yetkisinin kabulü anlamına gelir. Mahsup yöntemi ise, vergilendirme yetkisinin paylaşılarak kullanıldığı gelir unsurları üzerindeki Uluslararası çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması için, ikamet ülkesinin kaynak ülkesinde ödenen vergiyi kendi vergisinden mahsup etmesidir²³⁹.

Türkiye'de ücret olarak nitelendirilen bağımlı faaliyetlerle ilgili gelirler, ödeyenin ve elde edenin konumuna göre kaynakta ya da beyan usulüne göre vergilendirilmektedir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının ücretlere ilişkin asli kuralı, söz konusu gelirlerin ikamet edilen devlette vergilendirilmesidir. Türkiye'de vergilendirme söz konusu olduğunda ücret geliri elde edenlerin durumuna göre uygulanabilecektir. Türkiye'de yerleşik olmayanların Türkiye'deki kazançları işverenin

237 Övül Çölgezen, "Uluslararası Çifte Vergilendirme- I I", **Yaklaşım Dergisi**, Mart 2010, S. 207, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20100316441.htm, (12.03.2010)

238 14.03.1998-23286

239 Yaltı Soydan, s. 32.

(ödeyenin) Türkiye’de olmaması halinde vergilendirme yetkisi mukim devlete aittir²⁴⁰.

Şirketler için kanuni merkez, şahıslar için 183 günden fazla ikamet edilen ülke ve tabiiyeti olunan ülke mukim devlettir. Düzenlemeye göre, “*bir Akit Devlet mukiminin bir hizmet akdi dolayısıyla elde ettiği ücret, maaş ve diğer benzeri menfaatler, bu hizmet diğer akit devlette ifa edilmedikçe, yalnız ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir.*” Eğer hizmet diğer Devlette ifa edilirse, buradan elde edilen gelir diğer Devlette vergilendirilebilir. Hizmet yabancı ülkede ifa edilmedikçe hizmet akinden doğan gelirler mukim devlette vergilendirilecektir. Örneğin, Türkiye’de kurulmuş bir şirketin faaliyetini icra etmek üzere Türkiye’de işyeri açması durumunda işçilerin elde ettikleri gelirler Türkiye tarafından vergilendirilecektir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının ücretlere ilişkin tali kuralı olarak, “*bağımlı faaliyetlerden elde edilen ücret gelirinin kaynak devlette vergilendirilmesi, hizmetin kaynak ülkede ifa edilmesi koşuluna bağlanmıştır.*” Örneğin, Türkiye’de kurulmuş bir şirketin faaliyette bulunmak üzere Almanya’da işyeri açması ve Türkiye’den Almanya’ya işçi göndermesi durumunda, hizmet kaynak ülke olarak Almanya’da yerine getirileceğinden dolayı işçi ücret gelirlerinin Almanya tarafından vergilendirilebileceği ifade edilmektedir²⁴¹.

Vergilendirme hakkının tespiti için yurt dışında kalınan sürenin 183 günden az ya da çok olması büyük önem arz etmektedir. Her iki ülkenin aynı zamanda vergi istemesi zaten zor olan uluslararası ticareti daha da zorlaştırmaktadır. Bir diğer sorun ise 183 günün hangi süreler içinde hesaplanmasıyla ilgilidir. Uygulamada sıkça karşılaşılan sorunlardan biri yurt dışında faaliyet gösteren Türk tabiiyetinde gerçek kişiler ile işçilerin yurt dışında çalışma sürelerinin bir takvim yılında 183 günü geçip geçmediğine bakılmaksızın her iki ülke tarafından da vergilendirilmesidir. Örneğin Türk firmasının Almanya’da verdiği hizmetleri yapmak üzere Almanya’da çalışan Türk işçisinin ücretinden bu firma hem Türkiye’ye hem de Almanya’ya ödenmek üzere gelir vergisi tevkifatı kesintisi yapar. Böyle bir durumda işçi yabancı ülkede 183 günden fazla kalmışsa Türkiye’ye ödenen gelir vergisi tevkifatlarının iadesini talep edebilmekte

240 Bahar, s.115-116.

241 Yakup Avcı, “Gerçek Kişilerin Yurt Dışında Elde Ettiği Gelirden O Ülkede Kesilen Vergilerin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Kapsamında İadesi Mümkün Mü?”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Aralık 2007, S. 53, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20071210372.htm, (12.03.2010)

ve vergilendirme hakkı Almanya'ya ait olduğundan Almanya'ya ödenen tevkifatlar vergi yükü olarak kalmakta, 183 günden az kalmışsa da Almanya'ya ödediği gelir vergisi tevkifatlarının iadesini talep edebilmekte ve vergilendirme hakkı Türkiye'ye ait olduğundan Türkiye'ye ödenen tevkifatlar vergi yükünü ifade etmektedir²⁴².

Gelirler Genel Müdürlüğü'nün bir özelgesinde²⁴³; *“Türkiye Cumhuriyeti ile Federal Almanya Cumhuriyeti Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın 15/2. fıkrası uyarınca bir devlet mukiminin diğer devlette ifa ettiği hizmet dolayısıyla elde ettiği gelir, eğer, gelir elde eden kişi bu devlette bir vergilendirme dönemi içinde bir veya birkaç seferde toplam 183 günü aşmamak üzere kalırsa, yalnızca ilk bahsedilen devlette vergilendirilmesi gerekir.”* şeklinde görüş bildirilmiştir.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümlerine aykırı olarak vergilendirildiklerini düşünen mükelleflerin, bu sorunun çözümü için izleyebilecekleri iki alternatif bulunmaktadır. Bu alternatifler, vergisel sorunu ulusal çözüm yolları nezdinde çözmek veya ilgili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması çerçevesinde “Karşılıklı Anlaşma Usulü” sürecinin başlatılmasını talep etmektir. Anlaşmaya taraf devletlerin birinde mukim olup, Türkiye'deki faaliyetleri nedeniyle vergiye tabi tutulan mükelleflerin vergilendirmeyle ilgili sonuçtan memnun kalmamaları durumunda bu sorunu yargıya götürme hakları vardır. Mahkemelerin vereceği karar hem ilgili mükellef ve hem de kamu idari için bağlayıcı ve uygulanması zorunlu karar niteliği taşımaktadır²⁴⁴.

4- Gelir Vergisi Kanunu'nda Ücret

Ücret, emek faktörünün karşılığı olan bir gelir çeşididir. Gelir vergisi hasılatı içerisinde önemli bir yere sahip olan ücretler hem yapısal ve hem de vergilendirme

242 Avcı, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20071210372.htm, (12.03.2010)

243 10.04.2003 tarih ve B.07.0.GEL.0.85/8500-25/15599 sayılı Özelge.

244 GİB, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan “Karşılıklı Anlaşma Usulü”ne İlişkin Rehber”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Y.5, S.58, Ekim 2009, s.1971.

tekniki bakımından diğer gelir unsurlarından farklı bir yapıya sahiptir²⁴⁵.

İş görme akitlerinden hizmet akdi çerçevesinde çalışma karşılığında elde edilen bir kazanç türünü oluşturmaktadır. Bu tür hukuki ilişkiden doğan ve ücret olarak adlandırılan kazanç, zihinsel emek ya da bedensel emekten doğabilmektedir. Öte yandan ister zihinsel, ister bedensel olsun, karşılığında ücret alınan emek düz (vasıfsız) emek olabileceği gibi, vasıflı (kalifiye) emek de olabilir. Hizmetin karşılığında ücret para olarak ödenebileceği gibi, ayın şeklinde de verilebilir. Aynı menfaatler de ücret olarak vergilendirilir²⁴⁶.

a- Ücretin Tanımı

Vergi hukuku açısından ücret kavramı, hem Borçlar Kanunu'ndaki ücret kavramından, hem de İş Kanunu'ndaki ücret kavramından farklı olmaktadır. Bu nedenle, GVK diğer kanunlara atıf yapmadan, vergi sistemimize özgü bir biçimde²⁴⁷ ücretin tarifine ilişkin 61. maddesinde; “*Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.*” şeklinde tarif etmiştir. Ücretin gerçek ve safi değeri, işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından, GVK'nın 63. maddesinde yer alan indirimler düşüldükten sonra kalan miktardır²⁴⁸.

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 ücret olma niteliğini değiştirmemektedir²⁴⁹.

245 Mikail Erol, “*Personele Ayın (Ayni) Olarak Verilen Ücretler ve Muhasebeleştirilmesi*”, **Mali Çözüm Dergisi** S.60 Temmuz Ağustos Eylül 2002, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/60MaliCozum/27-%2060%20M%C4%B0KA%C4%B0L%20EROL%20.doc> (17.11.2009)

246 Mualla Öncel ve Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 10. Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, 2002, s.291-292.

247 Aksoy, s.201

248 Veysi Seviğ, “*Ücret Gelirleri ve Beyana Tabi Ücretler*”, **Referans Gazetesi**, 23.03.2010

249 Yılmaz Özbacı, **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, İstanbul: Oluş Yayıncılık, 2002, s. 512; Şenyüz, s.152.

GVK'nın uygulanmasında, aşağıda yazılı ödemeler de ücret sayılmıştır:

1. 23. 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, il 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.

Bu hükümlere göre, ücret geliri elde edenler ücretli sayılmaktadır.

GVK 63. maddesiyle verginin hesaplanabilmesi için indirimler açıklanmıştır. Ücretlerin brüt toplamından sosyal sigorta primi ile indirilecek giderler ve indirimler düşüldükten sonra kalan kısım gelir vergisi matrahını teşkil edecek ve 103. madde hükümlerine göre vergilendirilecektir²⁵⁰.

Yabancı ülkede bulunan işverenler tarafından Türkiye'de mukim şahıslara hizmetleri karşılığında yapılacak ödemelerin Türkiye'de vergi tevkifatına tabi tutulması mümkün değildir. Bu nedenle, yabancı ülkelerde bulunan işverenlerden alınan ücretler varsa Türkiye'de elde edilen kazanç ve iratlarla birlikte bir beyanname ile ikametgahının bulunduğu yerin vergi dairesine beyan edilmesi gerekir. Ancak bu

250 Şükrü Avcı, **Ücretler ve Kıdem Tazminatları**, Ankara: 1981, s.178.; Kazım Yılmaz, **Ücretlerin Vergilendirilmesi**, Ankara:Maliye ve Hukuk Yayınları, 1998, s.221.

bağlamda ücretin ödendiği ülke ile Türkiye arasında “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması” olup olmadığı hususunun dikkate alınması gerekmektedir. Yabancı ülkedeki işverenlerden alınan ücretin doğrudan doğruya orada alınması veya Türkiye’ye gönderilmiş olması veyahut da bankaya yatırılmış bulunması vergilendirmeyi etkilememektedir. GVK’nın 23. maddesinin 14. bendi gereği olarak kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan dar yükümlü özelliğini taşıyan işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinde döviz olarak ödediği ücretler, gelir vergisinden istisna edilmiştir. Dolayısıyla GVK’nın 23. maddesinin 14. bendi kapsamındaki ücretler yıllık beyanname ile bildirilmez²⁵¹. Ödenen ücretlerin istisnaya tabi tutulabilmesi için;

- Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan yani dar yükümlü olan kurumlar tarafından ödenmesi,
- Ücretlerin dar yükümlü kurumun yurtdışı kazançlarından ödenmekte olması,
- Yapılan ücret ödemesinin Türkiye’de gider veya maliyet olarak kayıtlara alınmış bulunması,
- Döviz olarak ödenmesi, gerekmektedir. GVK’nın 23/14. bendi yukarıda belirtilen koşullar dahilinde Türkiye’de yabancı para birimine göre yapılan ödemeye bağlı olarak yurtdışından Türkiye’ye gönderilen ücretlerin ayrıca Türkiye’de vergiye tabi tutulmayacağını özel olarak hükme bağlamıştır²⁵².

Türkiye İş Kurumu aracılığı ile çalışmak için yurt dışına gönderilen işçiler tam mükellef sayılmakta olup, Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden Türkiye’de gelir vergisine tabi tutulacaktır. Ancak, çalışmak için yurt dışına gönderilen bu işçilerin bulundukları ülkelerde ücretleri nedeniyle gelir vergisi veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş ise, bunların yurt dışında bulundukları ülkede elde ettiği ücretlerinin ayrıca Türkiye’de vergilendirilmesine gerek yoktur²⁵³.

251 Maliye Hesap Uzmanları Derneği (HUD), **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, İstanbul: 2010, s.135-136.

252 Veysi Seviğ, “Yurtdışından Gönderilen Ücretler”, **Referans Gazetesi**, 26.06.2009
http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=124973&KTG_KOD=182, (03.12.2009)

253 Maliye Bakanlığı’nın 05.07.1982 tarih ve GVK/2-2128-21390/54409 sayılı özelgesi, (Ramazan Genk, **Ücretler, Tazminatlar ve Harcırahlar**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara:1999, s.40)

112 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’ne (GVGT) göre Yabancı ülkelerde çalışan Türk işçilerinin “tam mükellefiyete tâbi gerçek kişi” sayılmaları; ancak, bulundukları memleketlerde vergilendirilen ücretlerinin, öteden beri olduğu gibi, Türkiye’de ayrıca vergiye tabi tutulmaması gerekmektedir²⁵⁴.

Yabancı ülkelerden Türkiye’de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları ile elçilik ve konsolosluklarına mensup olan ve o ülkenin uyruğunda bulunan memurları dışında kalan memur ve hizmetlilerin yalnızca bu işlerinden dolayı aldıkları ücretler, karşılıklı olmak koşuluyla, gelir vergisinden bağışık tutulmuştur. Karşılıklılık anlaşmasının bulunması halinde bu ilkelere uymayan ülkenin Türkiye’deki temsilciliklerinde çalışan memurlar istisnadan yararlandırılmamaktadır. Bu durumda, ücret geliri elde edenler toplam ücretlerini yıllık gelir vergisi beyannamesi ile oturdukları mahallin vergi dairesine bildireceklerdir²⁵⁵.

Bir Danıştay kararında²⁵⁶, Türkiye Jokey Kulübü tarafından yarış atı antrenörlerine “antrenör primi” adı altında yapılan ödemelerin ücret niteliğinde olduğu ve GVK’nın ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin hükümlerine göre vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Bir başka Danıştay kararında²⁵⁷ ise; yayımlandığı 16.05.1991 tarihinde yürürlüğe giren 3717 sayılı Adli Personel İle Devlet Davalarını Takip Edenlere Yol Gideri Ve Tazminat Verilmesi İle 492 sayılı Harçlar Kanunu’nun Bir Maddesinin Yürürlükten Kaldırılması Hakkında Kanun’un 2. maddesinde damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulamayacağı açıkça düzenlenerek gelir vergisinden müstesna tutulan yol gideri ve tazminatlardan farklı olarak, aynı Kanunun 2/a maddesinde vergiden müstesna olduğuna ilişkin bir düzenleme yapılmayan ve GVK hükümlerine göre vergilendirilmesi gereken fazla çalışma ücretinin yorum yoluyla gelir vergisinden müstesna tutulamayacağı, bu durumun verginin yasallığı ilkesine aykırı düşeceği belirtilmiştir.

254 <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (02.08.2009)

255 Veyis Seviğ, “Beyana Tabi Diğer Ücretler”, **Dünya Gazetesi**, 16.06.2005, (02.08.2009)

256 Dnş.4.D., 22.03.2005, E: 2004/1554, K: 2005/694, <http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp>, (15.05.2009)

257 Dnş.4.D., 29.11.2006, E: 2006/1401, K: 2006/3160, <http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp>, (15.05.2009)

Uygulamada bazı durumlarda ücret ile serbest meslek kazancının ayırımında zorluklarla karşılaşılacaktır. Bu durumda esas alınacak en önemli ölçüt; iş yerine bağlılık ve işverene tabiliktir²⁵⁸.

Ücret - serbest meslek kazancı ayırımının önemi, vergilendirme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesinde ortaya çıkmaktadır. Zira, serbest meslek faaliyetinin bir hizmet akdi kapsamında bir işverene tabi ve bir işyerine bağlı olarak sürdürülmesi halinde elde edilen gelir ücret olarak vergilendirileceğinden, bu durumdaki bir mükellefin defter tutma, makbuz düzenleme, katma değer vergisi ve geçici vergi yükümlülükleri söz konusu olmayacaktır. Gelir vergisi beyannamesi verme yükümlülüğü ise, GVK'nın ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin hükümlerinin gerektirdiği koşullarda doğabilecektir²⁵⁹.

b- Ücretin Unsurları

Gelir vergisi açısından bir ödemenin ücret olarak değerlendirilmesi; “bir işverene tabi olma”, “belirli bir işyerine tabi çalışma” ve “hizmetin karşılığı olarak ödeme yapılması” unsurlarına göre tespit edilecektir. Bu üç unsur birlikte varsa elde edilen gelir ücret olacak, aksi takdirde ücretten söz etmek mümkün olmayacaktır²⁶⁰.

(1) Bir işverene tabiyet

İşveren, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir²⁶¹.

Bir ödemenin ücret olarak değerlendirilmesi için aranacak ilk unsur, ödeme yapılan kişinin bir işverene tabi olmasıdır²⁶². İşverenle hizmetli arasındaki bağlılık (tabi olma) ücretin varlığını belirlemede en önemli unsurlardan biridir. Özellikle serbest meslek faaliyetinin, şeklen bir kadroya bağlı olarak yapıldığı hallerde ücretle serbest

258 Osman Dereli, “Ücret ve Serbest Meslek Kazancı Ayırımı”, **Vergi Dünyası**, Eylül 2004, S. 277, s.113

259 221 Seri No'lu GVGT, RG:19.02.1999-23616;

260 Gelir İdaresi Başkanlığı, “**Ücret Kazançları Vergi Rehberi**”, Yayın No: 59, Ocak 2008, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2008_Ucret_rehberi.html (14.01.2010)

261 HUD **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, s.100.

262 Şenyüz, s.152.

meslek kazancı arasındaki sınırın bu ölçüye göre belirlenmesi gerekir²⁶³.

Bir işçinin işverene bağlılığı sözleşme hükümlerine dayanan bağlılığa ve bir kunduracının yanında kalfa çalıştırması ise fiili bağlılığa örnek olarak gösterilebilir. Ücretten bahsedebilmek için ayrıca, çalışanın gerçek kişi olması da gerekmektedir²⁶⁴.

İşverene tabilikten maksat işverenin hizmetli üzerinde hiyerarşik bir kontrol ve yaptırım uygulama hakkının bulunup bulunmamasıdır²⁶⁵.

Bir hizmet erbabı, birden fazla işverene bağlı olarak da çalışabilir. Bu çalışmaları sonunda, birden fazla işverenden ücret adı altında birden fazla gelir elde edebilir²⁶⁶.

(2) Belirli bir işyerine tabi çalışma

İşyerine bağlı olmak, çalışanın emeğini başkasına ait bir organizasyon içerisinde değerlendirmesi anlamına gelmektedir. Çalışanın işverene bağlılığı fiili olabileceği gibi kanun, tüzük, yönetmelik veya sözleşmelerle de saptanmış olabilecektir. Dolayısıyla işyerine bağlı olmak için hizmetin mutlaka işyerinde ifa edilmesi gerekmez. İşverene hukuken bağlı olmak yeterlidir²⁶⁷. Hizmet erbabı işini işyerinde yerine getirebileceği gibi, işverenin belirleyeceği bir başka yerde de yerine getirebilecektir. Örneğin, gezici olarak faaliyet gösteren tahsildar, pazarlama ve tanıtım elemanlarını bu çerçevede değerlendirmek gerekir.

İşyerine bağlılık, genel planda daha önemli bir ölçü olmakla beraber, işverene tabi olunmadan çalışılan hallerde, özellikle olayların fiili yönünün ön planda tutulduğu vergi hukuku açısından hizmet ilişkisinin varlığından bahsedilemez²⁶⁸.

263 Özbalcı, s.512.

264 HUD **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, s.100.

265 Veysi Seviğ, “Personelin Başarı Primleri Şirket İçin Gider Kabul Edilir”, **Referans Gazetesi**, 24.06.2009

266 Aksoy, s.202.

267 HUD **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, s.100.

268 Özbalcı, s.513.

(3) Hizmetin karşılığı olarak ödeme yapılması

Ücretin söz konusu olabilmesi için, yapılan ödemelerin mutlaka bir hizmet karşılığı olması gerekir. Hizmet bedeni olabileceği gibi fikri de olabilir. Emeğin fikri olması alınan karşılığın ücret olma niteliğini engellemez. Dolayısıyla herhangi bir hizmet karşılığı olmaksızın yapılan ödemeler ücret sayılmaz²⁶⁹. Bu bakımdan ücretten söz edebilmek için, işverenle hizmet erbabı arasında yazılıya da sözlü bir hizmet akdinin mevcut olması gerekir. Böyle bir akit karşılığı yapılan ödemeler ücret sayılır²⁷⁰.

Hizmet erbabına bir hizmet karşılığında yapılan ödeme nakden, aynı olarak veya para ile temsil edilen menfaatler şeklinde olabilir²⁷¹.

5- Borçlar Kanunu'nda Ücret

Borçlar Kanunu'nda ücretin tanımı yapılmamıştır. Borçlar Kanunu'nun 323/1. maddesine göre ücretin işçi ve işveren tarafından sözleşmeyle tespit edileceği hüküm altına alınmıştır.

6- İş Kanunu'nda Ücret

İş Hukuku'nda ücret, iş sözleşmesinin temel unsuru olması nedeniyle devlet müdahalesi ya da toplu iş sözleşmeleri ile korunmaktadır²⁷². İşverenin iş sözleşmesinden doğan temel borcu işçiye ücretini ödemektir. Genel olarak hizmet akdinin temel unsurlarından biri olan ücret, hizmet akdiyle veya toplu iş sözleşmesiyle belirlenmektedir²⁷³.

Çeşitli kanunlarda ücret farklı şekillerde tanımlanmakta ve bu nedenle de farklı şekillerde sınıflandırılmaktadır. 4857 Sayılı İş Kanunun 32. maddesinde ücret; “Genel anlamda ücret bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödenen tutardır.” şeklinde tanımlanmıştır.

269 Aksoy, s.202.

270 HUD **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, s.100; Mollamahmutoğlu, s.362.

271 Şenyüz, s.153.

272 Çelik, s.140.

273 Şakar, **İş Hukuku Uygulaması**, s.141.

İş Kanunu'nun 32/1. maddesinde ücret tanımı, genel anlamda asıl ücretin tanımıdır. Asıl ücrete dar anlamda ücret de denir ve asıl ücrete işçiye sağlanan yan menfaatler, örneğin ikramiye, prim, sosyal yardımlar ve diğer ek ödemeler dahil değildir. Uygulamada iş karşılığı nakden ödenen asıl ücrete, “çıplak ücret (ana ücret)” denmektedir. Asıl ücretin yanı sıra belirli tazminatların, para ve parayla ölçülmesi mümkün sözleşmeden veya kanundan doğan her türlü zam, yardım, ikramiye, prim, yemek, giyim, ikametgâh, ısıtma gibi ayni ve nakdi yapılan ödemeleri de kapsarsa buna “giydirilmiş ücret” denir²⁷⁴. Kısacası her türlü yan ödemeler geniş anlamda ücretin içerisine girer. Geniş anlamda ücret kanunen belirlenen hallerde göz önüne alınabilir. Kanunda açıkça belirtilmediği sürece asıl ücret hesaba alınacaktır²⁷⁵.

4857 sayılı Kanunun 32. maddesinde getirilen tanıma göre kural olarak ücret bir iş karşılığında ve para olarak ödenecektir. Sözleşmeden kaynaklanan ve kanuni zorunluluk olmaksızın işverenin işçisine tek taraflı olarak yaptığı ödeme ücret olarak nitelendirilemez. O halde iş sözleşmesi olmadan ücret, ücret kararlaştırılmadan da iş sözleşmesi olamaz. Bu şekilde her iki kavram birbirine bağlıdır. Ücret işçi için en önemli hak; işveren için ise başlıca borçtur. Bu durum işçi ve işveren ile ilgili tanımlamalardan anlaşılmaktadır. Bu bakımdan ücret, hizmet ediminin bir karşılığıdır. Ücret tam olarak emeğin karşılığıdır. Ancak emeğin fiyatı değildir²⁷⁶.

1475 sayılı İş Kanunu'nun 14/12. maddesindeki düzenlemede geniş anlamda ücret söz konusudur. İhbar ve kıdem tazminatına esas olacak ücretin hesabına asıl ücrete ilaveten işçiye sağlanmış olan para ve parayla ölçülmesi mümkün sözleşmeden ve kanundan doğan menfaatler de göz önünde tutulur²⁷⁷.

O halde kural olarak sözleşme ile aksi belirlenmedikçe, ihbar ve kıdem tazminatı dışında ücret zammı gibi konularda ücret terimi ile genel anlamdaki ücret, yani asıl ücret anlaşılacak ve ücretin hesaplanmasına esas olacaktır. Geniş anlamdaki ücret ise sadece ihbar ve kıdem tazminatının hesabında söz konusu olacaktır. Ücretin vergi, sigorta gibi kanuni kesintiler yapılmamış miktarı brüt ücret, bu kesintiler

274 Şakar, **İş Hukuku Uygulaması**, s.142; Şahin Çil, **İş Kanunu Şerhi 2. Cilt**, 2. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2007, s.2148.

275 Süzek, **İş Hukuku**, s.308.

276 Mollamahmutoğlu, s.362 , Süzek, **İş Hukuku**, s.307-308

277 Aktay, Arıcı ve Senyen, s.130.

yapıldıktan sonra işçinin eline geçen miktarı ise net ücret olarak adlandırılır²⁷⁸.

İşçinin çalışmasının olmadığı dönem için de ücrete hak kazandığı haller, kanundan ya da iş sözleşmesinden doğabilir. Bir iş karşılığı olmaksızın ödenen bu ücrete sosyal ücret adı verilmektedir²⁷⁹.

“Ücret, Prim, İkramiye ve Bu Nitelikteki Her Türlü İstihkakın Bankalar Aracılığı Ödenmesine Dair Yönetmelik”²⁸⁰ ile işçi ücretlerinin bankadan yatırılma zorunluluğu getirilmiştir. Bu yönetmeliğe göre, işyerleri ve işletmelerinde İş Kanunu hükümlerinin uygulandığı işverenler ile üçüncü kişiler, Türkiye genelinde çalıştırdıkları işçi sayısının en az 10 kişi olması halinde, çalıştırdıkları işçiye o ay içinde yapacakları her türlü ödemenin kanuni kesintiler düşüldükten sonra kalan net tutarını, 01.01.2009 tarihinden itibaren bankalar aracılığıyla ödemekle yükümlüdürler.

Ancak bu düzenleme kanunda yer alan yönetmelik çıkarma yetkisine aykırılık taşımaktadır. Çünkü bu yetki, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Maliye Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığından sorumlu Devlet Bakanlığı’na müştereken kullanılmak üzere verilmiştir. Oysa söz konusu yönetmelik sadece Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı tarafından yayınlanmıştır. Bu yetki sadece Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı tarafından tek başına kullanılmıştır. Bu da yönetmeliği “yetki” açısından hukuka aykırı kılmıştır²⁸¹.

İşçinin, yasal koşulların bulunması durumunda çalışmaktan kaçınma hakkını kullandığı süre için ücrete hak kazanıp kazanmayacağı öğretide tartışmalıdır. Bir görüşe göre²⁸², çalışılmayan süre için ücret istenemez ve Kanunun 66. maddesinde çalışılmış gibi sayılan haller arasında bu durum sayılmamıştır. Buna karşılık ağırlık kazanan diğer görüşe göre²⁸³, iş görmekten kaçınan işçinin çalışmadığı süreler için ücret talep edebileceği şeklindedir. Yargıtay’ın konuya dair kararı²⁸⁴ işçinin iş görme

278 Süzek, **İş Hukuku**, s.308.

279 Şahin Çil, **İş Kanunu Şerhi 2. Cilt**, s.2149.

280 RG: 18.11.2008-27058

281 Bumin Doğrusöz, “Ücretler Bankaya Yatırılmasında Hukuk ve Açık Kapı”, **Referans Gazetesi**, 24.11.2008, (03.12.2009)

282 Mollamahmutoğlu, s.417.

283 Murat Engin, “Yeni İş Kanunu Tasarısı ve İşçinin İş Görmekten Kaçınma Hakkı”, **DEÜHFD** 2003, S.1, s.80.;

Öner Eyrenci, Savaş Taşkent ve Devrim Ulucan, **Bireysel İş Hukuku**, İstanbul:Legal Yayınevi, 2004, s.107.

284 Yargıtay 9 HD, 10.2.2005, E. 2004/13259, K.2005/3738 (Çil, İş Kanunu Şerhi, s.2149)

borcunu yerine getirmekten kaçındığı süre için ücret istenemeyeceği yönündedir²⁸⁵.

Bireysel ya da toplu iş sözleşmesinde aksi kararlaştırılmadığı sürece, işçinin ücreti bir ay çalışıldıktan sonra ödenmelidir. Ücreti ödenmeyen işçinin bu ücretini işverenden dava ya da icra takibi gibi yasal yollardan talep etmesi mümkündür²⁸⁶.

İş Kanunu'nda ücret sistemleri;

- Zamana göre ücret (belirli bir zaman için bir miktar paranın belirlenerek ödenmesi),

- Akort ücret (parça sayısı, büyüklük, uzunluk veya ağırlık gibi birimlere göre belirlenir ve belirli bir çalışma dönemine denk gelen ücret),

- Yüzde usulü ücret (Hesap pusulalarına yüzde olarak belirli bir miktar eklenir ve bu miktarı müşteri ödemek zorundadır),

- Götürü ücret (Bir iş veya işin karşılığında belirlenmiş bir ücret ödenmesi),

- Primli ücret (İşçinin bireysel olarak veya bir grup içinde üstün çaba göstererek başarılı bir şekilde yapmış olduğu işi ödüllendirmek için ek olarak ödenen ücret),

- Komisyon ücreti (İşçinin yaptığı işin miktarına bağlı maktu veya yüzde olarak ödenen ücret sistemi),

- Kârdan pay alma (İşçiye kardan pay verilmesi söz konusu olup, zarara katılması söz konusu değildir.)

olarak sayılabilmektedir²⁸⁷.

İş Kanunu'nda ücret; saatlik, günlük, haftalık veya aylık olarak ödenebilmektedir. Bu tamamen işçi ve işveren tarafından belirlenebilmektedir.

285 Çil, **İş Kanunu Şerhi**, s.2149.

286 Yargıtay 9 HD, 23.6.2009, E.2007/33269, K. 2009/17717 (Şahin Çil, **İş Hukuku Yargıtay İlke Kararları**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2009, s.362-364)

287 Çelik, s.143-145; Süzek, **İş Hukuku**, s.309-310; Aktay, Arıcı ve Senyen, s.138-139.

4857 sayılı İş Kanunu 39. maddesinde ücretler için asgari bir had getirmiştir. En az ücret veya asgari ücret olarak tanımlanan bu ücretten daha düşük miktarda ücret ödenmesi mümkün değildir²⁸⁸. İş sözleşmesi ile çalışan ve İş Kanunu kapsamında olan veya olmayan her türlü işçinin ekonomik ve sosyal durumlarının düzenlenmesi için Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığınca Asgari Ücret Tespit Komisyonu aracılığı ile ücretlerin asgari sınırlarının en geç iki yılda bir tespit edileceği hükmüne yer verilmiştir.

4857 sayılı İş Kanunu'nun 39. maddesine göre çıkartılan Asgari Ücret Yönetmeliği'nin²⁸⁹ 3. maddesinde asgari ücret *"İşçilere normal bir çalışma günü karşılığı ödenen ve işçinin gıda, konut, giyim, sağlık, ulaşım ve kültür gibi zorunlu ihtiyaçlarını günün fiyatları üzerinden asgari düzeyde karşılamaya yetecek ücret"* olarak tanımlanmıştır. Asgari ücret, işçilerin zorunlu ve en temel ihtiyaçlarını asgari düzeyde karşılamalarını sağlamayı amaçlayan ücrettir²⁹⁰.

İşçilere, Asgari Ücret Tespit Komisyonu tarafından belirlenen asgari ücretten daha düşük bir ücretin ödenmesi Kanunla engellenmiştir. İş sözleşmelerine ve toplu iş sözleşmelerine bunun aksine hükümler konulsa bile, geçerli olmayacaktır. İşverenler tarafından, işçilere sağlanan sosyal yardımlar sebebiyle asgari ücretten herhangi bir indirim yapılamayacaktır²⁹¹.

7- Deniz İş Kanunu'nda Ücret

Ücret, gemi adamına işi karşılığında işveren veya işveren vekili tarafından nakden ödenen meblağdır. Ücretin gemi adamına hizmet akdi sözleşmesinde gösterilen yer ve devrelerde tam olarak ödenmesi zorunludur. Ücret ödeme devresi bir aydan fazla olamaz²⁹². Ücret alacağının işverence süresinde ödenmediği takdirde yasal faiz uygulanır²⁹³.

288 Şakar, *İş Hukuku Uygulaması*, s.142.;

289 RG: 01.08.2004-25540.

290 Çil, *İş Kanunu Şerhi 2. Cilt*, s.2454.

291 Şakar, *İş Kanunu Yorumu*, s.477-489.; Çil, *İş Kanunu Şerhi 2. Cilt*, s.2454.

292 Şakar, *İş Hukuku Uygulaması*, s.357.

293 Yargıtay 9 HD, 6.2.2006, E.2005/19799, K. 2006/2211, (Kurt, *İş Hukuku Mevzuatı*, s.969)

Hizmet akdinin sona ermesi veya bozulması halinde işveren veya işveren vekili gemiadamının ücretini derhal ve tam olarak ödemek zorundadır.

Deniz İş Kanunu'nun 29. maddesine göre; haklı bir sebep olmaksızın işini yapmayan gemiadamı, keyfiyet gemi jurnalına kaydedilmek ve jurnalı yoksa bir tutanakla belgelenmek şartıyla bu müddete ait ücretten mahrum edilir. Bu yüzden uğradığı zararın telafisi için işverenin tazminat istemek hakkı saklıdır.

Deniz İş Kanunu'nun 30. maddesine göre; işveren veya işveren vekili, gemiadamlarının istekleri halinde kendilerine hizmet akdinde yazılı esaslara göre avans ödemeye mecburdur.

Her gemide, noterlikçe tasdikli bir ücret ödeme defteri tutulur. Liman seferi yapan gemilerde bu defter işveren bürosunda da tutulabilecektir. Hizmet akitleri gereğince gemiadamlarına yapılacak her çeşit ödemelerin bu deftere kaydedilmesi ve kayıtların imza veya makbuzla belgelenmesi zorunludur. İstek halinde, bu kayıtların tasdikli bir örneği gemiadamına verilecektir. Bu muameleler her türlü resimden muaftır²⁹⁴.

Belgeye dayanmaksızın yapılan ödeme iddiaları geçerli değildir. Deniz İş Kanunu'nun 29. maddesine göre, ücretin gemiadamına hizmet akdinde gösterilen yer ve devrelerde tam olarak ödenmesi zorunludur.

Gemiadamının ücretinin ayda 240 TL'si haczedilemez veya başkasına devir ve temlik olunamaz. Ancak gemiadamının bakmak zorunda olduğu aile üyeleri için hakim tarafından takdir edilecek miktar bu paraya dahil değildir. Bu kayıtlamalar, nafaka borcu alacaklılarının haklarını kaldırmaz²⁹⁵.

294 Kurt, **İş Hukuku Mevzuatı**, s.968.

295 Şakar, **İş Hukuku Uygulaması**, s.358.

8- Basın İş Kanunu'nda Ücret

5953 sayılı Basın İş Kanununda, gazetecinin ücretinin tanımı yapılmamıştır. Ancak bu Kanunun 14. maddesinde “kararlaştırılan ücret” ifadesi yer almıştır²⁹⁶. Ücret ödeme borcu, gazetecinin iş görme borcu karşısında yer alan ve işverenin iş sözleşmesinden doğan borcudur. Basın İş Kanunu, diğer iş kanunlarından farklı olarak ücret ödeme borcuna ilişkin gazeteciler lehine önemli hükümler içermektedir²⁹⁷.

Basın İş Kanunu iş sürelerini, normal iş süreleri çerçevesinde fazla çalışma sürelerinin belirlenmesi yoluyla düzenleme yoluna gitmiştir. Basın İş Kanunu kapsamında olan işyerlerinde görevlerinin niteliği gereği sürekli çalışan gazeteciler için günlük iş süresi, gece ve gündüz devrelerinde 8 saattir. Basın İş Kanunu'nun 19. maddesinin birinci fıkrasına göre, Kanunun Ek 1. Maddesinde belirtilen niteliklere sahip sürekli gündüz çalışan bir gazetecinin haftalık iş süresi 6 gün, sürekli gece çalışan gazetecinin haftalık iş süresi ise 5 gündür. Günlük iş süresi 8 saat olduğuna göre, sürekli gündüz çalışan gazetecilerin haftalık iş süresi 48 saat, sürekli gece çalışan gazetecilerin haftalık iş süresi 40 saattir²⁹⁸.

5953 sayılı kanunun 14. maddesi ve 212 sayılı kanunla eklenen son fıkrasına göre, gazetecilere her hizmet yılı sonunda işverenin sağladığı kârın emeklerine düşen nispi karşılığı olarak asgari birer aylık tutarında ikramiye ödenmesi gerekir. Gazetecinin bir iş karşılığı olmaksızın kanun veya sözleşmeye göre hak kazandığı yıllık ikramiye, askerlik, analık, hastalık, mahkumiyet, tutukluluk, yayının tatili halinde ödenen sosyal ücretleri de bulunmaktadır. Basın İş Kanunu'nun 14. maddesinin son fıkrasına göre, her hizmet yılı sonunda asgari birer aylık ücret tutarında ikramiye almaları iki açıdan eleştirilmektedir. Eleştirilerden birincisi, işverenin elde ettiği kar içindeki emeğin oransal payının hesaplanmasının imkansız olması, ikincisi de ikramiye dağıtması zorunlu tutulan işverenin bu kar dağıtımından sonra ana sermayesinden de ödeme yapmak zorunda kalmasıdır²⁹⁹.

296 Seracettin Göktaş ve Şahin Çil, **Açıklamalı-İçtihatlı Basın İş Kanunu**, Ankara:Turhan Kitabevi, 2003, s. 179.

297 Kurt, **İş Hukuku Mevzuatı**, s.905

298 Nuray Gökçek Karaca, “*Basın İş Kanunu'na Göre İş Süresi ve Fazla Çalışma*”, **Kamu-İş Dergisi**, C: 7, S: 2/2003, <http://www.kamu-is.org.tr/pdf/7224.pdf> (13.02.2009)

299 Kurt, **İş Hukuku Mevzuatı**, s.917; Şakar, **İş Hukuku Uygulaması**, s.309-310.

Kişisel çabaları ve mesleki becerileri ile sağladıkları haber, fotoğraf ve yazıları zaman zaman gazete ya da ajanslara telif ücreti karşılığında veren “serbest gazeteciler”, Basın İş Kanunu’na tabi değildir. Bunlar, durumlarına göre, istisna, neşir ya da vekalet sözleşmesine göre çalışmış sayılırlar. Bu yüzden de Basın İş Kanunu hükümleri bunlara uygulanmaz³⁰⁰.

5953 sayılı Kanunun 15. maddesine göre, gazeteci sözleşme hükümleri dışında işveren tarafından verilen başka işi yapacak olursa onun da ücreti ayrıca ödenmelidir Aynı Kanunun “ücret” başlıklı 14. maddesinin 2. fıkrasına göre, kararlaştırılan ücretin gazeteciye her ay peşin ödenmesi gerekmektedir. Gazetecilere ücretlerini süresinde ödemeyen işveren bu ücreti geçecek her gün için yüzde beş fazlasıyla ödemek zorundadır.

Gazeteci yönünden dört aya kadar boşta geçen süre ücreti yönünden de 5953 sayılı Kanunun 14. maddesinde öngörülen günlük yüzde beş fazla ödeme kuralı geçerlidir³⁰¹.

Gecikme halinde ücretin zamlı ödenmesi hükmü asıl ücreti ve fazla çalışma ücretini kapsamaktadır. Ücret ekleri bu çerçeveye girmez. Bu oranı azaltmayı ya da kaldırmayı amaçlayan sözleşmeler geçerli kabul edilmeyecektir³⁰².

Basın İş Kanunu’nda öngörülen günlük yüzde beş fazlasıyla ödeneceğine ilişkin düzenleme faiz, cezai şart ya da tazminat olarak nitelendirilmemiş, kamu düzeniyle ilgili bir kural olarak kabul edilmiştir³⁰³.

Yüzde beş fazla ödeme hükmünün, kanun önünde eşitlik, adalet ilkeleri ve sosyal denge kavramlarına aykırı olduğu, İş Kanunu’na ve diğer yasalara tabi olarak çalışan işçiler ile basın iş kolunda çalışan gazeteciler arasında ayırım yapıldığı ve sosyal haklar, alacaklar konusunda uçurumlara, eşitsizliğe ve haksızlığa neden olduğu gerekçesiyle AYM’de açılan iptal davasında, yüzde beş fazla ödeme hükmünün

300 Şakar, **İş Hukuku Uygulaması**, s.293.

301 Yargıtay 9 HD, 31.3.2009, E.2008/30661, K. 2009/8954 (Çil, **Yargıtay İlke Kararları**, s.542)

302 Şakar, **İş Hukuku Uygulaması**, s.314.

303 Göktaş ve Çil, s. 185.

Anayasa'ya aykırı olmadığına karar verilmiştir³⁰⁴. Bu karara göre, Basın İş Kanunu'nda en fazla eleştirilen düzenlemelerden birisi olan gazetecinin ücretinin gününde ödenmemesi halinde günlük yüzde beş fazla ödenmesine ilişkin hüküm Anayasa'ya aykırı değildir.

Basın İş Kanunu'nda, işverenin ücret ödeme yükümlülüğünün, kendisini borçtan kurtaracak şekilde bir başkasına devri söz konusu olmayacaktır. Buna işçinin rıza göstermesi de önemli değildir. Zira, işçilik haklarından sorumluluk, işvereni karakterize eden olgulardan birisidir³⁰⁵.

Normal çalışma karşılığı ücret, kanuna ya da sözleşmeye göre normal çalışma saatleri içindeki çalışmada ya da yapılan parça iş karşılığı ödenen ücrettir. 5953 sayılı Kanunun 4. maddesine göre, ücretin miktarının yazılı iş sözleşmesinde gösterilmesi zorunludur. Ayrıca gazetecinin başlangıçta aldığı kararlaştırılan ücreti (daha kısa bir süre belirlenmemişse) yasa gereği iki yılda bir artar. Artış oranı yüzde olarak sözleşmede gösterilmelidir³⁰⁶.

Gazetecinin, belirli süreli iş sözleşmesinin işveren tarafından feshi halinde peşin alınmış olan ücretin işlememiş kısmının iadesi gerekmez. Öte yandan, gazeteci tarafından haklı ya da haksız fesih halinde gazetecinin madde hükmünden yararlanması, kanun düzenleme şekline göre mümkün değildir. Şu halde belirli süreli iş sözleşmesinde işverence süre bitiminde fesih söz konusuysa peşin ödenen ücretin iadesi gerekecektir. Yine, gazetecinin kusuru nedeniyle işveren şayet böyle bir fesih yoluna gittiği takdirde çalışılmayan günlere ait ücretin iadesi gerekir³⁰⁷. Bu kamu düzeni ile ilgili olup aksine sözleşme yapılamaz. Basın İş Kanunu'nun 14. maddesine göre, kararlaştırılan ücret her ay peşin olarak ödenir. İlave ücretlerin sigorta priminin ödenmesi zorunludur.

304 AYMK, 12.6.2008, E: 2005/28, K: 2008/122, (RG:13.11.2008-27053)

305 Ercan Akyiğit, "Gazetecinin Ücretinde Gecikme", **Yargı Dünyası**, Mayıs 2002, S. 77, s.9-10.; Göktaş ve Çil, s.179.

306 Kurt, **İş Hukuku Mevzuatı**, s.906.

307 Göktaş ve Çil, s.181.

Basın İş Kanunu'nun 25. maddesine göre, bu kanunun uygulanması neticesi olarak işverene düşen yükümlülükler nedeniyle, gazetecilerin ücret ve diğer haklarında indirim yapılamaz.

9- 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu'nda Ücret

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nda³⁰⁸ hizmet akdine ve personele ödenecek ücrete ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır.

Ancak, Kamu İhale Genel Tebliği'nde³⁰⁹ ücrete ilişkin açıklamalar yer almıştır. Buna göre; ihale tekliflerinin hazırlanmasında ve asgari işçilik maliyetinin hesaplanmasında, ihale tarihinde yürürlükte bulunan asgari ücret dikkate alınacaktır.

Çalıştırılacak personel sayısı üzerinden brüt asgari ücret tutarı ile brüt asgari ücret üzerinden hesaplanan işveren payı dikkate alınarak yaklaşık maliyet hesaplanacaktır.

Ulusal bayram ve genel tatil günlerinde (ulusal bayram, resmi ve dini bayram günleri ile 1 Mayıs Emek ve Dayanışma günü ve yılbaşı günü) yaptırılacak çalışma için 4857 sayılı İş Kanunu'nun 47. maddesi, fazla çalışmalar için ise aynı Kanunun 41. maddesi uyarınca hesaplanacak ücret, brüt asgari ücret üzerinden; idari şartnamede brüt asgari ücretin yüzde fazlası öngörülmüş ise bu tutar üzerinden hesaplanacaktır. Bu durumda, ulusal bayram ve genel tatil günlerinde yaptırılacak çalışma için 4857 sayılı İş Kanunu'nun 47. maddesi uyarınca belirlenecek ücretin hesaplanabilmesi açısından çalışılacak gün ve personel sayısı ile fazla çalışma yapılacak hallerde toplam fazla çalışma saati ihale dokümanında belirtilecektir.

İhale konusu işte çalışacak personele ilişkin yemek ve yol maliyetlerinin istekli tarafından karşılanmasının öngörüldüğü hallerde, bu maliyetlerin brüt tutarları dikkate alınacaktır.

308 RG: 22.01.2002-24648.

309 RG: 25.07.2005-25886.

Nakdi olarak ödenecek brüt yemek ve yol bedeli üzerinden işveren sigorta primi ayrıca hesaplanacak ve yemek bedeli hesaplanırken yemek prim istisna tutarı da göz önünde bulundurularak hesaplamalar yapılacaktır.

D- Ücretin Ödenme Zamanı

4857 sayılı İş Kanunu'nun 34. maddesinde, işçi ücretlerinin en geç 20 gün içinde ödenmesi gerektiği belirtilmiştir. Ücretini aylık olarak alan işçilerin, çalıştıkları ayı izleyen ayın 20'sine kadar ödenmemesi halinde işçinin iş görme borcunu yerine getirmeyebileceği ve gününde ödenmeyen ücretler için mevduata uygulanan en yüksek faizin uygulanacağı belirtilmiştir.

İşçi ücreti niteliği itibariyle düzenli aralıklarla ödenmelidir. Ancak, bu aralığın işçi açısından çok uzun, işveren açısından çok kısa olmaması için, İş Kanunu asgari ve azami süreleri belirlemiştir. İş Kanunu'na göre, ücret en geç ayda bir ödenir. İş sözleşmeleri veya toplu iş sözleşmeleri ile ödeme süresi bir haftaya kadar indirilebilir.

İşçi ücretleri, kural olarak, işin ifasından sonra ödenir. Ancak, Kanunla veya sözleşmeyle ücretin peşin ödenmesi öngörülmüş olabilir. Nitekim, Basın İş Kanunu'na göre gazeteciler için kararlaştırılan ücret her ay peşin ödenir. Aynı şekilde, yıllık izne çıkan işçilerin bu süreye ilişkin ücretleri izne başlamadan peşin olarak ödenir veya avans olarak verilir³¹⁰.

II- HİZMET AKDİNDEN DOĞAN TAZMİNAT VE BENZERİ GELİRLER

A- İhbar Tazminatı

İş sözleşmesinin tarafları arasındaki en önemli sorunlardan birisi de akdin devamlılığının sağlanabilmesidir. Ancak, çeşitli nedenlerle iş sözleşmesi sona erdirilebilmektedir³¹¹. İş sözleşmesi, işçi veya işverenin tek taraflı bir irade beyanı ile sona erdirilebilir. Taraflardan birinin akdi sona erdiren irade beyanına “*fesih bildirimi*”

310 Sadret Çağlar, “İşçi Ücretlerinin Ödenme Şekli ve Zamanı”, **E-Yaklaşım**, Ekim 2006, S. 39, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2006108576.htm, (02.02.2009)

311 Kurt, **İş Hukuku Mevzuatı**, s. 653.

denilmektedir.

İş sözleşmesi, karşılıklı borç doğuran ve sürekli borç ilişkisi meydana getiren bir sözleşme niteliğindedir. Bu iş ilişkisi, işçinin performansı, verimliliği ve çalışma isteği ile işverenin üretim ve istihdam politikaları çerçevesinde kısa veya uzun bir süre devam edebilir. Ancak her halükarda işveren ve işçiler kimi sorunlar yaşayabilir. Bu durum iş sözleşmesinin sona erdirilmesiyle sonuçlanabilir. Nitekim, ülkemizde işçi ile işveren arasında kurulan iş ilişkileri, işçilerin ücret veya çalışma koşullarından memnun olmamaları, işverenlerin işçini yeterliliğinden, performans veya verimliliğinden hoşnut olmamaları ya da ekonomik krizlerin arz talep dengesini bozarak işletmeleri sarsması gibi nedenlerle çoğunlukla uzun süreli olamamaktadır³¹².

İşveren veya işçi, Yasa'da öngörülen önellere ve usule uymaksızın hizmet akdini feshederse, diğer tarafa bir tazminat ödemekle yükümlüdür. Bu tazminata ihbar tazminatı denir. İhbar tazminatı, bildirim koşullarına uymayan tarafın ödemekle yükümlü olduğu bir tazminat olup, ödenmesi ancak süresi belirli olmayan sürekli hizmet akitlerinin feshedilmesi halinde söz konusudur. Bu nedenle belirli süreli hizmet akitlerinin sona ermesinde ihbar tazminatından bahsedilemez. Yasalarımızda bildirim önellerine uymak emredici bir hüküm olarak konmuştur. Fesih bildiriminde bulunduğu halde karşı tarafa önel tanımamak ya da eksik tanımak yasa deyimi ile bildirim koşuluna uymamak tazminatı gerektirir. Bu hüküm işvereni olduğu kadar işçiyi de taraf olarak kabul etmektedir. O halde fesih bildiriminde bulunan taraf işçi dahi olsa önel koşuluna uymak zorundadır. Aksi halde işçi de ihbar tazminatı ödemek zorunda kalır. Ancak uygulamada işverenlerin, bildirim önellerine uymadan işi bırakan işçilerden ihbar tazminatı talep etmelerine nadiren karşılaşılmaktadır³¹³.

Fesih bildirimi tek taraflı irade beyanı olup, belirsiz süreli iş sözleşmelerinin süre verilerek sona erdirilmesinde olduğu gibi, belirli veya belirsiz süreli iş sözleşmelerinin işçi ya da işveren tarafından haklı nedenlerle süre vermeksizin sona

312 Tevfik Bayhan, "Kendi İsteği ile Memuriyete Geçen İşçinin Kıdem Tazminatı", **Yaklaşım Dergisi**, Haziran 2010, S. 210, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20100617016.htm (20.06.2010)

313 Erol Güner, "İhbar Tazminatı Nedir?" **Yaklaşım Dergisi**, Ocak 2006, S. 157, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2006017618.htm (11.09.2009)

erdirilmesinde söz konusu olur³¹⁴. İş sözleşmesinin işçi veya işveren tarafından haklı bir neden (derhal fesih) olmaksızın feshedilebilmesi için, işverenin işçiye işyerindeki kıdemine göre, ya belli bir süre önceden bildirimde bulunması ya da bu süreye ait ücretin diğer tarafa peşin olarak ödemesi gerekmektedir. Uygulamada, bu düzenlemeye ihbar süresi ve ihbar tazminatı denilmektedir³¹⁵. Süreli fesih bildirimi, kural olarak belirsiz süreli iş sözleşmelerinde söz konusu olup, belirsiz süreli iş sözleşmesini belirli bir sürenin geçmesiyle sona erdiren bir irade beyanıdır.

Belirli süreli iş sözleşmelerinin, sözleşmede kararlaştırılan sürenin (tarihin) dolması ile kendiliğinden son bulması nedeniyle tarafların fesih ihbarında bulunma yükümlülükleri bulunmamaktadır. Yukarıda madde metninde açık bir biçimde belirtildiği üzere, İş Kanunu'nun 17. maddesindeki fesih işleminden önce ihbar mehili (öneli) ve ihbar tazminatı verme hususu, belirsiz süreli iş sözleşmeleriyle ilgilidir. Bu nedenle belirli süreli iş sözleşmesinin süresinden önce fesih edilmesi halinde, İş Kanunu hükümlerine göre ihbar süresi verilmesine veya ihbar sürelerine ilişkin ihbar tazminatı ödenmesi de söz konusu olmayacaktır³¹⁶.

4857 sayılı İş Kanunu'nun 17. maddesine göre, süresi belirsiz akitlerde taraflardan biri öteki tarafa bir süre vererek (süreli fesih bildirimi) fesih bildiriminde bulunabileceği gibi 4857 sayılı İş Kanunu'nun 24. ve 25. maddelerine göre, süresi belirsiz veya belli olan akitlerde haklı bir nedenin varlığı halinde süre vermeksizin (süresiz fesih bildirimi) fesih bildiriminde de bulunabilir. Ancak, işverenin bildirim şartına uymaması veya bildirim süresine ait ücreti peşin ödeyerek sözleşmeyi feshetmesi, 4857 sayılı Kanunun 18, 19, 20 ve 21. maddesi hükümlerinin uygulanmasına engel olmayacaktır³¹⁷.

4857 sayılı İş Kanunu'nun 18-21. maddelerinde düzenlenen iş güvencesine ilişkin koruyucu hükümlerin kapsamı dışında kalan işçilerin iş sözleşmesinin süreli fesih bildirimi ile sona erdirilmesinde herhangi bir geçerli nedene dayanmak

314 Çelik. S.188.

315 Kurt, **İş Hukuku Mevzuatı**, s. 655; Demir, **İş Hukuku**, s.291

316 Mehmet Karadurmuş, “Belirli Süreli İş Akdi ile Çalışanların Kıdem ve İhbar Tazminatı Hakları”, **Yaklaşım Dergisi**, Mart 2010, S. 207, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20100316419.htm (11.09.2009)

317 Kurt, **İş Hukuku Mevzuatı**, s. 654-655; Süzek, **İş Hukuku**, s.470

zorunluluğu yokken, bu maddelerin kapsamında bulunan işçilerin iş sözleşmelerinin feshinde işverenin geçerli bir nedene dayanması gerekmektedir. 4857 sayılı İş Kanunu'nun 18, 19, 20 ve 21. maddelerinde düzenlenen koruyucu hükümler kapsamında olan işçiler feshin geçerli bir sebebe dayanmadığı gerekçesiyle İş Mahkemesinde dava açabilecektir³¹⁸.

İş sözleşmesinde, sözleşmenin taraflarının çeşitli yükümlülükleri bulunmaktadır. Bu yükümlülüklerden biri de belirsiz süreli iş sözleşmelerinin feshinden önce durumun diğer tarafa bildirmesidir. Bu yükümlülüğe uymayan taraf, bildirim süresine ilişkin ücret tutarında tazminat ödemek zorundadır³¹⁹.

4857 sayılı İş Kanunu'nun 24. maddesinde işçi için, aynı Kanunun 25. maddesinde ise işveren tarafı için düzenlenen sebeplerden birinin varlığı halinde fesih hakkı kazanan taraf altı iş günü içinde (ve herhalde fiilin vukuundan itibaren bir sene içinde) iş sözleşmesini derhal feshetme hakkına sahip olacaktır. Ancak işçinin olayda maddi çıkar sağlaması halinde bir yıllık süre uygulanmayacaktır. Yani, bu durumlardan birinin varlığı halinde, bildirim süresi verilmemesi nedeniyle ihbar tazminatı ödenmesi gerekmecektir³²⁰.

İş Kanunu işçinin çalışmış olduğu sürelerle göre, akdin sona ermesine kadar geçecek süreleri göstermiş bulunmaktadır. Bu süreler işçinin kıdemine göre artan bir şekilde tespit edilmiştir. Buna göre, 4857 sayılı İş Kanunu'nun 17. maddesinde belirtildiği üzere, belirsiz süreli iş sözleşmelerinin feshinden önce durumun diğer tarafa bildirilmesi gerekmektedir³²¹.

İşçinin hizmet süresinden kaynaklanan kıdemi, tıpkı kıdem tazminatında olduğu gibi ihbar tazminatında da ödenecek tazminat miktarını arttırmaktadır. Ancak, kıdem tazminatına esas süre işçinin her bir yıllık çalışması iken, ihbar tazminatının hesabında dört farklı kademedeki hizmet süresine göre tazminat tutarı değişkenlik göstermektedir. Yani, 3 yıllık işçinin ihbar süresi ile 15 yıllık işçinin ihbar süresi için

318 Mollamahmutoğlu, s.528

319 Demir, **İş Hukuku**, s.292

320 Mollamahmutoğlu, s. 525

321 Süzek, **İş Hukuku**, s.471;

aynı süre uygulanmaktadır³²².

İhbar tazminatı, işçinin fesih bildirimi süresine ilişkin gün sayısı ile bir günlük ücretin çarpılması suretiyle hesaplanır³²³. 4857 sayılı İş Kanunu'nun 17. maddesine göre bu bildirim üzerine;

- İş altı aydan az sürmüş olan işçi için, bildirimin diğer tarafa yapılmasından başlayarak iki hafta,

- İş altı aydan bir buçuk yıla kadar sürmüş olan işçi için, bildirimin diğer tarafa yapılmasından başlayarak dört hafta,

- İş bir buçuk yıldan üç yıla kadar sürmüş olan işçi için, bildirimin diğer tarafa yapılmasından başlayarak altı hafta,

- İş üç yıldan fazla sürmüş olan işçi için, bildirimin diğer tarafa yapılmasından başlayarak sekiz hafta,

geçmesi üzerine iş sözleşmesi feshedilmiş olur. Belirtilen bu süreler asgari olup taraflar arasında yapılacak sözleşmeler ve toplu iş sözleşmeleri ile artırılabilir³²⁴. Böyle bir artırma, kural olarak iki taraf için de bağlayıcı olacaktır³²⁵. Taraflar arasında belirlenen süreler Kanunda öngörülen sürelerin altındaysa bu sürelerin yerine Kanundaki asgari süreleri uygulanır³²⁶.

Yargıtay'a göre işveren işçinin raporlu olduğu süre içinde fesih bildiriminde bulunmuşsa, fesih bildirimi rapor süresi içinde hukuki sonucu doğurmaz, fesih, ancak sürenin bitiminde gerçekleşmiş olur³²⁷.

İhbar tazminatı miktarının sözleşmelerle artırılıp artırılamayacağı uygulamada tartışmalıdır. Yargıtay ihbar tazminatı miktarının artırılamayacağı, zira madde hükmünün kamu düzeniyle ilgili olduğu ve sözleşmelerle artırılacak hususun sadece

322 Demir, **İş Hukuku**, s.293

323 Kurt, **İş Hukuku Mevzuatı**, s.663

324 Aktay, Arıcı ve Senyen, s.181.

325 Çelik, s.195.

326 Mollamahmutoğlu, s.530

327 Nurşen Caniklioğlu, **Hastalık ve Sakatlığın Hizmet Akdine Etkisi**, İstanbul: Beta Yayınevi, 2002, s.176-177.

fesih bildirim sürelerinden ibaret bulunduğu görüşündedir. Ancak Yargıtay'ın bu görüşüne doktrinde karşı görüşler ileri sürülmüştür. Bu görüşe göre; 4857 sayılı İş Kanunu'nun 17. maddesinin, bu sürelerin asgari olup sözleşmeler ile artırılabilmesine ilişkin hükmü nispi emredici nitelikte olduğu ve tazminat miktarını bildirim sürelerini artırarak yükselten tarafların, doğrudan doğruya miktarı da artırabilecekleri kabul edilmelidir³²⁸.

İş sözleşmesi tarafların anlaşması ile bildirim süresinin geçmesi beklenmeksizin her zaman sona erdirilebilir. Bu anlaşma açık ya da örtülü olabilir³²⁹. Yargıtay'ın da bu konuda verilmiş kararları³³⁰ bulunmaktadır.

İş Kanunu'nun 17. maddesinde işverenin işçinin ihbar sürelerine ait ücretini peşin vermek suretiyle iş sözleşmesini feshedebileceği belirtilmiştir. Ancak, bu durumda da bildirim süresi işçinin çalıştığı sürenin hesabında göz önünde tutulmalıdır. Yargıtay, işverenin işçinin ücretini peşin ödeyerek akdi feshettiğini bildirmesiyle akdin derhal sona ereceği görüşündedir³³¹.

Yargıtay'ın bu görüşü, bildirim süresinin hesaba katılmaması, bu süre içinde kazanılacak ikramiye, kıdem tazminatı, toplu sözleşme zammı, yıllık ücretli izin gibi haklardan işçinin yoksun bırakılması ve böylece sadece işverene tanınan bir seçeneğin işçinin zararına kullanılması sonucunu doğurmaktadır. Bunu, işçinin korunması ilkesiyle bağdaştırmak mümkün değildir. Ancak, Yargıtay son zamanlarda vermiş bulunduğu bazı kararlarda, bildirim süresine ilişkin ücretin peşin ödenmesi halinde işçinin bu süredeki haklarının da tanınmasıyla derhal işten çıkartılabileceği görüşünü kabul etmiştir³³².

328 Demir, **İş Hukuku**, s.295-296

329 Çelik, s.195.

330 Yargıtay 9. HD, 21.2.1994, E.1994/2473, K.1994/2638, **Yargıtay Kararları Dergisi**, Kasım 1994, 1994, s.1772-1773

331 Yargıtay, 9. HD. 06.11.1995, E.1995/13352, K.1995/33432, **Tekstil İşveren Dergisi**, Şubat 1996, s. 19

332 Demir, **İş Hukuku**, s.292

Bazı durumlarda ihbar tazminatı ödenmesine gerek bulunmamaktadır. Buna göre;

- *İşçi veya işverenin iş sözleşmesini 4857/24-25. maddeleri uyarınca bildirimsiz feshi,*

- *İşçinin ölümü sebebiyle iş sözleşmesinin son bulması,*

- *İşçinin bağlı bulunduğu kanunla kurulu kurum veya sandıklardan yaşlılık, emeklilik veya malullük aylığı yahut toptan ödeme alması amacıyla iş sözleşmesinin feshedilmesi,*

- *506 sayılı Kanunun 60. maddesinin birinci fıkrasının (A) bendinin (a) ve (b) alt bentlerinde öngörülen yaş dışında kalan diğer şartları veya aynı kanunun geçici 81. maddesine göre yaşlılık aylığı bağlanması için öngörülen sigortalılık süresini ve prim ödeme gün sayısını tamamlayarak kendi istekleri ile işten ayrılmaları nedeniyle,*

- *İşçinin muvazzaf askerlik veya evlendiği tarihten itibaren bir yıl içinde iş sözleşmesinin son bulması,*

durumunda işçiye ihbar tazminatı ödenmeyeceği gibi, işçi veya hak sahipleri de işverenden ihbar tazminatı isteyemeyecektir³³³.

İşçinin ihbar (bildirim) süresini vermeksizin iş sözleşmesini sona erdirmesi durumunda, işverenler ihbar tazminatı alacakları için işçinin ücret vb. alacaklarını bloke edemeyecekleri gibi takas da edemeyeceklerdir³³⁴.

Yaşlılık aylığına hak kazanılması nedeniyle iş akdinin feshedilmesi durumunda ihbar tazminatının ödenip ödenmeyeceği konusundaki bir Yargıtay kararında³³⁵ İş sözleşmesinin feshinin işveren tarafından değil, emekliye ayrılmak suretiyle davacı işçi tarafından gerçekleştirildiğinden, ihbar tazminatına hak

333 Kurt, **İş Hukuku Mevzuatı**, s.655.

334 Demir, **İş Hukuku**, s.288

335 Yargıtay 9. HD. 06.10.2003, E. 2003/2862, K. 2003/16212 (Şahin Türk, “Yaşlılık Aylığına Hak Kazanılmasının (Emekliliğin) Kıdem ve İhbar Tazminatı Üzerindeki Etkileri”, **E- Yaklaşım**, Temmuz 2010, S. 211)

kazanılamayacağı hüküm altına alınmıştır³³⁶.

İşçiye ihbar süresi kullandırılması halinde işverenlerin bir diğer yükümlülükleri 4857 sayılı İş Kanunu'nun 27. maddede düzenlenen yeni iş arama izninin işçiye verilmesidir. Bu maddeye göre, 17. maddedeki bildirim süreleri içinde işveren, işçiye yeni bir iş bulması için gerekli olan iş arama iznini iş saatleri içinde ve ücret kesintisi yapmadan vermeye mecburdur. İş arama izninin süresi günde iki saatten az olamaz ve işçi isterse iş arama izin saatlerini birleştirerek toplu kullanabilir.

Ancak iş arama iznini toplu kullanmak isteyen işçi, bunu işten ayrılacağı günden evvelki günlere rastlatmak ve bu durumu işverene bildirmek zorundadır. İşveren yeni iş arama iznini vermez veya eksik kullandırır o süreye ilişkin ücret işçiye ödenir. İşveren, iş arama izni esnasında işçiye çalıştırır ise işçinin izin kullanarak bir çalışma karşılığı olmaksızın alacağı ücrete ilaveten, çalıştırdığı sürenin ücretini yüzde yüz zamlı ödeyecektir³³⁷.

1- Fesih Bildirimine İlişkin Koşullara Uymamanın Yaptırımı ve İhbar Tazminatı Ödenmesi Zorunluluğu

Belirsiz süreli iş sözleşmesinin, 4857 sayılı İş Kanunu'nun 17. maddesinde belirtilen esaslara uyulmadan sona erdirilmesi halinde işi terkeden işçi ya da işçinin işine son veren işveren aynı maddede belirtilen bildirim sürelerine ilişkin ücret tutarında (*ücrete ek olarak işçiye sağlanmış para veya para ile ölçülmesi mümkün sözleşme ve Kanundan doğan menfaatler de göz önünde tutulacaktır*) tazminat ödemek durumunda kalacaktır³³⁸.

Tek bir iş sözleşmesinin varlığı halinde hesaplamada dikkate alınacak süre, kıdem ve ihbar tazminatı için aynıdır. Ancak, 1475 sayılı eski İş Kanunu'nun 14/2. maddesinde, "*İşçilerin kıdemleri, iş sözleşmesinin devamı etmiş veya fasılalarla yeniden aktedilmiş olmasına bakılmaksızın aynı işverenin bir veya değişik işyerlerinde çalıştıkları süreler göz önüne alınarak hesaplanır*" denilerek işçinin aynı işyerinde

336 Türk, "Yaşlılık Aylığına Hak Kazanılmasının (Emekliliğin) Kıdem ve İhbar Tazminatı Üzerindeki Etkileri", http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20100717281.htm (20.07.2010)

337 Erol Güner, "Yeni İş Arama İzni Verilmezse İşçiye İhbar Tazminatı Ödenme Yükümlülüğü Doğar Mı ?",

Yaklaşım Dergisi, Ocak 2010, S. 205, s.113

338 Demir, **İş Hukuku**, s.289-290

fasılalarla veya aynı işverene ait farklı işyerlerinde değişik zamanlarda çalışması halinde, bu sürelerin toplamı üzerinden kıdem tazminatının hesaplanacağını gündeme getirmektedir³³⁹.

Yani, işçinin aynı işverene ait bir işyerinde aralıklarla veya değişik işyerlerinde farklı zamanlarda çalışması varsa, o zaman kıdem tazminatının hesabı tüm bu süreler üzerinden yapılmaktayken, aynı işçi için ödenecek ihbar tazminatı (aynı işyerinde fasılalarla veya aynı işverene ait farklı işyerlerinde değişik zamanlarda çalışması dikkate alınmadan) en son iş sözleşmesinin süresi üzerinden hesaplanacaktır. Ancak, bazı durumlarda daha önceki çalışmalar için de ihbar gerekiyorsa istenebilir³⁴⁰.

Örneğin, işyerinde bir yıl çalıştıktan sonra iş sözleşmesi haklı olmayan bir nedenle feshedilerek ihbar ve kıdem tazminatı ödenmeyen işçinin, aynı işyerinde tekrar işe girmesi mümkündür. Yeniden aynı işyerinde çalışmaya başladıktan iki yıl sonra, kıdem tazminatını hak edecek şekilde işten ayrılması halinde, üç yıllık hizmete uygun kıdem tazminatı ve iki yıla uygun ihbar tazminatı ile önceki bir yıllık çalışmaya ilişkin ihbar tazminatı da (o dönemdeki ücret üzerinden) ayrıca istenebilecektir.

Kıdem tazminatının hesabında farklı iş sözleşmelerine dayalı sürelerin toplanacağına dair açık hüküm varken ihbar tazminatını düzenleyen madde de buna paralel bir düzenleme yer almamıştır. Bu nedenle işçinin tek bir iş sözleşmesine dayalı çalışması varsa Kanunda belirtilen diğer koşulların bulunması halinde ihbar ve kıdem tazminatının hesaplanmasında dikkate alınacak hizmet süresi aynı olacaktır. Ancak, işçi bir işverenin aynı veya değişik işyerlerinde aralıklarla birden fazla hizmet akitleriyle çalışmışsa kıdem tazminatı için tüm iş sözleşmelerinde geçen sürelerin toplamı üzerinden hareket edilirken, aynı işçinin ihbar tazminatı sadece son iş sözleşmesinin devam etmiş olduğu süreye bağlı olarak hesaplanacaktır³⁴¹.

İhbar sürelerine uymayan işçi de işverene aynı miktar ihbar tazminatını ödemekle yükümlüdür. İşveren yönünden ayrı bir anlam taşıyan bu tazminatı, işverenin yeni bir işçi buluncaya kadar geçecek süre içinde meydana gelecek zararının tazmini

339 Kurt, **İş Hukuku Mevzuatı**, s.662; Süzek, **İş Hukuku**, s.496;

340 Demir, **İş Hukuku**, s.289

341 Doğan Keskin, “İhbar Tazminatının Hesabında Dikkate Alınacak Süre ile Kıdem Tazminatının Hesabında Dikkate Alınacak Süre Ne Zaman Farklılaşır”, **Maliye Sigorta Yorumları Dergisi**, S. 356, 15 Kasım 2001, s.98-99.

şeklinde değerlendirmek mümkündür³⁴².

4857 sayılı İş Kanunu'nun 17. maddesinde düzenlenen “işverence bildirim sürelerine ilişkin ücretin peşin ödenmesi” ile “ihbar tazminatı” farklı kavramlardır. Her şeyden önce, peşin ödeme sadece işveren tarafından yapılan sözleşme fesihlerinde söz konusudur ve kanun böyle bir imkanı öngördüğü için, işverenin sözleşmeyi bu şekilde feshetmesi “usulsüz fesih” değildir. İhbar tazminatı ise, belirsiz süreli iş sözleşmesini usulsüz fesheden işçi veya işverenin, diğer tarafa ödeyeceği bir tazminattır. Uygulamada bu iki kavram karıştırılmaktadır. En önemli fark, özellikle ödemenin hesaplanmasında ortaya çıkmaktadır. Bildirim sürelerine ilişkin ücretin peşin ödenmesi uygulamasında, hesaplama, ücret hesaplamasındaki gibidir³⁴³.

İhbar tazminatının hesaplanmasında işçinin ücretine ilaveten sağlanmış bulunan para ve parayla ölçülmesi mümkün akdi ve kanundan doğan menfaatler de göz önünde tutulur³⁴⁴. İşçi bildirim süresi içinde çalıştırılmış olsaydı ne ödenecek idiye o ödenir. Gelir vergisi, damga vergisi, sigorta primi gibi ücretten yapılacak kesintiler yapılmalıdır. İş Kanunu'nun 17. maddesinde “tazminat” olarak nitelenen “ihbar tazminatı”nın miktarı, maddede yazılı bildirim sürelerine ilişkin ücret tutarı olarak belirtilmekle birlikte; 1475 sayılı eski İş Kanunu'nun 14/11. maddesi uyarınca, kıdem tazminatında olduğu gibi, ihbar tazminatının hesaplanmasında da çıplak ücrete ek olarak, işçiye sağlanmış olan para ve parayla ölçülmesi mümkün olan hizmet sözleşmesinden veya toplu sözleşmeden yahut kanundan doğan menfaatler de göz önünde tutulur³⁴⁵.

Benzer bir hüküm de 4857 sayılı İş Kanunu'nun 17. maddesinde düzenlenmiş olup 4857 sayılı İş Kanunu'nun 17. maddesinin son fıkrasına göre, 17. maddeye göre ödenecek tazminatlar ile bildirim sürelerine ait peşin ödenecek ücretin hesabında Kanunun 32/1. maddesinde belirtilen ücrete ek olarak işçiye sağlanmış para veya para ile ölçülmesi mümkün sözleşme ve Kanundan doğan menfaatler de göz önünde tutulur.

342 Demir, **İş Hukuku**, s.288

343 Mollamahmutoğlu, s.533-534

344 Güray Ögredik, “Ücretli; İhbar Tazminatını Ödeyerek Derhal İşten Ayrılabilir Mi? Kadın İşçi Evlilik Sebebiyle İşten Ayrılırken İhbar Süresine Uymak Zorunda Mıdır?”, **E- Yaklaşım**, Temmuz 2007, S. 48, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2007079464.htm (15.02.2009)

345 Mollamahmutoğlu, s.536

2- İhbar Tazminatının Ödenme Süresi

İş Kanunu'nun 17. maddesinde işverenin işçinin ihbar sürelerine ait ücretini peşin vermek suretiyle iş sözleşmesini feshedebileceği belirtilmiştir. Ancak, bu durumda da bildirim süresi işçinin çalıştığı sürenin hesabında göz önünde tutulmalıdır. Yargıtay, işverenin işçinin ücretini peşin ödeyerek akdi feshettiğini bildirmesiyle akdin derhal sona ereceği görüşündedir³⁴⁶. Yargıtay'ın bu görüşü, bildirim süresinin hesaba katılmaması, bu süre içinde kazanılacak ikramiye, kıdem tazminatı, toplu sözleşme zammı, yıllık ücretli izin gibi haklardan işçinin yoksun bırakılması ve böylece sadece işverene tanınan bir seçeneğin işçinin zararına kullanılması sonucunu doğurmaktadır. Bunu, işçinin korunması ilkesiyle bağdaştırmak mümkün değildir. Ancak Yargıtay son zamanlarda vermiş bulunduğu bazı kararlarda, bildirim süresine ilişkin ücretin peşin ödenmesi halinde işçinin bu süredeki haklarının da tanınmasıyla derhal işten çıkarılabileceği görüşünü kabul etmiştir³⁴⁷.

İhbar tazminatına esas olacak ücretin hesabında İş Kanunu'nun 32. maddesinin birinci fıkrasında yazılı ücrete ilaveten işçiye sağlanmış olan para ve para ile ölçülmesi mümkün sözleşmeden ve kanundan doğan menfaatlerin de göz önünde tutulması gerekmektedir³⁴⁸.

Bildirim süresini beklemezsizin işçinin iş sözleşmesinin sona erdirilmesi durumunda, iş sözleşmesinin sona erdiği tarihte işçi ihbar tazminatına hak kazanmakta olup, ihbar tazminatının da derhal ödenmesi gerekmektedir.

3- İhbar Tazminatının Süresinde Ödenmemesinin Sonuçları

İhbar tazminatının süresinde ödenmemesi halinde, mahkemece faize hükmedilmektedir. Mahkeme, ihbar ve diğer işçilik hakları için temerrüt tarihinden veya temerrüdün ispat edilememesi halinde davanın açıldığı tarihten itibaren kanuni faize hükmetmektedir³⁴⁹.

346 Yargıtay 9 HD. 06.11.1995, E.1995/13352, K.1995/33432, (Tekstil İşveren Dergisi, Şubat 1996, s. 19.)

347 Şakar, *İş Hukuku Uygulaması*, s.200.

348 Demir, *İş Hukuku*, s.293

349 Kurt, *İş Hukuku*, s.675; Demir, *İş Hukuku*, s.295

İhbar tazminatının hesabında, kıdem tazminatına esas olacak ücretler ve ödemeler dikkate alınmaktadır. Ancak, kıdem tazminatının süresinde ödenmemesi halinde akdin feshi faiz başlangıç tarihi olarak dikkate alınmaktayken ihbar tazminatı için faiz başlangıç tarihi işverenin temerrüde düştüğü tarih olacaktır. Yani, kıdem tazminatı dışındaki diğer işçilik hakları için faiz başlangıcı akdin feshedildiği tarih olmayıp, işverenin temerrüde düştüğü tarihtir³⁵⁰.

Uygulamada iş sözleşmesi feshedilen işçi noter tebligatıyla alacaklarının ödenmesini isteyerek işvereni temerrüde düşürmektedir. İşverenin bu şekilde temerrüde düşürülmemesi halinde ise davanın açıldığı tarihten itibaren kanuni faiz uygulanmaktadır.

Yargıtay'ın bir kararında³⁵¹, *“hüküm altına alınan diğer işçilik hakları için daha önceden bir temerrüde düşürme olmadığı anlaşıldığından o hak türleri için dava tarihinden itibaren faize karar vermek gerekir”* denilmek suretiyle ihbar tazminatı ve diğer işçilik hakları için temerrüde düşürmenin olmaması durumunda davanın açıldığı tarihten itibaren faiz işletilmesi gerektiği belirtilmiştir.

İhbar tazminatı, işçinin fesih bildirim süresine ilişkin gün sayısı ile kıdem tazminatına esas tutulan (giydirilmiş) bir günlük ücretinin çarpılması suretiyle hesaplanacaktır. İhbar tazminatında, kıdem tazminatında olduğu gibi herhangi bir tavan tutar uygulaması yoktur. İşçinin, giydirilmiş ücreti üzerinden hesaplama yapıldığından özellikle kıdem tazminatı tavan tutarından fazla ücret alan bir işçiye ödenecek ihbar tazminatı kıdem tazminatından fazla hesaplanabilmektedir. İhbar tazminatı için faiz temerrüt tarihinden itibaren yürütülür. Ancak, Yargıtay'a göre, davalının dava tarihinden önce temerrüde düşürüldüğünün belirlenememesi halinde, bu tazminat için dava tarihinden itibaren yasal faize karar vermek gerekir, bu konuda kıdem tazminatında olduğu gibi mevduata uygulanan en yüksek faize hükmedilemez³⁵².

350 Mollamahmutoğlu, s.532; Kurt, **İş Hukuku**, s.675

351 Yargıtay 9. HD. 8.10.1992, E.1992/3403, K. 1992/10973, (www.kazanci.com, 03.01.2010)

352 Demir, **İş Hukuku**, s.296

Ne var ki, ihbar tazminatı fark alacağının toplu iş sözleşmesinden kaynaklanması halinde, 2822 sayılı Kanunun 61. maddesinde³⁵³ öngörülen en yüksek işletme kredisi faizinin yürütülmesi gerekir³⁵⁴. İhbar tazminatının zamanında ödenmemesi halinde, uygulanacak faiz hakkında özel bir düzenleme bulunmadığından işveren temerrüde düşürülmüşse ihtarnamedeki sürenin bitim tarihinin ertesi gününden, temerrüde düşürülmemişse dava tarihinden itibaren yasal faiz yürütülür³⁵⁵.

B- Kıdem Tazminatı

Kıdem tazminatı, 1475 sayılı eski İş Kanunu'nda gösterilen fesih hallerinde en az bir yıllık çalışması olan işçiye veya işçinin vefat etmesi halinde de bu işçinin hak sahiplerine işveren tarafından ödenmesi gereken paradır³⁵⁶. Farklı tanımlarla nitelendirilen kıdem tazminatı, iş sözleşmesinin önemli bir unsuru olan sadakat borcunun işçiye sağladığı menfaat olarak kabul edilmektedir³⁵⁷.

Kıdem tazminatı, işçinin işyerine ve işverene bağlılığının, iş sözleşmesi ile üstlendiği sorumluluğunu iyi niyetli şekilde ve layıkıyla yerine getirmesinin, işyerini kendi işyeri gibi görerek bir çalışma arzusu olmasının sonucu olarak doğmaktadır³⁵⁸.

4857 sayılı İş Kanunu hükümlerine tabi olan kişilere kıdem tazminatına hak kazanılması halinde kıdem tazminatı ödenecektir³⁵⁹. Kıdem tazminatı ile ilgili yasal düzenlemeler, 1475 sayılı eski İş Kanunu'nun 14. maddesinde, 854 sayılı Deniz İş Kanunu'nun 20. maddesinde ve 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanun'un 6, 11 ve 18. maddelerinde yapılmıştır. İşçinin kıdem tazminatına hak kazanabilmesi için kanunda belirtilen koşullardan birinin gerçekleşmesi gerekmektedir³⁶⁰.

354 Çelik, s.173.

355 Yargıtay 9. HD. 17.2.1998, E. 1998/17978, K. 1998/18370, (Süzek, **İş Hukuku**, s.473)

356 Mollamahmutoğlu, s. 602

357 Ünal Narmanlıoğlu, **Türk Hukukunda Kanundan Doğan Kıdem Tazminatı**, İstanbul 1973, s.4

358 Erol Güner, "Kıdem Tazminatı ve Hapis Cezası", **Tudev İş Dünyası**, S. 11 Eylül 2000, s.13.

359 Demir, **İş Hukuku**, s.360-361

360 Narmanlıoğlu, s.12-13

Kıdem tazminatı verilebilmesi için öncelikle işçinin İş Kanunu'na tabi olması, işçinin aynı işyerinde veya aynı işverenin değişik işyerlerinde iş sözleşmesinin en az bir yıl çalışmış olması ve iş sözleşmesi, mutlaka kanunda gösterilen sebeplerden birisi ile feshedilmesi gereklidir³⁶¹.

Kıdem tazminatı, işverene yüklenmiş, kanundan doğan kendine özgü bir ödeme yükümlülüğü olup, işçinin yıpranma karşılığı ya da geciktirilmiş bir ücret niteliğinde olduğu söylenebilir³⁶². 4857 sayılı yasa ile 1475 sayılı eski İş Kanunu'nun kıdem tazminatına ilişkin 14. maddesi dışındaki tüm maddeleri de yürürlükten kaldırılmıştır. Bu nedenle, yeni bir düzenleme yapıncaya kadar kıdem tazminatına ilişkin uygulama aynen devam ettirilecektir³⁶³.

854 sayılı Deniz İş Kanunu'nda yapılan düzenlemeler, esas olarak 1475 sayılı eski İş Kanunu'nun 14. maddesinde yapılan düzenlemelere benzemektedir. Gerek 854 sayılı Deniz İş Kanunu'na gerekse de 5953 sayılı Basın İş Kanunu'na tabi çalışanlar, gerekli koşulların gerçekleşmesi halinde kıdem tazminatı alacaklardır. Ancak, 5953 sayılı Basın İş Kanununda yapılan düzenlemeler farklılık arz etmektedir³⁶⁴.

Meslekte en az beş yıl çalışmış olan gazetecilere kıdem hakkı tanınır. Kıdem hakkı gazetecinin mesleğe ilk giriş tarihinden itibaren hesaplanır. Deneme süresi kıdem süresine dahildir. Akdin feshi halinde gazeteci, bu süreye göre hesaplanacak tazminatı almaya hak kazanır³⁶⁵. 5953 sayılı Kanun, 1475 sayılı eski İş Kanunu'nda yapılan düzenlemelerden farklı olarak 5 yıllık bir mesleki kıdemi aramakta, 5 yıldan az mesleki kıdemi olan gazeteciler kıdem tazminatı hakkından yararlanamayacaktır. Ayrıca, 5953 sayılı Kanunda 1475 sayılı Kanundan farklı olarak kıdem tazminatı tavan tutarı olmadığından, 5953 sayılı Kanuna tabi gazetecilerin kıdem tazminatında herhangi bir tavan tutar uygulanmayacaktır³⁶⁶.

361 Murat Demircioğlu, **Yargıtay Kararları Işığında Sorularla 4857 sayılı İş Yasası**, İstanbul: İTO Yayını, 2008, s.209; Şakar, **İş Hukuku Uygulaması**, s.150.

362 Şakar, **İş Hukuku Uygulaması**, s.249-250.

363 Kurt, **İş Hukuku Mevzuatı**, s.677; Süzek, **İş Hukuku**, s.680;

364 Çelik, s.298.

365 Arif Temir, "Gazetecinin Kıdem Tazminatı", **Yaklaşım Dergisi**, Eylül 2007, S. 177, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2007099622.htm (29.04.2009)

366 Can Tuncay, **Hukuki Yönden Basında İşçi-İşveren İlişkileri**, İstanbul: Evrim Basım,1989, s.82

Diğer İş Kanunlarındakinin tersine, Basın İş Kanunu'nda kıdem tazminatına hak kazanma koşulları, gazeteci lehine sözleşmeyle değiştirilebilir. Nitekim, kanunun aradığı beş yıllık süre, toplu sözleşmelerle bir yıla indirilmekte, İş Kanunu'na tâbi diğer basın işçileriyle gazeteciler arasında bu konuda eşitlik sağlanmaktadır³⁶⁷. Basın İş Kanunu ile diğer iş kanunlarına tabi çalışanlar arasında hem kıdem tazminatının ödenme koşulları, hem de hesaplanmasında bir ayrımcılık yapılmaktadır.

Ülkemizde kıdem tazminatı yaklaşık 60 yıldır tartışılmaktadır. Konuyla ilgili çözüm önerileri arasında üzerinde en fazla durulan; bu tazminatın devlet güvencesi altında, işverenlerin sorumluluğunda olan bir fondan karşılanmasıdır. Bir diğer görüş ise işsizlik sigortası, iş güvencesi ve kıdem tazminatının bir arada ele alınarak değerlendirilmesidir. Yapılan eleştirilerin ortak noktası iş güvencesinde 30 işçi ölçütü aranması, işsizlik sigortasından yararlanma koşullarının ağır olması, ödeneklerin yetersizliği ve işsizlik sigortası fonunun yasadışı kullanılmasıdır³⁶⁸.

1- Kıdem Tazminatı Verilmesinin Koşulları

Kıdem tazminatı, 1475 sayılı eski İş Kanunu'nun 14. maddesinde gösterilen fesih hallerinde, en az bir yıllık çalışması olan işçiye veya işçinin vefat etmesi halinde de bu işçinin hak sahiplerine işveren tarafından son brüt kazancına göre ödenmesi gereken paradır. Kıdem tazminatı, hem belirli süreli iş sözleşmesine göre çalışan işçilere ve hem de belirsiz süreli iş sözleşmesine göre çalışan işçilere ödenebilmektedir.³⁶⁹ Ancak, belirli süreli iş sözleşmelerinde, sözleşmede belirlenen sürenin kendiliğinden son bulması halinde veya tarafların anlaşarak sözleşmeyi sona erdirmelerinde kıdem tazminatı ödenmez.

Kıdem tazminatı feshe bağlı haklardan birisi olmakla birlikte, iş sözleşmesinin sona erdiği her durumda talep doğmaz³⁷⁰. Kıdem tazminatının söz konusu olabilmesi için iş sözleşmesinin Kanunda belirtilen şartlarla feshedilmesi gereklidir.

367 Müjdat Şakar, “Gazetecilerin Kıdem Tazminatı”, **Yaklaşım Dergisi**, Şubat 2005, S. 146, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005026196.htm (29.04.2009)

367 Tuncay, s.82.

368 Metin Kutal, “Türk İş Hukukunda Kıdem Tazminatı Sorunu ve Çözüm Önerileri”, **MESS Sicil Dergisi**, S.Aralık 2009, s.13-14.

369 Ercan Akyiğit, **Kıdem Tazminatı**, Ankara:Seçkin Yayınevi, 1999, s.25.; Şakar, **İş Hukuku Uygulaması**, s.249. 370 Yargıtay 9. HD. 20.4.2009, E.2007/42879, K. 2009/11009, (Çil, **İlke Kararları**, s.449.)

Buna göre; “İşveren tarafından 4857 sayılı İş kanunun 25. Maddesinin II numaralı bendinde gösterilen ahlak ve iyi niyet kurallarına uymayan haller ve benzeri nedenler dışında iş sözleşmesinin feshedilmesi durumunda,

a) İşçi tarafından 4857 sayılı İş kanunun 24. Maddesinde sayılan nedenlerden dolayı iş sözleşmesinin feshedilmesi durumunda,

b) Muvazzaf askerlik dolayısıyla iş sözleşmesinin feshedilmesi durumunda,

c) İşçinin bağlı bulunduğu kanunla kurulu kurum veya sandıklardan yaşlılık, emeklilik, veya malullük aylığı yahut toptan ödeme alması amacıyla iş sözleşmesinin feshedilmesi durumunda,

d) Kadının evlendiği tarihten itibaren bir yıl içerisinde kendi rızası ile iş sözleşmesini sona erdirmesi durumunda,

e) İşçinin ölümü sebebiyle iş sözleşmesinin son bulması halinde,

g) Sosyal Sigorta Yasalarında değişiklik yapan 4447 sayılı yasa ile getirilen bir hükümle, 506 sayılı Kanunun 60. maddesinin birinci fıkrasının (A) bendinin (a) ve (b) alt bentlerinde öngörülen yaşlar dışında kalan diğer şartları veya aynı kanunun geçici 81. maddesine göre yaşlılık aylığı bağlanması için öngörülen sigortalılık süresini ve prim ödeme gün sayısını tamamlayarak kendi istekleri ile işten ayrılmaları nedeniyle,”

işçiler kıdem tazminatı almaya hak kazanırlar³⁷¹.

Önemli tartışma konularından birisi de 15 yıl sigortalılık süresi ve 3600 prim ödeme gün sayısı olan her işçiye kıdem tazminatı verilir verilmeyeceğidir. Sigortalılık süresi ve prim gün sayısının yanı sıra belirli bir yaşın tamamlanması da emeklilik şartlarından sayılmaktadır. 15 yıl sigortalılık süresi ve 3600 prim ödeme gün sayısı bulunan ve emeklilik yaşını bekleyen bütün işçilere kıdem tazminatı alabileceği

371 Kurt, *İş Hukuku Mevzuatı*, s.681; Şakar, *İş Hukuku Uygulaması*, s.251-252; Akyiğit, *Kıdem Tazminatı*, s.141.

yönünde yazı verilmektedir³⁷².

Gemi adamının iş sözleşmesinin;

- Gemi adamının herhangi bir limanda geminin hareketinden önce gemiye dönerek hizmete girmemesi veya gemiye hiç dönmemesi, gemi adamının gemide hizmet görmesinin tutukluluk, hapis veya gemide çalışmaktan menolunması gibi sebeplerle imkansız bir hal alması, gemi adamının işveren veya işveren vekiline karşı, kanuna, iş sözleşmelerine sair iş ve çalışma şartlarına aykırı hareket etmesi, gemi adamının işveren veya işveren vekiline karşı denizcilik kural ve teamüllerine veya ahlak ve adaba aykırı hareket etmesi sebepleri dışında işveren veya vekili,

- Geminin herhangi bir sebeple 30 günden fazla bir süre seferden kaldırılması veya gemi adamının herhangi bir sebeple sürekli olarak gemide çalışmasına engel bir hastalığa veya sakatlığa uğraması sebepleriyle işveren veya vekili ya da gemi adamı,

- Ücretin kanun hükümleri veya iş sözleşmesi çerçevesinde ödenmemesi, işveren veya işveren vekilinin gemi adamına karşı, kanuna, iş sözleşmesine veya sair iş şartlarına aykırı hareket etmesi, işveren veya işveren vekilinin gemi adamına karşı denizcilik kural ve teamüllerine veya ahlak ve adaba aykırı hareket etmesi sebepleriyle gemi adamı,

- Muvazzaf askerlik hizmeti dolayısıyla gemi adamı,

- Bağlı bulundukları kanunla kurulu kurum veya sandıklardan yaşlılık, emeklilik veya malûllük aylığı, yahut toptan ödeme almak amacıyla gemi adamı,

Tarafından feshedilmesi veya gemi adamının ölümü ya da geminin kayba uğraması, terk edilmesi veya harp ganimeti ilan edilmesi veyahut Türk Bayrağından ayrılması hallerinde ise iş sözleşmesinin kendiliğinden bozulması sebebiyle son

372 Cevdet Ceylan, “Kıdem Tazminatı”, **Yaklaşım Dergisi**, Ağustos 2009, S. 200, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090815040.htm (25.11.2009)

bulması durumunda gemi adamına (ölüm durumunda kanuni mirasçılara) kıdem tazminatı ödenmektedir³⁷³.

Gazetecilerin kıdem tazminatına hangi durumlarda hak kazanabilecekleri konusu, 5953 sayılı Basın İş Kanunu'nun 6, 11 ve 18. maddelerinde düzenlenmiştir³⁷⁴.

Basın İş Kanunu'nun 6. maddesinde gazetecinin kıdem tazminatı alabilmesi için süresi belirli olmayan iş sözleşmesinin işveren tarafından fesih bildirimi ile sona erdirilmesi gerekmektedir. İşveren sözleşmeyi ister usulüne uygun olarak, isterse de usulsüz olarak (yani ihbar öneline uymadan) feshetmesi halinde gazeteciye kıdem tazminatı ödenecektir.

Basın İş Kanunu 11. maddesine göre *“gazetecinin onur ve itibarını ya da genel olarak manevi değerlerini ihlal edecek şekilde mevkutenin veçhe ve karakterinde bir değişiklik ortaya çıkması nedeniyle”* sözleşmenin gazeteci tarafından sona erdirilmesi durumunda kıdem tazminatına hak kazanılacaktır³⁷⁵.

Gazetecinin ölümü halinde ve altı aydan fazla devam eden hastalığı durumunda işveren tarafından yapılan fesihlerde Basın İş Kanunu gereğince tazminat ödenmesi gerekmektedir. Basın İş Kanunu'nun 18. maddesine göre, gazetecinin ölümü halinde, eş ve çocuklarına, bunlar yoksa geçimleri vefat eden gazeteci tarafından sağlanan aile üyelerine, vefat eden gazetecinin aylık ücretinin üç katından az olmamak üzere kıdem hakkı tutarında ölüm tazminatı ödenecektir³⁷⁶.

Kıdem tazminatı ödememek için, birbirine eklenen, süresi belirli iş sözleşmeleri (zincirleme iş sözleşmeleri), baştan beri süresi belirsiz sayılmış ve işçinin kıdem tazminatı hakkı korunmuştur. Bunun gibi, işverenin, sürekli çalışan işçiyi, kağıt üzerinde işten “çıktı-girdi” göstermesi ve dönem dönem kıdem tazminatını ödeyerek, bu yükü zamana dağıtması da Yargıtay'ca engellenmiştir. Böyle bir durumda, daha önce hiç kıdem tazminatı ödenmemiş gibi, son brüt giydirilmiş ücret üzerinden ve tüm

373 Raşit Ulubey, “Deniz ve Basın İş Kanunlarına Göre Kıdem Tazminatı”, **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2010, S. 209, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20100516811.htm (25.05.2010)

374 Resul Kurt, “5953 Sayılı Basın İş Kanunu'nda Gazetecilerin Kıdem Tazminatı”, **Yaklaşım Dergisi**, Eylül 2006, S. 165, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2006098433.htm (17.01.2009)

375 Şakar, “Gazetecilerin Kıdem Tazminatı”, (29.04.2009)

376 Kurt, **İş Hukuku Mevzuatı**, s. 937.

kıdem süresi için tazminat hesaplanacak, daha önce ödenen miktarlar bundan indirilecektir. Sıkıntı sadece işverenler yönünden değildir. İşçiler bakımından kıdem tazminatının ödenme garantisinin olmaması, işverenin kıdem tazminatı yükünü sigortalatmasına yasak getirilmesi ve Kıdem Tazminatı Fonu'nun kurulamamış olması sorun teşkil etmektedir³⁷⁷.

a- İş Kanunu'na Tabi Bir İşçinin Bulunması

Kıdem tazminatına hükmedilebilmesinin en önemli şartı iş kanunlarına tabi bir işçinin bulunmasıdır. İş sözleşmesiyle çalışanların tamamı değil, bunların sadece 4857, 854 ve 5953 sayılı İş Kanunlarına tabi olan bölümü kıdem tazminatı isteyebilir. Bu yüzden 4857 sayılı İş Kanunu'nun 10. maddesinde düzenlenmiş olan süreksiz bir işte veya 4857 sayılı İş Kanunu'nun 5. maddesinde belirtilen ve iş Kanunu'nun istisnaları arasında yer alan ve Borçlar Kanunu'na tabi kılınan işlerde çalışan işçiler, kıdem tazminatından yararlanamazlar. Ancak, Yargıtay bir kararında³⁷⁸ bu esastan hareket ederek iş sözleşmelerinde veya toplu iş sözleşmesinde tarım işçilerine kıdem tazminatı ödeneceğine ilişkin hükmün varlığı halinde bunlarında kıdem tazminatı hakkından yararlanabileceğini kabul etmiştir³⁷⁹.

1475 sayılı eski İş Kanunu'na göre; kaloriferli konut kapıcıları ile çalışmasını aynı işverene veya aynı konuta hasreden konut kapıcıları İş Kanunu hükümlerinden yararlanırken, çalışmasını muhtelif işverenlere ait muhtelif kalorifersiz konutlarda sürdüren kapıcılar iş kanunu kapsamı dışında tutulmuştu. Bu istisna 4857 sayılı İş Kanunu ile ortadan kaldırılarak, kapıcılar arasındaki ayrım sona erdirilmiş ve kapsam dışı kalan konut kapıcıları da 10.06.2003 tarihinden itibaren İş Kanunu'ndan yararlanmaya başlamışlardır³⁸⁰.

377 Müjdat Şakar, “İşçinin Kıdem Tazminatı Hakkını Kaybetmeden İstifası”, **Yaklaşım Dergisi**, Nisan 2005, S. 148, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005046453.htm (20.01.2009)

378 Yargıtay 9. HD. 9.9.1992, E.1992/2280, K. 1992/9386, (Çelik, s. 299)

379 Akyiğit, **Kıdem Tazminatı**, s.105-107.; Çelik, s. 299

380 Çil, **Kıdem Tazminatı**, s. 9-10.

b- En Az Bir Yıl Çalışmış Olma

İş Kanunu'nda kıdem tazminatına hak kazanılabilmesi için öngörülen temel şart işçinin işyerinde işe başladığı tarihten itibaren iş sözleşmesinin devamı süresince en az bir tam yıl çalışmış olmasıdır. Bu sürenin tespitinde; iş sözleşmesinde işe başlama tarihi olarak öngörülen tarih değil fiilen işe başlanılan tarih esas alınacak, iş sözleşmesinin devam etmiş veya aralıklarla yeniden yapılmış olmasına bakılmaksızın aynı işverenin bir veya değişik işyerlerinde çalıştıkları süreler birleştirilecektir³⁸¹.

4857 ve 1475 sayılı İş Kanunlarında açık bir hüküm bulunmamakla beraber, kıdem tazminatı ile ilgili hükümlerin düzenlendiği 1475 sayılı eski İş Kanunu'nun 14. maddesinde; *“İşçinin işe başladığı tarihten itibaren hizmet aktinin devamı süresince her geçen tam yıl için işverence işçiye 30 günlük ücreti tutarında kıdem tazminatı ödenir.”* denilmesi nedeniyle bir işçinin kıdem tazminatına hak kazanabilmesi için işçinin, aynı işyerinde veya aynı işverenin değişik işyerlerinde iş sözleşmesinin en az bir yıl sürmüş olması gerektiği sonucu çıkmaktadır. Aynı işverene ait bu işyerleri farklı işkollarında olabileceği gibi işçi de farklı işleri yapabilir. Ancak, bu işyerlerinin ve işçinin mutlaka İş Kanunu'na tabi olması gereklidir³⁸².

İşçinin en az bir yıllık çalışması, aynı işverene ait işyeri ya da işyerlerinde geçmiş olmalıdır. Kural olarak aynı gruba ya da holdinge bağlı farklı tüzel kişiliğe haiz şirketlerde geçen hizmetlerin birleştirilmesi mümkün olmaz³⁸³.

Farklı işverenler nezdinde geçen sürelerin kıdem tazminatı noktasında birleştirilebilmesi için işyeri devri, iş sözleşmesinin devri, asıl işveren alt işveren ilişkisi ve birlikte istihdam olgularının bulunup bulunmadığının tespiti ile mümkündür³⁸⁴.

381 Bayhan, “Kendi İsteği ile Memuriyete Geçen İşçinin Kıdem Tazminatı”, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20100617016.htm (20.06.2010)

382 Mollamahmutoğlu, s.605; Çelik, s.3030-304; Çil, **Kıdem Tazminatı**, s.6-20; Şakar, **İş Hukuku Uygulaması**, s.244

383 Çil, **Kıdem Tazminatı**, s.15-16.

384 Yargıtay HGK, 17.1.2007 gün, 2007/9-9 Esas, 2007/16 sayılı Karar; Yargıtay 9. HD, 22.10.2007, E.2007/5762, K.2007/30979, (Şahin Çil, **Açıklamalı-İçtihatlı Kıdem Tazminatı**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2009, s.15-16)

1475 sayılı eski İş Kanunu'nun 14/2. maddesinde, *“işçilerin kıdemleri, iş sözleşmesinin devam etmiş veya fasılalarla yeniden aktedilmiş olmasına bakılmaksızın aynı işverenin bir veya değişik işyerlerinde çalıştıkları süreler göz önüne alınarak hesaplanır”* denilmektedir. Kıdem tazminatına hak kazanma noktasında, en az bir yıllık süre yönünden daha önce gerçekleşen bir feshe bağlı olarak kıdem tazminatı ödenmişse, birleştirmeye esas süreye dahil edilmeyecektir. Ayrıca, kısmi süreli ve tam süreli ilişkilerde birinden diğerine geçiş aşamasında kıdem tazminatına hak kazanacak şekilde bir fesih gerçekleştiğinde kıdem tazminatı hesabının her iki dönem için ayrı ayrı yapılması gereklidir³⁸⁵.

Kıdem tazminatına hak kazanamayacak şekilde iş sözleşmesi sona eren işçinin kıdemi, daha sonraki çalışma döneminde kıdem tazminatına hak kazanarak işten ayrılmasında hesaba katılmaz³⁸⁶. Ayrıca, bir işçiye daha önceki çalışmaları sonucu kıdem tazminatı ödenmiş ve işçi tekrar aynı işverenin yanında çalışmaya başlamışsa daha sonraki çalışmalarının kıdem tazminatı ödenmesini gerektirecek bir nedenle son bulması halinde kıdem tazminatı ödenmiş ilk çalışmaları dikkate alınmayacaktır³⁸⁷.

Ancak, aynı işyerinde fasılalarla veya aynı işverene ait farklı işyerlerinde değişik zamanlarda çalışan işçinin önceki çalışmasının kıdem tazminatına hak kazanacak şekilde sona ermesine rağmen önceki çalışmaları için kıdem tazminatının verilmemesi halinde, bu sürelerin toplamı üzerinden kıdem tazminatının hesaplanması gerekmektedir³⁸⁸.

Bir yıllık çalışma koşulu ile ilgili olarak sözkonusu bir yıllık sürenin başlangıcı, işçinin fiilen işe başladığı tarihtir. Bu fiili başlama tarihi, eğer deneme süresinde olmuşsa deneme süresinin başlangıcı, kıdem tazminatının başlangıç tarihi olarak kabul edilecek ve kıdem süresine eklenecektir³⁸⁹.

Bir tam yıldan az çalışan işçi kıdem tazminatına hak kazanamaz ve bu durumdaki işçiye süre ile orantılı olarak kıdem tazminatı verilemez. Bir yıllık sürenin

385 Çil, **Kıdem Tazminatı**, s.39.

386 Çelik, s.310.

387 Mollamahmutoğlu, s.610

388 Süzek, **İş Hukuku**, s.699.

389 Aktay, Arıcı ve Senyen, s. 230; Çelik, s305

hesaplanmasında, fiilen çalışılan değil, kanuna göre çalışılmış sayılan istirahat, yıllık izin ve diğer benzeri durumları da dikkate alınır. Ancak, işçinin tutukluluk veya ücretsiz izin süreleri ile grev ve lokavtta geçen süreleri kıdeme dahil edilmeyecektir³⁹⁰.

İşçinin aynı işveren veya aynı işyerindeki kesintili çalışmaları toplanırken, kesintili çalışmalar sonunda iş sözleşmesi kıdem tazminatına hak kazanmayacak şekilde fesh edilmişse veya kıdem tazminatına hak kazanacak şekilde işten ayrılıp kıdem tazminatı ödenmişse bu süreler işçinin yeniden çalışmalarında kıdem süresinin hesaplanmasında dikkate alınmaz³⁹¹.

Kısmi süreli hizmet sözleşmelerinde bir işçinin kıdeminin hesabında; işçinin fiilen çalıştığı sürelerin birleştirilmesiyle bulunacak sürenin değil, sözleşmenin başlangıç ve sona erme tarihleri arasındaki sürenin gözönünde bulundurulması gerekir³⁹².

Kısmi süreli çalışanların kıdem tazminatının hesaplanmasında hizmet akdinin devamı süresinin dikkate alınmasının tam süreli çalışanlara göre eşitsizlik yarattığı söylenemez. Çünkü kısmi süreli çalışan işçinin ücreti aynı işte tam süre çalışana göre genellikle daha düşük olacağından kıdem tazminatı da o oranda az olacaktır³⁹³.

Yargıtay'ın bir kararına göre³⁹⁴, kısmi süreli olarak çalışan bir işçinin kıdem tazminatı hesabına esas hizmet süresinin belirlenmesinde iş sözleşmesinin başlangıcı ile sona ermesi arasındaki çalışılan ve çalışılmayan günler ayrımı yapmaksızın, işe giriş ve çıkış tarihleri arasındaki sürenin tamamının dikkate alınmasını kabul etmiştir. Kıdem Tazminatı ile İhbar Tazminatının hesabındaki ücret; işten ayrıldığı tarihten önceki son bir yılda ödenen ücret ve sair haklar toplamının 365'e bölünmesiyle bulunan günlük ücret üzerinden yapılmaktadır.

390 Çelik, s.304; Süzek, s.694-695.

391 Arif Demir ve Asuman Fırıncıoğlu, "İşçilerin Aynı İşveren veya Aynı İşyerinde Aralıklı Çalışmaları Durumunda Kıdem Tazminatı ve Yıllık Ücretli İzine Esas Sürenin (Kıdemin) Hesabı", **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2003, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2003053649.htm (20.01.2009)

392 Çelik, s.306

393 Süzek, **İş Hukuku**, s. 687.

394 Yargıtay HGK. 12.3.2003, E. 2003/21-143, K. 2003/159, (**Legal İHD**, S.2004/2 s.594-597); Yargıtay 9. HD.

27.9.2000, E.2000/8184, K.2000/12733 (Çelik, s.313)

Kıdemi bir tam yıldan az olan işçi her ne kadar kıdem tazminatına hak kazanmasa da, sırf işçinin kıdem tazminatı almasına engel olmak için bir yılın dolmasına kısa bir süre kala işverence iş akdinin feshedilmesi olayın özelliğine objektif iyiniyet kurallarına aykırılık oluşturabilir. Fesih hakkının kötüye kullanılması sayılabilecek bu gibi durumlarda işçi, hem kötüniyet tazminatını ve hem de kıdem tazminatını talep edebilecektir³⁹⁵. Ancak aksi yönde Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun bir kararı³⁹⁶ bulunmakta olup, bu kararda çalışma süresinin bir yıla tamamlanmasına iki gün kala iş sözleşmesi feshedilen işçinin kıdem tazminatına hak kazanamayacağı belirtilmiştir.

Raporlu işçinin kıdem süresinin hesabında işçinin kıdemine göre belirlenen bildirim sürelerine altı hafta ilave edilmesi suretiyle bulunacak kısmının kıdem tazminatının hesabında dikkate alınması, ancak bu süreyi aşan kısmın ise dikkate alınmaması gerekir³⁹⁷. Buna göre, Yargıtay'ın makul süre olarak adlandırdığı en fazla 8 hafta + 6 hafta olmak üzere toplam 14 haftalık kısım kıdem tazminatı hesabında dikkate alınabilecektir, bunu aşan istirahat süresi kıdem süresinden sayılmaz³⁹⁸.

Mevsimlik işlerde çalışan işçi, yılın sadece birkaç ayında faaliyet gösterir. Bu yüzden, mevsimlik işlerde çalışan işçinin kıdem tazminatının hesabında, bir mevsim süresince (örneğin üç ay) çalışmış bulunması durumunda, her mevsim bir yıl olarak hesaba katılmaz. Bu konuda, hesaba katılması gereken, bir mevsim içinde çalışılan veya çalışılmış gibi sayılan günlerdir. Nitekim, Yargıtay kararlarında da, mevsimlik işçinin kıdeminin hesabında, mevsim içinde çalışılan ve çalışılmış gibi sayılan günler göz önünde tutulmaktadır³⁹⁹. Mevsimlik işlerin bir yıldan az sürdüğü dikkate alındığında, mevsimlik işlerde kıdem tazminatı alacağına hak kazanılabilmesi için ise, zincirleme olarak birden fazla mevsimlik işte çalışmak suretiyle gerekli şart olan bir yıldan fazla çalışma süresinin sağlamış olmak gerekmektedir. Mevsimlik işler için düzenlenen belirli süreli iş akitleri, mevsimlik işin dolayısıyla akdin süresinin sona ermesiyle işten ayrılan işçiler için 1475 sayılı Kanun'un 14. maddesi son fıkrasında da

395 Süzek, **İş Hukuku**, s. 681.

396 Yargıtay HGK. 12.6.1991, E.1991/9-287, K. 1991/349, (Süzek, **İş Hukuku**, s.681).

397 Caniklioglu, s. 156-162.

398 Şakar, **İş Hukuku Uygulaması**, s. 256.

399 Tunçomağ, Centel, s.216.

belirtildiği üzere kıdem tazminatı hakkından bahsedilemeyecektir⁴⁰⁰.

İşçinin kıdemi, işe başladığı tarihten iş sözleşmesinin sona erdiği tarih arasındaki süredir. İşçinin istirahat süresinin altı haftayı aşmayan kısmının kıdem tazminatı hesabında dikkate alınması gerekmektedir. Ancak, işçinin istirahat süresinin altı haftayı aşan kısmı kıdem tazminatı hesabında dikkate alınmayacaktır. İşçi raporlu iken iş sözleşmesinin sona erdirilmesi halinde fesih rapor süresi sonunda hüküm doğuracağından işçinin kıdemi rapor süresi sonuna kadar ileriye götürülmelidir⁴⁰¹.

İşçinin çıraklık döneminde geçen süreler, kıdem tazminatına dahil süreler açısından değerlendirilemeyecektir. İşçinin çalışmasının bir kısmının İş Kanunu kapsamında, diğer bir kısmının ise İş Kanunu kapsamı dışında olması halinde İş Kanunu kapsamı dışındaki süreler kıdem tazminatı hesabında dikkate alınmayacaktır⁴⁰².

c- İş Sözleşmesinin Kanunda Belirtilen Hallerden Biri ile Sona Ermesi

İş hukukunda fesih, işçi ya da işverenin tek taraflı irade beyanıyla sözleşmeye son verebilmesi imkanını sağlayan hukuki işlemdir. Feshin bir hüküm ifade edebilmesi için, sözleşmenin taraflarından birinin iş ilişkisini sona erdirmek yönündeki iradesini açıklaması gerekmektedir. İş güvencesi kapsamı dışındaki işçilerin iş sözleşmesinin işveren tarafından her zaman bildirim sürelerine uyulmak suretiyle herhangi bir sebep göstermek zorunda olmaksızın süreli fesihle feshi mümkündür. Buna karşın, iş güvencesi kapsamında olan işçilerin sözleşmesinin feshinin geçerliliğinden söz edebilmemiz için, hem 4857 sayılı İş Kanunu'nun 18. maddesinde sayılan geçerli sebeplerden birinin gösterilmesi hem de kanunda öngörülen fesih bildirim usulüne uyulması gerekmektedir⁴⁰³.

400 Cengiz Büyükbirer, "Mevsimlik İşlerde Kıdem Tazminatı ve Yıllık Ücretli İzin Durumu", **Yaklaşım Dergisi**, Haziran 2010, S. 210, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20100617020.htm (20.06.2010)

401 Demir, **İş Hukuku**, s.369

402 Çil, **Kıdem Tazminatı**, s.7-12.

403 Eda Manav, "İş Hukukunda Geçersiz Feshin Hukuken Geçerli Fesih Sayıldığı Haller", **Kamu-İş Dergisi**, C:11, S.2/2010,

<http://www.kamu-is.org.tr/pdf/1121.pdf> (03.07.2010)

Kıdem tazminatının, işten ayrılan tüm işçilere ödenmesi, yasal olarak mümkün değildir. Bir işçinin kıdem tazminatı alabilmesi için, iş sözleşmesi, mutlaka kanunda gösterilen sebeplerden birisi ile feshedilmesi gereklidir. Kıdem tazminatının ödenip ödenmeyeceği feshin nedenine göre fark etmektedir⁴⁰⁴.

(1) İş sözleşmesinin işveren tarafından kıdem tazminatı hakkı doğuran fesih sebepleri ile feshedilmesi

İşverenler, süresi belirsiz bir hizmet sözleşmesini, 4857 sayılı İş Kanunu'nun 17. maddesine göre, bildirim süresi vererek veya bildirim sürelerine ait ücretini peşin ödeyerek feshedebilir. Ancak, işverenin bildirim şartına uymaması veya bildirim süresine ait ücreti peşin ödeyerek sözleşmeyi feshetmesi, 4857 sayılı Kanunun iş güvencesine yönelik koruyucu düzenlemeler içeren 18, 19, 20 ve 21. maddesi hükümlerinin uygulanmasına engel olmayacaktır. İş sözleşmesinin 4857 sayılı İş Kanunu'nun 17. maddesine göre sona erdirilmesi halinde işçiye kıdem tazminatı ödenmesi gerekir⁴⁰⁵.

İşverenin bildirimsiz fesih hakkını düzenleyen 4857 sayılı İş Kanunu'nun 25. maddesinde süresi belirli olsun veya olmasın, iş sözleşmelerinde işverenlerin belirtilen hallerde, dilerse iş sözleşmesini sürenin bitiminden önce veya bildirim süresini beklemeksizin feshedebileceği hükme bağlanmıştır. Yapılan feshin maddede belirtilen sebeplere uygun olmadığını düşünen işçi yargı yoluna başvurabilecektir⁴⁰⁶.

İş sözleşmesinin işveren tarafından işçinin ahlak ve iyiniyet kurallarıyla bağdaşmayan halleri sebebiyle feshedilmesi durumunda işçiye herhangi bir ihbar ve/veya kıdem tazminatı ödenmez. Ancak bunun dışında kalan ve 4857 sayılı İş Kanunu'nun 25/1-3-4. bentleri kapsamında gerek sağlık sebepleri, gerek zorlayıcı sebepler ve gerekse de işçinin gözüaltına alınması veya tutuklanması halinde devamsızlığın 4857/17. maddedeki bildirim (ihbar) süresini aşması nedeniyle iş sözleşmesinin işveren tarafından feshedilmesi halinde kıdem tazminatı hakkı doğar⁴⁰⁷.

404 Çelik, s.299; Şakar, **İş Hukuku Uygulaması**, s.250.

405 Demir, **İş Hukuku**, s.362

406 Şakar, **İş Kanunu Yorumu**, s. 385; Demir, **İş Hukuku**, s.363

407 Çil, **Kıdem Tazminatı**, s.27.

Fakat, bu nedenlerle yapılan fesih “derhal fesih” olduğundan işçiye herhangi bir ihbar tazminatı verilmesi gerekmez, sadece kıdem tazminatı ödenmesi ile yetinilecektir⁴⁰⁸.

Bildirimsiz fesih hakkını kullanan taraf haklı bir nedene dayanmalıdır. Aksi halde, işveren açısından ihbar, kıdem tazminatı, kötünîyet tazminatı, sendikal tazminat, eşit davranma borcuna aykırılık tazminat ve yine taraflar arasında öngörölmüşse, cezai şart ve iş güvencesi tazminatı gibi yükümlölüklerin biri ya da bir kaçının ödenmesi gerekebilecektir⁴⁰⁹.

(2) İş sözleşmesinin işçi tarafından kıdem tazminatı hakkı doğuran fesih sebepleri ile feshedilmesi

İşten ayrılan işçilerin 1475 sayılı eski İş Kanunu’nun 14. maddesine göre iş sözleşmelerini feshetmeleri halinde bazı durumlarda kıdem tazminatı almaya hak kazanırlar⁴¹⁰. Buna göre aşağıda yer alan durumlarda;

- 4857 sayılı İş Kanunu’nun 24. maddesinde düzenlenen ve işçiye bildirimsiz fesih hakkı veren nedenlerle sona ermesi,

- Muvazzaı askerlik dolayısıyla iş sözleşmesinin feshedilmesi,

- İşçinin Bağlı bulunduğu kanunla kurulu kurum veya sandıklardan yaşlılık, emeklilik, veya malullük aylığı yahut toptan ödeme alması amacıyla iş sözleşmesinin feshedilmesi,

- Kadının evlendiğı tarihten itibaren bir yıl içerisinde kendi rızası ile iş sözleşmesini sona erdirilmesi,

- Sosyal Sigorta Yasalarında değışiklik yapan 4447 sayılı yasa getirilen bir hükümle, 506 sayılı Kanunun 60. maddesinin birinci fıkrasının (A) bendinin (a) ve (b) alt bentlerinde öngörölen yaşlar dışında kalan diğer şartları veya aynı kanunun geçici 81.maddesine göre yaşlılık aylığı bağlanması için öngörölen sigortalılık süresini ve

408 Sözek, İş Hukuku, s. 682-685

409 Çil, İş Kanunu Şerhi Cilt 2, s.1737.

410 Kurt, İş Hukuku Mevzuatı, s.681.

prim ödeme gün sayısını tamamlayarak kendi istekleri ile işten ayrılmaları nedeniyle,

İş sözleşmesi işçi tarafından feshedilmesine rağmen işçi kıdem tazminatına hak kazanmaktadır⁴¹¹.

Emekli olan işçi, emekli olduğu süreye kadar olan hizmetinin karşılığı kıdem tazminatını aldıktan sonra, aynı işverenin aynı veya değişik işyerlerinde çalışmaya devam eder ve işyerinde emeklilik sonrası en az bir yıl çalışıp iş sözleşmesi de 1475 sayılı İş Yasası'nın 14. maddesinde belirtilen hükümlere uygun olarak kıdem tazminatına hak kazanacak şekilde son bulur ise ikinci defa çalışmaya başladığı süreye ilişkin olarak kıdem tazminatı ödenir. Bu durumda, işçinin emeklilik öncesi hizmet süresi, kıdem tazminatının hesabında dikkate alınmaz. İşçi emekli olmuş, ancak kıdem tazminatı işveren tarafından ödenmemişse ve işçide halen işyerinde çalışmaya devam ediyorsa, işçinin emeklilik sonrası iş sözleşmesi de kıdem tazminatına hak kazanacak şekilde son bulmuş ise kıdem tazminatının hesabında, emeklilik öncesi süre ile emeklilik sonrası süre birleştirilir. Emeklilik sonrası çalışmaya ilişkin iş sözleşmesi kıdem tazminatına hak kazanacak şekilde son bulmamış ise kıdem tazminatı işçinin emekli olduğu tarihe kadar çalışmış olduğu süre dikkate alınarak hesaplanır⁴¹².

Basın İş Kanunu açısından ise iş sözleşmesi gazetecinin vefatı ile sona erer. Gazete sahibinin ölümü halindeyse mirasçılar gazetenin işletmesini devralacağından sözleşme hayatiyetini sürdürecektir. Ancak gazetecilerin diğer işçilerde olduğu gibi 15 yıl sigortalılık süresi ve 3600 gün primi tamamlayarak tazminatlı istifa gibi bir yöntemi bulunmamaktadır. Ayrıca yine 1475 sayılı İş Kanunu'nda yer alan muvazzaf askerlik hizmeti dolayısıyla, kadının evlendiği tarihten itibaren bir yıl içerisinde kendi rızası ile iş sözleşmesini sona erdirmesi halinde veya emeklilik nedeniyle işten ayrılmaları nedeniyle kıdem tazminatı ödenmesinin gazeteciler için mümkün bulunmaması da önemli bir eksiklik olarak göze çarpmaktadır. Gazetecinin ölümü sebebiyle iş akdinin sona ermesi halinde, eşi ve çocuklarına ve bunlar bulunmadığı takdirde geçimi

411 Ersin Umdü, “Yargıtay Kararları ve İş Kanunu Çerçevesinde Kıdem Tazminatının Esasları”, **Yaklaşım Dergisi**, Haziran 2009, S. 198, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090614627.htm (30.06.2010)

412 Arif Temir, “Emekli Olduktan Sonra Tekrar Çalışmaya Başlayanların Kıdem Tazminatı ve Yıllık Ücretli İzin Hakları”, **Yaklaşım Dergisi**, Haziran 2003, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2003063704.htm (10.03.2009)

kendisine düşen ailesi bireylerine ölenin aylık ücretinin üç mislinden az olmamak üzere, kıdem hakkı tutarında ölüm tazminatı verilmektedir ki bu da bir nevi kıdem tazminatı olmaktadır⁴¹³.

İş sözleşmesi işçi tarafından feshedilmesine rağmen işçiler kıdem tazminatı almaya hak kazanacaklardır. 4857 sayılı İş Kanunu'nun 24. maddesinde düzenlenen ve işçiye bildirimsiz fesih hakkı veren nedenlerle sona ermesi halinde işçi, süresi belirli olsun veya olmasın, işçi dilerse iş sözleşmesini sürenin bitiminden önce veya bildirim süresini beklemezsizin derhal feshedebilecektir⁴¹⁴.

4857 sayılı İş Kanunu'nun 24. maddesinde düzenlenen durumlardan birinin mevcut olması nedeniyle, iş sözleşmesinin işçi tarafından feshedilmesi halinde, bir yıldan fazla çalışması olan işçi kıdem tazminatı almaya hak kazanır, ancak ihbar tazminatı alamaz⁴¹⁵.

İşçi açısından haklı bir nedene dayanılmadan fesih yoluna gidildiğinde ihbar tazminatı, taraflar arasında kararlaştırılmışsa cezai şart olarak, eğitim gideri ödenmesi gündeme gelebilecek ve işçi kıdem tazminatı hakkından mahrum kalabilecektir⁴¹⁶.

Bir işçi, iş sözleşmesini 4857 sayılı İş Kanunu'nun 17. maddesine göre fesih bildirim süresi vererek (usulüne uygun fesih) ya da ihbar tazminatı ödemeye yükümlü olarak (usulsüz fesih) feshettiğinde, kural olarak, kıdem tazminatına hak kazanmaz. Uygulamada bu husus *istifa edene kıdem tazminatı ödenmez* şeklinde ifade edilmektedir⁴¹⁷.

İş sözleşmesinin işçi tarafından yukarıda belirtilen 4857/17. maddeye göre (işçinin istifası) feshedilmesi dışında, 4857 sayılı İş Kanunu'nun 24. maddesinde düzenlenen ve işçiye bildirimsiz fesih hakkı veren nedenlerle sona ermesi halinde de işçi, kıdem tazminatına hak kazanacaktır. 24. maddede düzenlenen nedenlerden birinin

413 Şevket Tezel, "5953 Sayılı Basın İş Kanunu'na Tabi Çalışanların Fesih ve Kıdem Tazminatı Şartları ve Bu Şartların 4857 Sayılı İş Kanunu'na Tabi Çalışanların Fesih ve Kıdem Tazminatı Şartları ile Karşılaştırılması", **E-Yaklaşım**, Kasım 2009, S. 203.

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20091115667.htm (30.11.2009)

414 Çil, **Kıdem Tazminatı**, s.29-32; Akyiğit, **Kıdem Tazminatı**, s.403; Mollamahmutoğlu, s.597

415 Çelik, s.255.

416 Çil, **İş Kanunu Şerhi Cilt 2**, s.1737.

417 Şakar, **İş Hukuku**, s.185.

olması durumunda işçi, süresi belirli olsun veya olmasın, işçi dilerse iş sözleşmesini sürenin bitiminden önce veya bildirim süresini beklemeeksizin derhal feshedebilecektir. 4857 sayılı İş Kanunu'nun 24. maddesinde düzenlenen durumlardan birinin mevcut olması nedeniyle, iş sözleşmesinin işçi tarafından feshedilmesi halinde, işçi kıdem tazminatı almaya hak kazanır, ancak ihbar tazminatı alamaz⁴¹⁸.

Bir Yargıtay kararında⁴¹⁹ ücreti zamanında ödenmediği için iş akdini fesheden bir gazetecinin kıdem tazminatı talebine ilişkin olarak; *“Ücretin zamanında ödenmemesi iş sözleşmesinin açıkça ihlali ve muhik bir nedendir. Kanununda ücretin özel bir biçimde korunması ve geç ödenmesinden dolayı günlük yüzde 5 fazla ödeme öngörülmesi, muhik nedenle fesih olanağını ortadan kaldırmaz. Açık boşluk halinde somut olaya uygulanacak kuralın tespiti için yorum yapıldığında ve kıyas yoluna başvurulduğunda, öncelikle 4857 sayılı İş Kanunu'nun 24/II-e maddesinin kıyasen uygulanması yerinde olacaktır. Basın İş Kanunu'na tabi çalışan işçinin ücretinin zamanında ödenmemesi nedeni ile iş sözleşmesini bildirimsiz feshinde belirtilen hükümler nedeni ile kıdem tazminatına hak kazandığının kabulü gerekir.”* hükmü verilmiştir.

(3) İşçinin ölümü

Aynı işverenin değişik işyerlerinde veya aynı işyerinde en az bir yıllık kıdemi olan işçinin ölümü halinde, kanuni mirasçılara kıdem tazminatı ödenmesi gerekir. Uygulamada işçinin ölümü halinde ödemenin nasıl yapılacağı tartışma konusu olmaktadır. İşveren, mahkemeden alınan veraset ilamı ile kendilerine başvuran mirasçılara, ilamda gösterilen payları oranında ödeme yapacaktır. İşçinin ölüm sebebi önemli değildir⁴²⁰. İşçi hangi nedenle ölürse ölsün, kıdem tazminatı ödenecektir⁴²¹. Ancak, Yargıtay bir kararında⁴²², kusurlu davranışı sonucu kendi ölümüne neden olan işçinin mirasçılarının kıdem tazminatı alamayacağını belirtmiştir.

418 Kurt, **İş Hukuku Mevzuatı**, s. 695.

419 Yargıtay 9. HD, T. 14.4.2008, E. 2007/14130, K. 2008/8314 (Kişisel Arşiv)

420 Şakar, **İş Hukuku**, s.188

421 Kurt, **İş Hukuku Mevzuatı**, s. 699.

422 Yargıtay 9. HD.21/3/1978, E.1977/16736, K.1978/4008, (Çil, **Kıdem Tazminatı**, s.36)

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 32. maddesi uyarınca, ölüm tehlikesi içinde kaybolan veya kendisinden uzun zamandan beri haber alınamayan bir kimsenin ölümü hakkında kuvvetli olasılık varsa, hakları bu ölüme bağlı olanların başvurusu üzerine, mahkeme bu kişinin gaipliğine karar verebilir. Gaiplik kararının istenebilmesi için aynı Kanun'un 33. maddesi uyarınca, ölüm tehlikesinin üzerinden en az bir yıl veya son haber tarihinin üzerinden en az beş yıl geçmiş olması ve mahkemece, gaipliğine karar verilecek kişi hakkında bilgisi bulunan kimselerin, belirli bir sürede bilgi vermeleri için usulüne göre yapılan ilanla çağırılması gerekmektedir.

İşçinin ölümü üzerine iş sözleşmesinin sona ermesi halinde kıdem tazminatının kanuni mirasçılara ödeneceği açıktır. Ancak, bu hakkın kullanılabilmesi için işçinin öldüğünü iddia eden kimsenin bu iddiasını ispat etmesi gerekmektedir. Mahkemece işçi ile ilgili olarak gaiplik kararı verildiğinde ölüme bağlı haklar aynen gaibin ölümü ispatlanmış gibi kullanılabilecektir. Gaiplik kararı ölüm siciline işlenecek dolayısı ile ilgililer ölüm olayını ispat yükünden kurtulacaktır. Kanuni mirasçılar işverenden kıdem tazminatı talep edebilecektir. Gaiplik kararı verilen işçinin ölmediğinin daha sonra anlaşılması halinde gaiplik karinesi geçerliliğini kaybedecektir. Dolayısıyla işveren ödemiş olduğu kıdem tazminatının iadesini sebepsiz zenginleşme (haksız iktisap) hükümleri uyarınca kanuni mirasçılardan isteyebilecektir⁴²³.

Medeni Kanunun 35/2. maddesinde gaiplik kararının kesin ölüm tehlikesi içinde kaybolma tarihinden itibaren sonuçlarını doğuracağı şeklinde kurala yer verilmişse de bu hüküm, anılan yasanın 28. maddesinin kenar başlığında da belirtildiği üzere "kişiliğin sonu" bakımından önem taşımaktadır. 1475 sayılı İş Kanununda öngörülen kıdem tazminatına hak kazanma ve faiz başlangıcı yönünden Medeni Kanunun anılan hükmünün uygulanma olanağı bulunmamaktadır. Bu durumda, kıdem tazminatı gecikme faizinin, mirasçılardan işverene başvuru tarihinden itibaren hesaplanarak hüküm altına alınması gerekir⁴²⁴.

423 Hüseyin Ataman, "Mahkemece Gaipliğine Karar Verilen İşçinin Mirasçıları İşverenden Kıdem Tazminatı Alabilir mi?" **Yaklaşım Dergisi**, Nisan 2010, S. 208,

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20100416616.htm (30.04.2010)

424 Yargıtay 9.HD.2.11.2004, E. 2004/1546, K. 2004/24698, (Kişisel Arşiv)

(4) Evlenme nedeniyle kıdem tazminatı ödenmesi

Bir işyerinde çalışan işçilerin işten ayrılmaları durumunda hangi hallerde kıdem tazminatı alabilecekleri 1475 sayılı eski İş Kanunu'nun 14. maddesinde belirtilmiştir. 1475 sayılı eski İş Kanunu'nun 14. maddesinde;

“Kadının evlendiği tarihten itibaren bir yıl içerisinde kendi rızası ile hizmet akdini sona erdirmesi durumunda,” kadın İşçilerin kıdem tazminatı almaya hak kazanacakları hükme bağlanmıştır.

Kadının evlilik nedeniyle kıdem tazminatı hakkından yararlanılabilmesi için evlilik bağının Medeni Kanun hükümlerine uygun olarak kurulmuş olması, çalışma süresinin bir yıldan fazla olması ve hizmet akdinin evlenme tarihinden itibaren bir yıl içerisinde sona erdirilmesi gerekmektedir. Bir yıl geçtikten sonra, evlenme sebebine dayanılarak hizmet akdinin sona erdirilmesi halinde kıdem tazminatına hak kazanılamaz⁴²⁵.

Kadın işçinin Kanunun tanıdığı fesih hakkını kullanması halinde kıdem tazminatı talep hakkı doğar. Feshin işverence kabul edilmesi gerekmez⁴²⁶.

Bu maddeye istinaden kadın işçinin kıdem tazminatı alabilmesi için öncelikle, iş sözleşmesinin devam ediyor olması gerekmektedir. Yani, işten ayrıldıktan sonra evlenen kadın işçiye kıdem tazminatı ödenmesi mümkün değildir. Yine, kadın işçinin iş sözleşmesinin kıdem tazminatı almasını hak etmeyecek şekilde sona ermesinden bir süre sonra evlenme nedeniyle kıdem tazminatı talep etmesi halinde, işçiye kıdem tazminatı ödenmesi söz konusu olmayacaktır⁴²⁷.

İşverenin evlilik nedeniyle kadın işçinin iş akdini feshetme yetkisi yoktur. Bu düzenlemeye istinaden kadın işçinin kıdem tazminatı alabilmesi için öncelikle, hizmet akdinin devam ediyor olması gerekmektedir. Kadın işçinin, hizmet akdi kıdem tazminatı almasını hak etmeyecek şekilde sona erdikten bir süre sonra evlenmesi

425 Sezgin Özcan, “Evlenen Kadının Kıdem Tazminatı”, **Yaklaşım Dergisi**, Aralık 2002, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2002123397.htm (21.05.2009)

426 Çil, **Kıdem Tazminatı**, s.37

427 Mollamahmutoğlu, s.602

halinde kıdem tazminatı ödenmesi söz konusu olmayacaktır. Bu nedenle, işçinin hizmet akdinin devam etmesi önemli bir koşuldur⁴²⁸.

İş akdi devam eden kadın işçinin evlenmesi halinde, bir yıl içinde evlendiğini belirterek işverenden kıdem tazminatını istemesi gerekmektedir. Kadın işçinin evlilik nedeniyle fesih hakkı, resmi evlilik işlemlerinden itibaren bir yıl içinde kullanılmalıdır. Kadın işçinin evlilik öncesi bu hakkını kullanması olanaksızdır. Evlendiği tarihten itibaren bir yıl içinde hizmet akdinin feshedilmemesi ve işverenden kıdem tazminatı istenmemesi halinde işçinin bu hakkı kaybolmaktadır. Fesih nedeninin evlenme dışında başka bir neden olarak belirtilmiş olması halinde ise artık evlenme nedeniyle kıdem tazminatı istenmesi mümkün olmayacaktır. Bu hak, sadece kadın işçiye verilmiş olup, erkek işçinin, evlendikten sonra bir yıl içinde bu madde hükmüne istinaden hizmet akdini feshetme yetkisi olmadığı gibi, işverenin de bu maddeye dayanarak kadın işçinin iş akdini feshetme yetkisi bulunmamaktadır⁴²⁹.

Kadın işçinin evlenme nedeniyle hizmet akdini feshetmesi halinde kıdem tazminatının ödenmesi gereken tarih, hizmet akdinin feshedildiğinin işverene bildirildiği tarih olacaktır⁴³⁰. İşçi ve işveren arasında anlaşmazlık çıkabilecek olması ihtimalinin bulunduğu durumlarda, işçi hizmet akdini evlenme nedeniyle feshettiğini noter aracılığıyla tebligat göndererek bildirmelidir.

Belirli süreli iş sözleşmesi ile çalışan kadınlar da, evlenmeleri halinde tıpkı belirsiz süreli iş sözleşmesi ile çalışan kadınlar gibi kıdem tazminatı alarak iş sözleşmelerini sona erdirebilirler⁴³¹.

Evliyken boşanıp önceki eşiyle çok kısa bir sürenin ardından tekrar evlendikten sonra iş sözleşmesini sona erdiren ve kıdem tazminatını isteyen kadının bu yoldaki talebi “Kanuna karşı hile” olarak değerlendirilirken, evlenip kıdem tazminatı alarak işyerinden ayrılan kadın işçinin tekrar çalışmaya başlaması “hakkın kötüye kullanılması yasağıyla” karşılaşmamış ve yeniden çalışmanın, çalışma hak ve

428 Demir, **İş Hukuku**, s.366

429 Çil, **Kıdem Tazminatı**, s.37; Mollamahmutoğlu, s.601

430 Çelik, s.301; Süzek, **İş Hukuku**, s.688

431 Yargıtay 9. HD. 29.4.1993, E.1992.12219, K.1993.7209 (Çelik, s. 301)

özgürlüğü kapsamında olduğu kabul edilmiştir⁴³².

Evlenme nedeniyle işten ayrılarak kıdem tazminatı alan kadın işçinin daha sonra tekrar işe girmesi halinde kıdem tazminatı ödeyen eski işvereniyle çeşitli sorunlar yaşanmaktadır. Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun bir kararında⁴³³ “...Kadın işçiye tanınan bu hak aile birliğini koruma amacıyla getirilmiş olup çalışma hayatını evlilikle birlikte gereği gibi yürütemeyeceği düşüncesinde olan kadına yasa ile tanınmış bir olanaktır. Bir işyerinde çalışmakta iken evlenen bir kadın yasanın tanıdığı olanaktan yararlanarak kıdem tazminatını almak suretiyle ayrılmışsa daha sonraki dönemlerde çalışma hakkını kaybettiğinden söz edilemez. Diğer taraftan önceki işinden ayrılan kadın ayrılmasını hemen takiben çalışma hayatı ile evliliği öncekine göre daha kolaylıkla yürütebileceği yeni bir iş bularak çalışmasını da sürdürebilir.” denilmek suretiyle, işverenin söz konusu durumdaki kadın işçiye kıdem tazminatı ödemekle yükümlü olduğu gibi tazminatı ödemiş ise, iadesini de talep edemeyeceği hükme bağlanmıştır⁴³⁴.

Kadın işçinin bu şekilde ayrıldıktan sonra tekrar bir işe girmiş olması onun kötü niyetli olduğunu göstermez. Zira böyle bir durumda anayasal çalışma hakkının ön planda geldiği kabul edilmelidir. Bundan başka aile hayatı gereklerinin de her zaman göz önünde tutulması gereklidir. Gerçekten de, bunun hakkaniyete uygun olduğu ve evlenme nedeniyle işten ayrılan ve kıdem tazminatı alan kadın işçinin çalışma hakkını kaybettiğini söylemenin mümkün olmadığı görülmektedir⁴³⁵.

1475 sayılı eski İş Kanununda, evlenme nedeniyle hizmet akdinin feshinde, işçinin bildirim süresi vermesinin gerekip gerekmediği konusunda açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak, kıdem tazminatını gerektirecek şekilde kadın işçinin evlenmesi nedeni ile iş sözleşmesinin feshi halinde karşı tarafa bildirim süresi verilmesine veya ihbar tazminatı ödenmesine gerek yoktur⁴³⁶. Ancak, bunun aksine bazı görüşlerde vardır. Buna göre, iş sözleşmesinin evlilik, askerlik, yaşlılık ve malullük aylığı ve toptan ödeme almak amacıyla işçi tarafından sona erdirilmesinde

432 Tankut Centel, “Kıdem Tazminatında Pozitif Ayrımcılık”, **MESS Sicil Dergisi**, S. Eylül 2009, s.5-6.

433 YHGK, 27.04.1988, 9-225.369, (**TÜHİS Dergisi**, S.Ağustos 1988, s. 19-21); Çil, **İş Hukuku**, s.38.

434 Süzek, **İş Hukuku**, s.689

435 Çil, **Kıdem Tazminatı**, s.37-38.

436 Çil, **Kıdem Tazminatı**, s.375-377.

bildirim sürelerine uyularak iş sözleşmesinin feshi gerektiğini belirten görüşler de vardır⁴³⁷.

(5) İşyerinin taşınması veya işçinin aynı ildeki veya diğer bir ildeki işyerinde görevlendirilmesi halinde kıdem tazminatı

4857 sayılı İş Kanunu'nun 22. maddesinde, çalışma koşullarında değişiklik ve iş sözleşmesinin feshi düzenlenmiştir.

İşverene belirli koşullarla iş sözleşmesi veya bu sözleşmenin eki niteliğindeki personel yönetmeliği ve benzeri kaynaklar ya da işyeri uygulaması ile oluşan çalışma şartlarında esaslı değişiklik yapma yetkisi tanınmıştır. İşveren çalışma koşullarında değişiklik yapmak istediğinde, bunu yazılı olarak işçiye bildirecektir. İşçi değişiklik önerisini altı işgünü içinde yazılı olarak kabul ederse, iş ilişkisi bu yeni koşullarla devam edecektir. İşçi değişiklik önerisini kabul etmez ise, çalışma koşullarında yapılan değişiklik işçiye bağlamayacaktır⁴³⁸. Diğer bir deyişle çalışma koşullarında yapılan esaslı değişikliğe karşı işçinin 6 iş günü içinde itiraz etmemesi halinde işverenin işyeri değişiklik işlemi geçerli hale gelir⁴³⁹.

Değişiklik teklifinin işçi tarafından kabul edilmemesi durumunda işveren ya değişiklikten vazgeçecek veya iş sözleşmesini feshedebilecektir. Bu durumda fesih riski işverene yüklenmiştir. Bunun önemli sonucu; işçi kıdem tazminatından başka ihbar tazminatına hak kazanabileceği gibi, ayrıca iş güvencesi kapsamında ise işe iade davası açabilecektir⁴⁴⁰.

İşveren değişiklik isteğinin nedenini yazılı olarak açıklamak ve bildirim sürelerine uymak kaydıyla iş sözleşmesini feshedebilecektir. Kuşkusuz işveren, başka bir geçerli nedene dayanarak da sözleşmeyi feshedebilir. İşçi ise, bu Kanunun 17 ila 21. maddeleri uyarınca feshin geçersizliğini öne sürebilecektir. Çalışma şartlarında yapılacak değişiklik geçmişe etkili olarak yürürlüğe konulamayacaktır. Buna karşılık, belirli süreli bir iş sözleşmesi söz konusu olduğunda, işverenin çalışma koşullarında

437 Aktay, Arıcı ve Senyen, s. 229; Çelik, s.300-301.

438 Çelik, s.249-253.

439 Süzek, **İş Hukuku**, s.597

440 Şakar, **İş Kanunu Yorumu**, s.358-359.

değişiklik yapma, dolayısıyla bu nedenle sözleşmeyi feshetme hakkı olmayacaktır. Madde ile amaçlanan, belirli olumsuz koşulların varlığında, işçinin sözleşmesinin doğrudan feshedilmesi yerine, çalışma koşullarında belirli değişiklikler yapılması yoluyla, iş ilişkisinin sürdürülmesinin sağlanmasıdır⁴⁴¹.

İş sözleşmesinde veya varsa toplu iş sözleşmesinde, işçinin aynı işverene ait aynı ildeki veya diğer bir ildeki işyerinde görevlendirme yetkisi verilmesi halinde, işçinin durumunu ağırlaştırmamak koşuluyla, işveren bu yetkiye istinaden işçinin işyerini değiştirebilir. İşyeri değiştirilen işçinin yeni görev yerine gitmemesi nedeniyle işverenin, iş sözleşmesini feshi halinde işçi ihbar ve/veya kıdem tazminatına hak kazanamaz. İşverenin bu değişikliği yaparken objektif ve iyi niyetli davranmış olması gerekmektedir⁴⁴². Ancak, iş sözleşmesinde veya varsa toplu iş sözleşmesinde, işçinin aynı işverene ait aynı ildeki veya diğer bir ildeki işyerinde görevlendirme yetkisi olmaması ya da bu konuda herhangi bir düzenlemeye yer verilmemesi halinde, yapılan değişikliğin işçinin durumunu ağırlaştırması suretiyle başka şehre veya aynı şehir içinde Büyükşehir belediyesi sınırları dışındaki bir işyerine nakil yapılması çalışma koşullarında esaslı değişiklik olduğu için kıdem tazminatı ödenmesi gerekir⁴⁴³.

Sonuç olarak, iş sözleşmesinde diğer bir ilde görevlendirme hükmü yoksa, işyeri değişikliğini kabul etmeyen ve yeni işyerinde göreve başlamayarak çalışma koşullarında esaslı değişiklik yapıldığını öne sürerek iş sözleşmesini fesheden işçilere kıdem tazminatı ödenmesi gerekmektedir.

(6) İşyerinin intikali, el değiştirmesi ve devri halinde kıdem tazminatı

4857 sayılı İş Kanunu'nun işyerinin veya bir bölümünün devri başlıklı 6. maddesinde; *"işyeri veya işyerinin bir bölümü hukukî bir işleme dayalı olarak başka birine devredildiğinde, devir tarihinde işyerinde veya bir bölümünde mevcut olan iş sözleşmeleri bütün hak ve borçları ile birlikte devralana geçeceği,*

Devralan işverenin, işçinin hizmet süresinin esas alındığı haklarda, işçinin

441 Süzek, **İş Hukuku**, s.596-597

442 Resul Kurt, "Kıdem Tazminatı ve Sosyal Güvenlik Reformu-5", **Star Gazetesi**, 10.04.2007, <http://www.stargazete.com/ekonomi/isten-ayrilmayana-tazminat-yok-67544.htm> (07.10.2009)

443 Süzek, **İş Hukuku**, s.605

devreden işveren yanında işe başladığı tarihe göre işlem yapmakla yükümlü olduğu,” düzenlenmiştir.

Yukarıdaki hükümlere göre devir halinde, devirden önce doğmuş olan ve devir tarihinde ödenmesi gereken borçlardan devreden ve devralan işveren birlikte sorumlu olduğu hükme bağlanmıştır. Ancak bu yükümlülüklerden devreden işverenin sorumluluğu devir tarihinden itibaren iki yıl ile sınırlı tutulacaktır. İşyeri veya bir bölümünün devrinde iş ilişkilerinde işveren tarafı değişmekte, ancak iş sözleşmesi var olan bütün hak ve borçları ile yeni işverene geçmektedir. Devralan işveren kıdeme esas olan haklardan da sorumludur⁴⁴⁴.

İşyerinin devri, intikali, birleşme veya işveren değişikliği, tamamıyla şahsa bağlı olarak yapılmış iş sözleşmesi olmadıkça iş sözleşmesinin feshini gerektirmediği gibi, işyerinin devri veya el değiştirmesi halinde kıdem tazminatı ödenmesini gerektiren bir durum ortaya çıkmaz. Sadece, eski işverenin yerini yeni işveren alır ve iş sözleşmesi devam eder. İşyeri devrinde, devreden işverenin devir tarihinden itibaren iki yıl süreyle, eski işçilerine kıdem tazminatı borcu sadece çalıştırdığı süre ve devir anındaki ücretle sınırlıdır. Ancak, işyerini devralan işverenin sorumluluğu ise kıdem tazminatına hak kazanan işçinin tüm çalışma süresi ve son ücretiyedir. İşyerlerinin devir veya intikali yahut herhangi bir suretle bir işverenden başka bir işverene geçmesi veya başka bir yere nakli halinde işçinin kıdemi, işyeri veya işyerlerindeki iş sözleşmeleri sürelerinin toplamı üzerinden hesaplanır⁴⁴⁵.

1475 sayılı eski İş Kanunu’nun 14. maddesine göre; T.C. Emekli Sandığı Kanunu ve Sosyal Sigortalar Kanununa veya sadece Sosyal Sigortalar Kanununa tabi olarak aynı ya da değişik kamu kuruluşlarında geçen hizmet sürelerinin birleştirilmesi suretiyle Sosyal Sigortalar Kanununa göre yaşlılık veya malullük aylığına ya da toptan ödemeye hak kazanan işçiye, kamu kuruluşlarında geçirdiği hizmet sürelerinin toplamı üzerinden son kamu kuruluşu işverenince kıdem tazminatı ödenmesi gerekir⁴⁴⁶.

444 Şakar, **İş Kanunu Yorumu**, s.130.

445 Aktay, Arıcı ve Senyen, s.232; Şakar, **İş Hukuku Uygulaması**, s.63-64.

446 Süzek, **İş Hukuku**, s.707-708.

1475 sayılı eski İş Kanunu'nun 14. maddesinde sözü edilen kamu kuruluşları, genel, katma ve özel bütçeli idareler ile 12.05.1964 tarihli 468 sayılı “Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Türkiye Büyük Millet Meclisi'nce Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun”un 4. maddesinde sayılan kurumlardır. Ancak, 468 sayılı Kanun 3346 sayılı “Kamu İktisadi Teşebbüsleri İle Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun”la⁴⁴⁷ yürürlükten kaldırılmıştır. 3346 sayılı Kanunun 2. maddesinde bu Kanun kapsamında sayılan kurumlar belirtilmiştir⁴⁴⁸. Burada birleştirilecek hizmetlerinin tamamının kamu kuruluşlarında geçmesi gerekir. Ayrıca askerlik borçlanması da söz konusu ise borçlanılan süreler de kıdem tazminatı ödemesi hesabında dikkate alınmaktadır. Birleştirilen hizmet sürelerinin toplamı üzerinden, son kamu kuruluşu işverenince kıdem tazminatı ödenir. Kamuda geçen hizmet sürelerinin birleştirilmesinde, sigortalının daha önceki geçen hizmetlerinden dolayı hizmet akdinin kıdem tazminatı almayı gerektirmeyecek şekilde sona ermesi halinde, bu geçen hizmet süreleri dikkate alınmaz⁴⁴⁹.

Bu kamu kuruluşlarında işçinin iş sözleşmesinin evvelce bu maddeye göre kıdem tazminatı ödenmesini gerektirmeyecek şekilde sona eren hizmet süreleri kıdem tazminatının hesabında dikkate alınmaz.

İşçinin kendi isteği ile işçilikten memurluğa geçmesi veya memurluk sınavını kazandığını belirterek işten ayrılması durumunda kıdem tazminatı alması mümkün olamamaktadır. Memurluk nedeniyle işten ayrılma kıdem tazminatına hak kazanma nedenleri arasında sayılmamıştır. Memurluğa geçen işçi kıdem tazminatına hak kazanamayacaktır.

447 RG: 09/04/1987-19426

448 Ödenmiş sermayesinin yarısından fazlası kamu tüzelkişilerince sağlanmış olan kurumlar ile bu kurumların ödenmiş sermayesinin yarısından fazlasını sağlamış oldukları diğer kurumlar ve yukarıda sayılanlardan olmamakla beraber kendilerine bazı kamu yetki ve görevleri verilmiş olup galip vasıfları bu kamu hizmetlerini yürütmek olan ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarından olmayan özel kanunlara tabi kurumlar ve İller Bankası, bu Kanunla konulan denetime tabidirler.

Mahalli idarelerin ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının, ödenmiş sermayesinin yarısından fazlasını sağladıkları kurumlar ile bu kurumların ödenmiş sermayesinin yarısından fazlasını sağladıkları kurumlar (...) bu Kanunla konulan denetime tabi değildirler.

Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kamu İktisadi Teşebbüsü sayılmaz. Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası ile (...) bu Kanunla konulan denetime tabi değildir. Sözü geçen bankaların Türkiye Büyük Millet Meclisince denetlenmesi Anayasanın 162 nci maddesinde söz konusu milli bütçenin incelenmesi yoluyla yapılır.

449 Süleyman Tunçay, “Kamuda Sigortalı Olarak Çalışıp Da Emekliye Ayrılanların Kıdem Tazminatı Ödemelerine İlişkin Usul ve Esaslar”, **E-Yaklaşım**, Eylül 2008, S.62,

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20080912787.htm, (11.01.2009)

Yargıtay’da bu yönde kararlar vermektedir. Yargıtay’ın bir kararında⁴⁵⁰:
“Uyuşmazlık, işçilikten memuriyete kendi isteği ile geçen işçinin işçilikte ve memuriyette geçen tüm süreye ilişkin kıdem tazminatının istenip istenemeyeceği noktasında toplanmaktadır. Dairemizin kökleşmiş içtihatlarına göre işçilikten memuriyete kendi iradesi ile geçen işçi kıdem tazminatına hak kazanamaz.” şeklinde hükmettiğini görmekteyiz⁴⁵¹.

Yasal düzenleme ile memur statüsüne geçirilen işçinin sözleşmeyi feshetmeyerek memur statüsünde çalışmasını sürdürmesi halinde kıdem tazminatı hakkı doğmayacak, fakat eski kıdeminin memur statüsünde değerlendirilmesi gerekecektir⁴⁵².

Ancak, bu tazminatın T.C. Emekli Sandığına tabi olarak geçen hizmet süresine ait kısmı için ödenecek miktar, yaşlılık veya malullük aylığının başlangıç tarihinde T.C. Emekli Sandığı Kanunu’nun yürürlükteki hükümlerine göre emeklilik ikramiyesi için öngörülen miktardan fazla olamaz⁴⁵³.

2- Kıdem Tazminatına Dahil Ödemeler ve Kıdem Tazminatının Hesaplanması

a- Kıdem Tazminatının Hesabına Dahil Ödemeler

1475 sayılı eski İş Kanununda, iş sözleşmesinin devamı süresince her geçen tam yıl için, işverenin işçiye 30 günlük ücreti üzerinden kıdem tazminatı ödemesi gerekir. Bir yıldan artan sürelerde de aynı oran üzerinden ödeme yapılır. Burada çalışanlara her bir yıl için ödenecek olan, 30 günlük ücret, giydirilmiş ücrettir. Bu maddede belirtilen kıdem tazminatı ile ilgili 30 günlük süre iş sözleşmeleri veya toplu iş sözleşmeleri ile işçi lehine değiştirilebilir. Kıdem tazminatının hesaplanması, son ücret üzerinden yapılır⁴⁵⁴.

450 Yargıtay 9. HD. 06.05.2008 tarih ve E.2007/19749, K. 11732/2008, (Tevfik Bayhan, “Kendi İsteği ile Memuriyete Geçen İşçinin Kıdem Tazminatı”, **Yaklaşım Dergisi**, Haziran 2010)

451 Bayhan, “Kendi İsteği ile Memuriyete Geçen İşçinin Kıdem Tazminatı”,

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20100617016.htm (20.06.2010)

452 Çelik, s.302.

453 Kurt, **İş Hukuku Mevzuatı**, s.701-702.

454 Demir, **İş Hukuku**, s.386

Kıdem tazminatına esas olacak ücretin hesabında, çıplak ücretine ilaveten işçiye sağlanmış olan para ve para ile ölçülmesi mümkün akitten ve kanundan doğan menfaatler de göz önünde bulundurulur. Bu menfaatlerin belirlenmesinde şu hususlara dikkat edilmelidir⁴⁵⁵.

- 1- Yapılan ödemenin sözleşmeden veya kanundan doğması,
- 2- Süreklilik arz etmesi,
- 3- İşçiye sağlanan bir menfaat niteliği taşıması,
- 4- Para ve para ile ölçülebilir olması,

Bu esaslardan birinin bulunmaması halinde, işçiye sağlanan menfaat kıdem tazminatının hesabına dahil edilmez. Örneğin; sözleşmeden ve kanundan doğmayan ve süreklilik taşımayan bir cep harçlığı, bayram harçlığı, kıdem tazminatına yansıtılacak nitelikteki ödemelerden değildir⁴⁵⁶.

Kıdem tazminatının zamanında ödenmemesi sebebiyle açılacak davanın sonunda hakim gecikme süresi için, ödenmeyen süreye göre mevduata uygulanan en yüksek faizin ödenmesine hükmeder. İşçinin mevzuattan doğan diğer hakları saklıdır.

İşyerinde kapıcı ve kaloriferci olarak çalışanlar, kapıcı konutundan yasa gereği bir kira ödemeksizin yararlandığı gibi aydınlatma, yakıt ve su parası da ödemeyerek para ile ölçülebilen menfaatlerden süreklilik arz eder bir şekilde faydalanmaktadır. Böyle olunca kıdem tazminatı hesabında belirlenecek günlük ücrete bu menfaatlerin de yansıtılması suretiyle kıdem tazminatının hesaplanması gerekmektedir⁴⁵⁷.

455 Mollamahmutoğlu, s.627

456 Kurt, **İş Hukuku Mevzuatı**, s. 711.

457 Şevket Tezel, “*Kıdem Tazminatında En Çok Sorulan Sorular ve Cevapları*”,

Yaklaşım Dergisi, Temmuz 2005, S. 151

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005076717.htm (12.01.2009)

Kıdem tazminatının hesabında dikkate alınması gereken ödemeler aşağıdaki gibidir;

(1) Asıl ücret

Kıdem tazminatının hesaplanması, son ücret üzerinden yapılır. Eğer, işçinin aldığı son ücret asgari ücretten düşük ise kıdem tazminatı asgari ücret üzerinden hesaplanır⁴⁵⁸.

İş Kanunu'nun 14/9. maddesine göre, parça başı, akort, götürü veya yüzde usulü gibi ücretin sabit olmadığı hallerde son bir yıllık süre içinde ödenen ücretin o süre içinde çalışılan günlere bölünmesi suretiyle bulunacak ortalama ücret bu tazminatın hesabına esas tutulur⁴⁵⁹.

İş Kanunu'nun 14/10. maddesine göre, son bir yıl içinde işçi ücretine zam yapıldığı takdirde, tazminata esas ücret, işçinin işten ayrılma tarihi ile zammın yapıldığı tarih arasında alınan ücretin aynı süre içinde çalışılan günlere bölünmesi suretiyle hesaplanır.

(2) Asıl ücretin eklentileri

Kıdem tazminatının hesaplanmasında esas alınacak ücretin tespitinde, asıl ücretin haricinde işçiye haftalık, aylık veya yıllık ödemelerle sağlanmış para ve para ile ölçülmesi mümkün sözleşme ve kanundan doğan ve süreklilik arzeden menfaatler de göz önünde tutulur. Yani işçinin gıda sağlık, yakacak ve giyim gibi ihtiyaçlarını karşılayacak nitelikte para ve mal olarak, çalışma karşılığı yapılan ödemeler, kıdem tazminatının tespitine esas alınacak ücrete dahil edilir. Asıl ücretin eklentilerinden sayılan ödemelerden fiilen yapılan ödemeler dikkate alınır. İleriye dönük olarak sözleşmede yer alan ancak kıdem tazminatına hak kazanıldığında fiilen ödenmemiş tutarlar değerlendirmeye alınmaz⁴⁶⁰.

458 Mollamahmutoğlu, s.627

459 Kurt, **İş Hukuku Mevzuatı**, s.716.

460 Çelik, s.319

Kıdem tazminatı hesabında; ikramiye, temettü, devamlılık arzeden prim ödemeleri, kasa tazminatı, mali sorumluluk tazminatı, ünvan yada imza tazminatı, yemek yardımı, gıda yardımı⁴⁶¹, erzak yardımı, ulaşım yardımı, yakacak yardımı, aile yardımı, konut yardımı, havlu ve sabun yardımı⁴⁶², sosyal yardım niteliğinde ayakkabı ya da bedeli, her yıl sürekli verilen yıllık izin harçlığı, çocuk zammı, çocuk yardımı, aylık ödenen eğitim yardımları, sağlık yardımı ve giyim yardımı gibi süreklilik gösteren ödemeler dikkate alınacaktır⁴⁶³.

Kıdem tazminatının hesabında, fazla çalışma ücreti, hafta tatili, ulusal bayram ve dini bayram günleri için ödenen ücretler, jübile ikramiyesi, genel tatil ücreti, süreklilik göstermeyen ve bir defaya mahsus yapılan ödemeler, yolluklar (harcırah), yıllık izin ücreti, evlenme yardımı, doğum yardımı, ölüm yardımı, doğal afet yardımı, askerlik yardımı, hastalık yardımı, bir defalık verilen ikramiyeler, seyahat primleri, iş arama yardımı, bayram harçlığı, vardiya ücreti, işsizlik sigortası priminin işveren payı, işçilere verilen iş güvenliği malzemeleri ile iş elbisesi bedelleri, eğitim yardımı, gibi süreklilik arz etmeyen ödemeler ve işle ilgili malzeme bedelleri dikkate alınmayacaktır⁴⁶⁴.

(3) Kıdem tazminatının hesaplanması

Kıdem tazminatı hesaplanırken, öncelikle işçinin bir günlük giydirilmiş brüt kazancı bulunur. Kıdem tazminatının hesabına dahil edilecek ödemeler dikkate alınarak; işçiye sağlanmış aylık ödeme (işçinin son brüt ücreti) ve menfaatlerin bir günlük tutarı, yapılan ödemelerin 30'a bölünmesiyle bulunur. Öte yandan, (yıllık olarak yapılan ödemelerden) son bir yıl içinde işçiye nakden veya ayni olarak yapılan ödemelerin toplam tutarı da 365'e bölünerek bir günlük tutarı hesaplanır. Kıdem tazminatının hesabında, sigorta primi, vergi, sendika aidat ve buna benzer kesintiler yapılmaksızın belirlenen brüt ücret dikkate alınacaktır⁴⁶⁵.

461 Süt, yoğurt, ara dinlenmesinde verilen meşrubat vb.

462 Eğer havlu ve sabun yardımının işyeri dışında kullanılmasına izin verilmiyorsa kıdem tazminat hesabına dahil edilmez.

463 Çil, **Kıdem Tazminatı**, s.40.; Demir, **İş Hukuku**, s.388

464 Şakar, **İş Hukuku Uygulaması**, 257; Süzek, **İş Hukuku**, s.713;

465 Çil, **Kıdem Tazminatı**, s.40.

Bulunan her iki tutarın toplamı alınarak kıdem tazminatının hesabına esas olacak günlük giydirilmiş brüt ücret bulunacaktır. Net olarak yapılan ödemelerin brüt tutarı bulunarak hesaplama bu miktar üzerinden yapılmalıdır⁴⁶⁶.

İşçinin ücreti, akort ücret olarak tabir edilen sabit olmayan bir ücretse, son bir yıl içinde yapılan ödemelerin toplam tutarının yine son bir yıl içindeki çalışma gün sayısına bölünmesiyle bulunacak tutar, kıdem tazminatının hesabında esas alınır. Yine, son bir yıl içinde işçinin ücretine zam yapılmışsa, zammın yapıldığı tarih ile işçinin işten ayrılma tarihi arasındaki süreye göre ortalama günlük ücret tespit edilir⁴⁶⁷.

Giydirilmiş günlük brüt ücret 30 ile çarpılarak her bir çalışma yılı için ödenmesi gereken kıdem tazminatı tutarı bulunur. İşçi ve işveren arasında yapılan sözleşmede, kıdem tazminatı tutarının 30 günlük ücretten farklı bir ücretle ödenmesi kararlaştırılmışsa, yani işçiye her bir yıllık çalışması için 30 günden farklı (örneğin; 35 gün, 40 gün veya 45 gün) bir gün sayısı ile çarpılması belirtilmişse, kıdem tazminatı sözleşmede belirtilen rakam ile günlük tutarın çarpılması sonucu tespit edilir. Ancak, burada sözleşmede belirtilen gün sayısı ile giydirilmiş brüt günlük ücretin çarpımının tavan tutarı aşmamasına dikkat edilmelidir⁴⁶⁸.

(4) Kıdem tazminatında tavan tutar

1475 sayılı eski İş Kanunu ödenecek kıdem tazminatının bir yıllık miktarını en yüksek devlet memuru olan Başbakanlık Müsteşarına ödenen bir yıllık emeklilik ikramiyesi tutarı ile sınırlandırmıştır. Memur maaş katsayısına bağlı olan kıdem tazminatı tavan tutarı sürekli değişmektedir. Kıdem tazminatı tavan tutarı, iş sözleşmesinin feshedildiği andaki tavadır. İşçinin işe iade kararı üzerine süresi içinde başvuruya rağmen işverence işe başlatılmaması halinde fesih, işe başlatmama tarihinde gerçekleşeceğinden kıdem tazminatı tavanı işe başlatmama tarihine göre belirlenmelidir⁴⁶⁹.

466 Demir, **İş Hukuku**, s.387

467 Mollamahmutoğlu, s.630

468 Kurt, **İş Hukuku Mevzuatı**, s. 724.

469 Çil, **Kıdem Tazminatı**, s.61.

Kıdem tazminatını düzenleyen 1475 sayılı eski İş Kanunu'nun 14. maddesinde *“toplu sözleşmelerle ve hizmet akitleriyle belirlenen kıdem tazminatlarının yıllık miktarı, Devlet Memurları Kanununa tabi en yüksek Devlet memuruna 5434 sayılı T.C. Emekli Sandığı Kanunu hükümlerine göre bir hizmet yılı için ödenecek azami emeklilik ikramiyesini geçemez”* hükmü yer almaktadır.

Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'nün 09.07.2010 tarih ve 10261 sayılı genelgesi⁴⁷⁰ ile 1/7/2010-31/12/2010 döneminde aylık gösterge tablosunda yer alan rakamlar ile ek gösterge rakamlarının aylık tutarlara çevrilmesinde uygulanacak aylık katsayısı (0,059445), memuriyet taban aylığı göstergesine uygulanacak taban aylığı katsayısı (0,7931), yan ödeme katsayısı (0,018843) olarak uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Söz konusu bu tutar 01.07.2010-31.12.2010 tarihleri arasında 2.517,01 TL olarak belirlenmiştir.

İş Kanunu'nda öngörülen esaslar dışında veya kıdem tazminatı tavan tutarından fazla ödeme yapılması için emir veya talimat veren veya bu yolda hareket eden özel veya kamu kurumu veya kuruluşların yönetim kurulu üyeleri, genel müdür, müessese müdürü, muhasebe müdürü gibi yetkili sorumluları hakkında, fiil daha ağır cezayı gerektiren bir suç teşkil etmediği takdirde altı aydan iki seneye kadar hapis ve ağır para cezasına hükmolunmaktaydı. Kanun'da gösterilen haller dışında veya tavan aşılarak kıdem tazminatı ödenmesi, 1475 sayılı İş Kanunu madde 98/D'de hapis ve para cezasına bağlanmıştı.

1475 sayılı eski İş Kanunu'nun 14. maddesinde yer alan kıdem tazminatı tavanına ilişkin hükmün mutlak emredici nitelikte bir hüküm olduğu, yürürlükten kaldırılan İş Kanunu 98/D maddesinde yer alan cezai yaptırımdan bağımsız olarak düzenlendiği, kıdem tazminatının yıllık miktarına ilişkin 30 günlük ücret tutarının toplu iş sözleşmeleriyle artırılabilmesinin ancak tavanla sınırlı olduğu, 30 günlük sürenin artırılmasıyla ortaya çıkan miktarın tavanı aşması halinde bu miktarın talep edilemeyeceği mutlak emredici bir hükümdür⁴⁷¹.

470 <http://www.iyte.edu.tr/duyurular/Strateji/Genelgetemmuz2010-1/pdf> (09.07.2010)

471 Fevzi Şahlanan, “Kıdem Tazminatının Mutlak Emrediciliği”, **MESS Sicil Dergisi**, Aralık 2008, s.46.

Yeni İş Kanunu’nda tavan aşılarak kıdem tazminatı ödenmesine yönelik cezai bir düzenleme olmadığından, kıdem tazminatı hükmünün mutlak emredici bir hüküm olmaktan çıktığı, işçi lehine şartları ve miktarı sözleşmeyle değiştirilebilecek “nispi emredici” bir hüküm niteliğine büründüğü kabul edilmelidir. Tavan aşılarak ödemenin veya Kanun’da öngörülmeyen hallerde dahi kıdem tazminatının ödenmesinin sözleşme ile mümkün olduğu sonucuna varılmalıdır⁴⁷².

4857 sayılı İş Kanunu’na tabi işçiler için tavan tutar sınırlaması bulunduğu halde, 5953 sayılı Kanuna tabi gazetecilerin kıdem tazminatında herhangi bir tavan tutar uygulanmayacaktır⁴⁷³.

Buna göre yıl içerisinde kıdem tazminatına hak kazanarak işten ayrılan personele yapılacak ödemelerin hesabında kullanılacak olan giydirilmiş ücret, “kıdem tazminatı tavanı”nı aşamayacaktır. 4857 sayılı İş Kanunu’nda cezai yaptırım bulunmadığı için 14. maddedeki hükmün nispi emredici niteliğe büründüğünü ve bu nedenle de iş sözleşmesi ya da toplu iş sözleşmesi ile tavanı aşarak kıdem tazminatı ödenebileceğini savunan görüşler bulunmaktadır⁴⁷⁴. Ancak tavan aşılarak kıdem tazminatı ödenmesi halinde, tavanı aşan kısım ücret olarak gelir vergisi kesintisine tabi tutulacaktır⁴⁷⁵. Şayet işten ayrılan hizmet erbabına verilecek olan kıdem tazminatının, kanunda belirtilen tavan üzerindeki bir tutardan hesaplanması durumunda, hizmet erbabına ödenen bu fazla tutarlar kıdem tazminatı olarak değil ücret olarak değerlendirilecektir.

Deniz İş Kanunu’nun kıdem tazminatına ilişkin hükümleri, İş Kanunu’nun kıdem tazminatına ilişkin hükümleri ile paralellik göstermektedir. 854 sayılı Deniz İş Kanunu’nun 51. maddesinde yer alan fazla ödenen kıdem tazminatının ilgiliden Hazine lehine tahsil edilmesi hükmü aynen varlığını korumaktadır. Bu çerçevede, Deniz İş Kanunu uyarınca fazla ödenen kıdem tazminatları Hazineye gelir kaydedileceğinden

472 Müjdat Şakar, “Kıdem Tazminatında Tavanı Aşmak Sözleşmeyle Mümkündür”,

Yaklaşım Dergisi, Haziran 2005, S. 150

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005066653.htm (02.11.2009)

473 Şakar, **İş Hukuku Uygulaması**, s.346.

474 Mehmet Maç ve Cüneyt Büyükkaya, “Kıdem Tazminatının Hangi Hallerde ve Ne Miktarda Verilebileceği, Yasaya Aykırı Olarak Ödenen Kıdem Tazminatının Durumu”, **Mali Çözüm Dergisi**, Ocak-Şubat-Mart 2004, S. 66, s.3;

475 Şükrü Kızılot, “Yüksek Kıdem Tazminatında İnce Bir Nokta”, **Hürriyet**, 31 Mart 2005,

<http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/haber.aspx?id=307896&yazarid=82> (12.03.2009)

fazla olarak ödenen kısmın ücret olarak vergilendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Basın İş Kanunu'nun 6. maddesine göre, sözleşmenin ilişkin bulunduğu her hizmet yılı veya küsuru için gazeteciye, son aylığı esas alınmak suretiyle her yıl için bir aylık ücreti miktarında tazminat verilir. Ancak, yıllık hizmetin altı aydan az kısım nazara alınmaz. Diğer yandan yine aynı madde gereğince ilk sözleşme yılında bu miktar hesaplanmamaktadır⁴⁷⁶.

b- Kıdem Tazminatının Süresinde Ödenmemesi

Kıdem tazminatının, genel olarak hizmet sözleşmesinin sona erdiği tarihte ödenmesi gerekmektedir. Ancak, kıdem tazminatı bazı nedenlerden dolayı ödenmesi gereken zamanda ödenmemekte veya ödenememektedir. 1475 sayılı eski İş Kanununda, 2869 sayılı kanunla yapılan değişiklikle kıdem tazminatının ödenmesinin gecikilmesi halinde faiz özel olarak belirlenmiştir. Kıdem tazminatının süresinde ödenmemesi halinde ise, mahkemece faize hükmedilmektedir⁴⁷⁷. Mahkemece, ihbar ve diğer işçilik hakları için temerrüt tarihinden veya (temerrüdün ispat edilememesi halinde) davanın açıldığı tarihten itibaren kanuni faize hükmedilmektedir. Ancak bu faiz oranı kıdem tazminatı için akdin feshinden itibaren mevduata uygulanan en yüksek faiz olarak belirlenmektedir⁴⁷⁸.

İş Kanunu'nun 14/11. maddesine göre, kıdem tazminatının süresinde ödenmemesi halinde, işçinin iş mahkemesinde dava açması gerekmektedir. İş mahkemesinde, hakimin fesih tarihinden veya işçinin ölüm tarihinden itibaren kıdem tazminatının gecikme süresi için mevduata uygulanan en yüksek faizle birlikte ödenmesine karar vermesi gerekir. Mevduata uygulanan en yüksek faizin tespiti de Merkez Bankası ve diğer bankalardan yazılı bilgi talebiyle yapılmaktadır. Kıdem tazminatına uygulanması gereken faizi düzenleyen ilgili hükümde özel banka ile kamu bankası ayrımı yapılmamıştır⁴⁷⁹.

476 Resul Kurt, "5953 Sayılı Basın İş Kanunu 'nda Gazetecilerin Kıdem Tazminatı", **Yaklaşım Dergisi**, Eylül 2006, S.165, s. 140-146

477 Kurt, **İş Hukuku Mevzuatı**, s. 730.

478 Demir, **İş Hukuku**, s.389

479 Mollamahmutoğlu, s.638

Söz konusu gecikme faizi hesaplanırken, işçiye sanki kıdem tazminatı derhal ödenmiş de, işçi bu parayı o anda en yüksek faizi veren bankaya yatırmış gibi işlem yapılacaktır. Kıdem tazminatı için faiz başlangıcı iş sözleşmesinin fesih tarihidir. Bu hak türü için ayrıca temerrüde düşürme söz konusu değildir⁴⁸⁰.

Sandıklardan yaşlılık, emeklilik veya malullük aylığı yahut toptan ödeme almak amacıyla iş akdini fesheden işçinin kendisine aylık bağlanması için yaşlılık sigortası bakımından bağlı bulunduğu kuruma veya sandığa müracaatta bulunduğunu işverene belgelemesi şarttır. İşverenin kıdem tazminatı ödeme yükümlülüğü fesihden itibaren geriye gitmemek kaydıyla, bu belgenin kendisine verildiği tarihten başlar. Faiz ödeme yükümlülüğü de anılan belgenin verildiği tarihten itibaren geçen süre için söz konusudur⁴⁸¹.

Emeklilik nedeniyle işçinin, kıdem tazminatı isteğinde bulunabilmesi için, SGK'ya başvurmuş olduğunu ve emekliliğe hak kazandığını belgelemiş olması gerekir. Bu prosedür izlenmeden ve işveren gelişmelerden haberdar edilmeden kıdem tazminatı istenemeyeceği gibi, işten ayrıldığı tarihten itibaren de faize hak kazanamaz. Faiz hesabı için, emekliliğin belgelendirildiği tarih esas alınır. Yargıtay bir kararında⁴⁸², faiz hesabında, bir yıllık mevduata uygulanan en yüksek faiz oranının dikkate alınması gerekirken, üç aylık mevduata uygulanan faiz oranı üzerinden yapılan hesaplama dayanarak hüküm kurulmasını doğru bulmamıştır.

İşçi ve işverenin uzlaşmaları durumunda, kıdem tazminatının taksitler halinde ödenmesi olanaklı bulunmaktadır. Kıdem tazminatının taksitlendirilerek ödenmesi halinde, gecikme faizleri ödeme tarihleri dikkate alınarak hesaplanır.⁴⁸³ Yargıtay'a göre⁴⁸⁴, işçi taksitler halinde ödenen kıdem tazminatı için geçmiş günler faizi isteyebilir. Ancak, bu istemde bulunabilmek için ödemelerin ihtirazi (çekince) kayıt konularak alınmış olması gerekir.

480 Yargıtay 9. HD. 8.10.1992, E.1992/3403, K. 1992/10973. www.kazanci.com, (18.12.2009).

481 Yargıtay 9. HD. 29.11.1990, E. 1990/12432, K. 1990/12654. www.kazanci.com, (18.12.2009).

482 Yargıtay 9. HD. 15.2.1996, E. 1996/2504, K. 1996/2524. www.kazanci.com, (18.12.2009).

483 Yargıtay 9. HD. 13.4.1993, E.1992/15138, K. 1993/5687. www.kazanci.com, (18.12.2009).

484 Yargıtay 9. HD. 11.5.1992, E. 1992/196, K. 1992/5126, (İş Mevzuatı, **Hak-İş Yayınları**, Ankara 1994, s.348-349)

Yargıtay bir kararında⁴⁸⁵, kıdem tazminatının taksitle ödenmesi halinde ihtirazi kayıtlarla alınan kısımlar için iş sözleşmesinin sona erdiği tarihten itibaren faiz istenebileceğini hükme bağlamıştır.

Yargıtay, kıdem tazminatının geç ödenmesi nedeniyle faiz talebine ilişkin davalarda, Borçlar Kanunu'nun 113. maddesi uyarınca asıl borç ödeme ile sona ermiş olduğunda, önceden işleyen faizleri talep hakkı saklı tutulmamış ise bu faizlerin istenemeyeceğini kabul etmiştir. Yargıtay'ın bir kararında⁴⁸⁶ ibranamede vadeli de olsa çek ile ödemeyi kabul ederek faiz talebinden vazgeçmesinin geçerli olduğu, üç ay sonra faiz talep hakkından vazgeçme iradesini geri almasının Borçlar Kanunu'nun 113/2. maddesi uyarınca faiz istenme hakkını saklı tutma olarak nitelendirilemeyeceği, kıdem tazminatı hakkı doğduktan, yani fesihden sonra verilen ibranamenin geçerli sayılacağı, belirtilmiştir.

Yargıtay'ın bir başka kararında⁴⁸⁷ ise toplu iş sözleşmesi ile kıdem tazminatı ödemelerinin otuz gün gibi kısa süre içinde yapılacağı hüküm altına alınmış ise bu süre içinde yapılan ödemeye gecikme faizi uygulanmayacağını ifade etmiştir. Faiz ödemesindeki gecikme nedeniyle Borçlar Kanunu'nun 104/son maddesine göre tekrar faiz yürütülemeyecektir.

Yargıtay'a⁴⁸⁸ göre, kıdem tazminatının geç ödenmesi nedeniyle gecikme faizi istenebilecektir. Ancak, faizin geç ödenmesi faize faiz yürütülmesine sebep teşkil etmez.

Noter kanalıyla kıdem tazminatının geç ödenmesinden doğacak faiz hakkını saklı tuttuğunu bildiren işçi ödeme sırasında ihtirazi kayıt koymamakla bu hakkını kaybetmez⁴⁸⁹.

Kıdem tazminatının geç ödenmesi nedeniyle bir de faiz ödenmesi durumunda, yapılan ödeme GVK'nın 61. maddesinde tanımlanan ücret olarak nitelendirilmemektedir. Fakat yapılan faiz ödemesi aynı Kanun'un 75/6. maddesine

485 Yargıtay 9. HD. 8.3.1988, E.1988/552, K. 1988/2731. www.kazanci.com, (18.12.2009).

486 Yargıtay 9. HD. 15.4.2004, E.2004/100, K.2004/8521, www.kazanci.com, (18.12.2009).

487 Yargıtay 9. HD. 4.7.1996, E. 1996/12984, K. 1996/15358. www.kazanci.com, (18.12.2009).

488 Yargıtay 9. HD. 20.3.1989, E.1989/1996, K. 1989/2529. www.kazanci.com, (18.12.2009).

489 Yargıtay 9. H.D. 8.9.1992, E.1992/2211, K. 1992/9293. www.kazanci.com, (18.12.2009).

göre alacak faizi niteliğinde kabul edildiği için GVK'nın 85, 86 ve 87. maddeleri uyarınca tevkif yoluyla vergilendirilmemiş menkul sermaye iradı olarak bunu elde edenlerce yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir⁴⁹⁰.

Dava sırasında kıdem tazminatının ödenmesi durumu ile ilgili olarak Yargıtay⁴⁹¹, bu ödemenin davacı tarafından kabul edilmiş olduğunu belirtmek suretiyle emredici nitelikte olmayan Borçlar Kanunu'nun 84. maddesi uyarınca asıl alacağın tamamen ödenmiş olması karşısında önce faizden sonra da asıl alacaktan mahsup yoluna gidilemeyeceği, sadece dava dilekçesinde saklı tutulan faiz için hüküm kurulması gerektiği sonucuna varmıştır⁴⁹².

4046 sayılı Özelleştirme Kanunu'nda⁴⁹³ ise, kıdem tazminatı için "Reeskont Faizi" belirlenmiştir. Bu nedenle, özelleştirilen bir işletmede çalışan işçinin iş sözleşmesinin feshedilmesi durumunda uygulanacak faiz, "Reeskont Faizi" olacaktır. İşçinin hak kaybına uğramaması için, eğer mevduata uygulanan faiz, reeskont faizinden yüksekse bu takdirde mevduata uygulanan faizin dikkate alınması gerekecektir. Yani, reeskont faizi veya mevduata uygulanan faizden hangisi yüksekse o dikkate alınacaktır.

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun bir kararında⁴⁹⁴; ibranamedeki "...İş bu ibranameyi, ileride doğabilecek kanuni haklarım saklı kalmak kaydıyle... imzalıyorum..." ifadesiyle; ödemenin yapılması gereken tarih ile, fiilen yapılacağı tarih arasındaki sürede işleyen faizi talep etme hakkının, daha ibraname tarihinde saklı tutmuş olduğunun kabulü gerektiğini hükme bağlamıştır⁴⁹⁵.

c- Kıdem Tazminatında Zamanaşımı

Gerek İş Kanunu'nda, gerekse Borçlar Kanunu'nda, kıdem ve ihbar tazminatı alacakları için özel bir zamanaşımı süresi öngörülmemiştir. Kıdem tazminatı ve ihbar tazminatına ilişkin davalar, hakkın doğumundan itibaren, Borçlar Kanunu'nun 125. maddesi uyarınca on yıllık zamanaşımına tabidir. Zamanaşımı başlangıcına esas alınan

490 Ayşe Yiğit Şakar, "İşçiye Ödenecek Bazı Tazminatların Vergi Hukuku Bakımından Durumu", **MESS Sicil Dergisi**, Mart 2010, s.288.

491 Yargıtay HGK, 12.11.1997, E.1997/9-755, K. 1997/933. www.kazanci.com, (18.12.2009).

492 Çelik, s.244-245.

493 4046 sayılı Özelleştirme Kanununun Geçici 15. maddesi

494 Yargıtay Hukuk Genel Kurulu Kararı, 27.2.2008, E. 2008/9-179, K. 2008/165.

495 Demir, **İş Hukuku**, s.358.

kıdem tazminatı ve ihbar tazminatı hakkının doğumu ise, işçi açısından hizmet akdinin feshedildiği tarihtir⁴⁹⁶.

Aynı işveren nezdinde geçen fasıllı çalışmalardan her birinin kıdem tazminatına hak kazanacak şekilde sona ermesi halinde, fasıllı çalışmalar arasında 10 yıllık sürenin geçmemesi şartıyla hizmetler birleştirilmek suretiyle tüm hizmet süresi üzerinden kıdem tazminatı ödenmesi gerekmektedir⁴⁹⁷.

Bu on yıllık süre içinde kıdem tazminatını hiç almayan veya eksik alan işçinin işverene talepte bulunması veya dava açması gerekmektedir. Bu süre içinde, talepte bulunulmaması veya dava açılmaması halinde işverenler zamanaşımını ileri sürerek kıdem tazminatını ödemekten kurtulabilirler⁴⁹⁸.

Borçlar Kanununa göre, kıdem tazminatı zamanaşımı süresi on yıl olarak uygulanmasına rağmen, işçilerin ücret alacakları için on yıllık zamanaşımı süresi uygulanmamaktadır. Ücret alacakları, doğduğu andan itibaren beş yıl geçtikten sonra zamanaşımına uğramaktadır. Bu sürenin sonunda işçinin ücretini istemesi halinde, karşı tarafın zamanaşımı def'inde bulunması mümkündür⁴⁹⁹.

C- Kötüniyet Tazminatı

4857 sayılı İş Kanunu'nun 17. maddesine göre, iş güvencesi hükümlerinden yararlanamayan belirsiz süreli sözleşmeyle çalışan işçilerin iş sözleşmesinin fesih hakkının kötüye kullanılarak sona erdirildiği durumlarda bildirim süresinin üç katı tutarında tazminat (kötü niyet tazminatı) ödenmesi öngörülmüştür⁵⁰⁰. Eski İş Kanunu döneminde kötü niyet tazminatı alan işçi, ayrıca ihbar tazminatı alamıyordu. 4857 sayılı İş Kanunu'nda ise her iki tazminatın da ödenmesi kabul edilmiştir⁵⁰¹.

496 Resul Kurt, "İhbar ve Kıdem Tazminatı Alacaklarında Zamanaşımı", **Yaklaşım Dergisi**, Mart 2010, S. 207, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20100316430.htm (13.04.2010)

497 Tevfik Bayhan, "Aralıklı Çalışmalarda Kıdem Tazminatının Zamanaşımı", **Yaklaşım Dergisi**, Mart 2010, S. 207, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20100316417.htm (13.04.2010)

498 Şakar, **İş Hukuku Uygulaması**, s.196.

499 Demir, **İş Hukuku**, s.390

500 Aktay, Arıcı ve Senyen, s.185.

501 Şakar, **İş Kanunu Yorumu**, s.183.

Hangi hallerin kötü niyetli sayılacağı İş Kanunu'nda tek tek belirtilmiş değildir. Kanun'un gerekçesinde kötü niyetli feshe, işçinin, işvereni hakkında şikâyetle bulunması, işçinin, işvereni aleyhine dava açması ve işçinin, işvereni aleyhine şahitlik yapması, şeklinde üç örnek verilmiştir. Şikayet yoluna başvurusunun haklı ya da haksız olması önemli değildir. Kötü niyetin olup olmadığı her fesih için ayrı ayrı değerlendirilir. Sendikalar Kanunu'nda işçinin sendikaya üye olması nedeniyle yapılan fesihte, işçinin bir yıllık maaş tutarı kadar tazminat verilecektir. Bu tazminatın verilmesi halinde kötü niyet tazminatı ödenmemektedir. İşçinin seçimlik hakkı olmadığından bu tazminat yerine kötü niyet tazminatını talep edemez⁵⁰².

Yargıtay'a göre, kötüniyetli feshin kabulü için işçinin şikayet yoluna başvurusunun haklı veya haksız olmasının, kural olarak bir etkisi yoktur. Kötüniyet tazminatı ödenen hallerde işveren, 4857 sayılı Kanunun 18, 19, 20 ve 21 inci maddelerinin uygulanma alanı dışında kalan işçilerin iş sözleşmesini fesih bildirim yoluyla kanunda gösterilen usul ve sürelerle uygun olarak sona erdirmekle birlikte fesih hakkını kötüye kullanmaktadır. Dolayısıyla, ortada ihbar tazminatı ödenmesini gerektiren bir durum olmamakla birlikte, kötüniyet tazminatı ödenmesini gerektiren bir durum bulunabilir. İşveren, hem bildirim sürelerine uymamış hem de akdi kötüniyetli olarak feshetmişse ihbar ve kötüniyet tazminatlarının ayrı ayrı hesaplanıp ödenmesi gerekir⁵⁰³.

4857 sayılı İş Kanunu'nun 17/son maddesine göre, bildirim süresinin üç katı tutarındaki tazminat (kötü niyet tazminatı) ile bildirim sürelerine ait peşin ödenecek ücretin hesabında ücrete ek olarak işçiye sağlanmış para veya para ile ölçülmesi mümkün sözleşme ve Kanundan doğan menfaatler de göz önünde tutulur.

D- Sendikal Tazminat

İşçilerin sendikal özgürlüğü ve sendikal nedenle yapılan feshe karşı koruyan düzenlemeleri ulusal yasalarda görmemiz mümkündür fakat bu yöndeki düzenlemelere sadece ulusal yasalarda rastlanmaz. Nitekim işçilerin sendika üyeliği ve sendika kurma

502 Hamit Tiryaki, "İş Güvencesinden Yararlanamayan İşçinin Hakkı: Kötü Niyet Tazminatı", **Yaklaşım Dergisi**, Eylül 2009, S. 201, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090915215.htm, (23.01.2010)

503 Çil, **İş Kanunu Şerhi C:1**, s.741-745; Demir, **İş Hukuku**, s.297-299.

hakları, birçok uluslararası belge ve sözleşmelerde yer almaktadır⁵⁰⁴.

İşveren, işçinin sendikaya üye olmasından veya olmamasından ya da sendikal faaliyetlere katılmasından dolayı sözleşmeyi feshetmişse, işçinin son brüt çıplak ücreti üzerinden hesaplanacak ve bir yıllık ücretinden az olmamak kaydıyla hakim tarafından hükmedilecek bir tazminatı ödemeye mahkum olacaktır. Bu tazminat öğreti ve uygulamada “sendikal tazminat” olarak adlandırılmaktadır⁵⁰⁵.

Sendika özgürlüğü çalışanlar açısından ne derece önemliyse, bu özgürlüğün korunması da o derece önemlidir. Bu özgürlüğü korumak amacıyla getirilen güvence, özgürlüğün zedelenmesini önlemek ve bu özgürlük sahiplerinin karşılaştacağı zararları önlemek amacı taşır. Sendikal tazminat, sadece sendikal faaliyet nedeniyle yapılan fesihlerde değil, işverenin işyerinde yaptığı aynı zamanda sendikal ayrımcılık nedeniyle öngörülen; işçinin bir yıllık ücreti tutarından az olamayacak olan tazminattır. Sendikal tazminat talebinin, sadece sendikal fesih durumlarına özgü olduğu söylenemez. Bu tazminat, işin sevk ve idaresi ve diğer çalışma şartlarının sendikal nedenle farklı uygulanması durumlarında da söz konusu olacaktır⁵⁰⁶.

Sendikal tazminata hak kazandıran faaliyetlerden, işverenin rızasıyla iş saatleri içinde veya iş saatleri dışında yapılan bir sendikal faaliyete katılmak veya böyle bir faaliyete öncülük etmek anlaşılabacaktır. Bunun yanında, işçinin sendikanın toplantılarına katılması ve sendikanın çeşitli organlarında görev alması, sendikanın propagandasını yapması, örgütlenme faaliyetlerine katkıda bulunması da sendikal faaliyeti oluşturacaktır. Bu saydığımız ve buna benzer olarak sendikal faaliyetler dolayısıyla yapılacak olan fesih de sendikal fesih olacak ve sendikal tazminata hak kazandıracaktır⁵⁰⁷.

504 Ahmet Terzioğlu, “Uluslararası Belgelerde Sendikal Fesih ve Sendika Özgürlüğüne İlişkin Hükümler” <http://www.e-akademi.org/incele.asp?konu=Uluslararası%FD%20Belgelerde%20Sendikal%20Fesih%20ve%20Sendika%20%D6zg%FCr%FC%F0%FCne%20%DDli%FEkin%20H%FCk%FCmler&kimlik=1270883579&url=makaleler/aterzioglu-2.htm> (15.04.2010).

505 Şakar, **İş Kanunu Yorumu**, s.184.

506 Ahmet Terzioğlu, “İş Güvencesi Hükümleri Karşısında Sendikal Fesih Sonucunda İşçinin Hak Kazanabileceği Tazminatlar” **Kamu-İş**; C:10, S.1.2008, s.49-50.

507 Şakar, **İş Kanunu Yorumu**, s.186.

2821 sayılı Sendikalar Kanunu’nun 31. maddesinin 3. fıkrasında, işverenin, bir sendikaya üye olan işçilerle sendika üyesi olmayan işçiler veya ayrı sendikalara üye olan işçiler arasında, işin sevk ve dağıtımında, işçinin mesleki ilerlemesinde, işçinin ücret, ikramiye ve primlerinde, sosyal yardım ve disiplin hükümlerinde ve diğer hususlara ilişkin hükümlerin uygulanması veya çalıştırmaya son vermesi bakımından herhangi bir ayırım yapamayacağı belirtilmiştir. Aynı maddenin 5 inci fıkrasında ise, işçilerin, sendikaya üye olmaları veya olmamaları, iş saatleri dışında veya işverenin rızasıyla iş saatleri içinde, işçi sendika ve konfederasyonlarının faaliyetlerine katılmalarından dolayı işten çıkarılamayacakları veya herhangi bir nedenle farklı muameleye tabi tutulamayacakları belirtilmiştir⁵⁰⁸.

Sendika üyeliği, sendikal faaliyetlere katılma nedeniyle iş sözleşmesinin feshi iddiası ile açılacak davalarda, sadece “işçinin bir yıllık ücreti tutarından az olmamak üzere” bir sendikal tazminata hak kazanacaktır. Sendika üyeliği veya sendikal faaliyetlerden dolayı iş sözleşmesinin feshi halinde ise, 4857 sayılı İş Kanunu’nun 18, 19, 20 ve 21. madde hükümleri uygulanır.

Her ne kadar bu ödeme tazminat olarak adlandırılıyorsa da sendikal tazminat, niteliği itibarıyla teknik anlamda bir tazminat olmayıp “medeni ceza”, “özel ceza” olarak kabul edilmektedir. Sendikal tazminat, iş sözleşmelerinin, işveren tarafından kötü niyetle feshini gösteren sendikal amaçlı işten çıkarmaların vasıflı bir şeklidir⁵⁰⁹.

Sendikal tazminat, sendikal nedenlerle yapılan feshin en önemli hukuki sonuçlarından biridir. Bu yüzden, iş sözleşmesinin feshini haklı duruma getiren nedenlerin bulunması halinde, işçi sendikal tazminat talep edemeyecektir⁵¹⁰.

E- İş Güvencesinden Doğan İşe Başlatmama Tazminatı

4857 sayılı İş Kanunu’nun 18. maddesine göre, otuz veya daha fazla işçi çalıştıran işyerlerinde en az altı aylık kıdemi olan işçinin belirsiz süreli iş sözleşmesini fesheden işveren, işçinin yeterliliğinden veya davranışlarından ya da işletmenin,

508 Terzioğlu, “İş Güvencesi Hükümleri”, s.52-53.

509 Cevdet İlhan Günay, **İş Hukuku, Yeni İş Yasaları**, Ankara:Seçkin Yayınevi, 2003, s. 441.

510 Haluk Hadi Sümer, **İşçinin Sendikal Nedenlerle Feshe Karşı Korunması**, Konya: Mimoza Yayınları, 1997, s. 120

işyerinin veya işin gereklerinden kaynaklanan geçerli bir sebebe dayanmak zorundadır.

İş Kanunumuzda, ILO Sözleşmesi’nden farklı olarak iş sözleşmesinin feshinde hem “haklı nedenlere” hem de “geçerli nedenlere” yer verilmiştir. İşçinin yeterliliğinden veya davranışlarından kaynaklanan geçerli nedenlerle, işçinin ahlak ve iyiniyet kurallarına uymayan davranışlarından ve benzerlerinden kaynaklanan haklı nedenlerin birbirlerine yakın kavramlar olmasına rağmen feshin doğurduğu sonuçlar bakımından birbirinden oldukça farklıdır. Örneğin, işçinin işe uyum sağlayamaması, öğrenme ve kendini yetiştirme yetersizliği, isteksiz ve ilgisiz çalışma, beklenen performansın gösterilememesi, işyerinde diğer işçileri rahatsız edecek biçimde çalışma, sık sık hastalanma, işyerinde sık sık amirlerle veya işçilerle tartışmaya girişme, sık sık işe geç gelme, işyerinde herkesten borç istemeyi alışkanlık haline getirme, işin kötü ifası, özen göstermeme gibi nedenler “geçerli” fesih nedenlerini oluşturmaktadır. İşçinin yeterliliği veya davranışlarından kaynaklanan bu nedenlerin dışında, yeni çalışma yöntemlerinin uygulanması, bazı bölümlerin kapanması, ekonomik kriz, hammadde veya enerji sıkıntısı, dış pazar kaybı gibi işyerinin gereklerinden kaynaklanan “geçerli” nedenler de söz konusu olabilmektedir⁵¹¹.

4857 sayılı İş Kanunu’nun 18-21. maddeleri çerçevesinde iş güvencesi hükümlerinden yararlanarak, işe iade davası açan ve geçerli bir sebeple işten çıkartılmadığı iş mahkemesi kararı ile tespit edilip işe iade edilen işçiler, işe başlatılmazlarsa dört ila sekiz aylık ücretleri tutarında mahkemenin takdir ettiği “işe başlatmama tazminatı”nı alacaklardır. Ayrıca, işe başlatılsınlar veya başlatılmasınlar boşta geçen süreye ilişkin en çok dört aylık ücretleri işverence kendilerine ödenecektir⁵¹².

Sosyal devlet ilkesini benimsemiş olan Devlet, iş güvencesi düzenlemelerini çalışma hakkının doğal bir uzantısı olarak gerçekleştirmek zorundadır. İş güvencesini sağlama işlevini üstlenmiş bulunan 4857 sayılı İş Kanunu; feshin geçersizliğine mahkeme tarafından karar verildiği takdirde, söz konusu kararın kesinleşmesine kadar

511 Özgür Hakan Çavuş, “İş Sözleşmesinin Feshinde Haklı Neden-Geçerli Neden Ayrımı Üzerine”, **Yaklaşım Dergisi**, Nisan 2008, S. 184, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20080411228.htm, (13.02.2009)

512 Müjdat Şakar, “İşe İade Davasını Kazanan İşçinin Alacağı Fark Ödemeler” **Yaklaşım Dergisi**, Şubat 2010, S. 206, s. 173.

çalıştırılmadığı süre için işçiye en çok dört aya kadar doğmuş bulunan ücret ve diğer haklarının ödenmesini ve bunun aksinin sözleşmeyle kararlaştırılmaması esasını benimseyip, aksi yöndeki sözleşme hükümlerinin hukuken geçersiz olacağını belirtmiştir⁵¹³.

1- Genel Olarak İş Güvencesi

Sosyal bir kavram olarak iş güvencesi, işçinin işinde devamlılığının sağlanması olarak tarif edilebilir. İş güvencesi, işçinin objektif, ekonomik, sosyal veya başka bir haklı neden olmadıkça işten çıkarılmayacağı anlamına gelmektedir. İş güvencesinde işçinin işine son verilmesi tamamen yasaklanmış değildir. Sadece, keyfi ve objektif olmayan, haklı bir nedene dayanmayan işten çıkarmalar engellenmektedir⁵¹⁴.

İş güvencesinin amacı hizmet akdinin her koşulda mutlak devamı olmayıp, çeşitli nedenlerle sona ermesi mümkündür. İş güvencesiyle vurgulanmak istenen; işçinin geleceğe güvenle bakabilmesi, kendisinin ve ailesinin geçim kaynağını sağlayan gelirden mahrum kalma kaygısından uzak kalması, işçinin işine hiç bir biçimde değil; yalnız keyfi olarak son verilme imkanının kaldırılması veya en azından belli şartlara bağlanmasıdır⁵¹⁵.

İş güvencesini kapsam bakımından dar ve geniş anlamda olmak üzere iki grupta incelemek mümkündür. Dar (gerçek) anlamda iş güvencesi, feshe karşı korunmanın özünü, çekirdeğini oluşturur. Bununla varılmak istenen; işverenin iş sözleşmesini herhangi makul ve haklı bir sebep olmaksızın, keyfi biçimde bozmasının engellenmesidir⁵¹⁶. İş güvencesi ile ilgili düzenlemeler, İş Hukukumuzda ilk defa 4773 sayılı İş Kanunu, Sendikalar Kanunu ve Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılması

513 Tankut Centel, “Anayasa Karşısında Boşta Kalınan Süreye İlişkin Ücreti Sınırlama”, **MESS Sicil Dergisi**, Aralık 2009, s.15. (Ücreti Sınırlama)

514 Resul Kurt ve Muzaffer Koç, “1475 sayılı İş Kanununda İş Güvencesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, S. 54. Ocak-Mart 2001, s. 124.

515 Sarper Süzek, **İş Akdini Fesih Hakkının Kötüye Kullanılması**, Ankara: 1976, s.29.

516 Devrim Ulucan, “Çalışma Hakkı ve İş Güvencesi”, **İ.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi'nin Prof. Dr. Ümit Yaşar Doğanay'ın Anısına Armağan 2'den Ayrı Basım**, İstanbul: 1982, s.183.

Hakkındaki Kanun⁵¹⁷ ile yapılmıştır.

4773 sayılı Kanunla değişiklik yapılmadan önce, Türk İş hukukunda, dar anlamda iş güvencesi sağlayan tek düzenleme 2821 sayılı Sendikalar Kanunun 30. maddesinde işyeri sendika temsilcilerine getirilen güvenceydi. Maddede, işverenin, işyeri sendika temsilcilerinin iş sözleşmelerini haklı bir neden olmadıkça ve nedeni de açık ve kesin bir şekilde belirtmedikçe feshedemeyeceği; feshedilmesi halinde mahkemenin işe iade kararı verebileceğini öngörmüştür⁵¹⁸.

Geniş anlamda iş güvencesi ise işçinin isten çıkarılmasını güçleştiren önlemler yanında işten çıkarma sonucu doğan zararları telafi edici tüm önlemleri de içerir. Örneğin, bildirimde bulunma ve buna bağlı yükümlülükler ile kıdem tazminatı da geniş anlamda iş güvencesi önlemleridir⁵¹⁹.

Ancak, 4857 sayılı İş Kanunu ile 1475 sayılı eski İş Kanunu'nun kıdem tazminatına ilişkin 14. maddesi dışındaki tüm maddeleri 10.06.2003 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırıldığından 4773 sayılı Kanunla 1475 sayılı Kanunda yapılan iş güvencesine ilişkin değişiklikler de yürürlükten kaldırıldığından, iş güvencesine ilişkin düzenlemeler 10.06.2003 tarihinden itibaren 4857 sayılı İş Kanunu hükümlerine göre yapılmaktadır.

Toplu iş sözleşmelerine konulacak hükümlerle işverenin çıkarılacak işçilerin seçimine ilişkin takdir hakkının sınırlandırılması olanağı vardır. Nitekim toplu iş sözleşmelerinin çoğunda, toplu işçi çıkarma halinde, işverenin önce kendi isteğiyle ayrılmak isteyenlere, sonra deneme süresini doldurmamış olanlara öncelik vermek, daha sonra işyerine son giren ilk çıkar kuralına uymak ve nihayet sendika yönetici ve temsilcilerin son olarak çıkarmak zorunda olduğu hükmüne veya benzer hükümlere rastlanmaktadır⁵²⁰.

517 RG:15.08.2002-24847

518 Kurt ve Koç, s. 126

519 Mustafa Alp, “İşçinin Feshe Karşı Korunması (İş Güvencesi Yasası)”, <http://web.deu.edu.tr/hukuk/dergiler/DergiMiz5-1/PDF/alp1.pdf> (19.12.2009)

520 Erol Güner, “İş Güvencesi Kapsamında Feshe İlişkin Geçerli Sebepler Nelerdir?”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Ekim 2008, S. 190, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20081012917.htm, (29.01.2010)

2- İş Güvencesine İlişkin Koruyucu Hükümlerin Kapsamı

Feshe karşı korunmanın uygulanmasının aşağıdaki beş koşula bağlı tutulduğu görülmektedir;

1. Hizmet akdinin 4857 sayılı İş Kanunu veya Basın İş Kanununa tabi olması,
2. Hizmet akdinin belirsiz süreli olması,
3. İşyerinde işverene bağlı en az 30 (Tarım işletmelerinde en az 51) işçinin çalıştırılması,
4. İşçinin asgari altı aylık kıdemi olması,
5. İşçinin işletmenin bütününe sevk ve idare eden işveren vekili olmaması⁵²¹.

4857 sayılı İş Kanunu'nun 20. ve 21. maddelerinde, iş güvencesi ve işe iade konusunda açılacak dava ve verilecek kararlarla ilgili kurallara yer verilmiş, bu konuda özel bir düzenleme yapmıştır⁵²². Ancak, tüm işyerlerini ve tüm işçileri iş güvencesi kapsamına almamıştır. Aşağıda, iş güvencesinin işyeri bakımından ve işçi bakımından kapsamı açıklanmıştır.

İşletmenin bütününe sevk ve idare eden işveren vekili ve yardımcıları ile işyerinin bütününe sevk ve idare eden işçiyi işe alma ve işten çıkarma yetkisi bulunan işveren vekilleri hakkında iş güvencesine ilişkin hükümler uygulanmaz. İşveren fesih bildirimini yazılı olarak yapmak, fesih sebebini açık ve kesin bir şekilde belirtmek zorundadır. Hakkındaki iddialara karşı savunmasını almadan bir işçinin belirsiz süreli iş sözleşmesi o işçinin davranışı veya verimi ile ilgili nedenlerle feshedilemez. Ancak işverenin 25. maddenin 2 numaralı bendi şartlarına uygun fesih hakkı saklıdır. Feshin geçerli bir nedene dayandığını ispat yükümlülüğü işverene aittir. İşçi, feshin başka bir sebebe dayandığını iddia ettiği takdirde bu iddiasını ispatla yükümlüdür⁵²³. Eğer işçinin

521 Mustafa Alp, “İşçinin Feshe Karşı Korunması (İş Güvencesi Yasası)”, <http://web.deu.edu.tr/hukuk/dergiler/DergiMiz5-1/PDF/alp1.pdf> (28.03.2010)

522 Muhammet Özekes, “İşe İade Davalarında Hüküm Altına Alınan Alacakların Takibi ve İcra Tazminatları”, **MESS Sicil Dergisi**, Aralık 2006, s. 32.

523 Ercan Akyiğit, “İşveren Vekilinin İş Güvencesi”, **Kamu-İş Dergisi**, C.7, S.4/2004, <http://www.kamu-is.org.tr/pdf/743.pdf> (13.02.2009)

savunması alınmamış ise bu feshi geçersiz kılacaktır⁵²⁴.

a- İş Güvencesine İlişkin Koruyucu Hükümlerin İşyeri Bakımından Kapsamı

İş güvencesine ilişkin koruyucu hükümlerin işyeri bakımından kapsamını işçi sayısı dikkate alınarak ve işçi sayısı dikkate alınmaksızın olmak üzere iki başlık altında inceleyebiliriz⁵²⁵.

- İşçi sayısı itibariyle kapsam

4857 sayılı İş Kanunu'nun feshin geçerli sebebe dayandırılması başlıklı 18. maddesine göre;

- 30 (otuz) veya daha fazla işçi çalıştırılan işyerleri ile
- 51'den (51 dahil) fazla işçi çalıştırılan tarım işlerinin yapıldığı işyerleri iş güvencesi kapsamına girecektir⁵²⁶.

Küçük işletmelerin kapsam dışı tutulması yabancı hukuklarda da örneği görülen ve 158 sayılı sözleşmede de imkan tanınan bir uygulamadır⁵²⁷. Buna küçük işletmelerin özel koşulları gerekçe gösterilmektedir. Küçük işletmelerde işveren ve işçiler arasında şahsi ilişkiler genellikle büyük ölçekli işletmelere göre daha yoğundur. Ayrıca, küçük işletmelerin feshe karşı koruma ile eklenen mali yükü kaldırabilmeleri de daha zor olmaktadır. Bu şartlar altındaki küçük işletme sahibinin kapsam dışı tutulması yerindedir. Ancak kapsam dışı küçük işletmenin belirlenmesinde hem ülkenin şartlarına uygun, hem de mümkün olduğunca az işçiyi kapsam dışı bırakan bir ölçütün belirlenmesi gerekir⁵²⁸.

524 Hamit Tiryaki, “İş Güvencesi”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2009, S. 197, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090514481.htm, (23.01.2010)

525 Demir, **İş Hukuku**, s.345

526 Şakar, **İş Kanunu Yorumu**, s.242.

527 Münir Ekonomi, “Türkiye’de İşçinin Feshe Karşı Korunması Bakımından 158 sayılı ILO Sözleşmesi ve Yeni Model Arayışları”, Almanya’da ve Türkiye’de İşçinin Feshe Karşı Korunması Semineri, İstanbul, 1997, s.86

528 Mustafa Alp, “İşçinin Feshe Karşı Korunması (İş Güvencesi Yasası)”, <http://web.deu.edu.tr/hukuk/dergiler/DergiMiz5-1/PDF/alp1.pdf> (28.03.2010)

Burada, işçi sayısının hesabında iş güvencesi kapsamına dahil olmayan, en az altı aylık kıdemi olan işçi ve işletmenin bütününe sevk ve idare eden işveren vekili ve yardımcıları ile işyerinin bütününe sevk ve idare eden ve işçiyi işe alma ve işten çıkarma yetkisi bulunan işveren vekilleri ile belirli süreli hizmet akdiyle çalışan işçilerin dikkate alınıp alınmayacağı sorunu ortaya çıkmaktadır⁵²⁹.

İş Kanunu kapsamı dışında kalan ve işçi sıfatını taşımayan çırak, stajyer ve meslek öğrenimi gören öğrencilerle süreksiz işlerde çalışanlar, keza işyerinde ödünç (geçici) iş ilişkisi ile çalıştırılanlar ile alt işveren işçileri o işyerinde çalışan işçi sayısı 30 kişinin hesabında dikkate alınmayacaktır⁵³⁰. İşverenin aynı işkolunda birden fazla işyerinin bulunması halinde, işyerinde çalışan işçi sayısı, bu işyerlerinde çalışan toplam işçi sayısına göre belirlenecektir⁵³¹.

Alt işveren işçileri ile asıl işveren işçilerinin ayrı ayrı değerlendirme konusu yapılması gerekmektedir. Nitekim, işverenlerin eski hükümlü ve özürlü işçi çalıştırma yükümlülüklerinin hesabında taşeron işçileri dikkate alınmamaktadır. Fakat, iş güvencesi hükümlerinden kaçmak amacıyla, işçilerin bir kısmının muvazaalı olarak taşeron işçisi olarak gösterilmesi halinde, bu işçilerin de işçi sayısına dahil edilmesi gerekir⁵³². Daha açık bir anlatımla, alt işverenlik ilişkisinin geçersiz sayılması gereken hallerde taraflarca alt işveren sayılan kişiye bağlı olarak çalışanlar otuz işçi sayısının tespitinde hesaba katılmalıdır⁵³³. Alt işverenin işçileri ile geçici işçi sağlayan işverenle iş sözleşmeleri devam eden geçici işçiler, kendi işverenlerinin işyerlerinde sayının belirlenmesinde hesaba katılırlar. Ancak tarafların geçici iş ilişkisinde gönderen işveren olarak nitelendirdikleri; fakat aslında “bordro işvereni” olarak faaliyet gösteren ve yaptıkları iş, işverenlerine işçi temin etmekten ibaret olanlara kayıtlı bulunan işçiler de sayı ölçütünde göz önünde bulundurulmalıdır⁵³⁴.

Otuz işçi sayısının belirlenmesinde belirli-belirsiz süreli, tam- kısmi süreli, daimi-mevsimlik iş sözleşmesi ile çalışanlar arasında bir ayırım yapılamaz. Fesih

529 Kurt, **İş Hukuku Mevzuatı**, s.428.

530 Aktay, Arıcı ve Senyen, s.188-189.

531 Demir, **İş Hukuku**, s.248

532 Resul Kurt, **İş Hukuku ve Sosyal Sigorta Mevzuatında Usul ve Esaslar**, 2. Baskı, İSMMMO Yayını: İstanbul, 2003, s.904

533 Süzek, **İş Hukuku**, s.496

534 Yargıtay 9. HD, 25.5.2009, E. 2008/28790, K. 2009/14187, (kişisel arşiv)

bildirimin yapıldığı tarihte 30 işçi sayısının tespitinde göz önünde bulundurulacak işçinin iş sözleşmesinin devam etmekte olması yeterli olup, ayrıca fiilen çalışıyor olması gerekmemektedir. Ancak hastalık, iş kazası, gebelik yada normal izin ve benzeri nedenlerle ayrılan işçi yerine bu süre için ikame işçi temin edilmiş ise, 30 işçi sayısında ikame edilen işçi dikkate alınmayacaktır. Konumu itibarıyla güvence kapsamı içerisinde olmayan işveren vekillerinin ve yardımcılarının da işyerinde çalışan işçi sayısının belirlenmesinde dikkate alınması gerekir⁵³⁵.

Fesih bildirim tarihinden önce iş sözleşmesi feshedilen, bu nedenle feshin geçersizliği davası açıp lehine feshin geçersizliğine karar verilen işçinin işverene işe başlatılması için başvurusu halinde, adı geçen işçinin de 30 işçi sayısında değerlendirilmesi gerekir. Böyle bir durumda feshin geçersizliğine ilişkin dava sonuçlanmamış ise, bekletici mesele yapılarak sonucu beklenmelidir⁵³⁶.

Özellikle grup şirketlerinde ortaya çıkan bir çalışma biçimi olan birlikte istihdam şeklindeki çalışmada, işçilerin bir kısmı aynı anda birden fazla işverene ve birlikte hizmet vermektedirler. Daha çok yönetim organizasyonu kapsamında birbiriyle bağlantılı olan bu şirketler, aynı binalarda hizmet verebilmekte ve bir kısım işçiler iş görme edimini işverenlerin tamamına karşı yerine getirmektedir. Tüm şirketlerin idare müdürlüğünün aynı şahıs tarafından yapılması, şirketlerin birlikte kullandığı işyerinde verilen muhasebe, güvenlik, ulaşım, temizlik, kafeterya ve yemek hizmetlerinin yine tüm işverenlere karşı verilmiş olması buna örnek olarak gösterilebilir⁵³⁷. Bu gibi bir ilişkide, tüm şirketlere hizmet veren işçiler ile sadece bir şirkete hizmet veren işçilerin 30 işçi kıstasında dikkate alınması gerekir. İşçi tüm şirketlere hizmet ediyor ise, o zaman tüm şirketlerdeki işçi sayısı dikkate alınmalıdır⁵³⁸.

Sendika işyeri temsilcileri için işyerinde 30 işçi çalışma koşulu aranmamalıdır⁵³⁹.

535 Çelik, s.218-219; Yargıtay 9. HD, 24.03.2008, 2007/27699, E.2008/6006 (kişisel arşiv)

536 Demir, **İş Hukuku**, s.251

537 Aktay, Arıcı ve Senyen, s.188-189.

538 Yargıtay 9. HD, 25.5.2009, E. 2008/28790, K. 2009/14187, (Kişisel arşiv)

539 Yargıtay 9. HD. 21.07.2008, E.2008/25552, K.2008/20932, (Kişisel arşiv)

Tarımda iş güvencesinde, çalışan işçi ölçütü 30 değil 51'dir. 30 işçi ölçütü fesih tarihi itibarıyla aranmalıdır. 30 işçi sayısının tespitinde, belirli veya belirsiz iş sözleşmelerine, tam veya kısmi süreli iş sözleşmelerine göre çalışanlar, mevsimlik işlerde çalışanlar, fesih tarihinde raporlu veya izinli olanlar dikkate alınacaktır. Ödünç (geçici) işçiler ise hesaba katılmamalıdır⁵⁴⁰.

- İşçi sayısına bakılmaksızın kapsam

Yukarıda belirtilen işçi sayısı itibarıyla kapsama dahil olan işyerlerinin haricinde ayrıca işyerindeki işçi sayısı dikkate alınmaksızın;

a) Sendika üyeliği veya sendikal faaliyetlerden dolayı hizmet akdi feshedilen işçilerin bulunduğu işyerleri,

b) Belirsiz süreli hizmet akdiyle çalışan sendika temsilcilerinin bulunduğu işyerleri,

c) 5953 sayılı Basın İş yasası kapsamında çalışılan işyerleri,

4857 sayılı İş Kanunu'nun iş güvencesine ilişkin 18-21. maddelerinde düzenlenen koruyucu hükümler kapsamına alınmışlardır⁵⁴¹.

b- İş güvencesine ilişkin koruyucu hükümlerin işçi bakımından kapsamı

4857 sayılı İş Kanunu'nun 18. maddesinde,

- Otuz veya daha fazla işçi çalıştıran işyerlerinde belirsiz süreli iş sözleşmesi ile çalışıp en az altı aylık kıdemi olan ve işletmenin bütününe sevk ve idare eden işveren vekili ve yardımcıları ile işyerinin bütününe sevk ve idare eden ve işçiyi işe alma ve işten çıkarma yetkisi bulunan işveren vekili niteliğinde olmayan işçiler⁵⁴²,

- Sendika üyeliği veya sendikal faaliyetlerden dolayı iş sözleşmesi feshedilen işçiler,

540 Müjdat Şakar, "Yargıtay Kararları Işığında İş Güvencesi", **Yaklaşım Dergisi**, Kasım 2005, S. 155, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005117356.htm (23.05.2009)

541 Şakar, **İş Kanunu Yorumu**, s.110.

542 Aktay, Arıcı ve Senyen, s.190.

- Belirsiz süreli iş sözleşmesiyle çalışan işyeri sendika temsilcileri,
- Tarım işlerinden sayılan ve 51'den fazla işçi çalıştırılan işyerlerinde en az altı aylık kıdemi olan ve belirsiz süreli hizmet akdiyle çalışan işçiler ve,
- 5953 sayılı Basın İş Kanunu kapsamında çalışan gazetecilerin,

4857 sayılı İş Kanunu'nun iş güvencesine ilişkin 18-21. maddeleri kapsamında olduğu hükme bağlanmıştır. İşçinin işyerindeki altı aylık kıdemi, aynı işverene bağlı işyerlerinde geçen süreler ile aynı işyerinde iş sözleşmesinin kesintili olarak devam ettiği süreler birleştirilerek hesaplanacaktır. Burada altı aylık staj süresinin getirilmesi, işçinin ve işverenin işyeri ve çalışma koşulları konusunda birbirlerini tanıma fırsatı verdiğinden olumlu bir düzenleme olarak değerlendirilmelidir⁵⁴³.

İşçinin aynı işverenin değişik işkollarında bulunan işyerlerindeki çalışma süreleri de 6 aylık kıdemin hesaplanmasına dahil edilir⁵⁴⁴.

Bu durumda, altı aylık bir kıdem süresini doldurmamış olan işçilerin hizmet akitlerini herhangi bir sınırlama olmaksızın feshetmek mümkündür. 158 sayılı ILO sözleşmesinde de, süresi önceden ve makul olarak belirlenmek kaydı ile, deneme süresi içinde bulunan veya adaylık dönemine tabi olan işçilerin uygulama alanı dışında bırakılabileceği kabul edilmektedir. Yabancı hukuk sistemlerinde de altı ay ile iki yıl arasında değişen bir bekleme süresine rastlanmaktadır⁵⁴⁵. Ülkemizde altı aylık sürenin benimsenmiş olması ise makul görünmektedir⁵⁴⁶.

Altı aylık kıdem süresi, aynı işverenin bir veya değişik işyerlerinde geçen süreler birleştirilerek hesap edilir. Bu durumda, işçinin son işyerinde altı ay çalışmış olması aranmayacak, aynı işverene tabi olarak, farklı işyerlerinde de olsa toplam altı ay

543 Kurt, **İş Hukuku Mevzuatı**, s.429.; Demir, **İş Hukuku**, s. 246-247

544 Arif Temir, "4857 Sayılı İş Kanunu'nda İş Güvencesinin Kapsamı", **Yaklaşım Dergisi**, Haziran 2006, S. 162, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2006068123.htm (13.05.2009)

545 Gülsevil Alpagut, "Karşılaştırmalı Hukukta İşçinin Feshe Karşı Korunması", İktisadi, Sosyal ve Uluslararası Hukuki Boyutu ile İşçinin Feshe Karşı Korunması, İş Hukukuna İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri 2001 Yılı Toplantısı, **İstanbul Barosu Yayını**, İstanbul 2002, s.87.

546 Polat Soyer, "158 sayılı ILO Sözleşmesi Çerçevesinde Yapılması Gerekenler", İktisadi, Sosyal ve Uluslararası Hukuki Boyutu ile İşçinin Feshe Karşı Korunması, İş Hukukuna İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri 2001 Yılı Toplantısı, **İstanbul Barosu Yayını**, İstanbul 2002, s.275.

çalışmış olması yeterli görülecektir⁵⁴⁷.

4857 sayılı Kanunda, özellikle iş güvencesine ilişkin pozitif düzenlemeler, belirli süreli iş sözleşmelerinin yasal esaslara kavuşturulması gereğini ortaya çıkarmıştır. Bilim Kurulunca hazırlanan tasarının gerekçesinde de, 158 sayılı İLO sözleşmesi ve AB'nin 99/70 sayılı yönergesine uygun sınırlamaların getirildiği vurgulanmıştır⁵⁴⁸.

Dolayısıyla, 1475 sayılı eski Kanunu döneminde belirli süreli iş sözleşmesinin sınırlanması öncelikle, ihbar önelleri, ihbar tazminatı ve kıdem tazminatı haklarının korunması amacına dayanırken, 4857 sayılı Kanunda aynı zamanda iş güvencesine ilişkin hükümler, bu tür sözleşmelerin sınırlandırılmasını gerektirmekte ve bu konudaki çerçeveyi belirlemektedir. 4857 sayılı İş Kanunu'nun 11. maddesinde de, belirli süreli iş sözleşmesinin yapılması, “belirli süreli işler”, “belli bir işin tamamlanması” veya “belirli bir olgunun ortaya çıkması” gibi objektif koşullara bağlanmıştır⁵⁴⁹.

c- İş güvencesine ilişkin koruyucu hükümlerin kapsamına girmeyenler

4857 sayılı İş Kanunu'nun iş güvencesine ilişkin koruyucu hükümleri, ülkedeki tüm işyerlerini ve işçileri kapsamına almamıştır⁵⁵⁰. Aşağıda sayılan;

- 29 veya daha az işçinin çalıştığı işyerlerinde çalışanlar (İşverenin aynı işkolunda birden fazla işyerinin bulunması halinde, işyerinde çalışan işçi sayısı, bu işyerlerinde çalışan toplam işçi sayısına göre belirlenir),

- Tarım işlerinden sayılan ve 50'den az işçi çalıştırılan işyerlerinde çalışanlar

- İşletmenin bütününe sevk ve idare eden işveren vekili ve yardımcıları ile işyerinin bütününe sevk ve idare eden ve işçiyi işe alma ve işten çıkarma yetkisi bulunan işveren vekili niteliğindeki işçiler,

- Belirli süreli iş sözleşmesi ile çalışan işçiler,

547 Mustafa Alp, “İşçinin Feshe Karsı Korunması (İş Güvencesi Yasası)”, <http://web.deu.edu.tr/hukuk/dergiler/DergiMiz5-1/PDF/alp1.pdf> (28.03.2010)

548 Demir, **İş Hukuku**, s. 488

549 Alpagut, s.77.

550 Kurt, **İş Hukuku Mevzuatı**, s. 435.

- Aynı işyerinde sürekli veya kesintilerle yada aynı işverene bağlı işyerlerinde altı aydan az kıdemi olan işçiler,

- İşletmelerde beceri eğitimi gören 3308 sayılı Yasa kapsamındaki öğrenciler,

- 3308 sayılı Yasa kapsamındaki çıraklar,

- Stajyer öğrenciler,

- Borçlar Kanunu ve Deniz İş Kanunu kapsamında çalışanlar⁵⁵¹,

4857 sayılı İş Kanunu'nun iş güvencesine ilişkin 18-21. maddeleri kapsamı dışında tutulmuş olup iş güvencesi hükümlerinden yararlanamazlar.

Belirli süreli hizmet akitlerinin en önemli özelliği kural olarak bu akitlerin süre dolmadan fesih bildirimi ile sona erdirilememesidir. Bu bakımdan, belirli süreli hizmet akitlerinin feshe karşı koruma kapsamı dışında bırakılması doğaldır⁵⁵². Belirli süreli hizmet akitlerini uygulama alanı dışında bırakmak 158 sayılı sözleşmeye de uygundur⁵⁵³.

3- İş Sözleşmesinin Feshinin Geçerli Bir Sebebe Dayandırılması Zorunluluğu

4857 sayılı İş Kanunu'nun feshin geçerli sebebe dayandırılması başlıklı 18. maddesinde, otuz veya daha fazla işçi çalıştıran işyerlerinde en az altı aylık kıdemi olan işçinin belirsiz süreli iş sözleşmesini fesheden işverenin, işçinin yeterliliğinden veya davranışlarından ya da işletmenin, işyerinin veya işin gereklerinden kaynaklanan geçerli bir sebebe dayanmak zorunda olduğu hükme bağlanmıştır.

551 Şakar, **İş Kanunu Yorumu**, s.111.

552 Fevzi Demir, **Yargıtay Kararları Işığında İş Hukuku ve Uygulaması**, İş Güvencesi Yasası ile Yeniden Düzenlenmiş 2. Baskı, İzmir, 2002, s.104.

553 Mustafa Alp, “İşçinin Feshe Karşı Korunması (İş Güvencesi Yasası)”, <http://web.deu.edu.tr/hukuk/dergiler/DergiMiz5-1/PDF/alp1.pdf> (28.03.2010)

İşçinin bir davranışının, “haklı neden” olarak değerlendirilmesi durumunda hizmet sözleşmesi derhal sona erecek, işçi herhangi bir tazminat almaya hak kazanamayacaktır⁵⁵⁴. Feshin “haklı sebeple fesih” olması durumunda işçinin işe iadesi söz konusu olmayacağı gibi, işçinin “ihbar öneli” hakkı da olmayacaktır. Haklı fesih’in 4857 sayılı Kanunun 25/II. maddesine (ahlak ve iyi niyet kurallarına uymayan haller ve benzerleri) dayanması halinde ise kıdem tazminatı ve işsizlik sigortasından yararlanma da söz konusu olmayacaktır. Oysa “haklı neden” olmayıp “geçerli neden” olması durumunda kıdem, ihbar ve işsizlik sigortası hakları (şartlar yerine gelmişse) söz konusu olabilecektir⁵⁵⁵.

4857 sayılı İş Kanunu, “...işçinin yeterliliği..., ..davranışları..., ...verimi...” vb. ifadelerle, performans kavramını gündeme taşımıştır. Performans kavramı gündemimize, bir uygulama sorunu olarak girmiştir. Ancak, uygulamanın gerisinde bir bilgi temeli vardır. Performans sorununa, bu kavramın bilimsel köklerini ve temelini unutarak yaklaşmanın, yeni sorunlar yaratmaktan başka bir işe yaramayacağı da açıktır⁵⁵⁶.

4857 sayılı İş Kanunu’nun 18. maddesi ile belirsiz süreli iş sözleşmelerinin işveren tarafından feshedilmesi hali için, geçerli bir sebep bildirme zorunluluğu getirilmiştir. İşçinin iş sözleşmesini fesheden işveren, işçinin yeterliliğinden veya davranışlarından ya da işletmenin, işyerinin veya işin gereklerinden kaynaklanan geçerli bir sebebe dayanmak zorundadır⁵⁵⁷.

İşçinin yetersizliğinden veya davranışlarından kaynaklanan sebepler ancak işyerinde olumsuzluklara yol açması halinde geçerli sebepler olarak feshe neden olabilirler. İşçinin sosyal açıdan olumsuz bir davranışı, toplumsal ve etik açıdan onaylanmayacak bir tutumu işyerindeki üretim ve iş ilişkisi sürecine herhangi bir

554 Serkan Odaman, “Fransız Hukukunda Ve Türk Hukukunda İşçinin Davranışları Açısından Geçerli Sebep-Haklı Sebep Ayrımı”, **Kamu-İş Dergisi**, C: 7, S: 2/2003,

<http://www.kamu-is.org.tr/pdf/7234.pdf> (21.03.2009)

555 Ersin Umdü, “Ülkemizde İş Güvencesinin Kapsamı”, **E- Yaklaşım**, Ocak 2009, Sayı: 193.

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090113593.htm (11.03.2010)

556 Haluk Erku, “Performans Yeniden Gündemde”, **MESS Mercek**, Ocak 2004, s.48-49.

557 Süzek, **İş Hukuku**, s.486

olumsuz etki yapmıyorsa geçerli sebep sayılamaz⁵⁵⁸.

Özellikle Kanunun 25. maddesinde ayrı bir düzenleme konusu olan haklı nedenlerle fesih olgusunu, geçerli sebeplerle fesih için aranan sebeplerden ayırmak ve aradaki farkları ortaya koymak gerekmektedir. Bu madde bakımından geçerli sebepler 25. maddede belirtilenler kadar ağırlıklı olmamakla birlikte, işin ve işyerinin normal yürüyüşünü olumsuz etkileyen hallerdir. Bu nedenle, geçerli fesih için söz konusu olabilecek sebepler, işçinin iş görme borcunu kendisinden kaynaklanan veya işyerinden kaynaklanan sebeplerle ciddi bir biçimde olumsuz etkileyen ve iş görme borcunu gerektiği şekilde yerine getirmesine olanak vermeyen sebepler olabilecektir. İşverenden beklenen feshe en son çare olarak bakmasıdır⁵⁵⁹.

Sonuçta, iş ilişkisinin sürdürülmesinin işveren açısından önemli ve makul ölçüler içinde beklenemeyeceği durumlarda, feshin geçerli nedenlere dayandığını kabul etmek gerekecektir. Geçerli sebep kavramına uygun yorum yaparken sürekli olarak fesihten kaçınma olanağının olup olmadığı araştırılmalıdır. İşçi çıkarma uygulamasına giderken öncelikle fazla çalışmalar kaldırılmalı, işçinin rızası ile çalışma süreleri kısaltılmalı, iş zamana yayılmalı, kısacası fesih en son çare olarak düşünülmelidir⁵⁶⁰.

İş güvencesi düzenlemesi kapsamına girmek için gerekli olan 6 aylık kıdem süresinin nasıl hesaplanacağına da bir açıklık getirilmiş ve bu sürenin hesaplanmasında aynı işverenin bir veya değişik işyerlerinde geçen sürelerin birleştirilerek hesaplanacağı kabul edilmiştir. Öte yandan, bir işverenin aynı işkolunda birden fazla işyeri varsa, işyerinde çalışan işçi sayısının tespitinde bu yerlerdeki toplam işçi sayısı dikkate alınacaktır. Altı aylık kıdemin hesabında bu Kanunun 66. maddesinde sayılan çalışma süresinden sayılan sürelerin de dikkate alınacağı öngörülmüştür⁵⁶¹.

Maddede ayrıca özellikle fesih için geçerli sebep oluşturmayacak hususlar da tek tek ve ayrıntılı bir biçimde sayılmıştır. Böylece iş yasaları ile özellikle güvence altına alınmış olan bazı hak ve özgürlükler hiçbir şekilde fesih için geçerli bir sebep

558 Süzek, **İş Hukuku**, s.490

559 Resul Kurt, **Karşılaştırmalı-Açıklamalı 4857 Sayılı İş Kanunu**, İstanbul: İSMMMO Yayınları, 2003, s. 35;

Şakar, **İş Kanunu Yorumu**, s.248.; Süzek, **İş Hukuku**, s.491

560 Şakar, **İş Kanunu Yorumu**, s.222.

561 Çelik, s.229-230

oluşturamayacaklardır⁵⁶².

İşçinin yetersizliğinden veya davranışlarından kaynaklanan sebepler ancak, işyerinde olumsuzluklara yol açması halinde geçerli sebepler olarak feshe neden olabilecektir. İşçinin sosyal açıdan olumsuz bir davranışı, toplumsal ve etik açıdan onaylanmayacak bir tutumu işyerindeki üretim ve iş ilişkisi sürecine olumsuz bir etki yapmıyorsa, geçerli bir sebep olarak dikkate alınamayacaktır⁵⁶³.

Aşağıda, iş sözleşmesinin işçinin yetersizliği, davranışları ve işletmenin, işyerinin veya işin gereklerinden kaynaklanan sebeplerle feshedilmesi konusu açıklanmaya çalışılmıştır.

a- İş Sözleşmesinin İşçinin Yetersizliği Nedeniyle Feshedilmesi

4857 sayılı İş Kanunu'nda yapılan ve iş sözleşmesinin işveren tarafından feshedilmesine olanak tanıyan düzenlemelerden birisi de işçinin yetersizliğidir. Ancak, işçinin yetersizliğinin ispatlanmasının oldukça zor olması, işletmeleri bu konuda sıkıntıya sokacaktır.

İşçinin yeterliliğinden ve davranışlarından kaynaklanan geçerli sebepler, 4857 sayılı Kanunun 25. maddesinde belirtilenlerin dışında kalan ve işyerlerinde işin görülmesini önemli ölçüde olumsuz etkileyen sebeplerdir. Madde gerekçesinde işçinin yetersizliğinden kaynaklanan sebeplere örnek olarak⁵⁶⁴:

- Ortalama olarak benzer işi görenlerden daha az verimli çalışma,
- Gösterdiği niteliklerden beklenenden daha düşük performansa sahip olma,
- İşe yoğunlaşmasının giderek azalması,
- İşe yatkın olmama; öğrenme ve kendini yetiştirme yetersizliği,
- Sık sık hastalanma,

562 Süzek, **İş Hukuku**, s.506

563 Aktay, Arıcı ve Senyen, s.191.; Demir, **İş Hukuku**, s.255

564 Şakar, **İş Kanunu Yorumu**, s.246.; Demir, **İş Hukuku**, s.264-265

- Çalışamaz duruma getirmemekle birlikte işini gerektiği şekilde yapmasını devamlı olarak etkileyen hastalık,

- Uyum yetersizliği,

olarak sayılmıştır⁵⁶⁵. Ayrıca aşağıdaki hususlarda işçinin yetersizliğinden kaynaklanan geçerli sebepler gösterilebilecektir⁵⁶⁶;

a) İşçinin eğitim durumunun yaptığı iş için yeterli olmaması,

b) İşçinin eğitime yanaşmaması veya eğitime katılmakla birlikte öğrenme ve kendisini yetiştirme konusunda isteksiz ve yetersiz olması,

c) İşçinin verilen eğitimlere rağmen benzer veya aynı işte çalışan diğer işçilerin hizmet veya mal üretim ve/veya satışlarında ortalama olarak daha düşük verimde çalışması,

d) İşçinin fiziki (bedensel) veya zihinsel olarak yaptığı işe uygun olmaması ve/veya yetersiz kalması,

d) İşçinin, tüm uyarı veya eğitimlere rağmen işine gereken dikkat özeni gösterememesi,

e) İşçinin yaşının görevini layıkıyla yerine getirmesine engel olması.

Bu hallerin dışında, iş sözleşmesi, işyeri personel yönetmeliği, kurumsal çalışma ilkeleri veya işyerine özgü performans değerlendirme kriterleri hükümlerine işçinin uymadığı veya verimliliği ile ilgili beklentileri karşılamadığı hallerde de “geçerli nedenle” iş sözleşmesi feshedilebilecektir⁵⁶⁷.

Görüldüğü gibi, işçinin yetersizliğinden dolayı iş akdinin feshedilebilmesi için mutlaka yetersizliğin işveren tarafından belgelenmesi gerekmektedir. Bunun için de, her işçi için yeterli bilginin yer aldığı iş başvuru formunun düzenlenmesi ve işyerindeki

565 Süzek, *İş Hukuku*, s.506-511; Şakar, *İş Kanunu Yorumu*, s.247.

566 Çelik, s.222

567 Ali Terzioğlu ve Fatma Yüksekdağ, “İş Güvencesi Kapsamındaki İşçinin İş Sözleşmesinin, İşçinin Yeterliliğinden ve Davranışından veya İşletme Gerekleri ile Feshi”, *E-Yaklaşım*, Mayıs 2010, Sayı: 209.

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20100516901.htm (31.05.2010)

üretim ve satış gibi performansı gösteren belgelerin düzenli olarak hazırlanması gerekmektedir.

Mesleki yetersizliğe dayanarak iş akdinin feshi nedenleri arasına işçinin işini yürütebilmesi için gerekli resmi izni kaybetmesi de eklenmelidir. Örneğin yabancı işçinin çalışma izninin uzatılmaması veya şoförün ehliyetinin ya da pilotun uçuş lisansının alınmasının alınması iş akdinin süreli feshinde geçerli neden oluşturur⁵⁶⁸.

Yetersiz olduğuna inanılan işçiler mutlaka hizmet içi eğitime alınmalı ve performanslarını artırmaları istenmelidir. Gösterilen tüm çabalara rağmen işçinin istenen performansı gösterememesi halinde son çare olarak iş akdinin feshedilmesi yoluna gidilmelidir⁵⁶⁹.

Belli bir yaşa gelmiş ve emekliliği hak etmiş olma halinde iş akdinin geçerli olarak feshedilebileceğini öngören işyeri personel yönetmeliklerinin İş Kanunu hükümlerine uygun olduğu söylenemez. Belli bir yaşa ulaşma ve emekliliğe hak kazanmanın geçerli bir fesih için yeterli olacağına ilişkin kayıtlara dayanarak – yetersizliği olmayan- işçilerin işten çıkartılması hem anayasanın eşitlik ilkesine ve hem de ayrımcılık yasağını düzenleyen İş Kanunu’nun 5. maddesine aykırıdır. Bu itibarla yaş sınırı kayıtları yaşlılara karşı ayrımcılık olarak eşitlik ilkesine aykırı olduğundan kural olarak geçersizdir⁵⁷⁰.

b- İş Sözleşmesinin İşçinin Davranışları Nedeniyle Feshedilmesi

İş sözleşmesinin, 4857 sayılı Kanuna uygun olarak işveren tarafından feshedilebilmesine olanak tanıyan diğer bir yol, işçinin davranışlarından kaynaklanan nedenlerdir.

Esasen, 4857 sayılı İş Kanunu’nun 25. maddesinde, işçinin iş sözleşmesinin feshine ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. İşçinin, 4857 sayılı Kanunun 25/II. Bendi uyarınca iş akdinin sona erdirilmesi halinde işçiye herhangi bir ihbar ve/veya kıdem tazminatı ödenmesine gerek bulunmamaktadır. İşçinin davranışına ilişkin

568 Süzek, *İş Hukuku*, s.515.

569 Kurt, *İş Hukuku Mevzuatı*, s. 452.

570 Süzek, *İş Hukuku*, s.511-512.

düzenlemelerin bir kısmı 25. madde kapsamında değerlendirilebilecektir. Ancak, bazı davranışların 25. madde kapsamında yer almamakla birlikte iş barışını bozması, diğer işçilerin çalışma şevkini kırması ve işyerinde performans düşüklüğüne neden olması halinde iş akdi 4857 sayılı Yasanın iş güvencesine ilişkin 18-21. maddelerine uygun olarak sona erdirilebilecektir⁵⁷¹.

4857 sayılı Kanunun 25. maddesinde belirtilen derhal fesih için öngörülen sebepler niteliğinde olmamakla birlikte işçinin iş sözleşmesine aykırı davranışları bulunabilir⁵⁷². Madde gerekçesinde bunlara örnek olarak⁵⁷³;

- *İşverene zarar vermek ya da zararın tekrarı tedirginliğini yaratmak,*
- *İşyerinde rahatsızlık yaratacak şekilde çalışma arkadaşlarından borç para istemek,*
- *Arkadaşlarını işverene karşı kışkırtmak,*
- *İşini uyarılara rağmen eksik, kötü veya yetersiz olarak yerine getirmek,*
- *İşyerinde iş akışını ve iş ortamını olumsuz etkileyecek bir biçimde diğer kişilerle ilişkilere girmek,*
- *İşin akışını durduracak şekilde uzun telefon görüşmeleri yapmak,*
- *Sık sık işe geç gelmek ve işini aksatarak işyerinde dolaşmak,*
- *Amirleri veya iş arkadaşları ile ciddi geçimsizlik göstermek, sıkça ve gereksiz yere tartışmaya girişmek gibi,*

haller sayılmıştır. Bu sebepler de sınırlı olmayıp örnek olarak verilmiştir. Bu nedenle aşağıda yer alan hususlar da işverene, işçinin davranışlarından kaynaklanan nedenlerle iş akdini sona erdirme olanağı vermektedir.

571 Süzek, *İş Hukuku*, s.515-516

572 Kurt, *İş Hukuku Mevzuatı*, s. 455.

573 Çelik, s.223

Bunlar;

a) Yapılan uyarılara rağmen, işyerinde iş arkadaşlarını rahatsız edecek şekilde çalışması veya üretimi/iş akışını olumsuz etkilemesi,

b) İşverenin iş yaptığı kişi veya kurumlardan, işvereni zor durumda bırakacak şekilde borç para istemesi veya işyerindeki konumunu kullanarak makul olmayan bir şekilde alış veriş yapması,

c) İş sözleşmesine aykırı olarak, işverenin izni olmadan başka bir işyerinde çalışması,

d) Sık sık ve gereksiz yere viziteye çıkarak iş planlamasını bozması veya üretimi aksatması ve hastalığının süresini uzatacak davranışlarda bulunması,

e) İşverenin iş ilişkisi bulunan kişi veya kurumlardan ya da hizmet işletmelerinde müşterilerden gelen şikayetler nedeniyle yapılan uyarılara rağmen bu davranışlarını düzeltmemesi,

f) görevini aksatması,

gibi nedenlerdir⁵⁷⁴.

c- İş Sözleşmesinin İşyerinin veya İşin Gereklerinden Kaynaklanan Nedenlerle Feshedilmesi

4857 sayılı İş Kanunu'nda, işçinin iş akdinin geçerli bir nedenle feshedilebilmesine olanak tanıyan üçüncü düzenleme işletmenin, işyerinin veya işin gereklerinden kaynaklanan sebeplerdir. 4857 sayılı İş Kanunu'nun 25/III. bendinde, işyerinde işçiyi bir haftadan fazla süre ile çalışmaktan alıkoyan bir zorlayıcı sebebin ortaya çıkması durumunda işverene iş akdini feshetme hakkı tanınmıştır. Bu durumun haricinde, işyerinde talep daralması, hammadde azlığı gibi nedenlerle üretimin devam etmesi halinde iş akdi feshedilebilecek durumlar aşağıda sayılmıştır⁵⁷⁵.

574 Kurt, **İş Hukuku Mevzuatı**, s. 455-456.

575 Süzek, **İş Hukuku**, s.526

İşyeri dışından kaynaklanan sebepler;

- Sürüm ve satış olanaklarının azalması,

- Talep ve sipariş azalması,

- Enerji sıkıntısı,

- Ülkede yaşanan ekonomik kriz,

- Piyasada genel durgunluk,

* Dış pazar kaybı,

- Ham madde sıkıntısı gibi sebeplerle işyerinde işin sürdürülmesinin olanaksız hale gelmesi.

İşyeri içi sebepler

- Yeni çalışma yöntemlerinin uygulanması,

- İşyerinin daraltılması,

- Yeni teknolojinin uygulanması,

- İşyerlerinin bazı bölümlerinin iptal edilmesi,

- Bazı iş türlerinin kaldırılması gibi sebepler olabilir⁵⁷⁶.

Madde gerekçesinde işletmenin, işyerinin veya işin gereklerinden kaynaklanan sebepler; işyerinden kaynaklanan geçerli sebepler işyerinin dışından ve içinden kaynaklanan sebepler olarak iki yönde değerlendirilmiştir⁵⁷⁷.

Yukarıda belirtilen hususlar da örnek olarak verilmiş olup sadece bunlarla sınırlı değildir. Aşağıda diğer bazı örneklere yer verilmiştir.

a) İşletmenin belirli bir faaliyet alanından çekilmesi ve/veya belirli bir

576 Kurt, **İş Hukuku Mevzuatı**, s. 464.

577 Çelik, s.224-225

bölümün kapatılması,

b) Mevsimlik işlerde çalışma mevsiminin sona ermesi,

c) Özel inşaatlarda işin tamamlanması,

d) İhale konusu bir iş olması halinde işin tamamlanması,

gibi nedenlerle iş sözleşmesinin feshedilmesi, iş akdinin işveren tarafından geçerli bir sebeple feshi olarak değerlendirilecektir.

Bu uygulamaya giderken işverenden beklenen, fazla çalışmaları kaldırmak, işçinin rızası ile çalışma süresinin kısaltılması ve bunun için mümkün olduğu ölçüde esnek çalışma şekillerinin getirilmesi, işi zamana yayarak işçileri başka işlerde çalıştırma yollarını arayarak, işçiyi yeniden eğiterek sorunu aşması ve feshe en son çare olarak bakmasıdır. Bu nedenle geçerli sebep kavramına uygun yorum yaparken sürekli olarak fesihden kaçınma olanağının olup olmadığı araştırılmalıdır⁵⁷⁸.

4- İş Sözleşmesinin Feshinde Usul ve İş Akdinin Bildirimsiz Feshi

İş sözleşmesinin feshinde usul, 4857 sayılı İş Kanunu'nun 19. maddesinde düzenlenmiştir. İşveren fesih bildirimini yazılı yapacaktır ve bu bildirimde fesih sebebini açık ve kesin bir şekilde belirtecektir. Bu husus ileride işçi tarafından açılacak bir davada, feshin İş Kanunu anlamında geçerli sayılıp sayılamayacağının belirlenmesi bakımından ispat kolaylığı sağlayacaktır⁵⁷⁹.

Belirsiz süreli iş sözleşmesi, işçinin davranışı veya verimi ile ilgili bir nedenle feshediliyor ise, ona önce hakkındaki iddialara karşı savunma fırsatı verilecektir. Ancak, işçinin zihinsel veya bedensel yetersizliği, arkadaşları veya amirleri ile sıkça ve gereksiz yere tartışmaya girişmiş olması gibi durumlarda savunmasının alınması işverenden beklenemeyecektir⁵⁸⁰.

578 Kurt, **İş Hukuku Mevzuatı**, s. 438; Çelik, s.225-226

579 Çelik, s.234

580 Demir, **İş Hukuku**, s.266-267

Ancak, işverenin işçinin iş akdini bildirimsiz ve tazminatsız feshedebilmesine imkan tanıyan 4857 sayılı İş Kanunu'nun 25. maddesinin (II) numaralı bendinde gösterilen sebeplerle fesih hakkı saklı tutulmuştur⁵⁸¹.

5- İş Sözleşmesinin Fesih Bildirimine İtiraz ve Usulü

4857 sayılı İş Kanunu'nun fesih bildirimine itiraz ve usulü başlıklı 20. maddesinde, *“İş sözleşmesi feshedilen işçi, fesih bildiriminde sebep gösterilmediği veya gösterilen sebebin geçerli bir sebep olmadığı iddiası ile fesih bildiriminin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde iş mahkemesinde dava açabilir. Toplu iş sözleşmesinde hüküm varsa veya taraflar anlaşılırsa uyuşmazlık aynı sürede özel hakeme götürülür.*

Feshin geçerli bir sebebe dayandığını ispat yükümlülüğü işverene aittir. İşçi, feshin başka bir sebebe dayandığını iddia ettiği takdirde, bu iddiasını ispatla yükümlüdür.

Dava seri muhakeme usulüne göre iki ay içinde sonuçlandırılır. Mahkemece verilen kararın temyizi halinde, Yargıtay bir ay içinde kesin olarak karar verir.

Özel hakemin oluşumu, çalışma esas ve usulleri çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenir. ” hükmüne yer verilmiştir. Söz konusu 20. maddede işçinin fesih bildirimine itirazı ve bunun yöntemi düzenlenmiştir. İşveren fesih bildiriminde sebep göstermemiş ise veya işçi gösterilen sebebin geçerli olmadığı inancında ise, fesih bildiriminin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde iş mahkemesinde dava açılacaktır.

Feshin geçersizliğine ilişkin davanın seri muhakeme usulüne göre kısa sürede sonuçlanması amaçlanmış, ancak bir içtihat birliği sağlanabilmesi için de Yargıtay'ın denetimine yer verilmiştir. Öte yandan, iş mahkemelerinin çok fazla olan dava yükü göz önünde tutularak, toplu iş sözleşmesi taraflarının öngörmesi veya işçi ile işverenin anlaşması durumunda, uyuşmazlığın özel hakeme götürüleceği kabul edilmiştir. Özel hakem kararlarının kesin olduğu hükme bağlanmıştır⁵⁸².

581 Kurt, **İş Hukuku Mevzuatı**, s. 473.

582 Çelik, s.237

Yargıtay'ın bir kararında⁵⁸³ feshin geçersizliği, işe iade, iş güvencesi tazminatı ve boşta geçen süre için ücret alacağı uyuşmazlıklarının özel hakem yoluyla çözümlenebileceğini, hakemlerin yetkileri dahilinde olmayan meselelerde karar veremeyeceklerini ve dolayısıyla özel hakemin ücretli izin alacağı ile sözleşmeden doğan ücret alacağına karar verme yetkisinin bulunmadığını belirtmiştir.

İşverenin, hizmet akdini haklı bir nedenle feshetme yükümlülüğü bulunduğundan, iş sözleşmesinin feshi halinde, ilerde olayın mahkemelere intikal ettirilebileceği göz önünde bulundurularak ispatlayıcı belgeler tanzim etmesi gerekmektedir.

İşçinin olayı mahkemeye götürmesi ve yetkili bir iş mahkemesinde dava açması halinde, bu dava seri muhakeme usulüne göre iki ay içinde sonuçlandırılacaktır. Mahkemece verilen kararın temyizi halinde, Yargıtay'ın bir ay içinde kesin olarak karar vermesi gerekmektedir⁵⁸⁴.

Anılan maddede düzenlenen işçinin bir aylık sürede dava açmasına ilişkin süre hak düşürücü süre olup, mahkemece resen nazara alınmalıdır. Madde hükmüne göre, fesih tarihinin değil feshin bildirildiği tarihin esas alınması gerekmektedir⁵⁸⁵.

6- İş Sözleşmesinin Geçersiz Bir Sebeple Feshedilmesi Halinde Boşta Geçen Sürenin Ücreti ile İşe Başlatmama Tazminatı Ödenmesi

4857 sayılı İş Kanunu'nun 21. maddesinde “İşverence geçerli sebep gösterilmediği veya gösterilen sebebin geçerli olmadığı mahkemece veya özel hakem tarafından tespit edilerek feshin geçersizliğine karar verildiğinde, işveren, işçiyi bir ay içinde işe başlatmak zorundadır. İşçiyi başvurusu üzerine işveren bir ay içinde işe başlatmaz ise, işçiye en az dört aylık ve en çok sekiz aylık ücreti tutarında tazminat ödemekle yükümlü olur.

Mahkeme veya özel hakem feshin geçersizliğine karar verdiğinde, işçinin işe başlatılmaması halinde ödenecek tazminat miktarını da belirler.

583 Yargıtay 9. HD. 22.3.2004, E. 2004.5846, K. 2004.5621. (www.kazanci.com, 18.11.2009)

584 Kurt, **İş Hukuku Mevzuatı**, s. 475.

585 Yargıtay 9. HD. 11.12.2003 ,E. 2003/20424, K. 2003/20629, (kişisel arşiv)

Kararın kesinleşmesine kadar çalıştırılmadığı süre için işçiye en çok dört aya kadar doğmuş bulunan ücret ve diğer hakları ödenir.” denilmek suretiyle işçinin geçerli bir neden olmadan iş sözleşmesinin sona erdirilmesi halinde hem boşta geçen dört aya kadar olan sürenin ücret ve diğer haklarının, hem de işe başlatılmaması halinde dört-sekiz aylık ücreti tutarında işe başlatmama tazminatı ödeneceğini hüküm altına almıştır⁵⁸⁶.

İşe iade davalarının çoğu zaman 4 aylık süre aşılarak sonuçlanması nedeniyle Kartal 1. İş Mahkemesi İş Kanunu’nun 21. maddesinin 3. fıkrası hükmündeki “... *en çok dört aya kadar...*” ibaresinin Anayasa’nın 2, 5, 11, 49 ve 60. maddelerine aykırı olduğunu iddia ederek Anayasa Mahkemesine başvurmuştur. Anayasa mahkemesi itiraz konusu hükmün Anayasa’ya aykırı olmadığına ve yapılan itirazın reddini oy çokluğuyla kabul etmiştir⁵⁸⁷.

Kanun hazırlanırken yargılama sürecine ilişkin süre sınırlamaları getirilmiş ve boşta geçmesi muhtemel bu sürenin ücretinin de işçiye sonradan ödenmesi kararlaştırılmıştır. Bu noktada ifade etmek gerekir ki, dört aya kadar ücret sadece işe iade kararı alarak eski işverenine başvuran ve fakat işverenince işe alınmayan işçiler bakımından değil; işe alınan işçiler bakımından da bir sınırlama getirmektedir. Kanun koyucu, süre sınırlamasının yanında, davanın seri yargılama usulüne göre yapılacağını da belirtmiş ama mahkemelerin iş yükünü de vurgulayarak davaların uzun sürme ihtimaline karşı tarafların özel hakeme başvurma yollarını da açık tutmuştur⁵⁸⁸.

İşçinin, kesinleşen mahkeme veya özel hakem kararı gereğince işe iadesine karar verilmesi halinde on işgünlük süre içinde işe başlatılmak için işverene başvurması gereklidir⁵⁸⁹.

586 H. Nüvit Gerek, “Geçersiz Fesih Sonucunda Yapılması Gereken Ödemelerle İlgili Ücret Tespiti, Vergi ve Sosyal Sigorta Sorunları”, **MESS Sicil Dergisi**, S.Aralık 2009, s.186.

587 AYM, 18.12.2008-2005-2.181, RG:07.10.2009-27369, (Centel, **Ücreti Sınırlama**, s.16-19.)

588 Ufuk Aydın, “Anayasa Mahkemesi’nin İş Güvencesi ve Boşta Geçen Süre Ücretiyle İlgili Kararı Üzerine Düşünceler”, **Yaklaşım Dergisi**, Mart 2010, S. 207,

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20100316409.htm (31.03.2010)

589 Kurt, İş Hukuku Mevzuatı, s.483.

İşçinin, mahkeme veya özel hakem tarafından feshin geçersizliğine ilişkin verilmiş olan kararını, on işgünü içinde işe başlatılması için işverene yapmış olduğu başvuru üzerine, işveren de işçiyi bir ay içinde işe başlatmak zorundadır⁵⁹⁰.

İşçi, belirtilen süre içinde başvuruda bulunmazsa, işverence yapılan fesih geçerli fesih sayılacak ve kendisine buna göre hakettiği tazminatlar ödenecektir. Maddede öngörülen tazminatların sözleşmelerle artırılmaması için, bunların değiştirilemeyeceği vurgulanmıştır⁵⁹¹.

İşçinin, kesinleşen mahkeme veya özel hakem kararı gereğince ve on işgünlük süre içinde işe başlatılmak için yaptığı başvuru üzerine işveren tarafından işe başlatılması halinde; mahkeme veya özel hakemin kararının kesinleşmesine kadar geçen ve en fazla dört aya kadar olmak üzere çalıştırılmadığı süreye ilişkin verilen karar gereği doğmuş bulunan ücreti ile bu dönemde kazanacağı diğer haklarının ödenmesi zorundadır⁵⁹².

İşçinin kesinleşen mahkeme kararının tebliğinden itibaren on işgünü içinde işe başlamak üzere işverene başvurması ancak daha sonra işveren işe davet etmeden başvurusunu geri alması halinde, işçinin 4857 sayılı İş Kanunu'nun 21/5 maddesi çerçevesinde hiç başvuruda bulunmamış gibi değerlendirilmesi gerekir. Yani bu durumda geçersiz fesih geçerli fesih olarak kabul edilir ve geçerli feshin hüküm ve sonuçları doğar⁵⁹³. Ancak, işçinin on işgünlük hak düşürücü süreyi geçirdikten sonra işçinin çalıştığı süreye ilişkin olan, ücret, ikramiye, izin, ihbar ve kıdem tazminatları gibi alacaklarına ilişkin işverenin sorumluluğu devam edecektir⁵⁹⁴.

İşveren karar tarihinden itibaren bir ay içinde işçiyi işe başlatmaz ise, işçiye tazminat ödemekle yükümlü olacaktır. İşe başlatmama tazminatı, iş sözleşmesinin sona erdirilmesi ve işverenin işçiyi işe başlatmama sebepleri göz önünde tutularak, en az dört aylık ve en çok sekiz aylık ücreti tutarında olmak üzere, mahkeme veya özel hakem tarafından takdir edilecektir. Bu tazminatın çıplak ücret üzerinden hesaplanması

590 Demir, **İş Hukuku**, s.312

591 Süzek, **İş Hukuku**, s.574

592 Bostancı, s.123-124.

593 Manav, <http://www.kamu-is.org.tr/pdf/1121.pdf> (03.07.2010)

594 Demir, **İş Hukuku**, s.312

gerekmektedir⁵⁹⁵.

İşe başlatmama tazminatının fesih tarihindeki ücrete göre hesaplanması gerekir. İşçinin işe başlatılmadığı tarih, işe başlatmama tazminatının muaccel olduğu andır. Aynı zamanda boşta geçen süreye ait dört aya kadar ücret ve diğer haklar için ise, feshi izleyen dönem ücretlerine göre hesaplama yapılmalıdır. Boşta geçen sürenin en çok dört aylık kısmı içinde gerçekleşen diğer haklar kavramına ikramiye, gıda yardımı, yol yardımı, yakacak yardımı ve servis gibi parasal haklar dahil edilmelidir. Bununla birlikte işçinin sadece çalışmasıyla ortaya çıkabilen geçici fazla çalışma ücreti, hafta tatili ile bayram ve genel tatil günlerinde çalışma karşılığı aldığı ücret ile satışa bağlı prim kazancı gibi ödemelerin diğer haklar kavramına dahil edilmesi mümkün değildir. Boşta geçen süreye ait ücret ve diğer haklar ile işe başlatmama tazminatı brüt rakam üzerinden hesaplanmalıdır⁵⁹⁶.

Ancak bir diğer görüşe göre, İş Hukuku'nun işçiyi koruma ve işçi yararına yorum şeklindeki genel yaklaşımı dikkate alındığında, işe başlatmama durumunda, feshin gerçekleştiği andaki ücret düzeyinin esas alınması gerektiği kabul edilmelidir⁵⁹⁷.

İşçinin işe başlatılması halinde, işten çıkartılırken ödenmişse, kıdem ve ihbar tazminatlarının işverene iadesi gerekir. İşverenin de işçiye dört aylık boşta geçen süre ücreti borcu olduğundan, mahsup işlemi yapılacaktır. İşçinin geri vereceği tazminatlar için işveren bir faiz talep edemez. Zira geçersiz sebeple sözleşmeyi feshedip, bütün bu prosedüre yol açan kendisidir. İşçinin işe başlatılmaması halinde, işçinin sözleşmesi bir aylık işe başlatma süresinin son günü feshedilmiş sayılacağından, kıdem tazminatının, ihbar tazminatının, yıllık izin parasının ve ikramiye gibi haklarının yeni duruma göre yeniden hesaplanması ve işçiye fark ödenmesi söz konusu olacaktır⁵⁹⁸.

595 Çelik, s.244

596 Uygur Bostancı, "İşçinin İşe İade Yönündeki Başvurusunun Samimi Olması ve Boşta Geçen Süre Ücreti Konusunda Yargıtay'ın Yeni Görüşü", **MESS Sicil Dergisi**, Aralık 2009, s.121-122.

597 Gerek, s.188.

598 Müjdat Şakar, "İş Güvencesi Tazminatlarının Hesaplanması", **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2010, S. 209, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20100516830.htm (31.05.2010)

Davanın sonuçlanmasının öngörülen dört aylık süreyi aşması halinde, işveren işçiye ister işe başlatmış veya isterse başlatmamış olsun işçi çalıştırılmadığı sürenin en çok dört aya kadar olan kısmı⁵⁹⁹ için ücretini ve diğer haklarını alabilecektir. Ancak, bildirim süresine ait ücret ile kıdem tazminatı işçiye peşin ödenmişse, bu tutar yapılacak ödemeden düşülecek; buna karşılık, peşin ödeme yapılmamış ve de bildirim süresi verilmemiş ise, bu sürelerle ait ücret tutarı işçiye ayrıca ödenecektir.

Belirtilen ücret ve diğer hakları, mahkeme veya özel hakem kararının, dört aydan kısa sürede kesinleşmesi ve işe başlatılması halinde ise, sadece işe başlatılması halinde ise, sadece işe başlayana kadar geçecek sürede mahkeme veya özel hakem kararında belirtilen süreye kadar olmak üzere işçiye ödeme yapılacaktır. İşe başlatmama tazminatı alacağı işçinin bir aylık süre içinde işveren tarafından işe başlatılmaması halinde muaccel hale gelir⁶⁰⁰.

Mahkeme veya özel hakem tarafından fesih işleminin geçerli sebebe dayandırılmadığı yolunda karar verilmesi ve kararın uygulanarak işçinin işe başlatılması halinde; iş sözleşmesinin sona erdirilmesi sırasında bu Kanun'un 17. maddesine göre peşin olarak aldığı bildirim süresine ilişkin tazminatla, ödenmiş bulunan kıdem tazminatının, işe başlatılmasında ödenmesi gereken ve en fazla dört aya kadar olan döneme ilişkin ücret ve diğer haklarından mahsup işlemi yapılacağı hüküm altına alınmıştır⁶⁰¹.

İşçinin bildirim süresine ilişkin tazminat ile kıdem tazminatı tutarının en fazla dört aya kadar ödenecek ücret ve diğer haklarından fazla olması veya işçinin bildirim süresine ait tazminatı ile kıdem tazminatını elden çıkarması sonucu mahsup işleminin yapılamaması halinde ne gibi işlem yapılacağı hususuna ilişkin bir düzenlemeye yer verilmemiştir⁶⁰². Feshin geçersizliği kararı üzerine işverenin işçiye tekrar işe başlatması durumunda bildirim sürelerine ait ücret (ihbar tazminatı) ve kıdem tazminatı peşin ödenmişse bunların toplamı işçiye ödenecek en çok dört aya kadar olan ücret ve diğer

599 En fazla dört aya kadar ödenecek ücretlerde, İş Kanunu'nun 32. maddesinin 5. fıkrası gereği işçinin ücreti ile sözleşme ve kanundan doğan para ve para ile ölçülmesi mümkün menfaatlerin de tam olarak dikkate alınması gerekmektedir.

600 Gerek, s.188; Demir, **İş Hukuku**, s.314-316

601 Süzek, **İş Hukuku**, s.579-580

602 Süzek, **İş Hukuku**, s.581

alacakları toplamından mahsup edilecektir⁶⁰³.

İş sözleşmesinin feshinin geçerli nedene dayanmadığı iddiasıyla İş Kanunu'nun 20. maddesine dayanarak dava açan veya özel hakeme giden ve işe iade edilen işçi, mahsup işlemi sonunda belirlenen fark miktarını Borçlar Kanunu'nun 63. maddesinin 1. fıkrasına dayanarak ödemek zorundadır. İşverene ödenmesi gereken miktarın işçi tarafından iade olunmaması halinde, işveren genel hükümlere dayanarak istirdat (geri alma) davası açabilir. Ancak, yargı kararı veya işçinin rızası olmadan alacak miktarını ücretinden kesemez⁶⁰⁴.

İşçinin işe iade yönündeki başvurusu samimi olmalıdır. İşçinin gerçekte işe başlamak niyeti olmadığı halde, işe iade davasının sonuçlarından yararlanmak için yapmış olduğu başvuru geçerli bir işe iade başvurusu olarak değerlendirilemez. Başka bir anlatımla, işçinin süresi içinde işe iade yönünde başvurusunun ardından, işverenin daveti üzerine işe başlamamış olması halinde, işçinin gerçek amacının işe başlamak olmadığı kabul edilmelidir. Bu durumda işverence yapılan fesih, 4857 sayılı İş Kanunu'nun 21/5. maddesine göre geçerli bir feshin sonuçlarını doğurur. Bunun sonucu olarak da, işe iade davasında karara bağlanan işe başlatmama tazminatı ile boşta geçen süreye ait ücret ve diğer hakların talebi mümkün olmaz. Ancak, geçerli sayılan feshe bağlı olarak işçiye ihbar ve koşulları oluşmuşsa kıdem tazminatı ödenmelidir⁶⁰⁵.

İşçinin karar kesinleşmeden işveren tarafından işe başlatılması halinde, Yargıtay uygulaması, işe başlatmanın yeni ve farklı bir sözleşmeye dayandığı ileri sürülmedikçe kararın hukuki sonuçlarını doğurduğu şeklinde gelişmiştir. Bu halde işçi boşta geçen süre ücretini talep edebilecekken, işe başlatıldığı için iş güvencesi tazminatını alamayacaktır⁶⁰⁶.

603 Gerek, s.190.

604 Kemal Akınbingöl, "Geçersiz Sebep ile Yapılan Feshin Sonuçları", **Yaklaşım Dergisi**, S. 139, Temmuz 2004, s.246-247.

605 Yargıtay 9. HD. 14.10.2008. E. 2008/29383, K. 2008/27243 (Uygar Bostancı, "İşçinin İşe İade Yönündeki Başvurusunun Samimi Olması ve Boşta Geçen Süre Ücreti Konusunda Yargıtay'ın Yeni Görüşü", **MESS Sicil Dergisi**, Aralık 2009, s.121)

606 Fatih Uşan, "Yargıtay Kararları Işığında İşe İade Davalarının Sonuçları", **Kamu-İş Dergisi**, C:10, S:1/2008, <http://www.kamu-is.org.tr/pdf/1011.pdf> (11.09.2009)

F- İş Kazalarından ve Meslek Hastalıklarından Doğan Maddi ve Manevi Tazminat

1- İş Kazası Sayılan Haller

İş kazası, sigortalının işverenin otoritesi altında bulunduğu bir sırada gördüğü iş veya işin gereği dolayısıyla aniden ve dıştan meydana gelen bir etkenle sigortalıyı bedence ya da ruhça zarara uğratan bir olay olarak tanımlanmaktadır⁶⁰⁷.

İş kazası, aniden veya çok kısa bir zaman aralığı içinde meydana gelen bir nedenle ortaya çıkan bir olaydır. Oysa meslek hastalığı uzun bir zaman parçası içinde tekrarlanan olaylar sonucu doğmaktadır⁶⁰⁸.

5510 sayılı Kanun'un 18. maddesi birinci fıkrası (a) bendinde, iş kazasına uğrayan sigortalıya her gün için, hastalık halinde ise diğer şartlarla birlikte geçici iş göremezliğin başladığı üçüncü günden başlamak üzere her gün için geçici iş göremezlik ödeneği verileceği hüküm altına alınmıştır. İş kazasına maruz kalınan gün dahil olmak üzere, sigortalıya geçici iş göremezlik ödeneği verilmektedir⁶⁰⁹.

Bir kazanın iş kazası sayılabilmesi için; kaza geçiren kişinin sigortalı sayılanlardan olması, kazanın meydana gelmesi, kaza ile sonuç arasında uygun bir illiyet bağının bulunması gerekmektedir. Ancak iş kazası işin yürütümü sırasında meydana gelen olayı ifade etse de, yapılan işle ilgili olmayan hal ve durumlarda da meydana gelen olaylar iş kazası kabul edilmektedir⁶¹⁰.

Yapılan iş ile meydana gelen bir kazanın arasındaki illiyet bağı kavramından yola çıkılarak hangi hallerin iş kazası olduğu 5510 sayılı Kanunda sayılmıştır. Meydana gelen iş kazaları dolayısıyla gerekli yardım ve işlemlerin yapılabilmesi için, SGK'nın bu kazalardan zamanında haberdar olmasını sağlamak üzere işverenler ile kendi nam ve

607 Kurt, **Staja Başlama**, s.191.

608 Yalçın Bostancı, "Yargıtay Kararları Işığında İş Kazası Kavramı", **Kamu-İş Dergisi**, C:8, S: 1/2005, <http://www.kamu-is.org.tr/pdf/813.pdf> (29.05.2009)

609 Mehmet Uzun, "Sigortalıların İş Kazasına Maruz Kaldığı Gün SGK'ya Prim Ödeme Gün Sayısı Olarak Bildirilecek Mi?", **Yaklaşım Dergisi**, S. 208, Nisan 2010, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20100416628.htm (18.05.2010)

610 Turgut Özcan, "İş kazası Nedeniyle İşverence Ödenen Tazminatların Vergi Karşısındaki Durumu", **MESS Sicil Dergisi**, Haziran 2009, s.260.

hesabına çalışanların yükümlülüklerini tanımlamak ve SGK tarafından yürütülecek işlemleri belirtmek üzere düzenleme yapılmıştır.

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nda da 506 sayılı Kanun'da olduğu gibi düzenleme yapılmış, 5510 sayılı Yasa'nın 13. maddesi hangi hal ve durumlarda meydana gelen kazanın iş kazası sayılacağını belirtmiştir. 5510 sayılı Kanun, 506 sayılı Kanun'daki iş kazası tanımı gibi, bir tanım vermekten ziyade, hangi hal ve durumlarda meydana gelen kazanın iş kazası sayılacağını düzenlemiştir⁶¹¹. 5510 sayılı Kanuna göre iş kazası⁶¹²;

“a) Sigortalının işyerinde bulunduğu sırada,

b) İşveren tarafından yürütülmekte olan iş nedeniyle, sigortalı kendi adına ve hesabına bağımsız çalışıyorsa yürütmekte olduğu iş nedeniyle,

c) Bir işverene bağlı olarak çalışan sigortalının, görevli olarak işyeri dışında başka bir yere gönderilmesi nedeniyle asıl işini yapmaksızın geçen zamanlarda,

d) Bu Kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamındaki emziren kadın sigortalının, iş mevzuatı gereğince çocuğuna süt vermek için ayrılan zamanlarda,

e) Sigortalıların, işverence sağlanan bir taşıtla işin yapıldığı yere gidiş geliş sırasında, meydana gelen ve sigortalıyı hemen veya sonradan bedenen ya da ruhen özüre uğratan olaydır”⁶¹³.

2- Meslek Hastalığı

Meslek hastalığı, sigortalının çalıştığı veya yaptığı işin niteliğinden dolayı tekrarlanan bir sebeple veya işin yürütüm şartları yüzünden uğradığı geçici veya sürekli

611 Süleyman Lale, “5510 Sayılı Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu İle İş Kazası Tanımında Yapılan Değişiklikler”, **E-Yaklaşım**, S.52, Kasım 2007,

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20071110197.htm (15.05.2010)

612 Akın Şimşek, “5510 Sayılı Kanunda İş Kazası ve Meslek Hastalığının Bildirimi ve Süresi”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 190, Ekim 2008, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20081012983.htm (19.05.2010)

613 Resul Kurt, **Sosyal Güvenlik Reformu Rehberi**, 3. Baskı, TİEM Yayınları, İstanbul 2009, s.95-96. (Rehber)

hastalık, bedensel veya ruhsal dengesinin bozulması halleridir⁶¹⁴.

Meslek hastalığı, zaman içinde yavaş yavaş ortaya çıkan bir rahatsızlıktır. Meslek hastalığı sigortasında, iş kazasında da olduğu gibi belirli bir prim ödeme gün sayısı şartı da bulunmamaktadır⁶¹⁵.

Meslek hastalığına yakalanan sigortalının bu hastalık sonucu geçici veya sürekli olarak bedensel veya ruhsal bir zarara uğraması, kendisine yapılacak sigorta yardımlarının ön koşuludur. Hastalık geçici olabileceği gibi sürekli sakatlık da olabilir. Ölümle de sonuçlanabilir.

Meslek hastalığına;⁶¹⁶

- Benzenli maddelerin kullanıldığı işte çalışan sigortalıların zaman içinde kemik iliği yetersizliği, lösemi, akciğer kanserine tutulmaları,
- Karbon sülfürle çalışılan yerlerdeki zehirlenmelerin üreme bozuklukları yaratması,
- Akü fabrikaları ve basımevlerinde zaman içinde kurşun zehirlenmelerine maruz kalınması,
- Gürültülü işyerlerinin sağırılığa, bilgisayar başında sürekli çalışmanın göz ve sırt arızalarına neden olması,
- Kömür madenlerinde çalışan sigortalıların “slikoz”, “Pnömokonyoz” ve “Antrekozis” gibi hastalıkları,
- İplik fabrikalarında belirli oranda nemli ortamda çalışan işçilerin sürekli pamuklardan çıkan tozları yutmalarına bağlı olarak ortaya çıkan akciğer ve solunum hastalıkları,
- Sıtma savaş merkezlerinde çalışan ve sivrisineğin üremesine zemin

614 Kurt, Rehber, s.96.

615 Süleyman Lale, “5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nda Meslek Hastalığı Kavramı”, **E-Yaklaşım**, S.51, Ekim 2007,

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2007109970.htm (25.01.2010)

616 Kurt, **Rehber**, s.97.

hazırlayan bataklıkların kurutulması ve ilaçlanması işlerini yürüten sigortalıların, sıtma hastalığına sebep olan anofel türü bir sivrisineğin ısırması sonucu yakalandığı sıtma hastalığı,

- Tarım il müdürlüğünde çalışan sigortalının, köyde, köy sakinlerine ait büyükbaş hayvanların kontrol edilmeleri sırasında, hayvanlardan geçen mikrop sonucu tutulduğu şarbon hastalığı,

örnek olarak verilebilecektir.

SGK tarafından işveren aleyhine 5510 sayılı Kanun gereğince açılacak rücu davası dışında, sigortalı veya mirasçılarının işverenden maddi ve/veya manevi tazminat talep etme hakları bulunmaktadır. Bir işverenin, işletmesinde gerekli iş güvenliği tedbirlerini almamasından dolayı işçisinin yaralanmasına, sakat kalmasına veya ölmesine neden olması halinde İş kazası veya meslek hastalığı sonucunda bedence veya ruhça arızaya uğrayan sigortalının kendisi veya sigortalının ölümü halinde eşi ve çocukları tarafından İş Mahkemelerine işveren aleyhine destekten yoksun kalma tazminatı ödenmesini temin etmek için dava açılabilmesi olanaklı bulunmaktadır.

Bu çerçevede iş kazası nedeniyle işverenin yükümlü olacağı davaları;

1- SGK tarafından açılacak rücu davaları,

2- Kazaya uğrayan işçi veya haksahipleri tarafından açılacak maddi (destekten yoksun kalma tazminatı dahil) ve manevi tazminat davaları,

açılabilir⁶¹⁷.

3- İş Kazası ve Meslek Hastalığı Hallerinde İşveren ve Üçüncü Kişilerin Sorumluluğu

İş kazası geçiren veya meslek hastalığına uğrayan sigortalının başvurabileceği iki yol vardır. Bunlardan birisi, gerçek zararını, zarara neden olan işverenle üçüncü kişilerden istemek, diğeri ise uğramış olduğu zararları yasal çerçeve içinde Kurumdan

617 Özcan, s. 264-267.

talep etmek. Sigortalı yönünden işverenin sorumluluğu, hem kusur esasına hem de kusursuz sorumluluk ile tehlike sorumluluğu ilkesine dayanır. Kusur esasına dayanan sorumluluk en eski ve temel nitelikte bir sorumluluk sistemidir. Kusura dayanan sorumluluk ilkesi, halen en geniş uygulama alanına sahiptir. Türk hukuk sisteminde Borçlar Kanunumuz, hem kusura dayanan sorumluluk ilkesini, hem de kusursuz sorumluluk esasını benimsemiştir. Akde aykırı eylemde bulunmada dahi kusur aranır. Sigortalı, işverene karşı hem Borçlar Kanunu'nun 41. ve ardından gelen maddeleri gereğince hem de sözleşmeye aykırılıktan ötürü tazminat isteminde bulunabilir⁶¹⁸.

5510 sayılı Kanun'un 21. maddesine göre iş kazası ve meslek hastalığı, işverenin kastı veya sigortalıların sağlığını koruma ve iş güvenliği mevzuatına aykırı bir hareketi sonucu meydana gelmişse, SGK tarafından sigortalıya veya hak sahiplerine 5510 sayılı Kanun gereğince yapılan veya ileride yapılması gereken ödemeler ile bağlanan gelirin başladığı tarihteki ilk peşin sermaye değeri toplamı, sigortalı veya hak sahiplerinin işverenden isteyebilecekleri tutarlarla sınırlı olmak üzere, işverene ödetirilir. İşverenin sorumluluğunun tespitinde kaçınılmazlık ilkesi dikkate alınır.

Sigortalı çalıştırılmaya başlandığının süresi içinde sigortalı işe giriş bildirgesi ile SGK'na bildirilmemesi halinde, bildirgenin sonradan verildiği veya sigortalı çalıştırıldığının Kurumca tespit edildiği tarihten önce meydana gelen iş kazası ve meslek hastalığı halleri sonucu SGK tarafından yapılan ve ileride yapılması gerekli bulunan her türlü masrafın tutarları ile gelir bağlanırsa bu gelirlerin başladığı tarihteki ilk peşin sermaye değeri tutarı 21. maddedeki sorumluluk halleri aranmaksızın işverene tazmin ettirilir⁶¹⁹.

İş kazası veya meslek hastalığı işverenin kastı sonucunda meydana gelmişse, işveren SGK'na karşı sorumlu hale gelir. Kasıt, işverenin bilerek yaptığı hukuka aykırı eylemiyle iş kazası veya meslek hastalığına neden olması halidir. Zarara neden olan eylemin bilinçli olarak yapılması kasıt için yeterli olup, sonuçlarının istenmemesi kastı

618 Resul Aslanköylü, "Kurumun 506 Sayılı Sosyal Sigortalar Kanunun 10. Ve 26. Maddesinden Doğan Rücu Hakkının Hukuksal Temeli", **Kamu-İş Dergisi**, C: 6, S: 4/2002,

<http://www.kamu-is.org.tr/pdf/6410.pdf> (13.02.2009)

619 Süleyman Tunçay, "İş Kazası ve Meslek Hastalığı Halinde İşverene Rücu Edilecek Miktarın Belirlenmesinde 5510 Sayılı Kanun İle Getirilen Değişiklik", **E-Yaklaşım**, S.205, Ocak 2010,

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20100116106.htm (25.01.2010)

ortadan kaldırmaz. İşverenin eylemi hukuka aykırı olmamakla birlikte, yaptığı hareketin hukuka aykırı sonuç doğurabileceğini öngörmesi veya ihmali de sorumluluk için yeterlidir.

İş kazası veya meslek hastalığı işverenin, sigortalıların sağlığını koruma ve iş güvenliği ile ilgili mevzuat hükümlerine aykırı hareketi sonucunda oluşmuşsa işveren SGK'na karşı sorumlu olur.

İşverenin sorumluluğunun tespitinde kaçınılmazlık ilkesi dikkate alınır. Kaçınılmazlık, olayın meydana geldiği tarihte geçerli bilimsel ve teknik kurallar gereğince alınan tüm önlemlere rağmen, kısmen ya da tüm olarak iş kazası veya meslek hastalığının meydana gelmesi durumudur. İşveren alınması gerekli bir önlemi almamış ise olayın kaçınılmazlığı ileri sürülemez.

İş kazası, meslek hastalığı ve hastalık, üçüncü bir kişinin kusuru nedeniyle meydana gelmişse, sigortalıya ve hak sahiplerine yapılan veya ileride yapılması gereken ödemeler ile bağlanan gelirin başladığı tarihteki ilk peşin sermaye değerinin yarısı, zarara sebep olan üçüncü kişilere ve şayet kusuru varsa bunları çalıştıranlara rücu edilecektir.

Rücu hakkının hukuksal temelini ne olduğu konusunda gerek öğretide gerekse yargıda tam bir görüş birliği sağlanamamıştır. Bu konuda başlıca iki görüş ortaya atılmıştır. Bunlardan birisi Kurumun rücu hakkını halefiyet ilkesine⁶²⁰ dayandıran görüş, diğeri ise basit rücu hakkı⁶²¹ görüşüdür. Her iki görüşün birlikte uygulanacağına ilişkin diğeri bir üçüncü görüş de "karma görüş" olarak adlandırılan ve Yargıtay'ın da benimsediği görüştür. Zira Yargıtay, ne salt halefiyet ilkesini ne de basit rücu hakkı kuralını uygulamaktadır. Yargıtay, Kurumun rücu hakkının kendine özgü ve temelinde rücu hakkı olan halefiyet ilkesine dayandığı görüşündedir⁶²².

620 Halefiyet, "Alacaklının tatmin edilmesinin sonucu olarak, alacağın son bulmayıp, kendiliğinden başkasına intikal etmesi veya başkasına ait bir borcu ödeyen kimsenin, bir kanun hükmüne dayanarak alacaklının yerine geçmesidir."

621 Rücu hakkını ise, başkasına ait bir borcu ödeyen kişinin mal varlığında meydana gelen eksilmeyi gidermeye yönelik tazminat niteliğinde bir talep hakkı olarak açıklamak mümkündür.

622 Aslanköylü, "Kurumun 506 Sayılı Sosyal Sigortalar Kanunun 10. ve 26. Maddesinden Doğan Rücu Hakkının Hukuksal Temeli", <http://www.kamu-is.org.tr/pdf/6410.pdf> (13.02.2009)

Halefiyetle bağımsız rücu hakkı arasında şu farklar vardır: Bağımsız rücu hakkında, hak, rücu hakkı sahibinin şahsında doğduğu an alacak muaccel hale gelir. Böyle olunca da hakkın doğduğu andan itibaren yeni bir zamanaşımı süresi işlemeye başlar. Halefiyette ise, alacaklıyı tatmin eden kişi yeni bir hak elde etmemekte, alacaklıya ait hakkı yasal bir hükme dayanarak olduğu gibi devralmaktadır. Halef olan kişi, halef olunanın hakkından ne fazlasını ne de azını kullanabilir⁶²³.

4- İş Kazası ve Meslek Hastalığı Hallerinde Maddi ve Manevi Tazminat

İş kazası ve meslek hastalığı sonucunda, maddi ve manevi tazminat söz konusu olabilmektedir.

Genel olarak iş kazası sonrasında bedensel bütünlüğü ihlal edilen işçinin, ihlalin etkisiyle mesleğini tam ya da gereği gibi yerine getirememesi halinde iş gücü kaybının gerçekleştiğinden söz edilir. İş kazası geçiren bir işçinin iş gücünü veya meslekte kazanma gücünü kaybetme oranının belirlenmesinde kendi mesleği dikkate alınır. Bu oranın başka bir iş açısından daha düşük olması tazminat miktarını etkilememektedir⁶²⁴.

İş kazası ve meslek hastalığında mevcut zarar tespit edilirken öncelikle gerçek zarar (işverence yapılan tedavi giderleri), yoksun kalınmış kazanç (tedavi giderleri dışında mağdurun kazanç kayıpları) ve müstakbel zarar (mağdurun gelecekte uğrayacağı zarar) işverenin sorumluluk şartları içinde tespit edilmektedir⁶²⁵.

İş kazası ve meslek hastalığı sonucu işçinin uğradığı bedensel veya ruhsal zararlar nedeniyle mal varlığında meydana gelen eksilmeyi gidermeyi amaçlayan maddi tazminat hakkında İş Kanunu'nda bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle iş kazası veya meslek hastalığından doğan maddi tazminata da, bedensel zararlar sonuçlanan tüm sorumluluk hallerinde söz konusu olan Borçlar Kanunu'nun genel

623 Yargıtay İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararı, 31.03.1954, 1953-17 E. 1954/10 (Aslanköylü, "Kurumun 506 Sayılı Sosyal Sigortalar Kanunun 10. ve 26. Maddesinden Doğan Rücu Hakkının Hukuksal Temeli", <http://www.kamu-is.org.tr/pdf/6410.pdf> (13.02.2009)

624 Zübeyde Başboğa Şahbaz, **İşverenin İş Kazası ve Meslek Hastalığından Doğan Hukuki Sorumluluğu İle Maddi zararın Hesabına İlişkin Esaslar**, İstanbul: Beta Yayınları, 2010, s. 100-101.

625 Mustafa Kılıçoğlu, **Tazminat Esasları ve Hesap Yöntemleri**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2008, s.118-121.

hükümleri uygulanacaktır⁶²⁶.

Yeterli güvenlik önlemlerinin alınmaması sonucu işçinin ölümü veya sakatlığı veya meslek hastalığına yakalanması halinde genel hükümler kapsamında işverenden maddi ve manevi zararların giderilmesi istenebilmektedir⁶²⁷.

Haksız fiilin sebep olduğu maddi zarar iki şekilde giderilebilir.

- Aynen tazmin,
- Para ile tazmin.

Zararın aynen mi, yoksa nakden mi tazmin edileceğini belirleme yetkisi hakime aittir. Haksız fiil ile zarara sebep olan kimsenin ödemekle yükümlü olacağı maddi tazminatın kapsamını tayin ederken dikkate alınacak ilk unsur, uygun illiyet bağıdır. Haksız fiil yapan kimseden ancak meydana gelen zararın uygun illiyet bağının sınırları içinde kalan kısmı istenebilir⁶²⁸.

Borçlar Kanunu'nun 45. maddesine göre; bir kişiye isteyerek, gerekli özeni göstermemek veya gerekli önlemleri almamak suretiyle zarar veren kişi, o zararı karşılamak zorundadır. İş kazası dışında herhangi bir şekilde ve herhangi bir kişi bir başka kişiye haksız bir fiili sonucu zarar verirse, zarara uğrayan taraf; Borçlar Kanunu'nun 41. maddesine göre haksız bir fiil nedeni ile zarara uğradığını ileri sürerek tazminat davası açarak zararının tazmin edilmesini isteyebilir. Söz konusu kanun hükmüne göre haksız bir fiilden bahsedilebilmesi için öncelikle hukuka aykırı bir fiil ile bu fiil nedeni ile ortaya çıkan bir zararın, fiili işleyen kusurunun ve kusur ile zarar arasında bir sebep sonuç ilişkisinin varlığı gerekmektedir. Kişinin ölümü halinde zarar defin masraflarını, ölümün derhal gerçekleşmemesi halinde tedavi giderlerini çalışamamaktan doğan kayıpları, ayrıca ölen kişinin yardımından yoksun kalan kişilerin kayıplarını da kapsar⁶²⁹.

626 Süzek, **İş Hukuku**, s.364.

627 Çelik, s.170.

628 Safa Reisoglu, **Borçlar Hukuku**, 21. Bası, İstanbul: Beta Yayınları, 2010, s. 206.

629 Kurt, **İş Hukuku ve Sosyal Sigorta**, s.505.

Borçlar Kanunu'nun 46. maddesi uyarınca, işçinin bir zarara uğraması sonucu tamamen veya kısmen çalışma gücünün azalması veya ekonomik geleceğinin sarsılmasından doğan maddi zararları ile bu nedenle yaptığı masrafların karşılanmasını isteyebilecektir.

Yine, Borçlar Kanunu'nun 47. maddesi uyarınca hakim, iş kazasına uğrayan işçinin kendisine veya işçinin ölümü halinde ailesine manevi tazminat ödenmesine karar verebilir.

Yardımdan yoksun kalma sebebi ile tazminat istenilebilmesi, yardımdan yoksun kalan kimsenin, mirasçı veya Medenî Kanunun 15. maddesi uyarınca nafaka alacaklısı olması veya ölen kimsenin kanun veya sözleşme uyarınca yardım etmeye mecbur bulunması şartına bağlı değildir. Kanunî zorunluluk bulunmasa dahi, ölen şahıstan (belli bir ölçüde de olsa) devamlı ve düzenli olarak (nakden veya çalışması sureti ile) yardım gören kimseler, şartlara göre ölüm meydana gelmeseydi, yardım devam edecek idiyse yardımdan yoksun kalma sebebi ile maddî tazminat talebinde bulunabilirler. Ölüm neticesinde elde olunan miras nedeni ile yardıma ihtiyaç kalmamışsa tazminat talebinde bulunulamaz. Yargıtay'a göre, dikkate alınacak husus, kalan mirasın kıymeti değil, fakat bu nedenle sağlanacak gelirdir. Yardımdan yoksun kalma sebebi ile hükmedilecek tazminatın hesaplanmasında ölüm meydana gelmezse, talepte bulunan kimsenin elde etmesi muhtemel yardım miktarı göz önünde bulundurulur, böylece, tazminatın hesaplanmasında gerek ölen şahsın yaşı, gerekse yardım gören kimsenin durumu itibarı ile yardımın devam süresi dikkate alınır⁶³⁰.

Manevi tazminata karar verilebilmesi için, işçinin mutlaka kazanma gücünde bir kaybının olması gerekmez, işçinin cismani zarar uğraması, acı ve ızdırap çekmesi yeterlidir⁶³¹.

Mahkemelerde görülen bu dava sonucunda mahkeme iş kazasını ve işverenin kusurunu araştırır ve buna göre dul eş ve çocuklara destekten mahrum kalmaları nedeni ödenmesi gerekli maddî ve manevî tazminatı belirler. Bu davaların sonucu taraflarca temyiz edilmeksizin kesinleşir. Bu şekilde açılan bir dava sonucu mahkeme işvereni

630 Reisoğlu, s. 212-214

631 Çelik, 174.

mirasçılara maddî ve manevî tazminat ödemeye mahkûm edebilir. Bazen bu tür davalar, dava müddetince ya da daha evvel, işveren ile davayı açan dul eş veya çocuklar aralarında karşılıklı olarak bir anlaşma yapabilir. Bu durumda açılan tazminat davası bu anlaşma hükümlerine karşılıklı olarak uyulması kaydı ile karara bağlanır. İşveren ile mirasçılar arasında bu şekilde yapılmış bir anlaşma varsa, işveren bu anlaşma hükümleri doğrultusundaki taahhütlerini mahkeme ilâmının bir gereği olarak yerine getirmekle yükümlü olur⁶³².

Maliye Bakanlığı'nın bir başka özelgesinde⁶³³; "GVK'nın 40. maddesinin 3 numaralı bendinde; işle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların safî kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği; 41. maddesinin 5 numaralı bendinde ise, her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatların gider olarak indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır.

Buna göre, Asliye Hukuk Mahkemesinin İş Mahkemesi sıfatıyla verdiği karar ile tarafların tazminat miktarında anlaşmış olmaları nedeniyle taraflar arasındaki sulhun onaylanmasına karar verildiğinden, şirket tarafından ödenen tazminat tutarlarının GVK'nın 40. maddesinin 3 numaralı bendine göre safî kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, GVK'nın 25. maddesinin 1 numaralı bendinde, "Ölüm, sakatlık, hastalık ve işsizlik sebepleriyle verilen tazminat ve yapılan yardımlar"ın gelir vergisinden müstesna olduğu belirtilmiştir.

Bu hükme göre, hizmet erbabının; ana, baba, eş veya çocuğunun ölümü nedeniyle verilen tazminat ve yapılan yardımların gelir vergisinden müstesna tutulması gerekmektedir.

Ancak, hizmet erbabının kendisinin ölümü halinde, mirasçılara yapılan yardım ve ödenen tazminatlar Gelir Vergisinin konusuna girmemektedir.

632 D. Erkan Ateşli, "İş Kazaları Nedeni İle İşveren Aleyhine Açılabilir Tazminat Davaları ve Gider İlişkisi"

Diyalog Dergisi, S. 158, Haziran 2001, s.45-50

633 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, 14.02.2007 tarih ve B.07.1.GİB.0.60/6000-2414/12731 sayılı özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (21.12.2009) .

Öte yandan, 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde, Türkiye Cumhuriyeti uyruğunda bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset yoluyla veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir şekilde bir şahıstan diğer şahsa intikalinin veraset ve intikal vergisine tabi olduğu, aynı Kanunun 2. maddesinin parantez içi hükmüne göre de, maddi ve manevi bir zarar mukabili verilen tazminatların ivazsız sayılmayacağı hükme bağlanmıştır.

Bu hükümlere göre, maddi ve manevi bir zarar karşılığı ödenen paraların veraset ve intikal vergisine tabi tutulması mümkün değildir.

Bu nedenle, 01/06/2006 tarihinde grizu patlaması nedeniyle meydana gelen iş kazası sonucunda hayatını kaybedenlerin eş ve çocuklarının açtıkları dava sonucu işveren tarafından mirasçılara maddi ve manevi bir zarar karşılığı olarak ödenen tazminatların, veraset ve intikal vergisine tabi tutulmaması gerekmektedir.” şeklinde görüş bildirilmiştir.

G- Askerden Dönen İşçinin Başlatılmaması Halinde Tazminat

4857 sayılı İş Kanunu'nun 31. maddesine göre, muvazzaf askerlik ödevi dışında manevra veya her hangi bir sebeple silâh altına alınan veyahut her hangi bir kanundan doğan çalışma ödevi yüzünden işinden ayrılan işçinin iş sözleşmesi, işinden ayrıldığı günden başlayarak iki ay sonra feshedilmiş sayılmaktadır. Ancak, bir işçinin bu haktan yararlanabilmesi için o işte en az bir yıl çalışmış olması gerekmektedir. Bir yıldan fazla çalışmaya karşılık her fazla yıl için, ayrıca iki gün eklenecektir. Fakat, bu sürenin tamamı doksan günü geçemeyecektir.

Söz konusu kanuni ödev muvazzaf askerlik dışında silah altına alınma veya herhangi bir kanuni nedenden kaynaklanan çalışma olabilir.

İş sözleşmesinin feshedilmiş sayılabilmesi için beklenilmesi gereken süre içinde işçinin ücreti işlemeyecektir. Ancak, 4857 sayılı İş Kanunu'ndan farklı olarak, 5953 sayılı Basın İş yasasının 16. maddesine göre talim veya manevra dolayısıyla

silâhâtına alınan gazetecilerin bu süredeki ücret hakkı muhafaza edilecektir⁶³⁴.

Bu süre içinde iş sözleşmesinin Kanundan doğan başka bir sebebe dayanılarak işveren veya işçi tarafından feshedildiği öteki tarafa bildirilmiş olsa bile, fesih için Kanunun gösterdiği süre bu sürenin bitiminden sonra işlemeye başlar. Ancak iş sözleşmesi belirli süreli olarak yapılmış ve sözleşme yukarıda yazılı süre içinde kendiliğinden sona eriyorsa bu madde hükümleri uygulanmayacaktır⁶³⁵.

Herhangi bir askeri ve kanuni ödev dolayısıyla işinden ayrılan işçiler bu ödevin sona ermesinden başlayarak iki ay içinde işe girmek istedikleri takdirde işveren bunları eski işleri veya benzeri işlerde boş yer varsa derhal, yoksa boşalacak ilk işe başka isteklilere tercih ederek, o andaki şartlarla işe almak zorundadır. Aranan şartlar bulunduğu halde işveren, iş sözleşmesi yapma yükümlülüğünü yerine getirmezse, İş Kanunu'nun 31/son maddesine göre, işe alınma isteğinde bulunan eski işçiye üç aylık ücret tutarında tazminat öder.

H- İşverenin Eşit Davranmaması Halinde Ödenen Tazminat

İş sözleşmesi, işveren ve işçi arasındaki özel ve genel çalışma koşullarını göstermektedir. İş sözleşmelerinde yer alan hükümler diğer bir işçinin çalışma koşullarından farklılık gösterebilmektedir. Ancak, işverenlerin çalışan işçiler dil, din, ırk, mezhep, inanç, cinsiyet ve benzeri nedenlere dayalı ayrımcılık yapmaması, diğer bir deyişle işverenin tüm çalışanlarına eşit davranması zorunluluğu vardır. Yani, işyerlerinde aynı nitelikte ve eşit verimle çalışan kadın-erkek işçilere sadece cinsiyet ayrılığı sebebiyle farklı davranılmaması, farklı ücret ve sosyal hakların verilmemesi gerekmektedir⁶³⁶.

Eşit davranma, işverenin işçilerine keyfi şekilde farklı davranmaması, aynı durumdaki işçilere haklı sebepler bulunmadıkça eşit davranmasını ifade eder. Eşit davranma ilkesi, sadece bireysel iş ilişkisini ilgilendirmektedir⁶³⁷.

634 Kurt, **İş Hukuku Mevzuatı**, s.184.

635 Süzek, **İş Hukuku**, s.381.

636 Roger Blanpain, **European Labour Law**, Kluwer Law International, Netherlands 2008, s.283

637 Ertürk, s.96.

İşverenlerin tüm işçilerine eşit davranması ve “çalışanlara eşitlik” ilkesini tüm çalışanların aynı ücret ve sosyal haklarla çalıştırılma zorunluluğu olarak yorumlamamak gerekmektedir. Çalışma ortamında birbirlerinden farklı niteliklere, yetkinliklere, statülere, eğitim düzeyine ve deneyime sahip olan işçileri aynı koşullarda çalıştırmak da yanlıştır. Bu hem işçilerin motivasyonunu bozar ve hem de işyerlerinde çalışma barışını zedeler⁶³⁸.

İşverenin esas olarak işçilere eşit davranmak zorunluluğu vardır. Bu genel ilkeye rağmen işverenin işçilere eşit davranma ilkesini her zaman mutlak anlamda bir borç olarak yorumlamamak gerekir. Çünkü çalışma ortamında işçiler birbirlerinden farklı niteliklere sahip oldukları gibi, üretim faaliyetlerinde de değişik fonksiyonlar icra etmektedirler. Bu bakımdan işverenin işçilere eşit davranma borcunu; aynı vasıfta, aynı işte ve eşit verimle çalışan işçiler arasında ayırım yapmama olarak anlamak gerekir. Daha açık bir ifadeyle aynı durumdaki işçilere farklı davranmayı haklı kılacak nedenler bulunmadıkça eşit davranılması zorunludur. İşverenin işe almadan başlayarak tüm çalışma koşulları yönünden işçilerine karşı eşit davranma, bu arada cinsiyet ayırımına gitmeme yükümlülüğü uluslararası ve uluslararası hukukun gündemine girmiş ve çok sayıda ulusal ve uluslararası kaynaklarda yer almıştır. Bu konuya ilişkin olarak Birleşmiş Milletler’in “Kadınlara Karşı Her Türlü Ayrımcılığın Önlenmesi Hakkında Sözleşmesi”, ILO’nun “Eşit Değerde Eşit İş İçin Erkek ve Kadın İşçiler Arasında Ücret Eşitliği Hakkında” 100 sayılı Sözleşmesi ve “İş ve Meslek Bakımından Ayırım Hakkında” 111 sayılı Sözleşmesi bulunmaktadır⁶³⁹.

4857 sayılı İş Kanunu’nun 5. maddesinde işverenlerin eşit davranma borcu düzenlenmiştir. Buna göre, iş ilişkisinde dil, ırk, cinsiyet, siyasal düşünce, felsefî inanç, din ve mezhep ve benzeri sebeplere dayalı ayırım yapılamayacaktır.

İşveren, esaslı sebepler olmadıkça tam süreli çalışan işçi karşısında kısmî süreli çalışan işçiye, belirsiz süreli çalışan işçi karşısında belirli süreli çalışan işçiye farklı işlem yapamaz⁶⁴⁰.

638 Çelik, s.179.

639 <http://www.tisk.org.tr.yayinlar.asp?sbj=ic&id=669> (01.04.2010); Blanpain, s.284-286.

640 Çelik, s.179.

İşveren, biyolojik veya işin niteliğine ilişkin sebepler zorunlu kılmadıkça, bir işçiye, iş sözleşmesinin yapılmasında, şartlarının oluşturulmasında, uygulanmasında ve sona ermesinde, cinsiyet veya gebelik nedeniyle doğrudan veya dolaylı farklı işlem yapamaz. Aynı veya eşit değerde bir iş için cinsiyet nedeniyle daha düşük ücret kararlaştırılmaz. İşçinin cinsiyeti nedeniyle özel koruyucu hükümlerin uygulanması, daha düşük bir ücretin uygulanmasını haklı kılmaz⁶⁴¹.

İş ilişkisinde veya sona ermesinde yukarıdaki fıkra hükümlerine aykırı davranıldığında işçi, dört aya kadar ücreti tutarındaki uygun bir tazminattan başka yoksun bırakıldığı haklarını da talep edebilir. 2821 sayılı Sendikalar Kanunu'nun 31. maddesi⁶⁴² hükümleri saklıdır⁶⁴³.

İşverenin eşit davranma ile ilgili hükümlere aykırı davrandığını işçi ispat etmekle yükümlüdür. Ancak, işçi bir ihlalin varlığı ihtimalini güçlü bir biçimde gösteren bir durumu ortaya koyduğunda, işveren böyle bir ihlalin mevcut olmadığını ispat etmekle yükümlü olur⁶⁴⁴.

641 Şakar, **İş Hukuku**, s.160-161; Çelik, s.180.

642 **Sendikaya üye olup olmama hürriyetinin teminatı:**

Madde 31 – İşçilerin işe alınmaları, belli bir sendikaya girmeleri veya girmemeleri veya belli bir sendikadaki üyeliği muhafaza veya üyelikten istifa etmeleri veya sendikaya girmeleri veya girmemeleri şartına bağlı tutulamaz.

Toplu iş sözleşmelerine ve hizmet akitlerine bu hükme aykırı kayıtlar konulamaz.

İşveren, bir sendikaya üye olan işçilerle sendika üyesi olmayan işçiler veya ayrı sendikalara üye olan işçiler arasında, işin sevk ve dağıtımında, işçinin mesleki ilerlemesinde, işçinin ücret, ikramiye ve primlerinde, sosyal yardım ve disiplin hükümlerinde ve diğer hususlara ilişkin hükümlerin uygulanması veya çalıştırmaya son verilmesi bakımından herhangi bir ayırım yapamaz.

Ücret, ikramiye, prim ve paraya ilişkin sosyal yardım konularında toplu iş sözleşmesi hükümleri saklıdır.

(Değişik: 25.5.1988 - 3449.8. md.) İşçiler, sendikaya üye olmaları veya olmamaları, iş saatleri dışında veya işverenin rızası ile iş saatleri içinde, işçi sendika veya konfederasyonlarının faaliyetlerine katılmalarından dolayı işten çıkarılamaz veya herhangi bir nedenle farklı muameleye tabi tutulamazlar.

(Değişik: 9.8.2002-4773.10 md.) İşverenin, hizmet akdinin feshi dışında, üçüncü ve beşinci fıkra hükümlerine aykırı hareket etmesi halinde, işçinin bir yıllık ücret tutarından az olmamak üzere tazminata hükmedilir. Sendika üyeliği veya sendikal faaliyetlerden dolayı hizmet akdinin feshi halinde ise, İş Kanununun 18, 19, 20, ve 21 inci madde hükümleri uygulanır. Ancak, İş Kanununun 21 inci maddesinin birinci fıkrası uyarınca ödenecek tazminat işçinin bir yıllık ücret tutarından az olamaz. (1)

(Ek: 9.8.2002-4773.10 md.) 854 sayılı Deniz İş Kanunu, 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanun ile 818 sayılı Borçlar Kanununa tâbi olan işçiler ve tarımdan sayılan işlerde çalışanlar ile İş Kanununun 18 inci maddesinin birinci fıkrası uyarınca, aynı Kanunun 18, 19, 20 ve 21 inci maddelerinin uygulanma alanı dışında kalan işçinin sendika üyeliği veya sendikal faaliyetlerden dolayı hizmet akdinin feshi iddiası ile açacağı davada, ispat yükümlülüğü işverende olmak üzere 5521 sayılı İş Mahkemeleri Kanununun genel hükümleri uygulanır. İşçiye ödenecek tazminat miktarı için, altıncı fıkra hükmü esas alınır.(1)

(Ek: 9.8.2002-4773.10 md.) İşçinin iş kanunları ve diğer kanunlara göre haiz olduğu bütün hakları saklıdır.

643 Süzek, **İş Hukuku**, s.405.

644 Süzek, **İş Hukuku**, 414.

İ- Kullanılmayan Yıllık İzin Ücreti

Hizmet akdiyle girdiği iş ilişkisinde çalışmasını sürdüren işçiye yasa gereği verilmesi gereken izinlerden birisi de “yıllık ücretli izin” hakkı olup, hem Anayasa hem de İş Kanunları ile açıkça düzenlenmiştir⁶⁴⁵. 4857 sayılı İş Kanunu kapsamına giren işyerlerinde çalışan işçiler işyerine girdiği günden başlayarak, deneme süresi de içinde olmak üzere en az bir yıl çalışmış olanlara işyerindeki kıdemlerine ve yaşlarına göre yıllık ücretli izin verilmektedir.

İşçinin işyerine giriş tarihinden itibaren deneme süresi de dahil olmak üzere, her çalışma yılını tamamlaması halinde o yıla ilişkin ücretli izne hak kazanır. Uygulamada çok sıkça rastlanıldığı üzere, bir yıldan az süre için orantılı olarak yıllık ücretli izin hakkı doğmaz. 4857 sayılı İş Kanunu’nun 53. maddesine göre işçilere verilecek en az yıllık ücretli izin süresi işçinin yaşına ve hizmet süresine bağlı olarak belirlenmektedir.

Buna göre;

- a) Bir yıldan beş yıla kadar (beş yıl dahil) olanlara ondört günden,
- b) Beş yıldan fazla onbeş yıldan az olanlara yirmi günden,
- c) Onbeş yıl (dahil) ve daha fazla olanlara yirmialtı günden,

az olamayacaktır. Ancak onsekiz ve daha küçük yaştaki işçilerle elli ve daha yukarı yaştaki işçilere verilecek yıllık ücretli izin süresi yirmi günden az olamaz. Yıllık izin süreleri iş sözleşmeleri ve toplu iş sözleşmeleri ile artırılabilir. Yıllık izin süreleri, tarafların anlaşması ile bir bölümü on günden aşağı olmamak üzere en çok üçe bölünebilir⁶⁴⁶.

Yıllık ücretli izin günlerinin hesabında izin süresine rastlayan ulusal bayram, hafta tatili ve genel tatil günleri izin süresinden sayılmayacaktır. İşyerlerinde cumartesi günü çalışılıp çalışılmamasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Toplu iş

645 Ercan Akyiğit, **İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku Açısından İşçinin Başka İşte Çalışması**, Öz İplik İş Yayınları, Ankara: 1995, s.66.

646 Kurt, **İş Hukuku Mevzuatı**, s.413.

sözleşmesi veya iş sözleşmelerinde aksine hüküm yoksa, cumartesi günleri yıllık izne dahil edilecek ve izinden düşülecektir.

Sigortalılara yıllık ücretli izin süresi için ödenecek ücretler üzerinden sosyal güvenlik primlerinin, 5510 sayılı Kanundaki esaslar çerçevesinde işçi ve işverenler yönünden ödenmesine devam edilecektir.

4857 sayılı Kanunun 59. maddesinde, iş sözleşmesinin, herhangi bir nedenle sona ermesi halinde işçinin hak kazanıp da kullanmadığı yıllık izin sürelerine ait ücretinin, sözleşmenin sona erdiği tarihteki ücreti üzerinden kendisine veya hak sahiplerine ödeneceği hükme bağlanmıştır⁶⁴⁷. Uygulamada sıkça karşılaşıldığı üzere, iş sözleşmesi devam eden bir işçinin yıllık ücretli izin hakkını kullanmayarak, çalışmasını devam ettirmesi ve bu süreye ait ücretini talep etmesi Kanuna uygun değildir. İş sözleşmesi devam eden bir işçi, yıllık izin hakkını kullanmayarak bu süreye ait ücretini isteyemeyecektir⁶⁴⁸.

İş sözleşmesinin sona ermesi halinde ödenmesi gereken yıllık izin ücreti için, iş sözleşmesinin sona erdiği tarihten itibaren beş yıllık hak düşürücü süre söz konusudur. İşçinin çalışırken kullanmadığı yıllık ücretli izin alacağında beş yıllık zamanaşımı süresi iş sözleşmesinin feshi tarihinde başlar. İzinlerin karşılığı olan ücretin de son ücret esas alınarak ödenmesi gerekir⁶⁴⁹.

J- Harcırahlar

Gerçek kişilerin ve kurumların ticari, zirai, mesleki kazanç elde etmek için gösterdikleri faaliyetler kapsamında, iş sahibinin, personelin veya görevlendirilen diğer kişilerin yurt içi veya yurtdışı seyahate gitmeleri gerekebilmektedir⁶⁵⁰.

Harcırah (yolluk), görev gereği bulundukları yerden başka yere giden memur ve hizmetlilere yapacakları ek masraflara karşılık ödenen paralardır. Bu paralar yol gideri, gündelik aile gideri ve yer değiştirme giderine karşılık verilmektedir⁶⁵¹.

647 Arif Temir, **Tüm Yönleriyle İş Hukukunda İzinler ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara:2008, s.31

648 Kurt, **İş Hukuku Mevzuatı**, s.418.

649 Şakar, **İş Kanunu Yorumu**, s.547.

650 Mehmet Maç, *“Harcırahların Gelir ve Damga Vergisi Stopajları İle SSK Primleri Karşısındaki Durumu”*, **MESS Sicil Dergisi**, Aralık 2006, s. 196. (Harcırahların Gelir ve Damga Vergisi)

GVK'nın 24. maddesinde gider karşılığı olarak yapılan ödemelerden gelir vergisinden istisna edilenler düzenlenmiştir. Gider karşılıkları esas olarak çalışmanın karşılığı olmayan ancak hizmet erbabının hizmetin görülmesi sırasında yaptığı giderlerin karşılanması için kendisine yapılan ödemelerdir. Harcırahlar, GVK'nın gider karşılıklarından söz eden 24. maddesinde yer almasından da anlaşılacağı üzere, esas itibarıyla personele yapılan bir yardım değil, işle ilgili bir giderdir⁶⁵².

Kanun istisna hükmünü getirmiş ancak detaya girmemiştir. Harcırah kavramının ne olduğu ve Harcırah Kanununa tabi kurumlar hükmünün neleri kapsadığı belirtilmemiştir. Kanunun ilgili bölümü incelendiğinde istisna uygulamasının 6245 sayılı Harcırah Kanunu'na⁶⁵³ atıf yapılmak suretiyle ele alındığı ve 6245 sayılı Kanun'da yer alan düzenlemelerin GVK 24/1. maddesi için de referans alınabileceği görülmektedir. 6245 sayılı Kanunun 3. maddesinde Harcırah: “ *Bu Kanuna göre ödenmesi gereken yol masrafı, gündelik, aile masrafı ve yer değiştirme masrafından birini, birkaçını veya tamamını... ifade eder*” şeklinde tanımlanmıştır.

6245 sayılı Harcırah Kanunu'nun 5. maddesinde; yol gideri, gündelik, aile gideri ve yer değiştirme gideri olmak üzere harcırahın dört unsurdan oluştuğu, ilgililerin görev ve yolculuklarının özelliklerine göre, bu unsurlardan birine, birkaçına veya tamamına hak kazanacakları hükme bağlanmıştır. Buna göre, harcırah, görev icabı bulundukları yerden memuriyet mahalli dışında görevlendirilenlere, bu görevleri sırasında masraflarına karşılık ödenen paradır. Bu paraların; yol gideri, gündelik (yeme ve yatma giderleri karşılığında ödenir.) ve yer değiştirme masraflarından birini, birkaçını veya tamamının ilgisine ayni veya nakdi olarak ödenmesidir⁶⁵⁴. Harcırah ödemelerinde kişiye verilecek miktarlar, hizmet erbabının geçici görevini yurt içinde ya da yurt dışında ifa etmesine bağlı olarak farklılık göstermektedir⁶⁵⁵.

651 Cenk, **Ücretler**, s.194

652 Yılmaz, s.150

653 RG:18.02.1954-8637

654 Ramazan, Cenk, “*En Son Mevzuat Uyarınca Harcırah Ödemeleri ve Ödeme Durumlarına Göre İstisna Edilmesi*”, **E- Yaklaşım Dergisi**. S. 34. Mayıs 2006.

http://www.yaklasim.com.mevzuat.dergi.read_frame.asp?file_name=2006058066.htm (11.07.2009)

655 Aykut Sinan Mercanoğlu, **Türk Vergi Sisteminde Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul:2007. s.87.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

HİZMET AKDİNDEN DOĞAN

ÜCRET, TAZMİNAT VE BENZERİ GELİRLERİN

VERGİLENDİRİLMESİ

I- GENEL OLARAK

Demokratik parlamenter düzeye erişmiş bir hukuk devleti düzenine bireyleri ve devleti getiren adımların en önemlilerini mali olguların, özellikle de vergilerin oluşturduğu bilinen bir gerçektir⁶⁵⁶.

Çağdaş vergi sistemlerinin en temel unsurlarından biri olan ve özellikle sanayileşmiş ülkelerde vergi gelirlerinin büyük bir kısmını karşılayan kişisel gelir vergisi sanayileşme ve ulus devletlerinin inşa sürecinin bir ürünüdür⁶⁵⁷. Türk vergi sistemi çok erken dönemden itibaren emekçi kesimler üzerinde bir vergi baskısı kuracak şekilde çalışmıştır⁶⁵⁸.

Devlet çeşitli ihtiyaçlarını karşılamak için gelir elde etmek zorundadır. Kamu iktisadi kesiminin yaptığı ticari faaliyetlerden, kıymetli madenlerin satışından veya devlet mevduatının faizinden elde edilen gelir elbette ki çok büyük boyutlardaki devlet harcamalarını finanse etmek için yeterli değildir. Devlet, egemenlik gücüne dayanarak, herhangi bir karşılığa, bir kamu hizmetine bağlı olmaksızın bir kısım parasal değerlerin geri verilmemek üzere kesin biçimde kamu kesimine aktarılmasını isteyebilir⁶⁵⁹.

656 Gülsen Güneş, “Bütçe Hakkı-Evrensel Bir Mali Hukuk İlkesinin Cumhuriyet Dönemindeki Kuramsal ve Uygulamasal Konumuna Eleştirisel Bakış” **Cumhuriyetin 75. Yıl Armağanı**, İstanbul Üniversitesi, İstanbul 1999, s.283, (Bütçe Hakkı)

657 İstiklal Y. Vural, **İkili Gelir Vergisi: Temel İlkeler ve Uygulamalar**, <http://auhf.ankara.edu.tr/auhf-yayinlari-arsivi/armaganlar/mualla-oncel-armagani/cilt-1/vural.pdf> (11.03.2010)

658 Oğuz Oyan, “Ücretliler Üzerinde Vergi Baskısı”, **AÜHF Yayını**, Mualla Öncel Armağanı, <http://auhf.ankara.edu.tr/auhf-yayinlari-arsivi/armaganlar/mualla-oncel-armagani/cilt-1/oyan.pdf> (11.05.2010)

659 Özhan Uluatam ve Yaşar Methibey, **Vergi Hukuku**, Ankara: İmaj Yayıncılık, 2000, s. 7.

Maliye teorisinde ya da vergi teorisinde genel kabul görmüş görüşe göre vergiler fiskal amaçla yani Devlete (Hazineye) gelir sağlamak için alınır⁶⁶⁰. Vergi, kamu giderlerinin karşılanması için herkesin mali gücüne göre vermekle yükümlü olduğu ekonomik değerdir⁶⁶¹. Vergiyi doğuran olayı gerçekleşmesi ile vergi alacağı ilişkisi hukuksal olarak kurulmuş olur. Vergiyi doğuran olay sonraki işlemlerin ön şartıdır ve vergilendirmenin sebep unsurudur⁶⁶².

Vergilendirilebilir gelirin belirlenmesinde sedüler gelir vergisi sistemi “kaynak teorisini”, üniter gelir vergisi sistemi “safı artış teorisini” ve bileşik gelir vergisi sistemi de her iki teoriyi kendisine esas almıştır⁶⁶³. Kaynak kuramına göre gelir, kişilerin sahip oldukları üretim faktörlerinin çeşitli üretim faaliyetlerinde kullanılması sonucu oluşan değerlerdir. Bu yaklaşıma göre üretim faktörleri emek, sermaye, doğal kaynaklar ve girişim yeteneğinin kullanılması sonucu kişilerin geliri doğabilir. Net (safı) artış kuramına göre gelir kişinin belli bir süreç içerisinde, dönembaşı servet değeri ile dönem sonu servet değeri arasındaki farka bu süre içerisinde tüketilen değerlerin eklenmesi suretiyle bulunan değer fazlalığı, kişinin para ile ifade edilen değerlerindeki artışlardır⁶⁶⁴. Bir çok ülkede iki teorisin sentezi niteliğinde olan bir yaklaşım benimsenmiştir⁶⁶⁵.

Gelir vergisi gerçek kişilerin gelirlerini konu almaktadır ve gelir basit olarak kişilerin alım gücünde meydana gelen artış olarak tanımlanabilir. Gelir üretim faktörlerinin bir getirisi olabileceği gibi, kişilerin servet unsurlarında meydana gelebilecek değer artışları veya çeşitli transferler yoluyla da olabilir⁶⁶⁶. Verginin konusu kapsamına giren her gelirin toplanması, gelirin genel olmasını ifade eder. Bu özelliği nedeniyle gelir vergisi “üniter gelir vergisi” olarak nitelendirilir. Bu bağlamda

660 Gülsen Güneş, “Vergisel ve Anayasal Yönden Varlık Barışı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi (AÜHF) Yayını**, Mualla Öncel Armağanı, <http://auhf.ankara.edu.tr/auhf-yayinlari-arsivi/armaganlar/mualla-oncel-armagani/cilt-1/gunes.pdf> (12.03.2010)

661 Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2006, s.53.

662 Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, İstanbul: Der Yayınları, 2002, s.190.

663 Fevzi Rifat Ortaç, “Vergilendirilebilir Gelir kavramı, Geliri Belirleyen Teoriler ve Türk Gelir Vergisinde Yer Alan Gelir tanımlaması”, <http://www.bayar.edu.tr/~iibf/sakinc/KamuMaliyesi/FevziORTAC.pdf> (11.12.2009)

664 H. Hüseyin Bayraklı, “Gelir Vergisi Kanununda Gelir Kavramı ve Sapmalar”, <http://www.mevzuatdergisi.com/2000/12a/02.htm> (03.10.2009)

665 Emrah Ferhatoglu, “Gelir Teorileri Bağlamında Avrupa Birliği ve Türkiye’deki Gelir Tanımlaması ve Sonuçları: Karşılaştırmalı Bir Analiz”, <http://www.e-akademi.org/makaleler/eferhatoglu-1.htm> (15.04.2010)

666 Recep Bıyık, “4369 ve 4444 Sayılı Kanunlar Çerçevesinde Gelir Tanımı, Harcama ve Tasarruflar Hareketle Gelirin Tespiti ve Mali Milat Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Eylül 1999, s. 23.

Türkiye’de üniter (toplu) vergi sisteminin uygulandığını söyleyebiliriz⁶⁶⁷.

Bir diğer ayrıma göre; Kapsamlı Gelir Vergisi Sistemi, İkili Gelir Vergisi Sistemi, Yarı İkili Gelir Vergisi Sistemi, Düz Oranlı Gelir Vergisi Sistemi, ve Harcama Vergisi Sistemi olmak üzere başlıca beş tür gelir vergisi sisteme vardır. Gelir vergisi sistemlerinden biri olan İkili Gelir Vergisi sistemi toplam geliri “sermaye geliri” ve “emek geliri” olmak üzere iki sınıfa ayıran ve her birisine ayrı bir vergi oranı uygulayan bir sistemdir⁶⁶⁸.

Türk vergi sistemi içerisinde vergiler, gelir üzerinden, servet ve harcamalar üzerinden olmak üzere üç grupta ele alınmaktadır. Gelir üzerinden alınan vergiler kendi içinde gelir vergisi ve kurumlar vergisi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Gelir vergisi artan oranlı bir tarife yapısına sahipken, kurumlar vergisinde düz oranlı tarife uygulanmaktadır⁶⁶⁹.

1982 Anayasası’nın 73. maddesine göre, “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.*” vergi ödeme yükümlülüğü mali güce dayandırılmış olup, bazı gelirlerin kaynak itibarıyla vergi matrahı tarafından kavranmaması, bu yükümlülük için öngörülmüş olan mali güç ilkesinin de tam olarak ortaya çıkması sonucunu doğurmaktadır. Bu hükmün anlamı vergi yükünün belirli bireylere veya toplumsal kesimlere yüklenmeyerek vatandaşların ve yurtdışında yaşayan yabancıların tümüne dağıtılmasıdır. Yalnız belirli kişileri kapsayacak şekilde vergi konulması olanaklı değildir⁶⁷⁰. Genellik ilkesi vergi yükünün mali gücü vergi ödemeye elverişli olanlar arasında, mali güçle orantılı olarak dağıtılmasıdır⁶⁷¹.

667 Bayraklı, <http://www.mevzuatdergisi.com/2000/12a/02.htm> (03.10.2009)

668 İlyas Koyuncu, “*İkili Gelir Sistemi*”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Temmuz 2010, Yıl 33, S.262, s.126-127.

669 Serdar Şahin ve Cem Barlas Arslan, “*Gelir Vergisinde Artan Oranlı Tarifenin Değerlendirilmesi*”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Nisan 2008, Yıl 4, S.40, s. 871.

670 Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1989, s. 31.

671 Gülsen Güneş, “*Verginin Anayasal Temelleri, İdarenin Temelsiz Tasarrufları ve Anayasaya İlişkin Bazı Öneriler*”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.237, Haziran 2008, s.167-168.

Anayasa'nın 10. maddesinde yer alan eşitlik ilkesi ile birlikte değerlendirildiğinde bir vergi yasasının genel ve objektif olması, sükeleri vergilendirirken ya da vergi kapsamı dışına çıkartırken hepsine eşit mesafede olması gerekmektedir⁶⁷².

Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında temellerini bulan verginin yasallığı ilkesinin devlet yönünden bir alt boyutunu teşkil eden verginin alınmasının zorunluluğu, emredici bir kural olarak devletten vergiyi toplama görevinin mutlaka yerine getirmesini isteyecektir ve vergi idaresi de bu doğrultuda hareket edecektir⁶⁷³. Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan “*vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisna ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir*” hükmü “temsilsiz vergileme olmaz” ilkesine aykırıdır⁶⁷⁴.

Sözleşme özgürlüğü, hukuk düzeninin sınırları içinde kişilerin irade beyanlarıyla diledikleri hukuki sonuçları meydana getirebilme özgürlüğüdür. Taraflar arasında gerçekleştirilen her sözleşme mutlaka vergiyi doğuran olay niteliği taşımamaktadır. Geçerli bir sözleşmenin vergiyi doğuran olayla ilgisinin bulunması halinde vergilendirme buna göre yapılacaktır⁶⁷⁵.

Ülkemizde halen yürürlükte bulunan gelir vergisi sistemi, Alman vergi sisteminden aynen aktarılan (31.12.1949 tarih ve 5421 sayılı GVK) ve 1950 yılı başından itibaren yürürlüğe konulmuş bir sisteme dayanmaktadır⁶⁷⁶.

Ücretliler; GVK'nın 61. maddesine göre gelir vergisi, bir vergisel yükümlülük sayılmasa da 5510 sayılı Kanun'un 81 ya da geçici 14. maddelerine göre sosyal güvenlik primi, 4447 sayılı Yasa'nın 49. maddesine göre işsizlik sigortası primi ile 488

672 Gülsen Güneş, “*Vergisel ve Anayasal Yönden Varlık Barışı*”, (12.03.2010) (Varlık Barışı)

673 Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 2. Bası, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2008, s. 18.

674 Coşkun Can Aktan, “*Vergileme Yetkisinin Sınırlandırılması ve Anayasal Vergi Düzeni*”, http://www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktan-arastirmalari/kamu-maliyesi/aktan-vergileme-yetkisi.pdf (22.01.2010)

675 M. Ezhan Doğrusöz, “*Vergi Hukukunda Özel Hukukun Yeri ve Hukuk Uygulaması Açısından Önemi*”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Mart 2008, Yıl 4, S.39, s.609-610.

676 Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku**, Trabzon: Derya Kitabevi, 2005, s.163.; Ramazan Armağan, “*Gelir Vergisinde Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi ve Sosyo-Ekonomik Etkileri Üzerine Bir Değerlendirme*”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi**, Y.2006, C.11, S.2, <http://iibf.sdu.edu.tr/dergi/files/2006-2-17.pdf>, (18.12.2009)

sayılı Kanun'un I. sayılı tablosuna göre damga vergisi olmak dört çeşit yükümlülükle karşı karşıyadır⁶⁷⁷.

Gelir vergisi, gelir üzerinden alınan bir vergi olup, verginin konusunu gelir oluşturmaktadır⁶⁷⁸. GVK'nın 1. maddesine göre; gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. GVK'nın konusuna giren açıklanarak sınırları tespit edilmiş olan kazanç ve irat çeşitlerini gelirin unsurları denmektedir. GVK'nın 2. maddesine göre gelir; yedi çeşit kazanç ve irattan meydana gelmektedir⁶⁷⁹. Gelire giren kazanç ve iratlar;

1. Ticarî kazançlar,
2. Ziraî kazançlar,
3. Ücretler,
4. Serbest meslek kazançları,
5. Gayrimenkul sermaye iratları,
6. Menkul sermaye iratları,
7. Diğer kazanç ve iratlar.

olarak düzenlenmiştir.

II- GELİR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN ÜCRET SAYILAN ÖDEMELER

GVK'nın 61. maddesinde genel ücret tanımı yapılmıştır. Genel anlamda bakıldığı zaman ücret tanımına girmeyen ancak GVK'nın 61. maddesi uyarınca ücret olarak değerlendirilen kimi ödemeler mevcuttur. Söz konusu bu ödemeler GVK'nın 61. maddesi hükmü gereği ücret tanımına girmese dahi ücret olarak kabul edilmişlerdir.

⁶⁷⁷ Ömer Faruk Batırel, "Türkiye'de Ücretlerin Vergilendirilmesi Üzerine Bir Değerlendirme", *Yaklaşım Dergisi*, Nisan 2010, S. 208, s.20-21.

⁶⁷⁸ Abdurrahman Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 8. Baskı, Ankara:Gazi Kitabevi, 2008, s.178.

⁶⁷⁹ Aksoy, s. 162.

Ücret tanımına uymayan, ancak yine aynı maddede vergilendirme açısından ücret sayılan ödemeler sırasıyla açıklanmıştır⁶⁸⁰.

A- İstisna Haddini Aşan Emeklilik, Maluliyet, Dul ve Yetim Aylıkları

GVK'nın ücretlerde istisnaları düzenleyen 23. maddesinin 11 nolu bendi Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu⁶⁸¹, nun geçici 20. maddesinde belirtilen emekli sandıkları⁶⁸² tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıklarını istisna kapsamında tutmuştur. Ancak yine aynı bent söz konusu sandıklar tarafından ödenen aylıkların toplamının, en yüksek devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarını aşması halinde aradaki farkın ücret olarak vergiye tabi tutulacağını (genel, katma ve özel bütçelerden ödenen her nevi aylıklar dahil) hükme bağlamıştır⁶⁸³.

Buna göre GVK'nın 23/11. ve 25/3. maddelerinde belirtilen kurumlar tarafından ilgili kişilere ödenecek olan aylık ikramiye, yardım veya iade olunan mevduat tutarları istisna kapsamında olup istisna en yüksek devlet memuruna ödenen aylık veya ödeme tutarı ile sınırlandırılmıştır. Bu tutarın üzerinde yapılacak olan ödemeler istisnadan sayılmayacak ve ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır⁶⁸⁴.

B- Evvelce Yapılmış veya Gelecekte Yapılacak Hizmetler karşılığında Verilen Para ve Ayınlarla Sağlanan Menfaatler

Bazı durumlarda işverenler tarafından işten ayrılmış kişilere önceki dönemlerde yapılmış hizmetlere karşılık olarak işinden ayrıldıktan sonra eski hizmetleri göz önünde bulundurularak para veya bir menfaat sağlama şeklinde ödemeler yapılabilmektedir. Ya da ileride yapılması taahhüt edilen bir hizmet karşılığı olmak üzere para veya ayın olarak menfaat sağlanabilmektedir. Bu şekilde yapılan tüm ödemelerin ücret olarak vergilendirileceği GVK'nın 61/2. maddesinde belirtilmiştir⁶⁸⁵.

680 HUD Beyanname Düzenleme Kılavuzu, s.103

681 RG: 29,30,31.7.19641.8.1964-11766, 11779

682 Bankalar, Sigorta ve Reasürans Şirketleri, Ticaret ve Sanayi Odaları ile Borsalar tarafından oluşturulan sandıklar.

683 Özbacı, s. 520-521.

684 HUD Beyanname Düzenleme Kılavuzu, s.103

685 HUD Beyanname Düzenleme Kılavuzu, s.103-104

Hak edilmiş olup ödenmemiş olan ücretin ödenmesi veya belli bir süre sonunda özellikle de işten ayrılırken hizmetliye belli bir ödeme yapılmak veya işten ayrıldıktan sonra kendisine veya hayatta kalan çocuklarına belli bir ödeme yapılmak veya belli faydalar sağlanmak suretiyle yapılan ödemelerin tamamı ücret sayılmıştır. Gelecekte yapılacak hizmetin karşılığında yapılan ödemeler ise, uygulamada hizmet erbabına işe alınırken işverence para ve ayın olarak yapılan ödemelerin vergi dışı kalmamasını sağlamak üzere bu bent hükmü ile ücret kapsam içine alınmıştır⁶⁸⁶.

C- Hizmet Akdi Sona Eren İşçilere Ödenen Kullanılmayan Yıllık İzin Ücretleri

İşçinin hak kazanıp da kullanamadığı yıllık izin süresi için ücreti, hizmet akdinin işveren veya işçi tarafından feshedilmesi halinde akdin sona erdiği tarihteki ücreti üzerinden kendisine ödenir. Bir yıldan az olan süre için yıllık izin ücreti istenemez. İş sözleşmesinin, herhangi bir nedenle sona ermesi halinde işçinin hak kazanıp da kullanmadığı yıllık izin sürelerine ait ücretinin, sözleşmenin sona erdiği tarihteki ücreti üzerinden kendisine veya hak sahiplerine ödeneceği hükme bağlanmıştır. Bu ücrete ilişkin zaman aşımı iş sözleşmesinin sona erdiği tarihten itibaren beş yıldır⁶⁸⁷.

Hizmet erbabının yasal izin hakkını kullanmaması karşılığında kendisine hizmet akdi sona erdiğinde ödenen yıllık izin ücretleri, hizmet karşılığı verilen para olarak değerlendirilerek GVK'nın 61. maddesi kapsamında genel esaslara göre ücret olarak gelir vergisine tabi olacaktır⁶⁸⁸.

D- Yabancı Ülkelerde Çalışan Türk İşçilerinin Ücretleri

Türk şirketlerinin yurt dışında bulunan şantiyelerinde çalışan Türk işçileri, yurt dışında tahakkuk ettirilerek ödenen ve o ülkede elde edilen kazancın tespiti sırasında gider olarak dikkate alınan ücretleri üzerinden ayrıca Türkiye'de vergilendirilmezler. Söz konusu Türk işçilerinin yurt dışında elde ettikleri ücret

686 Kazım Yılmaz, **Ücretlerin Vergilendirilmesi**, Ankara: Ce-Ka Yayınları, 2005, s.32 (Ücretlerin Vergilendirilmesi)

687 Aktay, Arıcı ve Senyen, s.268.

688 Gelirler Kontrolörleri Derneği, **Gelir Vergisi Rehberi**, Güncelleştirilmiş ve Genişletilmiş 5. Baskı, Ankara: 2005, s. 290

gelirlerinin Türkiye’de gelir vergisinden istisna edilebilmesi için;

- Ücret ödemelerinin Türkiye’den transfer edilmeksizin, yurt dışında elde edilen kazançlardan karşılanması,
- Bu ücret ödemelerinin, o ülke kanunlarına göre gelir vergisi veya benzeri bir vergiye tabi tutulması ve
- Ücret ödemelerinin vergiye tabi tutulduğunun, o ülkedeki vergi dairelerinden veya vergi ile ilgili makamlardan alınacak ve Türk elçilik ve konsolosluklarınca tasdikli bir belge ile kanıtlanması

gerekmektedir⁶⁸⁹.

GVK’nın 3. maddesinin 2 numaralı bendine göre, resmi daire ve teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup, adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yurtdışında görevli bulunan Türk vatandaşların ücretleri, Türkiye’den transfer edilmek suretiyle ödenmesi halinde, burada bulunan personelin ücret gelirleri; Türkiye’de elde ettikleri diğer kazanç ve iratları ile birleştirilmek suretiyle, tam mükellefiyet esasına göre vergiye tabi tutulacaklardır. Bu işçilerin ücretleri, bulunulan ülkede vergilendirilmek suretiyle mükerrer vergi alınması söz konusu olması durumunda ise, bu durum iki ülke Kanunlarındaki mevcut hükümlerden ileri gelmektedir. Ancak, sözü edilen mükerrer vergilemeyi önlemek için mahsup keyfiyeti, daha önce Türkiye’de vergisi kesilen ücretlerden ikinci defa vergi alınması, mahsup işleminin de, ikinci defa vergi kesilen ülke tarafından yapılması gerekecektir⁶⁹⁰.

Yabancı ülkelerde bulunan Türk vatandaşlarının söz konusu bu ülkelerde çalışmaları karşılığı elde ettiği ücretlerin vergilendirilmesi 210 Seri No’lu GVGT⁶⁹¹ ile düzenlenmiştir. Söz konusu tebliğe göre, “Yurt dışında oturma veya çalışma izni

689 Lokman Y.Yıldızhan ve Songül Alpay, “Türkiye’de Yerleşik Şirketlerin Yurt Dışında Kurulu Şirket ve Şantiyelerinde Çalışan Türk İşçilerinin Elde Ettiği Ücretler İle Diğer Gelirlerin Vergilendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Aralık 2006, S. 168, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2006128737.htm (15.01.2009)

690 Ramazan Cenk, “Yurtdışı Müteahhitlik Hizmetlerinde Çalışan İşçilere Yapılan Ücretlerin Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu”, **E- Yaklaşım**, Mayıs 2009, S. 197, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi.read_frame.asp?file_name=20090514477.htm (27.04.2010)

691 RG: 06.03.1998-23278

bulunan vatandaşlarımızın durumu, gelir vergisi uygulaması açısından yurt dışında oturma veya çalışma izni bulunan vatandaşların izin ikametgâhlarının bulundukları ülkede olduğunu kabul etmek gerekmektedir. Yabancı ülkelerde yaşayan Türk vatandaşları yapılan anlaşmalar uyarınca, daimi meskene sahip bulunduğu ülkenin, gerek Türkiye’de gerekse yabancı ülkede daimi meskenin bulunması halinde ise kişisel ve ekonomik ilişkilerinin bağlı bulunduğu ülkenin mukimi sayılmaktadırlar. Yabancı ülkelerde yaşayan Türk vatandaşlarının kişisel ve ekonomik ilişkilerinin yoğunlaştığı yer, bulundukları yabancı ülkeler olduğundan, bu ülkeler anlaşmaların uygulanması bakımından mukim ülke olarak vergileme hakkına sahip olmakta Türkiye ise ancak kaynak ülke olarak vergileme hakkın sürdürebilmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, GVK’nın 3. maddesinin 2 numaralı bendinde belirtilenler hariç olmak üzere, çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla bir süredir yurt dışında yaşayan Türk vatandaşlarının Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratları bakımından dar mükellefiyet esasında vergilendirilmeleri gerekmektedir. Bu vatandaşlarımızdan kesin dönüş yaparak Türkiye’ye yerleşenler ile bir takvim yıl içinde altı aydan daha fazla süreyle Türkiye’de oturanlar ise tam mükellefiyet esasında vergilendirileceklerdir.”

210 Seri No’lu GVGT’ne göre, söz konusu bu işçiler, dar mükellef kapsamına girdikleri takdirde GVK’nın 6. maddesine göre; sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirileceklerdir. Yurt dışında çalışan işçinin tam mükellef olması durumunda ise GVK’nın 3. maddesi uyarınca hem yurt dışında hem de Türkiye’de elde ettiği gelirlerin tamamı üzerinden Türkiye’de vergilendirilirler.

Yabancı ülkelerde bulunan işverenlerden alınan ücretler (varsa Türkiye dahilindeki kazançlarıyla birlikte) bir beyanname ile ikametgahının bağlı olduğu yer vergi dairesine bildirilir ve vergilendirilir. Yabancı ülkedeki işverenlerden alınan ücretin, doğrudan orada alınması veya Türkiye’ye gönderilmesi veya bankaya yatırılması vergilendirme bakımından bir değişiklik göstermez⁶⁹².

692 Ayşe Yiğit Şakar, “İşçiye Ödenen Ücret ve Tazminatların Vergilendirilmesine İlişkin Bazı Meseleler”, **MESS Sicil Dergisi**, S. Aralık 2008, s.221.

Yine bu konuda Maliye Bakanlığı tarafından verilen bir özelgede⁶⁹³, inşaat ve onarma işi yapan ve merkezi Türkiye’de bulunan şirketin Rusya’daki şantiyelerinde çalıştırdığı Türk personeline ödediği ücretler ilgili şirketin Rusya’da elde edilen kazançlarından karşılanması ve Rusya’da benzeri bir vergiye tabi tutulması halinde Türkiye’de ayrıca vergiye tabi tutulmayacağı belirtilmiştir.

E- Yurt Dışından Gelen Ücretler

GVK’nın 23. maddesinin 14 numaralı bendi uyarınca “Kanuni ve iş merkezi” Türkiye’de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler ülkemizde ayrıca vergiye tabi tutulmamaktadır. Yabancı ülkelerde bulunan işverenler tarafından Türkiye’de mukim şahıslara hizmetleri karşılığında yapılan ödemelerin Türkiye’de tevkifata tabi tutulması GVK’nın 23/14. maddesi uyarınca mümkün değildir. Buna göre kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan yani dar mükellefiyete tabi işveren tarafından ödenen ücretlerde;

- Ücretin dar yükümlü işveren tarafından yurtdışındaki kazançlarından ödenmesi,
- Yapılan ücret ödenmesinin Türkiye’de gider veya maliyet hesaplarına kaydedilmemesi,
- Döviz olarak ödenmesi

koşulları ile Türkiye’de ayrıca vergilendirilmeyecektir⁶⁹⁴. Maliye Bakanlığı’nın bir özelgesinde⁶⁹⁵, Türkiye Temsilciliğinde görevli personele yurt dışı fonlarından karşılanmak şartıyla döviz olarak ödediği ücretlerin GVK’nın 23. maddesinin 14 numaralı bendine göre gelir vergisinden müstesna tutulması gerektiği belirtilmiştir.

693 08.02.1996 Tarih ve B.07.0.GEL.0.42-4201-11-06363 Sayılı özelge.

<http://www.yaklasim.com.danistay.index.asp> (26.05.2010)

694 Veysi Seviğ, “Yurt Dışından Gönderilen Ücretler”, **Yaklaşım Dergisi**, Ağustos 2009, S. 200, s. 18-19.

695 Maliye Bakanlığı’nın 28.03.2005 tarih ve B.07.0.GEL.0.42.4205-212.14018 sayılı özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (01.12.2009)

F- Bilirkişi, Resmi Arabulucu, Eksper, Spor Hakemleri ve Her Türlü Yarışma Jürisi Üyelerine Ödenen Ücretler

1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu (HUMK) ile getirilen bilirkişilik, bir davada çözümü hâkim tarafından bilinmeyen özel ve teknik bilgiyi gerektiren hallerde oy ve görüşüne başvurulanan üçüncü kişiyi tanımlamaktadır. Mesleklerinde uzmanlaşmış, birikim sahibi kişiler, çeşitli kişi ve kurumlar arasında oluşan ihtilafların çözümü için bilirkişi olarak görev yapmaktadırlar. Özel bilgi ve ihtisas isteyen işlerde hâkim, vereceği kararda değerlendirmek üzere bilirkişi görüşüne başvurabilmektedir⁶⁹⁶.

Adli veya idari yargı yerlerinde veya icra dairelerinde bilirkişilik yapanlara yapılan ödemeler, hiç şüphesiz gelir vergisi'ne tabidir. GVK'nda geçmişte bilirkişilere yapılan ödemeler, serbest meslek kazancı olarak vergilendirilirken sonradan ücret kabul edilmiştir. Bilirkişilik özünde serbest meslek faaliyeti kapsamında değerlendirilmesi gereken bir faaliyettir. Ücret, yukarıya da aktardığımız tanımı gereği bilirkişilikle bağdaşan bir gelir kategorisi değildir. Ancak bilirkişiliğin ücret kapsamına alınması, serbest meslek olarak kabul edilmesi halinde doğacak şekli ve maddi yüklerden (makbuz düzenleme, defter tutma, KDV vb) bilirkişileri kurtarma amacı gibi uygulama kaynaklı gerekçelere dayanmaktadır⁶⁹⁷.

Bilirkişi ücretinin takdiri hakime bırakılmıştır. Buradaki ücret kavramını dar anlamda almamak ve bu kavramın kapsamına, bilirkişinin emek ve mesaisinin karşılığının yanı sıra, bu çalışması için yapmış olduğu giderler (tetkikat, yolculuk ve konaklama giderleri gibi) ile bilirkişilik görevinin icrası nedeniyle asli işiyle uğraşamamasından; yani rutin mesleki faaliyetini yürütememesinden kaynaklanan kazanç kayıplarının (tazminatın) da dâhil olduğunu kabul etmek gerekir⁶⁹⁸.

GVK'nın 61. maddesinin 3. fıkrasının 5. bendinde, bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen

696 H. Hakan Kıvanç, “Bilirkişi Ücretlerinin Vergilendirilmesi”, **E- Yaklaşım**, Ocak 2008, S. 54, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20080110604.htm (25.02.2009)

697 Bumin Doğrusöz, “Bilirkişilerin Vergilendirilmesi”, **Referans Gazetesi**, 22.07.2010, http://www.referansgazetesi.com.haber.aspx?HBR_KOD=142182&YZR_KOD=156 (22.07.2010)

698 Başar Soydan, **Türk Vergi Yargısında Bilirkişilik**, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2008, s.57-58.

veya sağlanan para, ayın ve menfaatlerin de ücret sayıldığı hükme bağlanmıştır.

Bilirkişi ücretlerinin vergilendirilmesi, stopajla bitmemektedir. Çünkü Maliye İdaresi, farklı adliyelerde çeşitli mahkemelerin kendi vezneleri ve icra ve iflas müdürlükleri tarafından bilirkişilik hizmeti karşılığında yapılan ödemeleri, başka bir ifadeyle farklı adliyelerin ayrı ayrı vezneleri ve icra-iflas müdürlüklerince tahakkuk ettirilerek yapılan ödemeleri ayrı ayrı ücret geliri olarak kabul etmektedir. Mali idareye göre GVK uygulaması bakımından bilirkişilik hizmeti ifa edilen adliyelerin her birinin ayrı bir işveren, bu adliyelerce 'bilirkişilik hizmeti' karşılığında ödenen ücretlerin de ilgili adliyelerin farklı birimlerinin kendi vezneleri tarafından, başka bir ifadeyle ayrı ayrı veznelerce tahakkuk ettirilip ödenmesi durumunda her bir vezneninde ayrı bir işveren olarak kabul edilmesi gerekmektedir⁶⁹⁹. Bilirkişilerin farklı adliye birimlerinden bilirkişilik ücreti alması durumunda bu ödemelerin ayrı işverenlerce yapılan ücret ödemesi olarak kabul edilmesi, ancak Adalet Bakanlığı'na bağlı çeşitli mahkemelerden bilirkişi ücreti elde edilmesi halinde ise bu ödemenin tek işverenden yapılan ücret ödemesi olarak kabul edilmesi gerekmektedir⁷⁰⁰.

Farklı adliyelerde çeşitli mahkemelerin kendi vezneleri ve icra-iflas müdürlükleri tarafından bilirkişilik hizmeti karşılığında yapılan ödemelerin, başka bir ifadeyle farklı adliyelerin ayrı ayrı vezneleri ve icra-iflas müdürlükleri tarafından tahakkuk ettirilerek yapılan ödemeler ücret niteliğindedir. GVK uygulaması açısından bilirkişilik hizmetinin ifa edildiği adliyeler tarafından "bilirkişilik hizmeti" karşılığında ödenen ücretler, ilgili adliyelerin farklı birimlerinin kendi vezneleri tarafından, bir başka anlatımla ayrı ayrı vezneler tarafından tahakkuk ettirilip ödenmesi durumunda her bir veznenin ayrı bir işveren olarak kabul edilmesi gerekmektedir⁷⁰¹.

Farklı Hukuk Mahkemeleri tarafından tayin edilen bilirkişilere ödenen ücretlerin her mahkemenin ayrı ayrı bir veznesi bulunmadığından, bilirkişilere yapılan ödemelerin tek vezneden tahakkuk ettirilip, ödenmesinden dolayı bu ödemelerin tek işverenden elde edilen ücret olarak değerlendirilip, GVK'nın 103. maddesine göre

699 Doğrusöz, "Bilirkişilerin Vergilendirilmesi".

700 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, (AVDB) <http://www.avdb.gov.tr/y/mukteza/mukteza-detay.asp?id=101013> (01.03.2010)

701 Veysi Seviğ, "Bilirkişilere Yapılan Ödemelerin Vergilendirilmesi", **Referans Gazetesi**, 06.10.2009, http://www.referansgazetesi.com.haber.aspx?YZR_KOD=157&HBR_KOD=130431, (01.12.2009)

vergilendirilmesi gerekir⁷⁰².

Gelir vergisi kesintisi uygulamasında da her bir işveren tarafından ayrı ayrı yapılacak olan bilirkişi ödemelerinde aynı nitelikte bulunan ve ödemelerin yapıldığı ilgili yılda daha önceki ödemelerle birleştirilmesi suretiyle hesaplama yapılması gerekmektedir. Böyle bir durumda, birinci işverenden sonraki ücret gelirleri toplamı GVK'nın 103. maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı 2010 yılında 22.000 TL'yi aşması halinde, birinci işverenden alınan ücret dahil olmak üzere, ücret gelirlerinin tamamının yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

III- GELİR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN ÜCRET, TAZMİNAT VE BENZERİ GELİRLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

Vergi mükellefi, verginin temel esaslarından birisidir. Vergi mükellefinin kim olduğunu ilgili kanun gösterir⁷⁰³. Ücret gelirleri prensip olarak tevkifat (stopaj) yoluyla vergilendirilmektedir⁷⁰⁴. Ücretleri vergilendirme bakımından diğer ücretler ile gerçek usulde vergilendirilen ücretler olarak ikiye ayırmak mümkündür. İşverenlerin, hizmet erbabının ücretine ait vergileri keserek muhtasar beyanname ile vergi dairesine beyan etmeleri ve kesinti suretiyle alıkoyduğu vergileri ödemeleri gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun⁷⁰⁵ (VUK) 238. maddesi gereği olarak işverenler bir ay içinde ödedikleri ücretler için ücret bordrosu düzenlemek zorundadırlar. GVK uyarınca da vergiden istisna edilen ücretlerle “diğer ücretler” üzerinden vergiye tabi hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri için bordro düzenlenmemektedir. Öte yandan ücretleri, diğer ücretler usulünde saptanacak olan hizmet erbabı vergi karnesi almak zorundadır⁷⁰⁶.

Kaynakta vergileme yönteminin en yaygın uygulaması ücret olarak nitelenen gelir unsurunu elde eden yükümlüler üzerindedir. Ülkemizde gelir vergisi yükünün ağırlığını ücretlilerin taşıdığı gerçeği ve bu verginin yükümlüleri içerisinde büyük çoğunluğu ücretlilerin oluşturduğu düşünülürse, kaynakta vergileme yönteminin

702 <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/gv/ornek93.htm> (07.12.2009)

703 Kaneti, s.79.

704 Maç ve Kurt, “Stopaj ve SSK Primi”, s.8

705 RG: 10.1.1961-10703

706 Veysi Seviğ, “Ücret Gelirleri ve Beyana Tabi Ücretler”, **Referans Gazetesi**, 23.03.2010.

uygulama alanının genişliği açıkça ortaya çıkar. Ücret geliri yanında gerçek usulde vergilendirilen ticari, zirai veya mesleki kazancı olmayanlar için bu yöntemle vergileme, adeta bir nihai vergileme olmaktadır⁷⁰⁷.

Vergi gelirlerinin oluşumunda gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergilerin yaklaşık payı yüzde 31, damga vergisi ile harçların toplam payı ise yüzde 5'tir. Gelir vergisinin yaklaşık yüzde 91,3'ü kesinti yoluyla tahsil edilmektedir. Buna karşılık gelir vergisinin sadece yüzde 5'i beyan yoluyla sağlanabilmektedir. Avrupa Birliği ve Amerika Birleşik Devletleri ile diğer gelişmiş ekonomilerde gelir vergisinin bu kadar yüksek oranda tevkifat yolu ile tahsil edildiği bir başka ülke yoktur⁷⁰⁸. Bu durum tevkifat yoluyla vergilendirmenin boyutlarını ve vergi sistemimizin bu yönüyle ıslaha muhtaç olduğunu açıkça göstermektedir.

Ücretlerin vergilendirilmesinde, birden fazla işverenin yanında hizmet sunumu söz konusu olmadıkça, ücretlinin (ya da istihdam edilenin) vergi mükellefiyeti tesis ettirmesi ve beyanname vermesi (ödev) söz konusu değildir. Türk vergi mevzuatı, ücretlilerin vergilendirilmesinde kaynaktan kesinti (tevkifat, stopaj) usulünü nihai vergileme şekli olarak benimsemiştir. Ücretlilerin ücret gelirleri üzerinden vergi kesme ve kestiği vergiyi süresinde bağlı olduğu vergi dairesine yatırma konusunda işverenler (istihdam edenler) vergi sorumlusu olarak belirlenmiştir. Bu sorumluluk yasal bir sorumluluktur ve vazgeçilmesi ya da gönüllülük ilkesi söz konusu değildir⁷⁰⁹. Vergi sorumlusu, mükellefin borcunu ödeme durumunda olan kanuni temsilci durumundadır⁷¹⁰.

Ücret gelirlerinde safi değer tespitinde değişik yöntemler kullanılmaktadır. Bu yöntemleri “gerçek ücretler” ve “diğer ücretler” gibi iki grupta⁷¹¹ veya “kaynakta kesinti”, “beyanname” ve “vergi karnesi yöntemi” olarak üç grupta⁷¹² saymak

707 A. Bumin Doğrusöz, **Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme “Stopaj”**, İSMMMO Yayınları, 1. Baskı, İstanbul 1992, s. 82. (Stopaj)

708 Veysi Seviğ, “2009 Yılı Vergilerinin Analizi”, **Yaklaşım Dergisi**, Mart 2009, S. 195, s. 15-16.

709 Ahmet Erol, “Ücret Gelirlerinin Vergilemesi ve Anayasa Mahkemesi Kararı-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz 2010, S. 211, s. 269-275.

710 M. Kamil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayını, İstanbul:2006, s.75.

711 Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, Ahmet Burçin Yereli, **Türk Vergi Sistemi**, 9. Baskı, İzmir: DEÜ Maliye Bölümü, Masaüstü Yayıncılık Birimi, 2004, s.94; Batirel, Ücretlerin Vergilendirilmesi, s.22.

712 Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, Ankara:Yaklaşım yayınları, 2003, s.182

mümkündür⁷¹³.

A- Gerçek Usulde Ücretlerin Vergilendirilmesi

GVK'nın 94. maddesinin 1. bendinde yer alan ve tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilen hizmet erbabının ücretleri ile GVK'nın 95. maddesinde belirtilen ve tevkifata tabi tutulmayarak yıllık beyanname verilmek suretiyle vergilendirilen ücretler gerçek usulde vergilendirilecek ücretler olarak tanımlanmaktadır. Bu durumda gerçek ücretler dendiğinde;

- Kanunun 94. maddesine göre hizmet erbabına ödenen ücretler ile Kanun'un 61. maddesinde belirtilen ücret sayılan ödemeleri (istisnadan faydalananlar hariç),

- GVK'nın 95. maddesinde belirtilen ve vergi tevkifatına tabi olmayan hizmet erbabının ücretleri,

- Ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı ücretleri,

- 16. maddede yazılı istisnadan faydalanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlilerin ücretleri,

- Maliye Bakanlığı'nca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zaruret görülen ödemeler,

anlaşılmaktadır.

166 seri Nolu GVGT'ne⁷¹⁴ 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.

713 Armağan, <http://iibf.sdu.edu.tr/dergi/files/2006-2-17.pdf> (18.12.2009)

714 RG: 10.03.1991-20810

1- Gayrisafi Ücret Tutarının Belirlenmesi

GVK'nın 96. maddesine göre genel olarak vergi tevkifat gayrisafi tutarlar üzerinden yapılmaktadır. GVK'nın 96. maddesi hükmü uyarınca ücretlerde vergi tevkifatı gayrisafi tutar üzerinden değil safi tutar üzerinden yapılmaktadır. Ancak yine önce gayrisafi tutar belirlenir ve sonra bu tutardan yine kanun ile belirlenmiş olan indirimler yapılarak safi tutara ulaşılabilir⁷¹⁵.

Gerçek ücretlerde gayrisafi tutar, hizmet karşılığı verilen para ve ayınlarla, sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerin toplamıdır⁷¹⁶. Gayrisafi ücret tutarının belirlenmesinde yapılan bazı indirimler aşağıda açıklanmıştır.

a- Yabancı Parayla Ödenen Ücretlerin Durumu

Yabancı parayla ödenen ücretin TL olarak yapılması durumunda, ödemenin miktarı, ücretin gayrisafi tutarıdır⁷¹⁷. GVK'nın 63. maddesine göre “*yabancı parayla ödenen ücretler ödeme gününün borsa rayiciyle Türk parasına çevrilir*” hükmü yer almaktadır. Ayrıca VUK'un 280. maddesine göre “*yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır. Yabancı paranın borsada rayici yoksa değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur*” denilmektedir.

VUK'nun 280. maddesinde de yabancı paraların borsa rayici ile değerlendirileceği hükmü yer almakla birlikte, ülkemizde döviz borsası olmadığı için bu değerlendirme ölçüsü kullanılamamaktadır. Dolayısıyla değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığı'na belirlenmektedir. 130 Nolu VUK Genel Tebliği⁷¹⁸ ile Maliye Bakanlığı tarafından kur tespiti yapılmadığı sürece, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) tarafından tespit ve ilan edilen döviz alış kurlarının değerlemelerde esas alınması esasını getirmiştir⁷¹⁹.

715 HUD Beyanname Düzenleme Kılavuzu, s.113

716 Gelir Vergisi Rehberi, s. 318

717 Gelir Vergisi Rehberi, s.318

718 20.04.1976, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (03.10.2009)

719 Yılmaz, Ücretlerin Vergilendirilmesi, s.221

b- Ayın Olarak Ödenen Ücretlerin Durumu

Vergi Kanunlarımızda, iş hukukundan farklı olarak ücretin para yerine ayın olarak ödenmesine olanak tanımaktadır. Ayın; hizmet erbabına bedelsiz olarak verilen işletmenin imal ettiği emtia olabileceği gibi işletmenin satışa konu ettiği emtia veya ayın olarak sağlanan her türlü menfaat ve hizmet gibi paradan başka değerler olabilmektedir⁷²⁰.

Para ile (nakit) ödeme dışında “ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler” de ücret olarak kabul edilmektedir. Hizmet karşılığı verilen ayınlar, verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatları ile değerlendirilir. Perakende fiyat; işlendikten sonra veya aynen tekrar satışa arz edilmeyecek ve normal bir tüketicinin ortalama ihtiyacını geçmeyecek miktardaki satışlara uygulanan fiyatı ifade eder. Aynı değer verildiği gün ve yerde, bu tür satışlar için uygulanan birden fazla fiyat varsa, bunların ortalaması alınır⁷²¹.

Aynı değer verildiği gün o yerde o mal için uygulanan perakende satış fiyatlarının tespit edilmesi, birden fazla fiyat varsa bu fiyatların ortalamasının alınması suretiyle ayının o günkü değerinin bulunması ve bu değer ücret olarak dikkate alınması gerekmektedir⁷²².

Personele yapılan aynı yardımlar personelin eline geçen net ücret olduğundan brütleştirilerek gelir vergisi hesaplanır. Bu bedel net ücret ödemesi kabul edilir ve istisna kapsamında olmadığı için brüt tutarı üzerinden gelir vergisine tabi tutulur⁷²³. Vergilendirme erzak harcamasının KDV’li bedeli net ücret gibi dikkate alınıp, brütleştirilmek ve brütleştirilen tutar üzerinden de gelir vergisi ve damga vergisi kesintisine tabi tutulduktan sonra gider yazılması gerekmektedir. Gelir vergisi hesaplanırken yardımın brüt tutarının, personelin ilgili aya ait diğer ücretinin gelir vergisi matrahına dahil edilerek gelir vergisi hesaplanmalıdır. Yapılan yardımların brüt

720 Serdar Aytekin, “Ayın Ücret Ödemelerinin Vergi Karşısındaki Durumu ve Muhasebe Kayıtları”, **E-Yaklaşım**, Aralık 2006, S. 41, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2006128764.htm (27.01.2009)

721 Özgür Biyan ve Osman Demirci, “Personele Erzak Olarak Verilen Ücretlerin Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, **E-Yaklaşım**, Kasım 2007, S. 52, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20071110182.htm (11.01.2009)

722 Yılmaz, **Ücretlerin Vergilendirilmesi**, s.222

723 Recep Bıyık ve Aydın Kıratlı, **Giderler ve İndirimler**, İstanbul: PWC Yayını, 2010, s.291

tutarı maliyet veya gider olarak dikkate alınır⁷²⁴.

KDV mükelleflerince personele ücret unsuru olarak mal veya hizmet verilmesi, KDV hesaplanmasını gerektiren işlemlerdir. Fakat uygulamada, personele ücret olarak verilen mal ve hizmetlerin alınışında yüklenilen KDV'ler indirilmemekte buna mukabil personele teslimde KDV hesaplanmamaktadır. Aynı sonucu veriyor olması dolayısıyla bu uygulama kabul görmektedir. İşveren, kendi ürettiği malları veya hizmetleri personele ücret olarak verirse, bu mal veya hizmetin emsal bedeli üzerinden KDV hesaplanır. KDV dahil emsal bedel brüte götürülerek tevkifat yapılır⁷²⁵.

9 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'ne⁷²⁶ göre;

- Personele işyerinde ve müştemilatında yemek yedirilmesi,
- Personelin işyerinde barındırılması
- Personelin tedavisi ve ilaçları
- Personele iş ortamında giydirilen giyecekler
- Personele yatacak yer veya konut tahsis edilmesi
- Personelin toplu halde işe geliş-gidişinin sağlanması (servis),

şeklindeki aynı ücret unsurlarının temini için yüklenilen KDV'ler ise indirilebilmekte, bunların personelin istifadesine sunulduğu gerekçesi ile KDV hesaplanmasına gerek görülmemektedir. Personele işyeri dışında yedirilen yemek nedeniyle doğan ve yasal limite ait olan KDV indirilebilmektedir.

İşveren, ücretliye verdiği malın perakende satışını yapmakta ise, değerlendirme kendi perakende satış fiyatının ortalaması ile yapılabilir. Ücretliye verilen aynı değer, dışarıdan satın alınmış ve satın alınan miktar, normal bir tüketicinin ortalama ihtiyacını aşmıyorsa,

724 Ekrem Sarısu, “Personele Verilen Ramazan Erzakının Ücret Gibi Vergilendirilmesi Gerek”, **Posta Gazetesi**, 16.08.2010, http://www.posta.com.tr/ekonomi/uzman-gorusu/YazarHaberDetay/20_ay_askerlik_borclanmasi_icin_4_867_lira_odemeniz_gerek.htm?ArticleID=40049 (16.08.2010)

725 Mehmet Maç ve Resul Kurt, “Vergi ve/veya SSK Primi Hesaplanmaksızın Personele Sağlanabilecek Menfaatler”, **MESS Sicil Dergisi**, Mart 2006, s.173.

726 RG: 31.12.1984-18622

diğer bir deyimle perakende satış fiyatı ile alınmışsa, alış fiyatı ile değerlendirilebilir. Büyük bir parti halinde satın alma varsa satın alma fiyatının o yerdeki perakende satış fiyatı ortalamasına tekabül etmez. Ortalama perakende fiyatın ayrıca tespiti ve değerlemenin ona göre yapılması gereklidir. Bu durumlarda, alış fiyatı ile değerlendirme fiyatı (perakende satış fiyatı) arasındaki farkın, gelir hesaplarına alacak yazılması gerekir⁷²⁷.

2- Gerçek Usule Tabi Ücretlerin Vergilendirilmesi

Gerçek usule tabi ücretler, genel olarak tevkifat usulü ile vergilendirilirler. Bu usul ile işverenler tarafından kaynakta kesilen vergiler, ücret bordrosu düzenlenip muhtasar beyanname ile bağlı bulunan vergi dairesine bildirilmek suretiyle ödenmektedir.

Gerçek usule tabi ücretlerin vergilendirilmesinde iki yöntem kullanılmaktadır. Bunlar:

- Stopaj (kaynakta vergileme - tevkifat) usulüyle vergilendirme
- Yıllık beyan usulüyle vergilendirme⁷²⁸.

Söz konusu iki usul aşağıda açıklanmıştır.

a- Tevkifat Yoluyla Vergilendirme

Çağdaş vergileme yöntemleri, verginin bizzat yükümlüsü tarafından hesaplanarak, belli dönemler itibariyle beyan edilmesini ve ödenmesini öngörmektedir. Enflasyonist ortamlarda paranın sürekli değer kaybetmesi karşısında devletler, bir an önce ve verginin doğumu ile birlikte vergi alacağına kavuşmak istemesi, verginin ödenme zamanı yükümlülere ağır bir yük oluşturmamasını önlemek ve ayrıca vergi alacağını garanti altına alma gibi ihtiyaçlar, verginin, vergiyi doğuran olayın kaynağından alınmasını öngören “kaynakta vergileme” yöntemini doğurmuştur. Kaynakta vergileme yönteminde anılan amaçların gerçekleştirilebilmesi için, yükümlü ile vergi idaresi arasına üçüncü bir şahıs girmektedir. Gerçek kişi veya kurumlar

727 HUD Beyanname Düzenleme Kılavuzu, s.114

728 Armağan, <http://iibf.sdu.edu.tr/dergi/files/2006-2-17.pdf> (18.12.2009)

olabilen bu üçüncü kişi, çeşitli vergi yükümlülerine, vergiye tabi ödemeleri yaparken, vergiyi hesaplayarak ödemededen mahsup etmekte ve bakiye kısmı istihkak sahibine ödemektedir⁷²⁹.

Kaynakta vergileme yöntemi Türk vergi mevzuatına 1926 yılında 755 sayılı “Kazanç Vergisi Kanunu” ile girmiş ve bu kanunda kaynakta kesme yöntemi sadece ücret gelirleri için öngörülmüş olup bir beyanname ile bildirilmesi yükümlülüğü getirilmiştir⁷³⁰.

Ücretlilerin beyannameli mükellefler olarak belirlenmemesinin altında, vergi idaresinin bu kadar çok sayıda kişiyle uğraşmamak, vergiyi ekonomik ve tasarruflu toplamak, vergiyi etkin toplamak gibi güdüler yatmaktadır. Bu güdüler, çok sayıda insanın istihdamından doğan vergilerin, onların emri altında çalıştığı işverenler tarafından beyan edilmesi ve ödenmesi sonucunu doğurmaktadır. Türkiye’de birden fazla işverenden ücret geliri elde etme durumu söz konusu olmadığı sürece ücretler üzerinden vergi kesilmesi nihai vergilemedir. Yani, kaynaktan kesinti ağırlıklı olarak nihai (son) vergileme niteliğindedir⁷³¹.

Dolaysız vergilerde vergi gelirlerinin büyüklüğünü etkileyen en önemli kurumlardan birisi de vergi tevkifatıdır. Gelişmiş ülkelerde vergilendirmede tevkifat alanları kısıtlanırken, ülkemizde giderek yaygınlaştırılmış bulunmaktadır. Uygulama, vergilendirmede kolaylık sağladığı görüşü ile bazı gelir gruplarınca da kabul edilen bir teknik haline gelmiştir. Vergi tekniğinde ilkel bir vergilendirme biçimi olarak kabul edilen tevkifat müessesesi ülkemizde özellikle gelir vergisi uygulaması açısından verginin yüzde 90’ndan fazlasını sağlar hale gelmiştir. Oysa bu oran AB Ülkelerinde yüzde 2-3 civarındadır⁷³².

5421 sayılı eski “GVK” ile ücretler, kanuna göre ücret sayılan ödemeler, menkul sermaye iratları ve serbest meslek kazançları tümüyle kaynakta kesme

729 Doğrusöz, **Stopaj**, s. 1.

730 Akif Erginay, **Kanunlar-1, Türkiye Cumhuriyeti Dönemi Vergi, Resim ve Harç Kanunları (1920-1977)**, C. 1-Kanun No:1-4699, Ankara: 1977, s. 96-109. (Kanunlar-1)

731 Erol, “*Ücret Gelirlerinin Vergilemesi II*”,

http://www.yaklasim.com.mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20100717206.htm (20.06.2010)

732 Veyssi Seviğ, “*Kesinti Suretiyle Vergilendirme Çağdaş Bir Uygulama Değildir*”, **Prof. Dr. Adnan Tezel Günleri: Vergi Hukuku**, İstanbul: Arıkan Yayınları, 2006, s.58. (Kesinti Suretiyle Vergilendirme)

yönteminin uygulama alanı içerisine alınmıştır. Verginin kaynakta kesilerek alınması yönteminde üç taraf vardır; bunlar alacaklı konumunda olan hazine veya gelir idaresi, verginin yükümlüsü ve vergi kesendir⁷³³.

VUK’nda vergi yükümlüsü “*Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir.*” şeklinde tanımlanmıştır. Tevkifat yöntemi ile ilgili olarak temel düzenleme GVK’nın 94. maddesinde yapılmıştır. Bu madde ile tevkifat yapmak zorunda olanlar, tevkifata tabi bulunan ödemeler ve tevkifat oranları belirlenmiştir. Ücretliler için 103. ve 104. maddelere atıf yapılmak suretiyle açıklamalar yapılmıştır.

275 Seri No’lu GVGT’ne⁷³⁴ göre GVK’nın 94. maddesinin son fıkrasının Maliye Bakanlığı’na verdiği yetkiye istinaden, aynı maddenin birinci fıkrasında tevkifat yapacaklar arasında sayılmayan aile hekimlerinin, aile hekimliği hizmetlerinin verilmesiyle ilgili olarak temizlik, sekreterlik, şoförlük gibi hizmetler için yanlarında çalıştıracakları hizmet erbabına yapılacak ücret ödemeleri, serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemeler ile işyerine ilişkin kira ödemeleri ve esnaf muaflığından yararlananlardan mal ve hizmet alımları karşılığında yapılan ödemelerden maddede belirtilen oranlarda tevkifat yapacaklardır. Birden çok aile hekiminin görev yaptığı aile sağlığı merkezlerinde ise bu yükümlülük yönetici olarak belirlenen aile hekimi tarafından yerine getirilecektir. GVK’nın 94. maddesi kapsamında yapacakları ödemelerden vergi tevkifatı yapmak zorunda olan aile hekimlerinin, ilgili vergi dairesinde muhtasar yönünden mükellefiyet kaydı yaptırmaları ve yapmış oldukları tevkifat tutarlarını muhtasar beyanname ile beyan ederek ödemeleri gerekmektedir.

b- Tevkifata Tabi Ücretler

GVK’nın 94. maddesinin 1. fıkrasının 1. bendine göre, istisnadan yararlananlar ve GVK’nın 95. maddesinde düzenlenen tevkifata tabi olmayan ücretler hariç olmak üzere, 61. madde kapsamında bütün ücret ve ücret sayılan ödemeler tevkifata tabi tutulmaktadır. GVK 94. madde hükmüne göre vergi kesintisine tabi tutulacak olan ücretler, gerçek usulde tespit edilip istisnadan yararlanmayan ve 95.

733 Doğrusöz, Stopaj, s. 18-37.

734 RG:26.08.2010-27684

madde kapsamına girmeyen ücretlerdir⁷³⁵.

Gelir vergisi kesintisi yapma sorumluluğu yüklenenlerin yaptıkları ödemelerden kesinti yapmaları için ödemenin iki temel koşulu içermesi gerekir. Bu koşullardan birincisi ödemenin niteliği ile ilgili olup, yapılan ödemenin ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti ile ilgili olması gerekir. İkinci koşul ise, ödeme yapılan kişi yönünden olup, ödeme yapılan kişinin de gelir vergisi yükümlüsü olmasıdır⁷³⁶.

c- Tevkifat Yapmak Zorunda Olanlar

GVK'nın 94. maddesinde, vergi tevkifatı yapmak zorunda olanlar sayma yöntemi ile belirlenmiştir. Söz konusu 94. madde uyarınca çalıştırdıkları hizmet erbabına ödedikleri ücretlerden vergi kesmek zorunda olan kurum ve kuruluşlar şunlardır:

- Kamu idare ve müesseseleri,
- İktisadî kamu müesseseleri,
- Sair kurumlar,
- Ticaret şirketleri,
- İş ortaklıkları,
- Dernek ve vakıflar ile bunların iktisadi işletmeleri,
- Kooperatifler,
- Yatırım fonu yönetenler,
- Gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan (gerçek usulde vergilendirilen) ticaret ve serbest meslek erbabı,
- Zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden

735 Özbalcı, s. 766

736 Doğrusöz, **Stopaj**, s. 77-78.

çiftçiler.

Söz konusu 94. maddede tahdidi olarak sayılan kurum ve kişiler yorum yoluyla genişletilemez ve bu yolla eklemeler yapılamaz. GVK'na göre, vergi kesmekle yükümlü tutulanları içeren yukarıdaki listenin incelenmesinden de anlaşılabileceği gibi, vergi kesmekle yükümlü tutulanlar kurumlar vergisi yükümlüleri ile gerçek usulde vergilendirilen ticari ve zirai kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabıdır. Esnaf muafiyeti veya küçük çiftçi muaflığından yararlanan ticari ve zirai kazanç sahipleri götürü usulde vergilendirilen serbest meslek erbabına vergi kesintisi yapma görevi yüklenmemiştir⁷³⁷.

d- Tevkifata Tabi Ücretlerde Vergi Matrahının Tespitinde Gayrisafi Ücretten Yapılacak İndirimler

Ücretin safi tutarı, gayri safi ücret tutarından, GVK'nın 63. maddesinde yer alan;

- 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun⁷³⁸ 190. maddesi uyarınca yapılan kesintilerle, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kanuni kesintiler,

- Kanunla kurulan emekli sandıkları ile mülga 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklara ödenen aidat ve primler,

- Türkiye'de kain ve merkezi Türkiye'de bulunan bir sigorta veya emeklilik şirketi nezdinde akdedilmiş olması şartıyla; ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, kaza, hastalık, sakatlık, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler ile bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ile,

- Çalışanlar tarafından ilgili kanunlarına göre sendikalara ödenen aidatların,

737 Doğrusöz, **Stopaj**, s.76.

738 RG: 23.7.1965-12056

İndirilmesi sonucu bulunan tutardır.

Matrahın hesaplanmasında ise, GVK'nın 63. maddesi hükmü uyarınca, işveren tarafından sağlanan menfaatler toplamından (brüt ücret toplamından), önce aynı kanunun 63. maddesinde hükme bağlanan (yukarıda belirtilen) indirimler yapılarak safi ücrete ulaşılmakta, daha sonra da aynı kanunun 31. maddesinde belirtilen tutarlar (sakatlık indirimi tutarları) indirilerek ücret matrahı belirlenmektedir⁷³⁹.

GVK'nın 36. maddesi hükmü uyarınca, *“Muhtelif yerlerden ücret alan hizmet erbabı için 31'inci maddede yazılı indirimler bunlardan yalnız en yüksek olan ücretin vergisine uygulanır. Hizmet erbabının vergi karnesi varsa indirimin uygulanacağı ücret bu karneyi muhafaza eden işverenden aldığı ücrettir. Vergi Usul Kanunu ile karne almaktan muaf tutulmuş olanlarda indirimin uygulanacağı ücret, aile durumu sual varakasını muhafaza eden işverenden aldığı ücrettir.*

31'inci maddedeki indirimler, dar mükellefiyete tabi kimselere şamil değildir.” denilmek suretiyle birden fazla işverenden ücret alan hizmet erbabı için sakatlık indiriminin yalnız en yüksek olan ücretin vergisine uygulanacağı belirtilmiştir.

Vergi matrahının tespitinde, ücretin gayri safi tutarından yapılacak indirimlerin bazıları aşağıda açıklanmıştır.

(1) 657 sayılı Kanunun 190. maddesi uyarınca yapılan kesintilerle, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kanuni kesintiler

657 sayılı Kanunun 190. maddesi uyarınca yapılan kesintilerle, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kanuni kesintiler GVK'nın 63/1. maddesi uyarınca safi ücretin tespitinde indirim olarak kabul edilmiştir.

(2) Kanunla kurulan emekli sandıkları ile mülga 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklara ödenen aidat ve primler

Kanunla kurulan emekli sandıkları ile mülga 506 sayılı Kanunun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklara (Bankalar, Sigorta ve Reasürans Şirketleri, Ticaret ve

739 HUD Beyanname Düzenleme Kılavuzu, s. 132

Sanayi Odaları ile Borsalar tarafından oluşturulan sandıklar) ödenen aidat ve primler GVK'nın 63/2. maddesi uyarınca safi ücretin tespitinde indirim olarak kabul edilmiştir.

“Emeklilik aidatı”, kendisine emeklilik hakkı tanınan bir görevde çalışan hizmet erbabının maaş ve ücretinden kesilen paraları veya bu hizmet erbabı adına emekli sandığına yapılan ödemeleri ifade etmektedir. “Sigorta primleri” ise; hizmet erbabının kaza, hastalık, analık, ihtiyarlık vb. hallerde ihtiyaçlarını karşılamak veya geçimini sağlamak gayesiyle yapılan sigortalar için Sosyal Güvenlik Kurumu’na veya emekli sandıklarına yapılan ödemeleri ifade eder⁷⁴⁰.

Yukarıda da belirtildiği gibi GVK'nın 63. maddesinin 2. bendine göre indirilecek aidat ve primler; mülga 5434 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu⁷⁴¹ ve 506 sayılı Kanuna göre ödenen aidat ve primler olup ayrıca 506 sayılı Kanunun geçici 20. maddesi kapsamındaki sandıklara ödenen aidatlar da yine aynı kapsamdadır. Diğer yandan Emekli Sandığı ve Sosyal Sigorta Kurumlarından, kanunla kurulmuş olanların üyelerine çeşitli kanunlarla, daha önceki dönemlerde ödenmemiş bulunan aidat veya primleri borçlanma suretiyle ödeme ve dolayısıyla emekliliğe esas alınacak hizmet sürelerini uzatabilme hakkı tanınmaktadır⁷⁴².

Kanun maddesinde belirtilen bu aidat ve primler “Emekli Sandığına Ödenen Aidatlar” ve “Sosyal Sigorta Primleri” olmak üzere iki alt başlık altında aşağıda açıklanmaktadır. Ancak 5502 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı Kanunu⁷⁴³ ile T.C. Emekli Sandığı, Bağ-Kur Genel Müdürlüğü ve Sosyal Sigortalar Kurumu Başkanlığı tek çatı altında birleştirilmiştir.

111 Seri No’lu GVGT’nin⁷⁴⁴ “1.Emekli Sandığı ve Sosyal Sigorta Kurumlarına Ödenen Borçlanma Aidat ve Primleri” başlıklı bölümünde:

“A- Emeklilik aidatı ve sosyal sigorta primlerinin gider olarak indirilmesi kanunen kabul edilmiş bulunan kurumlara, kanunlarında öngörülen şekilde ücretten kesilmek suretiyle ödenen borçlanma aidat ve primlerinin miktarına ve nispetine

740 HUD Beyanname Düzenleme Kılavuzu, s.115

741 RG: 17.6.1949-7235

742 HUD Beyanname Düzenleme Kılavuzu, s. 115

743 RG: 17.06.1949-7235

744 RG: 08.03.1973, <http://www.gib.gov.tr.index.php?id=1028> (02.12.2009)

bakılmaksızın, kesildiği aya ait gelir vergisi matrahının tespitinde gider olarak nazara alınması;

B- Aidat toptan ödenmişse, ödenen tutara ulaşınca kadar bu miktarın ücretlerin vergiye tabi tutarından indirilmesi,”

Öngörülmüştür.

Sosyal Güvenlik Kurumu’nun sigorta şirketi niteliğinde olmaması nedeniyle bu kuruma eşi adına ödenen isteğe bağlı sigorta primi, ücretin safi tutarının tespitinde gider olarak indirilemeyecektir⁷⁴⁵.

Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı’nın bir özelgesine göre⁷⁴⁶ askerlik borçlanması şeklinde Sosyal Güvenlik Kurumu’na ödenmiş olan primlerin, ödemeye ilişkin makbuzun işyerine ibraz edildiği aydan itibaren ödeme tutarının tamamına ulaşınca kadar ücretlinin gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması gerekmektedir. Ancak, çeşitli nedenlerle ödendiği ayda gelir vergisi matrahının tespitinde gayrisafi ücretten gider olarak indirim konusu yapılamayan prim tutarına isabet eden gelir vergisinin, VUK’nun düzeltmeye ilişkin hükümleri kapsamında bağlı olduğu vergi dairesinden talep edilmesi mümkün bulunmaktadır.

(3) Sosyal Güvenlik Kurumu’na ödenen primler

5510 sayılı Kanununa göre, kısa vadeli sigorta kolları olarak anılan iş kazası, meslek hastalığı, hastalık, analık sigortası ile uzun vadeli sigorta kolları olarak anılan malüllük, yaşlılık, ölüm sigortası ve genel sağlık sigortasından sağlanan her türlü yardım ve ödemelerle her çeşit yönetim giderlerini karşılamak üzere prim alınmaktadır. Söz konusu bu primler ücretin safi tutarının tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir.

745 Cenk, **Ücretler**, s.876.

746 Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir ve Kurumlar Vergileri Müdürlüğü’nün B.07.1.GİB.4.07.16.01.GVK.ÖZ.09.122. sayılı özelgesi, <http://www.ant-vdb.gov.tr.ozelgeler.ozelge.php?islem=goster&ozid=1449> (29.01.2010)

5510 sayılı Kanunun 81. maddesinde prim oranları belirtilmiştir. Buna göre safi tutarın tespitinde gayrisafi ücretten indirilecek olan söz konusu prim oranlar aşağıdaki gibidir:

- Malûllük, yaşlılık ve ölüm sigortaları prim oranı, sigortalının prime esas kazancının % 20'sidir. Bunun % 9'u sigortalı hissesi, % 11'i işveren hissesidir.

- 5510 sayılı Kanunda belirtilen fiilî hizmet süresi zammı uygulanan işlerde 4. maddenin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında çalışan sigortalılar için uygulanacak malûllük, yaşlılık ve ölüm sigortaları prim oranı, % 20 oranına; 60 fiilî hizmet gün sayısı eklenecek işlerde 1 puan, 90 fiilî hizmet gün sayısı eklenecek işlerde 1,5 puan, 180 fiilî hizmet gün sayısı eklenecek işlerde 3 puan eklenmesi suretiyle belirlenecektir. Bu şekilde bulunan oran ile yüzde 20 oranı arasındaki farka ait primin tamamı işveren tarafından ödenecektir.

- Kısa vadeli sigorta kolları prim oranı, yapılan işin iş kazası ve meslek hastalığı bakımından gösterdiği tehlikenin ağırlığına göre yüzde 1 ilâ yüzde 6,5 oranları arasında olmak üzere, SGK tarafından belirlenecektir. Bu primin tamamını işveren ödemektedir.

- Genel sağlık sigortası primi, kısa ve uzun vadeli sigorta kollarına tâbi olanlar için 82. maddenin birinci fıkrasına göre hesaplanan prime esas kazancın yüzde 12,5'idir. Bu primin yüzde 5'i sigortalı, yüzde 7,5'i ise işveren hissesidir.

- Emekli olup çalışmaya devam eden işçilerden alınan sosyal güvenlik destek primi'nin 1/4'ü işçi tarafından, 3/4'ü ise işverence karşılanmakta olup, brüt ücret üzerinden yüzde 31- yüzde 36,5 oranları arasında hesaplanan bu primlerde ücretin gerçek ve safi tutarının hesaplanması sırasında indirim unsuru olarak dikkate alınabilecektir.

4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu'nda⁷⁴⁷ düzenlenen işsizlik sigortası primleri de aynı şekilde indirim konusu yapılabilmektedir. İşsizlik sigortası primi, sigortalının prime esas aylık brüt kazançlarından yüzde 1 sigortalı, yüzde 2 işveren ve

747 RG: 08.09.1999-23810

yüzde 1 Devlet payı olarak alınmaktadır. İşsizlik sigortalarının çalışan payları da gayrisafi ücretten indirilebilecektir.

SGK'na ödenen aidat ve primlerin GVK'nın 63. maddesinin 2. bendi uyarınca ücretin gayrisafi tutarından indirilebilecek kısmı sadece işçi payını kapsamakta olup, işverenlerce yasal zorunluluk nedeniyle ödenen işveren payları ücretle ilişkilendirilmeksizin GVK'nın 40. maddesinin 2. bendi uyarınca gider olarak dikkate alınmaktadır⁷⁴⁸.

(4) Şahıs sigorta primleri ve bireysel emeklilik katkı payları

Bireylerin emekliliğe yönelik tasarruflarının yatırıma yönlendirilmesi ile emeklilik döneminde ek bir gelir sağlanarak refah düzeylerinin yükseltilmesi, ekonomiye uzun vadeli kaynak yaratarak istihdamın artırılması ve ekonomik kalkınmaya katkıda bulunmasını sağlamak amacıyla Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu⁷⁴⁹ ile Bireysel Emeklilik Sistemi düzenlenmiştir.

Bireysel Emeklilik Sistemi, tasarruf imkanı bulunan kimselerin birikimde bulunmaya teşvik edilmesine dönük kamu sosyal güvenlik sistemini tamamlayıcı nitelikte olan ve gönüllü katılım esasına dayanan bir sistemdir⁷⁵⁰.

Bu sistem kamu sosyal güvenlik sistemine alternatif olmayıp ek nitelikte bir emeklilik olanağı sağlar. Hatta herhangi bir sosyal güvenlik kapsamında olmayanlar dahi sisteme katılabilir⁷⁵¹.

Bireysel Emeklilik Sistemi, Latin Amerika ülkelerinde, kamu sosyal güvenlik sistemlerini ikame eden örneklerinin aksine Türkiye'deki sosyal güvenlik sistemini tamamlayıcı bir görev ifa etmek için kurulmuştur. Günden güne zorlaşan emeklilik şartları ve azalan emekli aylığı bağlama oranlarına karşılık Kanunda, çalışanların kendi tasarruflarını yaparak ek bir gelir elde etmesi amaçlanmaktadır. Sistemin ikinci özelliği

748 HUD Beyanname Düzenleme Kılavuzu, s.115-116.

749 RG:07.04.2001-24366

750 Fatih Uşan, **Türk Sosyal Güvenlik Hukuku'nun Temel Esasları**, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2009, s.361; Ali Güzel ve Ali Rıza Okur, Nurşen Caniklioğlu, **Sosyal Güvenlik Hukuku**, 11. Baskı, İstanbul: Beta Yayınevi, 2008, s.736; Mustafa Kuruca, **Tüm Yönleriyle Emeklilik**, Ankara: Yaklaşım Yayınevi, 2004, s.443;

751 A. Can Tuncay ve Ömer Ekmekçi, **Sosyal Güvenlik Hukuku'nun Esasları**, İstanbul: Legal Yayınevi, 2008, s.544.

gönüllülük esasına dayalı olmasıdır. Sistemin bir diğer özelliği de her katılımcının birikimi ayrı ayrı hesaplarda tutulmasıdır. Yani, her tasarruf sahibinin kendi nam ve hesabına açılan ve yönetilen fonlar, emeklilik hakkı elde edildiğinde yine kişinin nam ve hesabına getiri sağlamasıdır⁷⁵².

Bireysel emeklilik sisteminin kurulması, çalışması ve başarıya ulaşması, sisteme tanınan vergi istisna ve muafıklarına bağlıdır⁷⁵³. Bireysel emeklilik sistemine katılımı özendirmek ve böylece bireysel emeklilik sisteminin kurulmasından beklenen faydaları sağlamak amacıyla;

- Katkıların toplanması aşamasında; bireysel emeklilik sistemine katılacak bireylerin sisteme yaptıkları katkı tutarlarının belirli limitler dahilinde, ücretliler ve diğer vergi mükellefleri açısından vergi matrahından indirilmesine,

- Toplanan katkıların değerlendirilmesi aşamasında; katkı tutarlarının değerlendirileceği emeklilik yatırım fonlarının gelirlerinin kurumlar vergisinden, gelir vergisi stopajından, banka ve sigorta muameleleri vergisinden istisna edilmesine,

- Katkı getirilerinin hak sahiplerine ödenmesi aşamasında; bireysel emeklilik sisteminden emekli olmadan ayrılan veya emekli olanların elde ettikleri gelirin menkul sermaye iradı sayılarak, bu ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılabilmesine, imkan sağlanmıştır⁷⁵⁴.

GVK'nın 63. maddesinin 3. bendinde “*Sigortanın veya emeklilik sözleşmesinin Türkiye’de kâin ve merkezi Türkiye’de bulunan bir sigorta veya emeklilik şirketi nezdinde akdedilmiş olması şartıyla; ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, kaza, hastalık, sakatlık, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler ile bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları*”nın ücretin safi tutarının tespitinde indirim konusu yapılabileceği hükmü yer almaktadır.

752 Türker Topalhan, “Türkiye’de Altıncı Yılında Bireysel Emeklilik Sistemi ve Uygulama Sonuçları”, **Kamu-İş Dergisi**, C: 11, S: 2/2010,

<http://www.kamu-is.org.tr/pdf/1127.pdf> (13.06.2010)

753 Selahattin Tuncer, “Türkiye’de Bireysel Emeklilik Sistemi”, **Yaklaşım Dergisi**, Kasım 2001, Sayı: 107, s. 21

754 Sezgin Özcan, “Bireysel Emeklilik Sistemi ve Sağlanan Vergi Kolaylıkları”, **Yaklaşım Dergisi**, 2001 Eylül, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2001092759.htm (23.01.2009)

Hizmet erbabı, bireysel emeklilik sistemine girdiğinde primini de kendisi ödeyecektir. Bu durumda GVK'nın 63/3. maddesi bireysel emeklilik priminin ödendiği ayda elde edilen ücretin yüzde 10'unun ve yıllık tutarının da asgari ücretin yıllık toplamını aşmayan kısmı ücret matrahından indirilebilecektir. Bu primin tamamı veya bir kısmı işveren tarafından ödenirse, işverenin ödediği katılma payı ticari kazançtan indirilebilecektir. Ancak ücret matrahından indirilecek bireysel emeklilik katkı payı, işverenin ve işçinin ödediği olarak birlikte göz önünde tutulacaktır. İşveren katkı payı GVK'nın 63/3. maddesindeki sınırlamayı aşarsa (işçinin ödediği de göz önünde tutularak) aşan kısım da GVK'nın 40/9. maddesi uyarınca gider yazılabilecektir. Ancak gider yazılan bu kısım ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır⁷⁵⁵.

İndirim konusu yapılacak bireysel emeklilik sistemi dışındaki şahıs sigorta poliçeleri için ödenen primlerde, ödendiği ayda elde edilen ücretin yüzde beşini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamayacağı belirtilmiştir.

Ayrıca Bakanlar Kurulu bu oranı yüzde 20 oranına kadar (bireysel emeklilik sistemi dışındaki şahıs sigorta poliçeleri için yüzde 10 oranına kadar) artırmaya ve belirtilen haddi asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkili kılınmıştır⁷⁵⁶.

Bu düzenlemede yer alan ve açık bir belirleme yapılmayan “yıllık asgari ücret” ibaresinden asgari ücretin yıllık brüt tutarını ifade edilmektedir. Gerek işverenler gerekse ücretliler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen ve vergi matrahının tespitinde dikkate alınacak katkı payları toplamının ücretin yüzde 10'unu ve yıllık olarak da asgari ücretin yıllık tutarını aşamayacak olması da sisteme katılımı özendirmekten uzak bir düzenlemedir⁷⁵⁷.

755 Şefik Çakmak, **Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi**, Oluş Yayıncılık, Ankara:2008, s.97.

756 Fatih Gündüz, “Bireysel Emeklilik Katkı Paylarının Ücret Matrahından İndirileceği Döneme İlişkin Sorunlar”, **Yaklaşım Dergisi**, Şubat 2009, S. 194,

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090213736.htm (19.09.2009)

757 Sezgin Özcan, “Bireysel Emeklilik Sistemine İlişkin Vergi Düzenlemeleri”, **Yaklaşım Dergisi**, 2003 Temmuz, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2003073753.htm (27.01.2009)

Maliye Bakanlığı'nın GVK-3/2003-3 sayılı sirkülerine⁷⁵⁸ göre; safi ücretin hesaplanmasında ve ücretlilerin gelir vergisi matrahının belirlenmesinde; mükelleflerin kendilerine, eşlerine ve küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, kaza, hastalık, sakatlık, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs (özel) sigorta primlerinin indirimi kabul edildiği gibi, mükelleflerin kendileri ve eşleri ile küçük çocukları için ödedikleri bireysel emeklilik katkı paylarının da indirimi kabul edilmiştir.

Diğer taraftan, ücretin safi tutarının tespitinde indirim konusu yapılacak şahıs sigorta primleri ve bireysel emeklilik katkı payları ile ilgili yapılması gereken işlemlere ilişkin olarak 256 Seri No'lu GVGT'nde⁷⁵⁹ gerekli açıklamalar yapılmıştır. Bu tebliğe göre, indirimin doğru bir şekilde uygulanabilmesi için ödeme tutarı ile tarihinin belgelendirilmesi gerekmektedir. Prim ve katkı payı ödemeleri makbuz karşılığı doğrudan sigorta veya bireysel emeklilik şirketine yapılabildiği gibi, banka şubeleri, bankaların otomatik para çekme makineleri (ATM), internet veya telefon bankacılığı, kredi kartları veya posta çeki aracılığıyla da yapılabilmektedir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın bir özelgesinde⁷⁶⁰ bireysel emeklilik şirketlerince düzenlenen makbuzlarla ya da ödeyenin adı ve soyadı, ödemenin ait olduğu dönem, ödenen katkı payı tutarı, ödeme yapılan bireysel emeklilik şirketinin unvanı ve ödemenin türüne (bireysel emeklilik katkı payı) ilişkin bilgilerin yer alması koşuluyla banka dekontları, otomatik para çekme makinası makbuzları, kredi kartı ekstreleri ve posta çekleri ile tevsik edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bireysel emeklilik katkı payının ilgili olduğu ayda indirilemeyen kısmı, izleyen aylara ait ücretin matrahından indirilemeyecektir.

256 Seri Nolu GVGT'nde, sigorta primi ve katkı payının sigorta veya emeklilik şirketine hizmet erbabı tarafından doğrudan ödenmeyip, işverenler aracılığıyla ödenmesi halinde (grup sigortası veya grup bireysel emeklilik sözleşmesi), sigorta poliçesi veya bireysel emeklilik sözleşmesinin bir örneğinin işverende bulunması ve bu poliçe veya sözleşmede sigorta priminin veya bireysel emeklilik katkı

758 GİB'nın 13.08.2003 tarih ve GVK-3.2003-3. Bireysel Emeklilik Sistemi-1 Sayılı Sirküleri, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (02.09.2009)

759 RG: 09.08.2005-25901

760 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.34.16.01.GVK-63.3- sayılı özelgesi, <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2008/gelirvergisi2008/2835.htm> (07.12.2009)

paylarının ödeme dönemlerinin, ayrıca bu dönemler için ödenecek prim ve katkı payı tutarlarının belli edilmiş olması kaydıyla, hizmet erbabı için işveren tarafından sigorta veya emeklilik şirketine ödenen ve/veya hizmet erbabının ücretinden kesinti yapılmak suretiyle tahsil edilen sigorta primi ve katkı payı, her bir kişi için ayrıca yukarıda belirtilen belgeler aranmaksızın ücretin vergi matrahının tayininde indirim olarak dikkate alınabilecektir.

Söz konusu tebliğe göre, katkı payı ve primlerin vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilmesi için, gelirin elde edildiği dönem ile ilişkili olması ve bu dönem sonuna kadar ödenmiş olması gerekmektedir. Gelir vergisi uygulamasında vergilendirme dönemi takvim yılıdır. Bununla birlikte, tevkif yoluyla ödenen vergilerde, istihkak sahipleri ayrıca yıllık beyanname vermeye mecbur değillerse tevkifatın ilgili bulunduğu dönemler vergilendirme dönemi sayılmakta ve kesilen vergiler gelir vergisinin yerine geçmektedir. Buna göre, yıllık beyanname indirim konusu yapılacak prim veya katkı payının, beyannamenin ilgili olduğu yıl ile ilişkili olması ve bu yılın sonuna kadar ödenmesi, ücretlere ilişkin indirimde ise ücretin ilgili olduğu ay ile ilişkili olması ve bu aylık dönemin sonuna kadar ödenmiş olması gerekmektedir.

Ölüm, kaza gibi risklere karşı yaptırılan şahıs sigortaları belirli bir dönemi kapsamakta ve bu dönem için hesaplanan prim peşin olarak veya taksitler halinde ödenebilmektedir. Birikimli sigortalar ve bireysel emeklilik sisteminde ise prim veya katkı payları aylık, üç aylık, altı aylık ve yıllık dönemler itibarıyla belirlenebilmekte ve ödenmektedir. Aylık bazda yapılacak indirimde, primin peşin ödenmesi veya taksit dönemlerinin bir aydan daha uzun belirlenmesi halinde, prim tutarı ilgili olduğu aylar dikkate alınarak (ödenmiş olması şartıyla) indirim konusu yapılacaktır. Oransal sınırlar (ücretin yüzde 10'u veya yüzde 5'i gibi) çerçevesinde kalsa dahi daha sonraki aylara ilişkin peşin olarak ödenen tutarların ödendiği ayda indirim konusu yapılması mümkün değildir⁷⁶¹.

256 Seri Nolu GVGT'ne göre yıllık bazda yapılacak indirimde de sadece gelirin ilgili olduğu yıla ilişkin prim tutarı indirim konusu yapılacaktır. Genel bütçeye

761 Gündüz, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090213736.htm (19.09.2009)

dahil idare ve müesseseler yaptıkları vergi tevkifatı için muhtasar beyanname vermemektedir. Ücretlerini peşin alan ücretlilerin, aylık dönemler itibarıyla ödedikleri şahıs sigorta primleri ve bireysel emeklilik katkı payları, prim ve katkı payı ödeme belgesinin primin ve katkı payının ait olduğu ay içinde işverene ibraz edilmesi koşuluyla oransal ve mutlak sınırlamalar çerçevesinde izleyen aylara (bir sonraki aya) ait ücretlerin vergi matrahının hesabında indirim olarak dikkate alınabilecektir.

Bireysel emeklilik uygulamasında sözleşmede aksine bir hüküm bulunmaması halinde, sözleşmede ilgili dönemde ödenmesi öngörülenin üzerinde ödenen katkı payı, ödeme tarihinden önceki son bir yıllık döneme ait ödenmemiş katkı paylarına mahsup edilmekte veya ödeme tarihinden itibaren azami bir yıllık dönemde ödenmesi gereken katkı payı olarak kabul edilmektedir. Diğer hallerde, katkı payının üzerinde yapılan ödemeler ilgili ödeme tarihindeki katkı payı olarak kabul edilmektedir. Sözleşmede dönem için belirlenen katkı payının üzerinde ödeme yapılması ve bu ödemenin ileriki dönemler için ödenmesi gereken katkı payı olarak kabul edilmesi halinde, ödenen katkı payı ilgili olduğu dönemde indirim konusu yapılabilecektir. Sözleşmede o dönem için ödenmesi öngörülen katkı payı tutarının üzerinde ödeme yapılması ve bu fazlanın ödemenin yapıldığı döneme ilişkin katkı payı olarak kabul edilmesi halinde, indirim hakkı sadece o dönemle ilgili olarak kullanılabilecek olup oran ve tutar yönünden sınırlamalar nedeniyle indirilemeyen kısım, daha sonraki dönemlerde indirilemeyecektir.

GVK'nın 63. ve 89. maddelerinde yapılmış olan düzenlemelere göre, ödenmemiş prim veya katkı payları, sigorta poliçesi veya emeklilik sözleşmesi bulunsa dahi indirim konusu yapılamamaktadır. Geçmiş dönemlere ilişkin olarak yapılan prim ve katkı payı ödemelerinin düzeltme yoluyla ödemenin ilgili olduğu dönemin matrahının tespitinde indirim konusu yapılması da mümkün değildir. Ancak ödemenin geçmiş dönem, cari dönem veya izleyen dönemleri de içeren bir ödeme olması halinde, geçmiş döneme ilişkin prim ve katkı payı tutarı da ödemenin ilgili olduğu kalan aylarda indirim konusu yapılabilecektir.

Birden fazla işverenden ücret alınması durumunda, yıllık asgari ücrete ilişkin miktar sınırlamasının ücretli tarafından verilecek bilgiler çerçevesinde yürütülmesi gerekir. Bu anlamda özellikle yıl içinde işe başlamalarda ileride doğabilecek sorunları önlemek açısından ücretliden sigorta primi ve katkı payı konusunda daha önce yapılan uygulamalarla ilgili olarak yazılı bilgi alınması gerekir.

Söz konusu 256 Seri Nolu GVG'T'ne göre, 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu'nun⁷⁶² Geçici 1. maddesi kapsamında mevcut birikimli hayat sigortalıların talep etmeleri ve sigortalıların ilgili mevzuatta öngörülen şartları haiz olmaları halinde, birikimlerini tüm hak ve yükümlülükleri ile birlikte bireysel emeklilik sistemine aktarabileceklerdir. Böyle bir aktarımın gerçekleştirilmesi halinde, sigorta poliçesi 07.10.2001 tarihinden önce düzenlenmiş olsa da aktarım işleminden sonra yapılacak her türlü katkı payı ödemelerinin yeni sistem çerçevesinde vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması mümkündür.

Ücretin safi tutarının hesabında indirim konusu yapılabilecek şahıs sigorta primleri ve bireysel emeklilik katkı payları ücretlinin elde ettiği ücretin yüzde 10'u (bireysel emeklilik dışındaki sigorta poliçeleri için ödenen primlerde yüzde beşi) ve yıllık olarak asgari ücretin tutarını aşamayacaktır. Aşan kısmı ise ücret olarak vergilendirilmek suretiyle indirim konusu yapılabilecektir⁷⁶³.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın (İVDB) bir özelgesine⁷⁶⁴ göre; Bireysel Emeklilik Sisteminden emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat, malûliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerin yüzde 25'i düşüldükten sonra kalan tutar; diğer hallerde ise istisna uygulaması dikkate alınmaksızın, hak sahibine ödenen toplam tutar üzerinden GVK'nın 94. maddesinin 15. bendine göre tevkifatın yapılması gerekmektedir.

762 RG: 07.04.2001-24366

763 Yalçın, s.532

764 <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2008/gelirvergisi2008/9079.htm> (31.03.2009)

(5) Sendika aidatları

İşçiler tarafından 2821 sayılı Sendikalar Kanununa⁷⁶⁵ göre işçi sendikalarına ödenen aidatlar, aidatın ödendiğinin sendika tarafından verilecek bir makbuzla tevsik edilmesi kaydıyla, vergi matrahının tayininde gayrisafi ücret tutarından GVK'nın 63/4. maddesine göre indirilebilecektir. Sendika aidatı işverenler tarafından ücretlerden kesilmek suretiyle ödenmekte ise, bu şekilde ödenen aidatın ücret bordrosunda gösterilmesi durumunda, makbuz aranmaksızın, ücretin gayrisafi tutarından indirilmesi de mümkündür⁷⁶⁶.

(6) Asgari geçim indirimi

Ayırma ilkesi, sermayeden gelir elde edenlerin emekten gelir elde edenlere oranla daha yüksek vergi ödeme gücüne sahip olduğu varsayımına dayandığından öncelikle gelir unsurlarının ayrıştırılması gerekmektedir⁷⁶⁷.

Asgari geçim indirimi yöntemi başlıca üç şekilde uygulanmaktadır. Vergiden indirim (dekot), matrahtan indirim ve bölme/katsayı yöntemidir. Vergiden indirim yöntemi, asgari geçim indiriminin tarifeye göre vergilendirilip mükellefin ödeyeceği toplam vergiden mahsubu; matrahtan indirim yöntemi, asgari geçim indirimi tutarı doğrudan matrahtan indirildikten sonra verginin hesaplanması; aile gelirinin aile bireyleri arasında bölünmesinden sonra, bulunan tutarın ayrı ayrı vergilendirilmesi şekilde uygulanmaktadır⁷⁶⁸.

Vergi yükünün bireyler arasında adil dağıtılması ödeme gücü ilkesine göre vergilendirmeyi, ödeme gücüne göre vergilendirme ise gelir vergisine en az geçim indirimi ile ayırma ilkesinin dahil edilmesini ve artan oranlı tarifenin uygulanmasını gerektirir. Türkiye'de de vergilendirmenin ödeme gücü ilkesine göre yapılacağı 1961 yılından itibaren, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu ise 1982 yılından itibaren anayasal ilke olarak kabul edilmiştir.

765 RG: 07.05.1983-18040

766 HUD **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, s.117

767 Neil Bruce, **Public Finance and The American Economy**, Addison-Wesley Educational Publishers, 1998, s.485.

768 Selin Ertürk, "Asgari Geçim İndiriminin Analizi: Ülkemiz ve Bazı Ülke Uygulamaları", **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Eylül 2007, S.33, s.2152.

Bunun yanı sıra, Türkiye'deki gelir dağılımı, yoksulluk, işsizliğe ilişkin veriler, gelirin vergi harcama mekanizması ile yeniden dağılımının önemini, vergi hasılatının bileşimi, gelir vergisi hasılatının elde edilen yöntemle göre dağılımı ve vergi kaçakçılığının boyutları ile ilgili veri ve bulgular ise vergi yükünün dağılımında adaletin gerekliliğini ortaya koymaktadır⁷⁶⁹.

5615 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla⁷⁷⁰ GVK'nın mükerrer 121. maddesinde düzenlenen ve bazı harcama kalemlerinin belgelendirilmesine dayanan "ücretlilerde vergi indirimine" son verilerek aynı Kanunun 32. maddesinde kişilerin temel ihtiyaçlarını karşılamakta kullandıkları bir miktar gelirin vergi dışına bırakılması amacına yönelik olarak "Asgari Geçim İndirimi" müessesesi ihdas edilmiştir⁷⁷¹.

Vergi ödeme gücünden söz edebilmek için ücretlilerin en az geçim indirimi düzeyinde bir gelirleri olmalıdır. Türkiye'de ücretliler başta olmak üzere, gelir vergisi mükellefleri üzerinden önemli bir vergi yükü bulunmaktadır. Bu vergi yükünün azaltılması, uygun tekniklere yer verilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda mükelleflerin sosyal ve ailevi unsurlarını da dikkate alan, asgari geçim indirimi düzeyinde bir tutarın vergi dışı bırakılması vergi matrahından indirim suretiyle uygulanması gündeme gelmektedir⁷⁷².

Kişisel gelir vergisi uygulamasında vergi ödeme gücüne ulaşmada kullanılan teknikler, asgari geçim indirimi, artan oranlı tarife, ayırma ilkesidir. Ödeme gücünün kavranabilmesi için, bunlara ek olarak muafiyet ve istisnalardan da yararlanılması da bir araç olmaktadır⁷⁷³.

769 Gülay Akgül Yılmaz, "Türkiye'de Gelir Vergisi Tarifesinde Meydana Gelen Değişikliklerin Vergilendirmede Adalet İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi" **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi**, Yıl 2006, Cilt XXI, S.1, s.264, http://iibf.marmara.edu.tr/dosya/fakulte/iibfdergi_2006/13-VERGILENDIRMEDE-ADALET-ULKESI-Gulay-Yilmaz.pdf (03.02.2009).

770 RG: 4.4.2007-26483

771 Mehmet Ali Özyer, "Kayıtdışılıkla Mücadelede Yeni Bir Araç: Ücretlerin Banka Hesaplarından Ödenmesi Zorunluluğu", **Vergi Dünyası**, Temmuz 2008, s.19.

772 Ertürk, s.2151.

773 Elif Sonsuzoğlu, **Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul 1997, s. 60.

En az geçim indirimi, ödeme gücüne göre vergileme ilkesini gerçekleştirmede kullanılan artan oranlılık ve ayırma ilkesi ile birlikte kullanılan üç teknikten biri olup, pek çok ülke vergi sisteminde kullanılmaktadır. Ülkemizde en az geçim indirimi sadece ücret gelirlerine uygulanmaktadır. Oysa ücret dışı gelir elde edenler de gelirlerinin bir bölümü en az geçim indirimi'ni oluşturmakta ve bu tutarı aşan kısım vergilendirilmelidir. Bu indirim sadece ücretliye uygulanıp, tüm mükellefleri kapsamadığından “Asgari Geçim İndirimi” olarak nitelendirilemez. Olsa olsa ayırma ilkesini gerçekleştirmek üzere ücret lehine uygulanan bir özel indirimdir. AB’ne tam üyeliği hedeflerken adı olsa da içeriği olmayan asgari geçim indirimi’nin Türk vergi sistemi’nde bulunmayışı büyük bir eksikliktir. Gerçek anlamdaki bir asgari geçim indirimi’nin Türk vergi sistemi’ne dahil edilmesi hem hukuk devleti hem de mali güce göre vergileme açısından anayasal bir zorunluluktur⁷⁷⁴.

Almanya’da asgari geçim indiriminde 2010 yılı için kişisel istisna (bekarlar veya ayrı ayrı vergilendirmeyi tercih edenler için) 8.004 EUR, evli çiftler için 15.329 EUR; İrlanda’da 2006 yılı için temel kişisel indirim tutarı ücretliler için 1.500 EUR olup 16.009 EUR’luk geliri vergiden müstesnadır. Yine, Amerika Birleşik Devletleri’nde ise 2010 yılı için bekarlar veya ayrı ayrı vergilendirmeyi tercih edenler için 8,375 USD, evli çiftler için 16,750 USD ve aile reisi olarak beyanname dolduranlar için 11,950 USD tutarı gelir vergisinden istisna edilmiştir⁷⁷⁵.

Mükelleflerin gelir ve servetleri birbirinden farklılık göstermektedir. Vergilendirme sırasında bu farklılığın dikkate alınması, herkesin mali gücüne göre vergilendirilmesi, vergi adaletinin temel gereğini oluşturmaktadır⁷⁷⁶.

Vergi adaletinin gerçekleştirilmesi adına teoride sermaye gelirlerine göre, daha güçsüz istikrarsız olarak kabul edilen ve daha düşük vergilendirilmesi gerektiği ileri sürülen emek gelirlerini vergilendirme bakımından diğerlerinden ayıran tüm mekanizmalar uygulamadan kalkmıştır⁷⁷⁷.

774 Elif Sonsuzoglu, “Ayrıma İlkesinin Adı mı Değişti; Asgari Geçim İndirimi”, **Yaklaşım Dergisi**, Nisan 2008, S. 184, s. 28-32.

775 Ertürk, s.2152-2153.

776 Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Ankara:Gazi Kitabevi, 1996, s.174.

777 Akgül Yılmaz, s.253.

Asgari Geçim İndirimi, asgari ücretten çok daha düşük olup, asgari ücret ise en az geçim indirimi düzeyinin altındadır. Sosyal devlette asgari ücretin vergi dışı kalması gerekir. Zira bu kısım gelir insan onuruna yaraşır şekilde yaşamayı sağladığından vergi alınmaması gerekir. Bu gelirin vergilendirilmesi ölçülülük ilkesine da ayrılık oluşturur⁷⁷⁸.

Uzun yıllar vergi sisteminin güvencesini oluşturan vergi iadesi sayesinde, aslında idare tam anlamıyla uygulamayı başaramadığı denetim sistemini düşük bir ücret karşılığında mükelleflere yaptırmıştır. Bugün ise bu denetim de ortadan kalkmış bulunmaktadır⁷⁷⁹.

GVK'nın 32. maddesi hükmüne göre, “Ücretin gerçek usûlde vergilendirilmesinde asgarî geçim indirimi uygulanır. Asgarî geçim indirimi; ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgarî ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için % 50'si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10'u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için % 7,5 diğer çocuklar için % 5'idir. Gelirin kısmî döneme ait olması halinde, ay kesirleri tam ay sayılmak suretiyle bu süreye isabet eden indirim tutarları esas alınır. Asgarî geçim indirimi, bu fıkraya göre belirlenen tutar ile 103 üncü maddedeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanan oranın çarpılmasıyla bulunan tutarın, hesaplanan vergiden mahsup edilmesi suretiyle uygulanır. Mahsup edilecek kısmın fazla olması halinde iade yapılmaz.”

Ücretlilerde asgari geçim indirimi uygulamasına ilişkin olarak 265 Seri No'lu GVGT'de⁷⁸⁰ açıklamalarda bulunulmuştur.

Asgari Geçim İndirimi uygulamasından ücretleri gerçek usulde vergilendirilen gerçek kişiler yararlanabilecektir. Asgari Geçim İndirimi'nden, ücret gelirlerini yıllık beyanname ile bildirenler de yararlanabilecektir. GVK'nın 61. maddesi kapsamında değerlendirilen ücret geliri elde edenler, örneğin sosyal güvenlik destekleme primi ödemek suretiyle çalışanlar ile kurumların yönetiminde görevli olanlar da genel

778 Saban, s. 20

779 Hakan Üzeltürk, “Vergi İadesinden Asgari Geçim İndirimine”, **MESS Sicil Dergisi**, Mart 2008, s.187.

780 RG: 04.12.2007-26720

hükümlere göre asgari geçim indiriminden yararlanacaklardır⁷⁸¹. Aşağıda sayılan ücret geliri elde edenler asgari geçim indirimi uygulamasından yararlanamayacaklardır.

- Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabının yanında çalışanlar,
- Özel hizmetlerde çalışan şoförler,
- Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri,
- Gayrimenkul sermaye iradı sahibinin yanında çalışanlar,
- Gerçek ücretlerinin tespitine imkan olmaması sebebiyle, Danıştay'ın olumlu görüşüyle, Maliye Bakanlığı'nca bu kapsama alınanlar,
- Dar mükellefiyet kapsamında ücret geliri elde edenler (Türkiye'de yerleşmiş sayılmayanların ücretleri),
- Başka bir Kanun hükmü (3218, 4490, 4691 sayılı Kanunlar vb.) uyarınca ücretlerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayanlar,

olarak belirlenmiştir. Bu sayılanlar, Asgari Geçim İndirimi uygulamasından yararlanamayacaklardır⁷⁸².

Asgari Geçim İndirimi, ücretin elde edildiği takvim yılı başında belirlenen 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin (2010 yılı gelirleri için 01.01.2010 itibariyle aylık 729,00 TL) yıllık brüt tutarına;

- Mükellefin kendisi için % 50'si
- Çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10'u
- Çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere ilk iki çocuk için % 7,5'i

781 Mustafa Çolak, "Asgari Geçim İndirimi Sonrası, De-Facto Özel Sigorta Katkı Payı/Prim Ödemelerinin Önceliği Sorunu ve Öneriler", **Yaklaşım Dergisi**, Şubat 2008, S. 182,

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20080210964.htm (20.11.2009)

782 Mehmet Korkusuz, "Ücretlerin Vergilendirilmesinde 'Asgari Geçim İndirimi' Adıyla Yeni Bir Uygulamaya Başlanıyor?", **Yaklaşım Dergisi**, Ocak 2008, S. 181,

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20080110578.htm (20.11.2009)

- Diğer çocuklar için % 5'i

olmak üzere ücretlinin şahsi ve medeni durumu dikkate alınarak hesaplanan indirim oranlarının uygulanması sonucu bulunacak tutarın, GVK'nın 103. maddesinde yer alan gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanan oranla çarpılması sonucu bulunacak indirim tutarının 1/12'sinin aylık olarak hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmesi suretiyle bulunacaktır⁷⁸³.

Asgari Geçim İndirimi yıllık tutarı, ücretlinin asgari geçim indiriminden bir yıl boyunca faydalanacağı net menfaattir. Bir ay içerisinde yararlanılabilecek asgari geçim indirimi tutarı, yıllık olarak hesaplanan tutarın 1/12'sini geçemeyecektir.

Asgari Geçim İndirimi uygulaması yönünden ücret ilişkisinde ücretin ödendiği dönem esas alınmaktadır. Peşin olarak ödenen ücretler, asgari geçim indirimi uygulaması yönünden, nakden veya hesaben ödemenin yapıldığı dönemin geliri sayılacaktır. Örneğin, 01.01.2010 tarihinden önceki dönemde ücretlerin peşin olarak ödenmesi nedeniyle, bu tarihten sonraki döneme isabet eden ücret gelirleri, tahakkuk esasının geçerliliği nedeniyle, 01.01.2010 tarihinden önce elde edilmiş sayıldığından, söz konusu ücretler için asgari geçim indirimi uygulanmayacaktır⁷⁸⁴.

Asgari Geçim İndirimi tutarının, ücretlinin aylık hesaplanan vergisinden fazla olması halinde, fazlası dikkate alınmayacaktır.

Asgari Geçim İndirimi'nin yıllık tutarı, her ücretli için asgarî ücret üzerinden hesaplanan yıllık vergi tutarını aşamayacak ve yılı içerisinde asgari ücret tutarında meydana gelen değişiklikler, asgari geçim indirimi uygulamasında dikkate alınmayacaktır.

İşveren ile çalışan arasındaki iş akdinin veya hizmet sözleşmesinin devam etmesi koşuluyla, çalışmayı geçici olarak durduran veya imkânsız hale getiren hallerde dahi asgari geçim indirimi uygulamasına devam olunacaktır. Ücretlinin faydalanacağı azami indirim tutarı, elde ettiği ücret geliri üzerinden hesaplanan gelir vergisi ile sınırlı

783 Şibli Güneş, **Vergi Uygulamalarında Genelde Yapılan hatalar ve Özellikli Konular**, Kayseri Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, Kayseri:2009, s.137-138.

784 Harun Kaynak, "Asgari Geçim İndirimi Uygulaması Yönünden Özel Durumlar", **Yaklaşım Dergisi**, Şubat 2008, S. 182, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20080210959.htm, (20.11.2009)

olduğundan, mahsup edilecek kısmın fazla olması halinde ücretliye herhangi bir iade yapılmayacaktır⁷⁸⁵.

Asgari Geçim İndirimi uygulamasında “çocuk” tabirinin, mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilenler, evlat edinilenler ile ana veya babasını kaybetmiş torunlardan mükellefle birlikte oturanlar dâhil) 18 yaşını veya tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış çocukları ifade edecektir⁷⁸⁶.

Onsekiz yaşını doldurmuş çocuklardan öğrenimi sona erenler, öğrenimin sona erdiği ayı takip eden aydan itibaren anne veya babasının Asgari Geçim İndirimi hesabında dikkate alınmayacaklardır. Sigortalıların 18 yaşını doldurmuş veya eğitimlerini tamamlamış çocukları Asgari Geçim İndirimi’den faydalanamayacağından, çalışanların Aile Durum Bildirimlerinin güncellenmesi veya Asgari Geçim İndirimi tablosunda bu hususun takip edilmesi zorunludur⁷⁸⁷.

Yıl içinde işyeri veya işvereni değişen ücretliler, yeni işyerlerinde veya işverenleri nezdinde çalışmaya başladıkları aydan itibaren asgari geçim indiriminden yararlanmaya devam edeceklerdir.

Ücretlerin vergilendirilmesinde Asgari Geçim İndirimi uygulandıktan sonra, varsa teşvik amaçlı diğer indirim ve istisnaların dikkate alınacağı yönündeki düzenleme ile 01.01.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere gelir vergisi tevkifatı teşviki öngörülen yerlerde ücretli olarak çalışan işçilerin ücret gelirleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinden hesaplanan Asgari Geçim İndirimi mahsubu yapılacak olup bu mahsup uygulandıktan sonraki tutar, ilgili kanunlarda yer alan teşvik amaçlı indirim ve istisna uygulamasında dikkate alınacaktır.

18.02.2009 tarihinde TBMM’de kabul edilen 5838 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla⁷⁸⁸ 5746 sayılı Kanun kapsamında gelir vergisi tevkifatı uygulamasından yararlanan personelin asgari geçim indirimini uygulamasına

785 Kaynak, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20080210959.htm (20.11.2009)

786 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 31.12.2007 tarih ve 27676 sayılı özelgesi, <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2007/gelirvergisi2007.14633.htm> (07.02.2010)

787 Murat Çelik, “Asgari Geçim İndiriminde Sigortalıların Çocuklarının Yaşını ve Eğitim Durumlarını Takip Ediyor Musunuz?”, **E-Yaklaşım**, Nisan 2010, S. 208,

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20100416672.htm (20.11.2009)

788 RG:28.02.2009-27155 Mükerrer

yönelik bir düzenleme yapılmıştır. 5838 sayılı Kanunla getirilen geçici 75. madde ile 01.03.2009 ve 31.12.2003 tarihleri arasında 5746 sayılı Kanun’la öngörülen istisna kapsamındaki personel açısından öncelikle Asgari Geçim İndirimi’nin uygulanması hükme bağlanmıştır. Bu düzenlemeyle istisna kapsamındaki çalışanların hesaplanan gelir vergisi üzerinden öncelikle Asgari Geçim İndirimi’nden yararlandırılması sonucunda, çalışanlar lehine asgari ücret tutarının tamamı kadar bir vergi avantajı sağlanmıştır⁷⁸⁹.

GVK’nın 32. maddesinde Asgari Geçim İndirimi’nin işçilere ödenmemesi durumunda uygulanacak bir müeyyideden bahsedilmemiştir. 265 Seri No’lu GVGT’de *“İşverenler tarafından hizmet erbabının ücret gelirlerinden kesilen gelir vergisinden mahsup edilen asgari geçim indirimi, o ayki ücretiyle birlikte ücretliye nakden ödenmesi gerekir. Aksi takdirde, ücretliye nakden ödenmeyen asgari geçim indirimi, işverenler tarafından haksız yere yapılan bir mahsup işlemi niteliği taşıyacak ve tevkif suretiyle kesilen verginin bu tutar kadar olan kısmı, muhtasar beyanname ile eksik beyan edilmiş olacaktır. Bu nedenle, yukarıda belirtilen şekilde ücretliye nakden ödenmeyen vergi indirimi o ayda eksik beyan edilmiş vergi tevkifatı olarak kabul edilerek, bu vergiler için de işverenler hakkında cezalı tarhiyat yapılacaktır.”* şeklinde müeyyide uygulanacağı belirtilmiştir.

Vergi İdaresince, Asgari Geçim İndirimi’nin işçilere ödenmemesi durumunda mükellefler adına mahsup edilmemesi gereken indirim olarak kabul edilmekte, re’sen ya da ikmalen tarhiyat yapılarak vergi ziyai cezası kesilmektedir⁷⁹⁰.

(7) Sakatlık indirimi

Artan oranlı vergi tarifeleri, gelir vergisindeki sakatlık indirimi, sosyal hukuk devletinin damgasını taşıyan kurumlardır⁷⁹¹.

GVK’nın 31. maddesine göre, *“Çalışma gücünün asgari % 80’ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece sakat, asgarî % 60’ını kaybetmiş bulunan hizmet*

789 Mustafa Tan ve Tahir Erdem, **Türkiye’de Ar-Ge Teşvikleri**, İstanbul Ticaret Odası Yayını, Yayın No:2010-17, İstanbul:2010, s.91-93.

790 Seçkin Toydemir, *“Asgari Geçim İndiriminin Çalışanlara Ödenmemesi Sorunu ve Bu Konuda Çıkan Uyuşmazlıklar”*, **Yaklaşım Dergisi**, Eylül 2009, S. 201

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090915208.htm (10.11.2009)

791 Gülsen Güneş, *“Verginin Anayasal Temelleri”* s.167.

erbabı ikinci derece sakat, asgarî % 40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derece sakat sayılır ve aşağıda sakatlık dereceleri itibariyle belirlenen aylık tutarlar, hizmet erbabının ücretinden indirilir.”

265 Seri No’lu GVGT’ne⁷⁹² göre hizmet erbabının 01.01.2010 tarihinden itibaren uygulanmak üzere sakatlık dereceleri itibariyle ücretlerinden indirilecek olan tutarlar aşağıdaki gibidir:

- Birinci derece sakatlar için 680 TL,
- İkinci derece sakatlar için 330 TL,
- Üçüncü derece sakatlar için 160 TL.

Diğer taraftan GVK'nın 89. maddesinin 3. bendi hükmüne göre, "Serbest meslek faaliyetinde bulunan veya basit usulde vergilendirilen özörlölerün beyan edilen gelirlerine, 3l. maddede yer alan esaslara göre hesaplanan yıllık indirim uygulanır. Bu indirimden, bakmakla yükümlü olduğu özörlü kişi bulunan serbest meslek erbabı ile hizmet erbabı (tevkifat matrahı dahil) da yararlanır. Bu durumda GVK'nın 3l. ve 89/3. maddelerine göre sakatlık indiriminden yararlanacak olanlar şunlardır:

- Özörlü hizmet erbabı ile bakmakla yükümlü olduğu özörlü kişi bulunan hizmet erbabı,
- Özörlü serbest meslek erbabı ile bakmakla yükümlü olduğu özörlü kişi bulunan serbest meslek erbabı,
- Basit usulde vergilendirilen özörlöler⁷⁹³.

Bakmakla yükümlü olunan kişi özörlü kişinin tabi olduğu çalışma mevzuatı veya bağlı bulunduğu sosyal güvenlik kurumunun mevzuatına göre bakmakla yükümlü sayılan anne, baba, eş ve çocukları olup, çocuklarda yaş sınırlamasına gidilmeyecektir.

792 RG: 20.12.2006-26382

793 şibli Güneş, **Özellikli Konular**, s.141.

Sakatlık indiriminden yararlanacakların yapacakları işlemler, sakatlık indirimi uygulaması ve bu uygulamada bakmakla yükümlü olma tabiri ve sakatlığın belgelendirilmesi ile ilgili olarak “Sakatlık İndiriminden Yararlanacak Hizmet Erbabının Sakatlık Derecelerinin Tesbit Şekli İle Uygulanması Hakkında Yönetmelik”⁷⁹⁴, ile “Özürlülük Ölçütü, Sınıflandırması ve Özürlülere Verilecek Sağlık Kurulu Raporları Hakkında Yönetmelik”⁷⁹⁵, olmak üzere iki yönetmelik yayımlanmıştır.

Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlükleri, Defterdarlık Gelir Müdürlükleri, Vergi Dairesi Müdürlükleri ve Malmüdürlükleri kendilerine başvuran özürlülerin kişisel bilgilerini “Özürlülere Verilecek Sağlık Kurulu Raporları Hakkındaki Yönetmelik” ekindeki rapor formuna yazacaklar ve bu formları bir yazıya ekleyerek, özürlüleri yetkili sağlık kurulundan en yakın olanına sevk edeceklerdir.

Yetkili sağlık kuruluşu tarafından verilen raporlar ilgili maliye müdürlüklerince Maliye Bakanlığı Merkez Sağlık Kurulu'na gönderilecektir. Merkez Sağlık Kurulu tarafından incelenen ve sakatlık dereceleri belirlenen raporlar, ücretlilerde işverene, diğerlerinde kendilerine verilmek üzere Defterdarlığa gönderilecektir.

Sakatlık indiriminden yararlanan bir ücretlinin gelir vergisi matrahı hesaplanırken sakatlık indirimi mahsup edilecek, sakatlık indiriminin mahsubundan sonra kalan gelir vergisi matrahı üzerinden hesaplanan gelir vergisi tutarından da yıllık asgari geçim indirimi tutarının 1/12'sinin mahsup edilmesi gerekmektedir⁷⁹⁶.

e- Gelir Vergisinin Hesaplanması

GVK'nın 94/1. maddesinde, hizmet erbabına ödenen ücretlerle GVK'nın 61. maddesinde yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç) 103. ve 104. maddelere göre tevkifat yapılacağı hükme bağlanmıştır.

GVK'nın 104. maddesine göre; “Yıllık Gelir Vergisi, vergiye tabi gelirlerin yıllık toplamından 31'inci maddedeki indirimler düşüldükten sonra 103'üncü

794 RG: 28.04.1981-17324

795 RG: 16.07.2006-26230

796 İmdat Türkay, “Sakatlık İndiriminden Yararlanan Ücretlilerde Asgari Geçim İndirimi Uygulaması”, **E-Yaklaşım**, Nisan 2008, S. 184,

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20080411282.htm (31.03.2009)

maddedeki nispetler uygulanmak suretiyle hesaplanır.

Ücretlerin vergilendirilmesinde aylık vergi; yıllık vergi 12'ye bölünmek, gündelik vergi aylık vergi 30'a bölünmek suretiyle hesaplanır.” denilmek suretiyle ücretin nasıl vergilendirileceği açıklanmıştır.

Vergi tarifesi verginin temel öğelerindendir. Her vergi kanunu vergi tarifesi açık ve net bir biçimde belirtmek durumundadır⁷⁹⁷. Ücretlilerin ödeyecekleri gelir vergisi tutarları, gelir vergisi ve kümülatif gelir vergisi matrahları saptandıktan sonra belirlenecektir. İşçinin gelir vergisi ve kümülatif gelir vergisi matrahının gerektirdiği gelir vergisi oranı, gelir vergisi tarifelerinin yasal düzenleme ile belirlenmesi esasına dayanmaktadır⁷⁹⁸.

Matrahın hesaplanmasında ise, GVK'nın 63. maddesi hükmüne göre işverence sağlanan menfaatler toplamında (brüt ücret) önce 63. maddede düzenlenen indirimler yapılarak safi ücrete ulaşılır. Ve daha sonra 31. maddede belirtilen tutarlar indirilerek ücret matrahı tespit edilir⁷⁹⁹.

Kümülatif vergi matrahının tespitinde, sakatlık indirimi, askerlik borçlanması ve bireysel emeklilik ödemeleri primi düşüldükten sonra kalan tutarın vergiye tabi matrah olarak dikkate alınması ve bu tutarın diğer aylara kümülatif matrah olarak aktarılması gerekmektedir⁸⁰⁰.

(1) Türk Vergi Sisteminde Gelir Vergisi Tarifesi

5479 Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un⁸⁰¹ 1. maddesiyle GVK'nın 103. maddesinde yer alan gelir vergisi tarifesi değiştirilerek ücretlilerde yüzde 15-20-25-30-35, diğer gelir vergisi yükümlülerinde yüzde 20-25-30-35-40 olarak uygulanan ikili tarife, dört oranlı tek

797 Sadık Kırbay, **Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, 11. Baskı, Ankara: Tesmer Yayını, 1999, s.113.

798 Muammer Gür, **Temel Bordo Hesaplamaları**, İstanbul: Datassist Yayınları, 2009, s.62.

799 HUD **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, s.132.

800 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının B.07.1.GİB.4.34.16.01.GVK-61 sayılı özelgesi, <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2009/GV2009/1994.htm> (31.03.2010)

801 RG: 8.4.2006-26133

tarife haline getirilmiş, gelir vergisine tabi tüm gelirlerin, yüzde 15-20-27-35 arasında değişen oranlara göre vergilendirileceği öngörülmüş, diğer gelir unsurlarıyla birlikte ücret gelirleri de dilim oranları ve tutarları değişen yeni tarifeye tabi tutulmuştu⁸⁰².

GVK'nın 103. maddesinde yer alan gelir vergisine tabi gelirlerin vergilendirilmesinde esas alınan tarife, 273 Seri No'lu GVGT'ne⁸⁰³ göre, 2010 takvim yılı gelirlerinin;

8.800 TL'ye kadar	% 15
22.000 TL'nin 8.800 TL'si için 1.320 TL, fazlası	% 20
50.000 TL'nin 22.000 TL'si için 3.960 TL, fazlası	% 27
50.000 TL'den fazlasının 50.000 TL'si için 11.520 TL, fazlası	% 35

Oranında vergilendirileceği öngörülmüştü.

5479 sayılı Kanunla değiştirilen bu hüküm Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.2009 tarihli toplantısında, Anayasa'ya aykırı bularak iptal etmiştir⁸⁰⁴.

Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararında⁸⁰⁵ ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin önemli bir karar verilmiştir. Söz konusu kararda; *“Ücret gelirlerinin diğer gelir unsurlarına göre salt emeğe dayalı olarak elde edilen gelir niteliğinde olması ve vergi baskısının yüksekliği nedeniyle özellikle bu geliri elde edenlerin ekonomik durumları ile vergi oranları arasında doğrudan bir bağlantının kurulmaması ve ücretlilerden vergi alınırken mali gücün göz ardı edilmesi düşünülemez.*

Anayasa'nın 55. maddesinde ücretin emeğin karşılığı olduğu, Devletin çalışanların yaptıkları işe uygun adaletli bir ücret elde etmeleri ve diğer sosyal yardımlardan yararlanmaları için gerekli tedbirleri alacağı belirtilmiştir. Anayasa, ücreti, diğer gelirlerden farklı olarak özel şekilde düzenlemiş, bu düzenlemede ücretin

802 Bumin Doğrusöz, “Ücretlilerin Vergilendirilmesinin Esasları”, **Referans Gazetesi**, 11.01.2010, http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=135270&YZR_KOD=156 (11.01.2010).

803 RG: 29.12.2009-27447

804 Ahmet Erol, “Ücret Gelirlerinin Vergilemesi ve Anayasa Mahkemesi Kararı-I”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 210, Haziran 2010, s.243.

805 AYMK ,15.10.2009, E: 2006.95, K: 2009.144, (RG: 08.01.2010 -27456).

özellikli ve ayırık durumunu gözeterek, Devlet'e "adaletli bir ücret" için tedbir alma görevi vermek suretiyle koruma altına almıştır. Anayasa'nın 73. maddesindeki "mali güç" ilkesi ile 55. maddesindeki "adaletli bir ücret elde etme" ilkesi bir arada değerlendirildiğinde, ücret gelirlerinin ücret dışında elde edilen gelirler ile aynı oranda vergiye tabi tutulması ve hiçbir önlem alınmadan ücrette azalmaya neden olacak şekilde yükseltilmesi, "adalet" ilkesini de zedeler.

Açıklanan nedenlerle, 193 sayılı Yasa'nın 5479 sayılı Yasa'yla değiştirilen 103. maddesinde yer alan tarifenin 40.000 YTL'den fazlasının 40.000 YTL'si için 9.190 YTL, ibaresinden sonra gelen '**... fazlası % 35 oranında ...**' ibaresi, '**ücret gelirleri**' yönünden Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırıdır. *İptali gerekir.*" hükmü verilmiştir.

Anayasa Mahkemesinin GVK'nın 103. maddesinde yer alan vergi tarifesindeki yüzde 35'lik orana ücretlilerin de tabi olması hükmünü iptal etmesi nedeniyle 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla⁸⁰⁶, GVK'nın 103. maddesinde yer alan gelir vergisi tarifi 1/1/2010 tarihinden geçerli olmak üzere değiştirilmiştir. Buna göre 6009 sayılı Kanunla yapılan yeni düzenlemeye göre 2010 takvim yılı ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınmak vergi dilimleri;

8.800 TL'ye kadar	% 15
22.000 TL'nin 8.800 TL'si için 1.320 TL, fazlası	% 20
76.200 TL'nin 22.000 TL'si için 3.960 TL, fazlası	% 27
76.200 TL'den fazlasının 76.200 TL'si için 18.594 TL, fazlası	% 35

şeklinde uygulanacaktır.

806 RG: 1.8.2010-27659

Matrahı 76.200 TL olan ücretli yeni tarifeye göre 18.594 TL gelir vergisi ödemekle yükümlü iken, ücretliler dışında kalan mükellefler aynı miktar için 20.960 TL gelir vergisi ödeyeceklerdir⁸⁰⁷.

6009 sayılı Kanunla yapılan bu düzenleme, Anayasa Mahkemesinin iptal gerekçeleri dikkate alınmadan hazırlanmıştır⁸⁰⁸. 6009 sayılı Kanunla getirilen yeni tarife, yıllık brüt ücreti 50.000 lirayı aşmayanlar için bir anlam ifade etmezken 50.000 lira ile 76.200 Lira arasında olanlar için olumlu ancak 76.200 lirayı aşanlar için olumsuzdur. Yeni tarifenin 1.1.2010 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe konulması, bazı hukuka ve anayasaya aykırılıklar da içermektedir. Örneğin yeni tarifede belirlenmiş olan 76.200 lirayı aşan ücretlilerin ücretleri, 8 Temmuz 2010 ile 1 Ağustos 2010 arasında yüzde 27 oranında vergilendirilmesi gerekirken yüzde 35 oranında vergiye tabi tutulmaktadır. Öte yandan yeni tarifenin, özellikle brüt ücretleri 76.200 lirayı aşanlar açısından, Anayasa Mahkemesi kararını tam karşılamadığı, bu sebeple muhtemelen yeniden Anayasa Mahkemesi'ne taşınacağı öngörülmektedir⁸⁰⁹.

6009 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 78. maddede, *“2010 takvim yılına ilişkin olarak yapılmış ücret ödemeleri için bu Kanunun yayımlandığı tarihe kadar yapılmış olan gelir vergisi tevkifat tutarlarının, 103. maddede bu Kanunla yapılan değişiklik hükmü uyarınca hesaplanan vergiden fazla olması halinde, fark vergi tutarı terkin edilir, tahsil edilmişse mükelleflerin sonraki dönemlerde ödeyecekleri gelir vergisinden mahsup edilir, mahsup imkânının olmaması halinde ise red ve iade olunur. Eksik olması halinde ise bu fark, vergi sorumluları tarafından bu Kanunun yayımlanmasından sonra yapılacak ilk ücret ödemesinden kesilerek bu ödemenin ait olduğu döneme ilişkin muhtasar beyannamenin verilme ve ödeme süresi içinde topluca (muhtasar beyanname verme yükümlülüğü olmayanlar hariç) verilecek ayrı bir beyanname ile beyan edilir ve ödenir. Bu beyanname için ayrıca damga vergisi hesaplanmaz. Anılan sürede düzeltilen söz konusu fark için gecikme faizi ve vergi cezası aranmaz; eksik tahakkuk etmiş olan verginin bu süre*

807 Veysi Seviğ, “Ücret Gelirlerinde Uygulanacak Oranlar”, **Referans Gazetesi**, 30.07.2010, http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=142432&YZR_KOD=157 (30.07.2010)

808 Erdoğan Arslan, “Ücretlilere Uygulanacak Yeni Gelir Vergisi Tarifesi”, **Diyalog Dergisi**, Temmuz 2010, Yıl 25, S.267, s.63.

809 Bumin Doğrusöz, “Ücretlilerin Vergilendirilmesinde Son Durum”, **Referans Gazetesi**, 12.08.2010, http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=142855&YZR_KOD=156 (12.08.2010)

içinde tamamlanmaması halinde bu tarihte vergi ziyayı doğmuş olur. Bu hükmün uygulanmasına ilişkin usûl ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.” hükmü getirilmiştir. Bu düzenleme neticesinde İdare’nin söylemek istediği daha önce hukuka uygun davranmak suretiyle haklarını kullanan mükelleflerin yeni getirilen hukuka aykırı Kanun’a uymamaları halinde kendilerinden ceza ve faiz talep edileceğidir. Bir hukuk devletinde geriye yürütülen düzenlemeler problemi 6009 sayılı Kanun’la da yeniden yaşanmıştır⁸¹⁰.

Gelir vergisinin yükü düşük ve orta gelir üzerine yığılmaktadır. Bu tarifenin düz ya da tek oranlı vergiden pek farkı yoktur. Ağır vergi oran ve yükleri, iktisadi yaşamı bunaltan ve teşebbüs ruhunu söndüren ve mükelleflerin vergi psikolojisini olumsuz etkileyen bir olgudur⁸¹¹.

GVK’nın 103. maddesinde yer alan vergi tarifesinin gelir dilim tutarları GVK’nın mükerrer 123. maddesinde yer alan kurala göre, her yıl bir önceki yıla ilişkin yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle tespit edilmektedir. Ayrıca, Bakanlar Kurulu bu suretle tespit edilen tutarları yüzde 50’sine kadar artırmaya veya indirmeye yetkilidir. GVK’nın 94-98. maddelerinde, ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılacağı ve yapılan kesintilerin ödemeyi yapanlarca vergi sorumlusu sıfatıyla beyan edileceği, vergi kesintisinin yapılması sırasında, GVK’nın 103. ve 104. maddeleri göz önünde bulundurularak ücret gelirlerinin de artan oranlı vergi tarifesine göre yıllık olarak vergilendirileceği belirtilmiştir. Gelir vergisi tarifesinde, dilim sayısı ve vergi oranları azaltılıp, dilimlerdeki gelir tutarları artırılmak suretiyle yapılan değişikliğin amacı, gelir üzerindeki vergi yükünün azaltılıp vergi tahsilâtının artırılması olarak belirtilmiştir⁸¹².

Artan oranlı tarife, vergi matrahı ile vergi oranı arasında doğru yönlü ilişkinin olduğu, dolayısıyla vergi matrahı yükseldikçe vergi oranının da yükseldiği tarifedir. Bu özelliği dolayısıyla artan oranlı tarife, vergilemede adaletin gereği olan yatay adalet ile

810 Hakan Üzeltürk, “Ücret Kesintilerine İdare Yaklaşımı”, <http://www.6news.com.tr/tr/articles/48/tr/prof-dr-hakan-uzelturk/ucret-kesintilerine-idare-yaklasimi> (06.08.2010)

811 Selahattin Tuncer, “Dünya’da ve Türkiye’de Tek Ya Da Düz Oranlı Vergi Uygulaması”, **Yaklaşım Dergisi**, Ağustos 2007, S. 176, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2007089556.htm (09.08.2009)

812 Erol, “Ücret Gelirlerinin Vergilemesi I”, s.244-245.

dikey adalet ilkelerini gerçekleştirir. Artan oranlılığın derecesi tarifiedeki dilim sayısı, dilimlerin genişliği, uzunluk farkı, artma oranı gibi unsurlara bağlı olarak değişmektedir. Dilim sayısının artması artan oranlılığın derecesini arttırır⁸¹³.

Gelir vergisinin artan oranlı tarife yapısı her ne kadar adil bir görünüm sergilese de, küçük bir gelir artışı neticesinde bir üst gelir dilimine tabi olma durumu ve ödeme gücü olmayan mükellefler dikkate alındığında kişisel gelirler açısından olumsuz etkiler ortaya çıkarmaktadır. Kişilerin gelirleri üzerinde vergilendirmenin yükü eşit olmamakta ve tarife yapısı ersine artan oranlılığı doğurmaktadır. Kişilerin gelirleri üzerinde vergilendirmenin yükü eşit olmamakta ve tarife yapısı tersine artan oranlılığı doğurmaktadır⁸¹⁴.

GVK'nın 94/1. maddesinin kamu idare ve 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 vergisine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları hükme bağlandıktan sonra söz konusu maddenin (1) numaralı bendinde yer alan “*Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61'inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104'üncü maddelere göre*” hükmüyle ücretler üzerinden yapılacak gelir vergisi tevkifatının özelliği belirlenmiş bulunmaktadır⁸¹⁵.

Ücretliler üzerindeki vergi yükünün görece ağırlığının doğrudan ve en temel göstergesi, gelir vergisi tahsilâtının dönemine göre yarısına yakın veya yarısını aşkın bir bölümünün emek geliri sahiplerince ödeniyor olmasıdır. Türkiye’de, gelişmiş ülkelerdekinden farklı olarak, milli gelirin bölüşümünde emek kategorisinin payı genelde yüzde 25-30 aralığında olduğu için, bunun çok ağır bir yük olduğu açıktır⁸¹⁶.

813 Akgül Yılmaz, s. 242.

814 Şahin ve Arslan, s.873.

815 Seviğ, “Bilirkişi”, **Referans Gazetesi**, (06.10.2009)

816 Oyan, “Ücretliler Üzerinde Vergi Baskısı”, (11.05.2010)

Tam mükellef gerçek kişilerin tevkif yoluyla vergilendirilmiş ücretlerinin;

- Sadece bir işverenden elde edilmesi halinde

- Birden fazla işverenden ücret geliri elde edilmesi durumunda ise birden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamının 2010 yılı gelirleri için 22.000 TL'yi aşmaması halinde yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecektir. Birden fazla işverenden ücret geliri elde edilen hallerde, birden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamının 2010 yılı gelirleri için 22.000 TL'yi aşması durumunda ise birinci işverenden alınan da dahil olmak üzere ücret gelirlerinin tamamı beyan edilecektir. Birden fazla işverenden ücret alınması halinde, birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağının belirlenmesi, mükellefin serbest takdirine bırakılmıştır. Diğer bir deyişle mükelleflere, bu hesaplamada en yüksek ücreti hesaplama dışı bırakma hakkı tanınmıştır.

Tevkifata tabi tutulmamış ücret gelirleri (GVK'nın 64. maddesinde yer alan diğer ücretler ile vergiden istisna olanlar hariç) için ise tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname verilecektir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, yıl içerisinde ücret alınan işveren sayısıdır. Birden fazla işverenden ücret almış olmak ibaresi, aynı zaman sürecinde birden fazla işverenden ücret almayı kapsadığı gibi, yıl içerisinde iş değişikliği dolayısıyla birden fazla işverenden ücret almayı da kapsamaktadır. Örneğin nisan sonunda bir işyerinden ayrılan, Temmuz ayında yeni bir iş bularak çalışmaya başlayan ücretli de yıl içerisinde birden fazla işverenden ücret aldığından, yukarıdaki kurallara tabi olacaktır. Birden fazla işverenden ücret geliri elde etme durumuna, özellikle grup şirketlerde veya holding yapılanmalarında karşımıza çıkan iştirak ilişkilerinde, bir şirkette görev yapan bir kişinin, iştirak konumundaki şirketlerde de asıl şirketi temsilen yönetim kurulu üyeliklerini üstlenmesi ve bu ek görevleri karşılığında ücret veya huzur hakkı gibi gelir elde etmesi durumunda karşımıza çıkmaktadır⁸¹⁷.

817 Bumin Doğrusöz, “Birden Fazla İşverenden Elde Edilen Ücretler”, **Referans Gazetesi**, 19.03.2009, http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?YZR_KOD=156&HBR_KOD=119192 (25.03.2009)

(2) Çeşitli Ülke Vergi Sistemlerinde Gelir Vergisi Tarifeleri

Çağdaş hukuk sistemlerinde hizmet akdinin ifası sonucu elde edilen ücretler gelir vergilemesinin konusuna girmekte, gelir vergisi tarifeleri, ücretler üzerindeki vergi yükünün hesabına da esas olmaktadır. Bu nedenle, öncelikle çeşitli ulusal vergi hukuklarındaki vergi tarifeleri ele alınmıştır.

Ancak bu yükün olan ve olması gereken sınırlarının değerlendirilmesi bu sistemlerin karşılaştırılması ile mümkündür. Dolayısıyla, vergi istatistikleri konusunda çok önemli bir kaynak olan Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı'nın (Organization for Economic Co-operation and Development-OECD) karşılaştırılmalı çalışmaları aşağıda ele alınacaktır.

OECD düzenli olarak her yıl kendisine üye ülkelerde imalat sanayinde tam zamanlı olarak çalışan yetişkin bir işçinin ortalama ücreti üzerindeki vergi yükünü karşılaştıran istatistikleri “Ücretlerin Vergilendirmesi” adıyla yayınlamaktadır.⁸¹⁸ Türkiye de bu uluslararası kuruluşun üyeleri arasında bulunduğu⁸¹⁹ bu yayın bizlere ülkemizdeki ücret gelirleri üzerindeki vergi yükünü pek çoğu gelişmiş diğer üye ülkelerle kıyaslama fırsatını vermektedir. Türkiye ile diğer OECD ülkeleri kıyaslandığında yüzde 35 vergi diliminin diğer ülkelere göre normal olduğu düşünülse de, özellikle vergi dilimleri arasındaki makasın az olmasından dolayı belirli bir tutarın üzerinde geliri olanlar yüksek vergi ödeyebilmektedir. Örneğin, 2010 yılı için Amerika Birleşik Devletlerinde 373,650 USD üzerindeki gelire yüzde 35 vergi dilimi uygulanırken, ülkemizde 51,079 USD⁸²⁰ (76.200 TL) vergi matrahına yüzde 35 vergi dilimi uygulanmaktadır.

818 OECD 1979 yılında başladığı bu yayını 1996-1998 yılları arasında “İşçilerin Vergi/Fayda Pozisyonu” (The Tax/Benefit Position of Employees) adı altında, 1996 yılı öncesinde ise “Üretim çalışanlarının Vergi/Fayda Pozisyonu” (The tax/Benefit Position of Production Workers) adı altında yapmıştır.

819 OECD'nin Eylül 2010 itibarıyla 33 üyesi bulunmaktadır. Şili, İsrail ve Sovyetler Birliği'nin 2010'da aralarına katıldığı üye ülkelerin bir listesi için bk.

http://www.oecd.org/countrieslist/0,3351,en_33873108_33844430_1_1_1_1,00.html

820 1 USD karşılığı olarak 02.09.2010 tarihli TCMB Döviz Alış kuru olan 1,4918 TL üzerinden hesaplama yapılmıştır. <http://www.tcmb.gov.tr/kurlar/201008/02082010.html>, (02.08.2010)

Tablo 1**OECD Ülkeleri ve Türkiye’de Ücretlilerin Gelir Vergisi ve Sosyal Güvenlik****Kesintilerinin İşgücü Maliyetine Oranı 2008-2009 (%)**

OECD ÜLKELERİ	Gelir vergisi/ işgücü maliyeti	İşçiden kesilen sosyal güvenlik primi/işgücü maliyeti	İşverenden kesilen sosyal güvenlik primi /işgücü maliyeti	Toplam gelir vergisi ve kesinti oranı/ işgücü maliyeti	İşgücü maliyeti (dolar)
Avustralya	20.7	0.0	6.0	26.7	46.056
Avusturya	12.1	14.8	17.8	44.7	54.588
Belçika	21.1	10.7	23.3	55.2	56.816
Kanada	13.9	6.5	10.3	30.8	40.772
Çek Cumhuriyeti	8.3	8.2	25.4	41.9	25.542
Danimarka	29.1	10.3	0.0	39.4	44.439
Finlandiya	18.6	5.1	18.7	42.4	48.686
Fransa	9.9	9.6	29.7	49.2	51.325
Almanya	17.3	17.3	16.3	50.9	57.207
Yunanistan	7.1	12.5	21.9	41.5	43.533
Macaristan	15.9	12.8	24.6	53.4	24.267
İzlanda	22.3	0.2	5.8	28.3	33.366
İrlanda	12.9	6.0	9.7	28.6	47.026
İtalya	15.0	7.2	24.3	46.5	40.691
Japonya	7.0	10.8	11.4	29.2	47.789
Kore	3.8	6.9	8.9	19.7	49.262
Lüksemburg	12.7	10.9	10.3	34.0	58.358
Meksika	3.5	1.2	10.5	15.3	11.359
Hollanda	15.1	13.8	9.1	38.0	56.487
Yeni Zelanda	18.4	0.0	0.0	18.4	30.125
Norveç	19.1	6.9	11.3	37.4	59.439
Polonya	5.6	15.5	12.9	34.0	20.641
Portekiz	9.1	8.9	19.2	37.2	30.840
Slovak Cumhuriyeti	6.3	10.6	20.8	37.6	20.480
İspanya	10.3	4.9	23.0	38.2	41.381
İsveç	13.9	5.3	23.9	43.2	50.151
İsviçre	9.4	10.0	10.0	29.3	51.437
Türkiye (*)	10.5	12.9	14.2	37.5	22.220
İngiltere	14.6	8.3	9.6	32.5	56.442
A.B.D	13.4	7.0	9.0	29.4	43.852

Kaynak: Taxing Wages 2008-2009, OECD Publications, Paris, 2010, s.17.

Türkiye’de, ücretlilerin ödedikleri gelir vergisinin toplam gelir vergisi içindeki payı ile gelir vergisinin brüt ücrete oranı yüksektir. Ücretlilere, diğer gelir vergisi mükelleflerinden farklı olarak uygulanan vergi tarifesini, düşük ücret elde edenlerin, yüksek ücret elde edenlere kıyasla daha az vergi ödemelerini sağlamaya yönelik olmalıdır. Ücretlilerin büyük bir kısmının vergi tarifesinin ilk dilimlerinde yer aldıkları düşünüldüğünde, tarifenin ilk dilimlerine denk gelen vergi oranlarında gerçekleştirilecek olan indirimin ücretlilere önemli bir gelir vergisi avantajı sağlayacaktır⁸²¹.

(a) Amerika Birleşik Devletleri Vergi Sisteminde Gelir Vergisi Tarifesi

ABD gelir vergisi mükellefleri beyan açısından dört ayrı kategoriye ayrılmaktadır. Beyan mükellefiyetinin, yaşa, medeni hale ve kişisel özelliklere göre değiştiği ülkede öncelikle hangi gelirlerin vergiye tabi olduğunun belirlenmesi gerekmektedir. Mükellefler vergiye tabi gelirlerini beyan ederlerken toplam gelirlerinden kişisel indirim tutarını dikkate almaktadırlar. Kişisel indirim tutarı, mükellefin bekar olması durumunda kendisi için; evli ve ortak beyanda kendisi ve eşi için; bakmakla yükümlü olduğu kişiler olduğu takdirde bunlardan kanunda belirtilen özellikleri taşıyanların her biri için ayrı ayrı hesap edilmektedir⁸²².

Vergi mükellefleri standart indirimi düşebileceği gibi, bunun yerine kanunda öngörülen indirimleri de düşebilmektedirler. Bu indirim standart indirimde olduğu gibi mükelleflerin medeni durumlarına göre değil, mükellefin gelirini nasıl harcadığına bağlı olarak değişmektedir⁸²³.

Kişisel gelir vergisi tarifesini artıran oranlı tarife olup, vergi tarifesinde yer alan miktarlar 1985 yılından beri tüketici fiyat endeksine göre arttırılmaktadır⁸²⁴.

Amerika Birleşik Devletleri’nde federal gelir vergisi tarifesini sırasıyla yüzde 10, 15, 25, 28, 33 ve 35’lik oranlar içermektedir. Ancak bu tarife bekarlar için, evli ve

821 Elif Çakar, “OECD Ülkeleri Ve Türkiye’de Ücret Gelirlerinin Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu”, **Mevzuat Dergisi**, Y. 8, S. 99, Mart 2006, <http://www.mevzuatdergisi.com/2006/03a/01.htm>, (25.01.2009)

822 Ersan Öz ve Tekin Akdemir, “ABD Vergi Sistemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Eylül 2002, S.168, <http://www.econturk.org/Turkiyeekonomisi/abd.doc>, (15.03.2009)

823 Neil Bruce, **Public Finance and The American Economy**, Addison-Wesley Educational Publishers, 1998, s.490.

824 İhsan Cemil Demir, “ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF. Dergisi**, C.X , S I, 2008, s.288, http://akuiibf.aku.edu.tr/pdf/10_1/16.pdf, (15.03.2009)

birlikte beyanname dolduranlar ile dullar için, evli ama ayrı beyanname dolduranlar için ve aile reisi olanlar için olmak üzere belirlenen dört farklı vergi dilimi üzerinden uygulanmaktadır. Amerika Birleşik Devletleri'nde 2009 yılı gelirlerine uygulanan güncel vergi tarifesi aşağıdaki gibidir⁸²⁵:

Bekarlar İçin Uygulanan Tarife;

- 0 USD ila 8,375 USD arası için % 10
- 8,375 USD ila 34,000 USD arası için % 15; artı 837.50 USD
- 34,000 USD ila 82,400 USD arası % 25; artı 4,681.25 USD
- 82,400 USD ila 171,850 USD arası % 28; artı 16,781.25 USD
- 171,850 USD ila 373,650 USD arası % 33; artı 41,827.25 USD
- 373,650 USD üzerine % 35; artı 108,421.25 USD

Evli ve Birlikte Beyanname Dolduranlar ile Dul Statüsünde Olanlar İçin Uygulanan Tarife

- 0 USD ile 16,750 USD arası için % 10,
- 16,750 USD ila 68,000 USD; arası için % 15; artı 1,675 USD,
- 68,000 USD ila 137,300 USD arası % 25; artı 9,362.50 USD,
- 137,300 USD ila 209,250 USD arası % 28; artı 26,687.50 USD,
- 209,250 USD ila 373,650 USD arası % 33; artı 46,833.50 USD,
- 373,650 USD üzerine % 35; artı 108,421.25 USD,

Evli ve Ayrı Beyanname Dolduranlar İçin Uygulanan Tarife

- 0 USD ila 8,375 USD arası için % 10,

⁸²⁵ Internal Revenue Service, "Revenue Procedure 2009-50", <http://www.irs.gov/pub/irs-drop/rp-09-50.pdf>, (15.05.2010)

- 8,375 USD ila 34,000 USD arası için % 15; artı 837.50 USD,
- 34,000 USD ila 68,650 USD arası % 25; artı 4,681.25 USD,
- 68,650 USD ila 104,625 USD arası % 28; artı 13,343.75 USD,
- 104,625 USD ila 186,825 USD arası % 33; artı 23,416.75 USD,
- 186,825 USD üzerine % 35; artı 50,542.75 USD,

Aile Reisi Olarak Beyanname Dolduranlar İçin Uygulanan Tarife

- 0 USD ila 11,950 USD arası için % 10,
- 11,950 USD ila 45,550 USD arası için % 15; artı 1,195 USD,
- 45,550 USD ila 117,650 USD arası % 25; artı 6,235 USD,
- 117,650 USD ila 190,550 USD arası % 28; artı 24,260 USD,
- 190,550 USD ila 373,650 USD arası % 33; artı 44,672 USD
- 373,650 USD üzerine % 35; artı 105,095 USD

(b) İngiltere Vergi Sisteminde Gelir Vergisi Tarifesi

İngiltere’de gelir vergisi tarifesi artan oranlı bir tarifiedir.

- Düşük oran (% 10),
- Temel oran (% 20),
- Yüksek oran (% 40) ve,

2010-11 yılı için 150,000 İngiliz Sterlini (GBP) üzerinde geliri olanlar için % 50 dilimi uygulanacaktır. Gelir dilimleri ve oranlardaki seyir aşağıdaki tabloda görülmektedir⁸²⁶.

826 <http://www.hmrc.gov.uk/rates/it.htm> (12.06.2010)

Tablo 2

İngiltere Gelir Vergisi Tarifesi

Gelir Vergisi Tarife ve Dilimleri			
	2008-09	2009-10	2010-11
Düşük oran: 10%	0 GBP -2,320 GBP	0 GBP -2,440 GBP	0 GBP -2,440 GBP
Temel oran: 20%	0 GBP -34,800 GBP	0 GBP -37,400 GBP	0 GBP -37,400 GBP
Yüksek oran: 40%	34,800 GBP'yi aşan kısım için	37,400 GBP'yi aşan kısım için	37,401 GBP -150,000 GBP
İlave oran: 50%	-	-	150,000 GBP'yi aşan kısım için

Kaynak: <http://www.hmrc.gov.uk/rates/it.htm>

İngiltere'deki şahsi gelir vergisi uygulaması, “asgari geçim indirimi” gibi bir uygulama açısından örnek teşkil etmektedir. İngiltere’de asgari geçim indirimi müessesesi yaş, medeni durum ve fiziksel yetersizliklere (görme engelli) göre farklı miktarlarda yıllık gelirin vergi dışında bırakılmasını sağlamaktadır. Görme engelliler için indirim hakkı en az geçim indirimine ilave olarak uygulanmaktadır. Artan oranlı bir oranda tarifenin korunduğu ve gerek en alt gelir dilimine uygulanan oranın % 10 gibi düşük tutulması, gerekse de ilave sağlanan asgari geçim indirimi uygulanmasıyla en alt ve ortanın altındaki gelir gruplarının vergi yükünün hafifletildiği, böylece de ödeme gücü ilkesinin kavrandığı ve vergide adalet ilkesine nispi olarak uyulduğu görülmektedir⁸²⁷.

⁸²⁷ <http://www.tisk.org.tr/yayinlar.asp?sbj=ic&id=1835> (12.06.2010)

(c) Kanada Vergi Sisteminde Gelir Vergisi Tarifesi

Kanada'da federal gelir vergisi % 15, 22, 26 ve 29 oranlarında uygulanmaktadır. Tüm gelir vergisi yükümlüleri aynı gelir dilimlemesine tabidir. Kanada 2010 yılı gelir vergisi tarifesi aşağıdaki gibidir⁸²⁸:

- İlk 40,970 Kanada Doları (CAD) için % 15, +
- Sonraki 40,971 CAD için % 22 (40,970 CAD ile 81,941 CAD arası), +
- Sonraki 45,080 CAD için % 26 (81,941 CAD ile 127,021 CAD arası), +
- 127,021 CAD üzeri için % 29.

(d) Almanya Vergi Sisteminde Gelir Vergisi Tarifesi

Alman gelir vergilemesinde bekar ve evli çiftler (ortak beyanname) arasında bir ayırıma gidilmektedir. 2010 yılı itibariyle 8,004 EUR bekarlar, 16,009 EUR evli çiftler için vergi dışı bırakılmıştır⁸²⁹.

Vergi tarifesiinden ziyade bir formülün uygulandığı Alman gelir vergilemesinde, bekar ve evliler için farklı dilimler belirlenmiş olmakla birlikte, minimum % 14, maksimum % 45 oranında vergi uygulanmaktadır. Bu iki oran arasında ise, % 42'den % 45'e sıçrayış hariç, bir artan oranlılık söz konusudur⁸³⁰.

828 Canada Revenue Agency, "What are the income tax rates in Canada for 2010?", <http://www.cra-arc.gc.ca/tx/ndvdl/fq/txrts-eng.html>, (12.04.2010)

829 Tax Information Center (Bundeszentralamt für Steuern), http://www.steuerliches-info-center.de/en/003_menu_links/002_ISt/003_BestPers/029_Steuertarif/index.php, (17.06.2010)

830 Federal Central Tax Office, Income Tax Table 2010, http://www.steuerliches-info-center.de/en/003_menu_links/002_ISt/003_BestPers/Einkommensteuertabelle_2010_GB.pdf, (17.06.2010)

Tablo 3
Almanya Gelir Vergisi Tarifesi

Vergiye Tabi Gelir	Gelir Vergisi 2010 (Dayanışma Vergisi Dahil)			
	Bekar			Evli Çiftler (Birleşik Beyanname)
EUR	EUR	Oran	EUR	Oran
5,000	0	0.00	0	0.00
10,000	315	3.15	0	0.00
15,000	1,488	9.91	0	0.00
20,000	2,850	14.25	630	3.15
25,000	4,332	17.32	1,626	6.50
30,000	5,935	19.78	2,976	9.92
35,000	7,659	21.88	4,307	12.30
40,000	9,503	23.76	5,700	14.26
45,000	11,468	25.49	7,151	15.89
50,000	13,554	27.10	8,664	17.32
55,000	15,750	28.63	10,236	18.61
60,000	17,965	29.94	11,869	19.78
65,000	20,181	31.05	13,564	20.87
70,000	22,396	32.00	15,317	21.88
75,000	24,612	32.81	17,132	22.84
80,000	26,827	33.54	19,005	23.76
85,000	29,043	34.17	20,940	24.64
90,000	31,258	34.73	22,936	25.49
95,000	33,474	35.24	24,991	26.30
100,000	35,689	35.69	27,108	27.11
105,000	37,905	36.10	29,283	27.89
110,000	40,120	36.47	31,499	28.64
115,000	42,336	36.81	33,714	29.32
120,000	44,551	37.13	35,930	29.94
125,000	46,767	37.41	38,145	30.51
130,000	49,982	37.67	40,361	31.05
135,000	51,198	37.93	42,576	31.54
140,000	53,413	38.15	44,792	32.00
145,000	55,629	38.36	47,007	32.42
150,000	57,844	38.56	49,223	32.81

Kaynak: <https://www.abgabenrechner.de/>

(e) İtalya Vergi Sisteminde Gelir Vergisi Tarifesi

İtalya 75,000 EUR'yu geçen gelirler için %43 maksimum oranının uygulandığı artan oranlı gelir vergisine sahiptir⁸³¹. Diğer oranlar ise 15,000 EUR'ya kadar %23; 15,001 EUR'dan 28,000 EUR'ya kadar %27; 28,001 EUR'dan 55,000 EUR'ya kadar %38; ve 55,001 EUR'dan 75,000 EUR'ya kadar %41'dir⁸³².

(f) İsveç Vergi Sisteminde Gelir Vergisi Tarifesi

İsveç gelir vergilemesi biri %30'dan %35'e uzanan yerel vergi, diğeri ise 2010 yılı itibariyle 372,100 İsveç Kronu (SEK) üzerindeki gelirlere %20'den %25'e uzanan oranlarda uygulanan ulusal vergi olmak üzere iki bölümden oluşmaktadır⁸³³. Yerel vergi %30 olarak kabul edildiğinde, gelir üzerinden alınan vergilerin kombinasyonu şu şekilde olmaktadır⁸³⁴;

- 372,100 SEK'e kadar %30,
- 372,101 SEK'den 532,700 SEK'e kadar %50,
- 532,700 SEK'in üzeri %55,
- Dar mükellefler için %25 düz oran.

f- Vergi Tevkifatı Konusunda Usule İlişkin Düzenlemeler

Vergi tevkifatında üç taraf vardır. Kamu gücüne dayanarak aldığı vergilerde alacaklı taraf olarak hazine (vergi ve gelirler idaresi) vardır. Alacaklı konumundaki hazinenin karşısında ise iki taraf vardır. Bunlardan birincisi “mükellef (yükümlü)”,

831 Deloitte, International Tax:Italy Highlights, 2010, http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Tax/Intl%20Tax%20and%20Business%20Guides/2010/dtt_tax_highlight_2010_Italy.pdf, (12.05.2010)

832 Deloitte, International Tax:Italy Highlights, 2010, http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Tax/Intl%20Tax%20and%20Business%20Guides/2010/dtt_tax_highlight_2010_Italy.pdf, (12.05.2010)

833 Swedish Income Tax, <http://www.capitaltaxconsulting.com/international-tax/sweden/swedish-income-tax/>, (15.06.2010)

834 Swedish Income Tax, <http://www.capitaltaxconsulting.com/international-tax/sweden/swedish-income-tax/>, (15.06.2010)

ikincisi ise “vergi sorumlusu (vergi kesen)”dur⁸³⁵. Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğe dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücüdür. Devlet vergilendirme yetkisini, yasama organı vasıtasıyla kanun çıkarak kullanır⁸³⁶.

İşte idare ile yükümlüler arasında vergilendirmeden doğan bu ilişkiye vergi hukuku ilişkisi denilmektedir⁸³⁷. Vergi hukuku ilişkisi, vergi ödevi ilişkisi ve vergi borcu ilişkisi olmak üzere iki türdür. Bir verginin borçlusu, sorumlusu, bir vergiyi üçüncü kişi hesabına keserek yatırmak zorunda olan kimse, vergi beyannamesi vermek, bir güvenlik önlemini almak, defter ve kayıt tutmak veya yasalarla emredilen diğer ödevleri yerine getirmek zorunda olan kimseler birer vergi ödevlisidir⁸³⁸.

(1) Mükellef kavramı

VUK’nun 8. maddesine göre, Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişi olarak tanımlanmıştır. Yine aynı maddeye göre; vergi sorumlusu ise, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.

Mükellefin kişi olarak belirlenmesinde, kimlerin mükellef olabileceği kanun ile gösterilecektir. Bir başka anlatımla bireysel vergi kanunları, mükellefi de belirleyecektir. Bu husus aynı zamanda “verginin kanuniliği” ilkesinin ve bu ilke doğrultusundaki Anayasamızın 73. maddesinin gereği ve bir sonucudur. Bir başka anlatımla, vergi mükellefi idari bir işlemle yaratılamaz. Vergi borcu mükellefle devlet arasında olan ve kamu hukukuna dayanan bir borç ilişkisidir ve doğumundan sona ermesine kadar özel kanunlarla düzenlenmiştir⁸³⁹.

Vergi mükellefi gerçek kişi olabileceği gibi, tüzel kişi ya da tüzel kişisi olmayan kişi veya mal topluluğu da olabilir. Tüzel kişi bir özel hukuk tüzel kişisi olabileceği gibi, resmi bir kuruluş da olabilir. Mükellefin en önemli ödevi, vergi borcunu kanunların belirlediği yer, zaman, miktar ve biçimde ödenmesidir. Bunun

835 Doğrusöz, **Stopaj**, s.37.

836 Arslan, s.53.

837 Karakoç, s.182.

838 Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.71.

839 Doğrusöz, **Stopaj**, s.38.

dışında şekle ve usule ilişkin ödevleri de vardır⁸⁴⁰.

(2) Vergi sorumlusu kavramı

Vergi sorumluları, genellikle uygulamada vergi kesintisini (stopaj, tevkifat) yapacak kişiler olarak bilinir. Vergi sorumluluğunun kapsamı sadece vergi kesintisi yapmadan ibaret değildir. Vergi sorumluluğu mükellef konumundaki bir kişinin vergisinin onunla iktisadi veya hukuki ilişki içine giren bir başka kişiden istenmesidir. Mükellefin vergisinin istendiği başka kişiye de vergi sorumlusu denir⁸⁴¹.

Vergi sorumlusunun başlıca iki belirleyici niteliği bulunur. Bunlar;

- Kişinin bir vergi borcunu ödemek zorunda olması,
- Vergiyi doğuran olayın kendi kişiliğinde gerçekleştirilmiş bulunmasıdır.

Bu belirleyici niteliklerden her ikisini birden taşıyan gerçek yükümlüleri, bu niteliklerden sadece birinin gerçekleşmesi dolayısıyla herhangi bir yükümlülük altına girenlerden ayırmak için birincilere “asıl vergi borçlusu veya mükellefi” de denilmektedir. Bu niteliklerden her ikisi de gerçekleşmeden yükümlülük altına girenlerin konumu vergi sorumluluğu müessesesi ile açıklanmaktadır⁸⁴².

Vergi idaresi, vergi alacağını en kolay ve en az masrafla toplayabilmek için binlerce mükellefi muhatap kabul etme yerine, mükellefle ilişki içinde olan ve onlara ödemede bulunan kişiler aracılığıyla verginin ödenmesini uygun bulmuştur. Bu gerekçelerle ortaya dar ve teknik anlamıyla vergi sorumluluğu çıkmıştır. Vergi sorumlusu kendisi gerçek mükellef olmamakla birlikte, gerçek mükelleflerle olan ilişkileri dolayısıyla, vergi kanunlarının gösterdiği hallerde verginin hesaplanarak kesilmesi ve vergi dairesine ödenmesi veya diğer bazı işlerin yapılması (defter tutma, beyanname verme vb.) mecburiyeti olan üçüncü kişidir⁸⁴³.

840 Arslan, s.53-54.

841 Kızılot ve Şenyüz, Taş, Dönmez, s.90.

842 Doğrusöz, **Stopaj**, s.40-41.

843 Arslan, s.55.

Sorumluluk, sorumluluğun ilgili olduğu vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile doğar. Örneğin işveren ücret ödemesi yapmadıkça vergi kesmek, muhtasar beyanname ile vergi dairesine yatırmak görevi de doğmaz. Borcun ödenmesi ile sorumluluk da son bulur⁸⁴⁴.

Vergi sorumluları, vergi kesmeye ilişkin şekli ödevleri (işlemin belgeye bağlanması, kesintilerin muhtasar beyanname ile beyan edilmesi ve verginin vergi dairesine yatırılması vb.) kendileri yerine getirirler. Ödenen vergi, vergi sorumlusunun mal varlığından ödenmediğinden sorumlu için maddi ödev sayılmaz⁸⁴⁵.

Vergi hukukunda sorumluluk, vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmayan üçüncü kişilerin kanunlarla, vergiye ilişkin maddi ve/ya da şekli ödevlerin yerine getirilmesi bakımından vergi dairesine muhatap tutulmalarını; bazı durumlarda ise, asıl vergi borçlusu ile birlikte veya onun yerine geçerek vergiyi kendi mal varlıklarından ödemelerini ifade etmektedir⁸⁴⁶. Vergi sorumluluğu kurumunun benimsenmesindeki temel amaç, idarenin vergi alacağının kolaylıkla ve az masrafla toplanmasını sağlamak ve vergi kayıplarını azaltmaktır⁸⁴⁷.

Vergi sorumluların mükelleften keserek vergi dairesine yatırmaları gereken vergileri kesip yatırmamaları veya kesmemeleri halinde, yatırılmayan veya kesilmeyen tutar sorumludan alınır. Yerine getirilmeyen ödevlerden dolayı vergi ve cezalar nedeniyle tarhiyatlar vergi sorumlusuna yapılır⁸⁴⁸.

(3) Düzeltme hakkı

Vergilendirme işlemi sırasında mükelleften veya idareden kaynaklanan bir hata meydana gelmiş olabilir. İdare veya mükellef hatanın varlığını tespit edip, işlemdeki hatayı giderme ve bunun sonucuna uygun maddi yapıyı ortaya koymaya düzeltme adı verilmektedir⁸⁴⁹.

844 Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.80.

845 Kızılot ve Şenyüz, Taş, Dönmez, s.98.

846 Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.75.

847 Karakoç, s.195.

848 Kızılot ve Şenyüz, Taş, Dönmez, s.98.

849 Doğan Şenyüz ve Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku**, Bursa: Ekin Yayınevi, 2010, s.171.

Vergi sorumlusu, kanunla belirlenen ödemeleri vergi mükellefine yaparken, kanunla belirtilen usul ve oranda vergiyi hesaplayarak, bunu yaptığı ödemedan (brüt ödeme) düşecek ve geri kalan kısmı (net ödeme) ödeyecektir. Vergi sorumlusu kendisi tarafından tutulan bu kısmı, yine kanunlarla belirlenen usul ve sürede vergi dairesine ödemekle yükümlüdür. Burada ilk karşılaşılan problem, vergi kesenin vergiyi fazla hesaplayarak kesmesi ve vergi dairesine intikal ettirmesi halinde kimin düzeltme talebinde bulunacağıdır⁸⁵⁰.

VUK'nun 122. maddesine göre, mükellefler, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler. Yine aynı Kanunun 8. maddesinde mükellef tabirinin vergi sorumlusunu da kapsadığı belirtilmiştir.

İlk bakışta bu iki hüküm vergi sorumlularının bir tür vergi sorumlusu olması dolayısıyla düzeltme talebinde bulunabilecekleri izlenimini vermektedir. Ancak vergi sorumlularının sorumluluklarının kapsamı VUK'nun 11. maddesi ile sınırlanarak “verginin tam olarak kesilip ödenmesi” ve “diğer ödevlerin yerine getirilmesi” olduğu hükme bağlanmıştır. Ayrıca kesilen verginin hatalı olması dolayısıyla geri istenmesi, vergi sorumluluğu ile ilgisi olmayan bir hakkın istenmesini ifade eder. Bu hakkın ise ya bizzat hak sahibi veya kanuni temsilcileri tarafından aranması gerekir⁸⁵¹.

Düzeltilme talebi, mükellefve/ya da sorumlu ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan sorunların çözümü amacıyla belli şartlar altında başvurulabilen bir idari çözüm yoludur. Vergi sorumlusunun bu sıfatıyla sonuçları kendi üzerinde doğan ve yükümlüye rücu edemeyeceği vergilendirme işlemlerinde var olan hatalar nedeniyle düzeltme yoluna başvurabileceği konusunda herhangi bir tereddüt yoktur. Özellikle vergi aslına bağlı olmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına ilişkin işlemlerdeki hatalar bakımından, hata düzeltme yoluna başvurulmasına engel bir hal bulunmamaktadır. Ancak, vergi aslına bağlı olarak belirlenen vergi ziyayı cezası bakımından aynı görüşün bu netlikte söylenmesi mümkün olmayacaktır. Çünkü, vergi ziyayı cezasındaki hatanın düzeltilmesi, kural olarak, vergi aslındaki hatanın da düzeltilmesini gerektirdiğinden, böyle bir durumda sorumlunun hata düzeltme talebinde

850 Doğrusöz, **Stopaj**, s. 46.

851 Doğrusöz, **Stopaj**, s. 46-47.

bulunup bulunamayacağı konusunun irdelenmesi gerekmektedir. Bununla birlikte son yıllardaki Danıştay kararlarında⁸⁵² sorumlunun düzeltme isteme hakkına sahip olduğu kabul edilmektedir⁸⁵³.

Ancak aksi yönde Danıştay kararları da bulunmaktadır. Bir Danıştay kararında⁸⁵⁴, “*Hizmet erbabına yapılan ücret ödemelerinden tevkif edilenlerle vergi dairesine yatırılan vergiler sorumlu kurumca düzeltme yoluyla geri istenemez. Olayda uyuşmazlık, hizmet erbabına yapılan ücret ödemelerinden tevkif edilerek vergi dairesine yatırılan vergilerin sorumlu kurumca düzeltme isteği ile geri istenip istenemeyeceği hususuna ilişkin bulunmaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinin 2. fıkrasında vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tarif edilmiş olup vergi kanunlarımıza göre, verginin hizmet erbabına yapılan ödemelerden kesilerek vergi dairesine yatırılmakla, sorumlunun görevi sona ermektedir. Bu suretle tevkif edilen verginin hatalı olması dolayısıyla geri istenmesi ise, vergi sorumluluğu ile ilgili olmayan bir hakkın bizatihi hak sahibi veyahut kanuni temsilcileri tarafından aranması, hukuken zaruri bulunduğu cihetle, olayda hiçbir kanuni temsilcilik sıfatı bulunmayan sorumlu kurumun müessesesinde çalışan hizmet erbabının tevkif edilip ödenen vergilerin ladesi yolundaki isteminin yazılı gerekçe ile reddine dair komisyon kararında kanuna aykırılık bulunmamaktadır.*” Hükmü verilmiştir.

Bir diğer görüşe göre, vergi sorumlusu, idarece kendilerine karşı yapılan işlemlere karşı mükelleflerin sahip olduğu dava açma, düzeltme talebinde bulunabilme, takas beyan edebilme, uzlaşmaya başvurabilme ve zaman aşımından yararlanabilme hakkına sahiptir⁸⁵⁵.

Bu hususta Maliye Bakanlığı'nın görüşü, düzeltmeye konu olan hatalı vergilendirmelerde sorumluların kendisinden fazla vergi istenen veya alınan kişi olmadıkları, dolayısıyla düzeltme başvurusu yapma haklarının bulunmadığı yönündedir. Bu nedenle bir işveren bir hizmetlinin ücretinden hataen fazla vergi kestiği

852 Danıştay 4. Daire Başkanlığı, 23.1.1986, E. 1985/3253, K. 1986/343.(Karakoç, s.220)

853 Karakoç, s.220.

854 Danıştay 4. Daire Başkanlığı, 27.01.1976, E. 1975/836, K. 1976/157, (www.yaklasim.com).

855 Kızılot ve Şenyüz, Taş, Dönmez, s.98.

takdirde düzeltmeyi işveren değil, ücretlinin istemesi gerekir⁸⁵⁶. Ancak Maliye Bakanlığı'nın bir genel yazısında⁸⁵⁷; *“İşçilerin ücretlerinden fazla kesilen vergilerin, vergi sorumlusu durumunda olan işverenlerce, düzeltme yoluyla iadesinin talep edilebileceği ve vergi iadesinin de, toplu olarak vergi sorumlusuna (işverene) yapılabileceği”* belirtilmiştir.

(4) Yargıya başvuru

Kesilen verginin yanlışlığı iddiası ile vergi yargısında dava açma hakkının kime ait olduğu da önemli sorunlardan biridir. VUK'nun 377. maddesinde, *“Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler.”* hükmü yer almakta, yine aynı Kanunun 8. maddesinde *“.... mükerrer tabiri vergi sorumlularına şamildir”* hükmü bulunmaktadır.

VUK'nun 11. maddesi, vergi sorumlularının sorumluluğunu dava hakkını dışlayacak biçimde sınırlamıştır. Vergi sorumlularının mükellef adına hareketle dava açması mümkün değildir. Danıştay'ın yerleşik içtihatlarıyla⁸⁵⁸ vergi sorumlularının dava haklarının bulunmadığı belirtilmektedir⁸⁵⁹.

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın bir genel yazısında⁸⁶⁰; *“213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 120 nci maddesi uyarınca vergi hatalarının düzeltilmesi, vergi dairesi müdürünün yetkisinde olduğundan,Özel Eğitim ve ÖğretimLtd.Şti'nce çalıştırılan öğretmenlere sözleşmeye göre ödenen ücretlerin dışında, ayrıca eğitim-öğretim tazminatı ödenip ödenmediği, ödenmiş ise gelir vergisi kesintisi yapıp yapılmadığı, yapılan kesintinin beyan edilerek ödenip ödenmediği hususlarının Müdürlüğünüzce yapılacak inceleme ile tespit edilmesi, ödendiğinin tespiti halinde ise eğitim-öğretim tazminatından sehven kesilen vergilerin, yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda düzeltilerek fazla verginin hak sahibi öğretmenlerin taleplerine*

856 Karakoç, s.220.

857 Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın 22.04.1992 tarih ve 2490701-15/36909 sayılı Genel Yazısı, (www.yaklasim.com)..

858 Danıştay 4. Daire Başkanlığı, 23.12.1964, E. 1964/2547, K. 1964/5932, (Doğrusöz, **Stopaj**, s. 48.)

859 Doğrusöz, **Stopaj**, s. 48.

860 Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.06.2008 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01.GV.08.39/2512 sayılı özelgesi.

http://www.bursavdb.gov.tr/Img/Uploads/mukteza/gvk/gvk_282.doc, (26.03.2009)

istinaden kendilerine verilmek üzere adı geçen şirkete nakden iadesi gerekmektedir.” belirtilmiştir.

Ücretliler, kendilerinden kesilen vergilerle ilgili olarak dava açabilirler. Ücretlilerin dava açabilmesi için kendilerinden kesilen vergilerle ilgili olarak işverenlerine muhtasar beyanname ekinde ihtirazi kayıt dilekçesi vermelerine gerek yoktur. Çünkü burada mükellef konumunda olan ücretliler ne vergiyi hesaplamakta ne kesmekte ve ne de idareye ödemektedirler. Bu işler ve işlemler, kanunun verdiği yetkiye istinaden, idare ile mükellef arasında bir üçüncü kişiyi oluşturan, vergi sorumlusu sıfatını haiz işverenler tarafından yapılmaktadır⁸⁶¹.

Ancak, bir diğer görüşe göre, vergi sorumlularının da VUK’nun 377. maddesi uyarınca yargı yoluna başvurma hakkına sahip olmaları gerekir⁸⁶².

Danıştay’ın bir kararında⁸⁶³; “*Vergi Usul Kanunu’nun ‘Vergi Kesenlerin Sorumluluğu’ başlıklı 11. maddesinde, yaptıkları veya yapacakları ödemelerinden vergi kesmeye mecbur olanların, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumlu oldukları hükme bağlanmıştır. Mükellef, verginin asıl borçlusu, vergi sorumlusu ise alacaklı vergi dairesiyle muhatap olan kişidir; dolayısıyla vergi sorumlusunun bir vergi borcu bulunmayıp ödediği vergiyi asıl mükelleften tahsil etmektedir.*

Davacı şirket, sorumlu sıfatıyla öğretmenlere ödenen eğitim öğretim tazminatından kesintileri yaparak vergi dairesine yatırmıştır. Bu bakımdan vergi sorumlusunun kanunen yapmak zorunda bulunduğu ödevi son bulmuştur. Ödenen verginin kanuna aykırı olduğu, verginin terkin ve iadesi gerektiği iddiasıyla açılacak bir davayı, bu davayı açmakta menfaati bulunan öğretmenler açabilirler. Aksi takdirde ödenmiş verginin iadesi konusunda bir takım zorluklar olabilir. Çünkü vergi sorumlusu ödenen vergiyi asıl mükelleften kesip vergi dairesine yatırmaktadır. Mahkeme kararının lehine olması durumunda iade edilen vergilerin vergi sorumlusu uhdesinde kalması söz konusu olacaktır. Kuşkusuz vergi sorunlarının ihtilaf yaratmalarının

861 Bumin Doğrusöz, “Anayasa Mahkemesi kararının ücretlerde yaşama geçmesi”, **Referans Gazetesi**, 08.02.2010, http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=136522 (26.03.2009)

862 Karakoç, s. 217-218.

863 Danıştay 4. Daire Başkanlığı, 06.04.2000, E. 1999/4832, K. 2000/1330, (www.yaklasim.com).

mümkün olduğu haller de vardır. Örneğin böyle bir uyuşmazlıkta eğitim öğretim tazminatından gelir vergisi kesintisi yapılmaması nedeniyle davacı şirket adına bir tarhiyat yapılması durumunda bu tarhiyat dava konusu edilebilecektir. Bu itibarla davayı ehliyet yönünden reddeden mahkeme kararında kanuna aykırılık bulunmamıştır.” denilmek suretiyle vergi sorumlusunun dava açamayacağı hükme bağlanmıştır.

Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu’nun bir kararında⁸⁶⁴; “Düzeltilme başvurusunun reddi üzerine şikayet yoluyla Maliye Bakanlığı’na başvurulması ve ancak Bakanlığın olumsuz yanıtı üzerine işlemin iptali istemiyle dava açılması mümkün olduğundan, merciine başvurulmadan açılan davanın incelenmesi mümkün değildir.” Hükmü verilmiştir.

Bir Danıştay kararında⁸⁶⁵; “213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 8. maddesinin ikinci fıkrasında, vergi sorumlusu verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı sorumlu olan kişi olarak tanımlandığından sorumluca verginin hizmet erbabına yapılan ödemelerden kesilerek vergi dairesine "ister ihtirazi kayıt konulsun ister ihtirazi kayıt konulmasın" yatırılması durumunda yasa ile yüklendikleri görev ve sorumluluk sona ererek, vergi ile ilişkileri kesildiğinden hatalı kesilen vergi, istihkaklarından kesinti yapılan kişilerin mal varlığı ile ilgili bir hak durumuna girmektedir. Bu durum karşısında vergi kesintisinin hatalı yapılması nedeniyle doğan itiraz ya da düzeltme yoluyla geri isteme hakkı, vergi ile ilgisi kalmamış "görevi sona ermiş" olan sorumluya değil fazla kesinti yapılması nedeniyle mal varlığı eksilmeye uğramış olan kişiye, yani istihkak sahibine ait bulunmaktadır.

Açıklanan nedenlerle, ödediği kıdem tazminatından yaptığı tevkifatı vergi dairesine ihtirazî kayıtla yatıran sorumlunun yapılan tarhiyatı itiraz hakkı kalmaması nedeniyle yaptığı itiraz ve temyiz isteminin reddi gerekirken işin esasının incelenmesinde hukuka uygunluk bulunmadığından, temyiz komisyonu kararının bozulmasına uyuşmazlık konusu olayda ödenen kıdem tazminatının asgari ücretin 30 günlük tutan 7,5 çarpı çalışılan yıl formülü sonucunda doğan meblağ vergiden istisna

864 Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu, 27.02.2004, E. 2003/254, K. 2004/28, (www.yaklasim.com).

865 Dnş.4.D., 24.01.1982, E: 1981/1710, K: 1982/1767, (www.yaklasim.com).

edildikten sonra kalan matrah üzerinden salınan verginin re'sen ve- nihai olarak onanmasına oybirliğiyle karar verildi.” denilmek suretiyle sorumlu tarafından verginin hizmet erbabına yapılan ödemelerden kesilerek vergi dairesine ihtirazi kayıtlarla yatırılması, sorumlunun yapılan tarhiyata itiraz hakkının kalmaması sonucunu değiştirmeyeceği belirtilmiştir.

Bir başka Danıştay kararında⁸⁶⁶, vergi dairelerinin Maliye Bakanlığının muvafakatini almadan vergi mahkemeleri kararları aleyhine temyiz yoluna gidemeyeceklerinden, muvafakat olmadan açılan davanın reddi gerektiği belirtilmiştir.

B- Diğer Ücretlerin Vergilendirilmesi

1- Diğer Ücretlerin Kapsamı

Diğer ücretler kavramı, GVK'nın 64. maddesinde ele alınmıştır. Söz konusu maddede diğer ücretlerin tanımı yapılmamakla beraber aşağıda belirtilecek olan kişilerin elde ettikleri ücretlerin diğer ücret olarak değerlendirildiği hüküm altına alınmıştır. Buna göre aşağıda yer alan hizmet erbablarının safi ücretleri;

- Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanlar,
- Özel hizmetlerde çalışan şoförler,
- Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri,
- Gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanlar,
- Gerçek ücretlerinin tespitine imkan olmaması sebebiyle, Danıştay'ın olumlu görüşüyle Maliye Bakanlığı'nca bu kapsama alınanlar,

diğer ücret olarak değerlendirilecektir⁸⁶⁷.

Karne uygulamasında beyana tabi geliri bulunanların, her şeyden önce karnelerin almaları ve kullanmaları gerekmektedir. Ancak bu karnelerin kullanım biçimini ve içeriğini ve uygulama zamanını belirleme yetkisi Maliye Bakanlığına

866 Dnş.4.D., 11.10.1995, E: 1995/4720, K: 1995/3876, (www.yaklasim.com).

867 Akdoğan, s.249

aittir⁸⁶⁸.

Özel inşaat kavramından; kişilerin kendi mülkleri kapsamında yakınları veya kendi kullanımları için inşa ettirdikleri binaların anlaşılması gerekmektedir. Söz konusu özel inşaat tespitinin en önemli kriteri, inşaatların ticari amaçlı yapıp yapılmadığıdır⁸⁶⁹.

Özel inşaatta çalıştırılan işçilere yapılacak ücret ödemelerinin gerçek ücret geliri kapsamında işveren tarafınızdan tevkif yoluyla vergilendirilmesi ve yapılan tevkifatların muhtasar beyanname ile beyan edilerek ödenmesi mümkün olmayıp, söz konusu kişilere yapılacak ücret ödemelerinin diğer ücret kapsamında değerlendirilerek vergilendirilmesi gerekmektedir. Özel inşaatta çalıştırılan işçilerin öteden beri çalışıyor olmaları durumunda hizmetin ifa olduğu takvim yılının ikinci ayında, takvim yılı içinde işe başlamaları halinde ise işe başlama tarihinden itibaren bir ay içinde vergi karnelerini bağlı oldukları vergi dairelerine ibraz ederek vergilerini tarh ettirmeleri ve adlarına tarh edilecek vergiyi işe başlama tarihine bağlı olarak, öteden beri çalışanların yıllık vergilerinin yarısını takvim yılının ikinci, diğer yarısını sekizinci ayında; yılın ilk yarısında işe başlamaları halinde, verginin yarısını verginin karneye yazıldığı ayda, diğer yarısını takvim yılının sekizinci ayında; yılın ikinci yarısı içinde işe başlayanların ise verginin karneye yazıldığı ayda tarh edilen vergilerini ödemeleri gerekmektedir⁸⁷⁰.

GVK'nın 64. maddesinde bahsedilen; "özel hizmetlerde çalışan şoförler" ibaresinin kapsamı, kişilerin şahsi ihtiyaçları kapsamında, kendileri veya başka bir yakını tarafından (tüzel kişilik olmamak kaydıyla) çalıştırılan kişilerin, icra ettikleri hizmettir.

GVK'nın 64. maddesinde de ifade edildiği gibi kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanların elde ettikleri ücretler, diğer ücret kapsamındadır.

868 Veysi Seviğ, "Vergi Karnesi veya Vergi Numarası Yeni Bir Buluş Değildir", **Mali Çözüm Dergisi**, S.26, 06.10.2009, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/26MaliCozum/03-VeysiSevgi13.doc>, (Vergi Karnesi)

869 H.Serdar Özdemir ve Emre Demir, "Türk Vergi Sisteminde Diğer Ücretler ve Vergilendirilmesine İlişkin Esaslar", **Diyalog Dergisi**, Nisan 2005, S.204, s.237

870 İVDB'nin 12.12.2007 tarih ve 26706 sayılı özelgesi, <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2007/gelirvergisi2007/14592.htm> (03.02.2010)

2- Vergi Karnesi Kullanma Mecburiyeti

VUK'un 238. maddesine göre, GVK'na göre vergiden muaf olan ücretlerle diğer ücret üzerinden vergiye tabi hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri için ücret bordrosu düzenlemelerine gerekmemekte olup, bu hizmet erbabları, elde ettikleri ücretler için yıllık beyanname vermeyecekler, diğer gelirleri nedeniyle beyanname vermeleri halinde ise, bu çeşit ücret gelirlerini beyannameye dahil etmeyeceklerdir⁸⁷¹. Diğer ücret kapsamında gelir elde eden mükellefler, VUK'un 247. maddesindeki GVK'na göre diğer ücret kapsamında vergilendirilenler vergi karnesi almaya mecbur olduklarına ilişkin hüküm uyarınca karne almak zorundadırlar.

Mükellefler, vergi karnelerinin kendileri tarafından yazılması gereken kısımlarını doldurduktan sonra vergi bakımından durumlarını kayıt ve tescil ve karneye işaret ettirmek üzere bağlı bulundukları vergi dairesine ibraz ederler. Ücretleri bu usulde saptananların doldurdukları karneyi vergi dairesine ibraz etmeleri veya içinde bulundukları durum değişikliklerini karneye işaret ettirmelerinin süresi, işe başladıkları veya değişikliğin vuku bulduğu tarihten başlayarak bir aydır⁸⁷². Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması II. derecede usulsüzlük suçunu doğuracaktır.

Mükelleflerin, aldıkları vergi karnelerini muhafaza etme süreleri, işin devam ettiği süre ile sınırlıdır. Diğer ücret geliri sahipleri vergi karnelerini, çalıştıkları sürece muhafaza etmek zorundadırlar. Çalışmayı bırakan mükellefler, işlerini terk tarihinden itibaren bir ay içerisinde vergi karnelerini, vergilerini tarh ettirdikleri vergi dairelerine ibraz edecekler ve işlerini terkle ilgili durumlarını vergi karnelerine işlettireceklerdir. Mükelleflerin yapacakları bu işlemten sonra, vergi karnelerini muhafaza etme gibi bir sorumlulukları söz konusu değildir.

871 Şibli Güneş, "Diğer Ücretlerin Vergilendirilmesi", **E- Yaklaşım**, Nisan 2008, S. 184, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/20080411276.htm (29.03.2009)

872 Mehmet Hakkı Yılmaz, "Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimine Yetkili Olan Memurlar, Gelir Vergisinden Muaf Esnaf ve Mükelleflerin Bildirim Ödevleri", **E- Yaklaşım**, Mayıs 2008, S. 58, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/20080512071.htm (29.03.2009)

Günümüzde vergi karnesi kullanımının yaygın olduğunu ve tüm mükellefleri kapsamına aldığını söylemek zordur. Bu nedenle diğer ücret geliri sahiplerinin farklı bir sistemle vergilendirilmesi veya özel fertler tarafından evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan sair yerlerde orta hizmetçiliği, sütninelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık gibi özel hizmetlerde çalıştırılanlarda olduğu gibi gelir vergisinden istisna edilmesi sağlanmalıdır.

3- İşverenlerin Sorumluluğu

VUK'un 251. maddesi uyarınca, kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı ile götürü gider usulünü kabul eden gayrimenkul sermaye irad sahipleri, yanlarında çalışan hizmet erbabının, kanunun belirlediği süre içinde karne almalarını ve karnelerinde yazılı vergilerini ödemelerini temin etmeye mecburdurlar⁸⁷³. Bu mecburiyete uyulmadığı takdirde:

- Zamanında karne almamış veya vergisini tarh ettirmemiş olan hizmet erbabının vergisi, işveren kimse adına tarh edilir ve vergi cezası da aynı kimse adına kesilerek ondan tahsil olunur. Ayrıca karnesiz tespit edilen şahsa karnesi verilir ve vergisinin ödendiği karneye yazılır.

- Karnesini zamanında almış ve vergisini tarh ettirmiş olan hizmet erbabının zamanında ödenmemiş olan vergisi ve gecikme zammı, yanında çalıştığı tespit edilen işverenden tahsil olunur.

İşverenlerin yukarıdaki hükümlere göre ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu hakkı mevcuttur⁸⁷⁴.

873 Ramazan Cenk, “Diğer Ücretliler ve Vergilendirme Esasları”, **E- Yaklaşım**, Kasım 2005, S. 28, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2005117370.htm (29.03.2009)

874 Yusuf Kıldış, “Mükelleflerin Şekli Ödevleri ve Bu Ödevleri Yerine Getirmemesinin Ortaya Çıkaracağı Sorunlar”, **E- Yaklaşım**, Ocak 2009, S. 193, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/20090113599.htm (20.02.2009)

4- Verginin Tarhı

VUK'nun 20. maddesine göre, verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari işlemdir.

Tarh işlemi, mükellefin ödeyeceği vergiyi tayin, tespit ve belli eden bir idari işlemdir⁸⁷⁵.

GVK'nın 108. maddesine göre, diğer ücretlerde vergilendirme dönemi, hizmetin ifa olduğu takvim yılıdır.

Diğer ücretlerin matrahı (diğer ücretin safi değeri) GVK'nın 64. maddesinde takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının yüzde 25'i olarak belirlenmiştir.

GVK'nın 109/2. maddesine göre, diğer ücretlerde vergi, hizmetin ifa olduğu takvim yılının ikinci ayında, takvim yılı içinde işe başlanması halinde ise, işe başlama tarihinden itibaren bir ay içinde tarh edilecektir. Diğer ücret sahiplerinin yukarıda belirtilen tarh zamanlarından önce memleketi terk etmeleri halinde ise terk edenlerin vergileri, memleketi terk tarihinden önceki 15 gün içinde tarh olunur⁸⁷⁶.

Diğer ücret sahipleri, tarh zamanlarında, vergi karnelerini bağlı oldukları vergi dairelerine ibraz ederek vergilerini tarh ettirmeye mecburdurlar. Diğer ücretlerde vergi tarhiyatı GVK'nın 106. maddesine göre diğer ücret sahibinin ikametgahının bulunduğu yer vergi dairesince yapılır. Bu daire tarafından vergi tarh edilmemişse, tarhiyat faaliyetlerini icra ettikleri yer vergi dairesince yapılır.

Takvim yılı içinde işe başlayan diğer ücret sahiplerinin vergi matrahı ise, GVK'nın 110. maddesi gereğince yıllık diğer ücret matrahından, işe başlama ayı hariç tutulmak suretiyle, o yılın sonuna kadarki aylara isabet eden miktar olacaktır.

875 Bekir Baykara, **Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku**, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2008, s.6.

876 Cenk, *Diğer Ücretliler*,

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2005117370.htm (29.03.2009)

Diğer yandan takvim yılının birinci yarısı içinde işini bırakan diğer ücret sahiplerinden, keyfiyeti takvim yılının ikinci yarısı girmeden haber verenlerin ikinci taksite isabet eden vergileri GVK'nın 110. maddesi uyarınca terkin olunmaktadır.

Yılın birinci yarısı 30 Haziranda sona ermektedir. Buna göre 30 Haziran tarihine kadar işi bırakan kişi 30 Haziran tarihi geçmeden durumu vergi dairesine bildirirse Ağustos ayı içerisinde ödenecek olan ikinci taksiti silinecektir.

GVK'nın 122. maddesine göre, diğer ücret kapsamında vergilendirilen hizmet erbabının; muhtasar beyannameye tabi işverenler nezdinde çalışmaya başlaması halinde, bu tarihten sonraki aylara ait olmak üzere, peşin ödemiş oldukları vergileri gerçek ücretleri üzerinden hesaplanan vergilere mahsup edilir ve mahsubu yapılan miktar, işveren tarafından, hizmet erbabının vergi karnesine kaydolunur.

5- Verginin Ödenmesi

Diğer ücretlerde verginin ödenmesi ile ilgili olarak düzenlemeler GVK'nın 118. maddesinde yapılmıştır. Ödeme zamanı Kanun maddesinde kişinin, öteden beri işe devam etmesi ya da takvim yılı içerisinde işe başlamasına göre değişiklik arz etmektedir. GVK'nın 118. maddesine göre diğer ücretlerin vergisi;

- Öteden beri işe devam edenlerde, yıllık verginin yarısı takvim yılının ikinci (Şubat), diğer yarısı sekizinci (Ağustos) ayında ödenir.

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

- Takvim yılının ikinci yarısı içinde işe başlanması durumunda ise, verginin karneye yazıldığı ayda ödenir⁸⁷⁷.

Yukarıda belirtildiği gibi takvim yılının birinci yarısında işe başlayanların yıllık vergilerinin yarısı verginin karneye yazıldığı ayda ödenmektedir. Verginin karneye yazdırılma ayı ise tarh ayıdır. Yıl içerisinde işe başlayanlarda tarh zamanı da

877 Cenk, *Diğer Ücretliler*,
http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2005117370.htm
(29.03.2009)

işe başlama tarihinden itibaren bir ay olarak belirlenmiştir.

Buradaki ay kavramının takvim ayı olmayıp, zaman birimi olarak ay olduğuna dikkat edilmesi gerekmektedir. Diğer bir deyişle VUK'un 18/2. maddesi gereğince ayın 17'sinde işe başlayan işçinin izleyen ayın 17'si akşamına kadar tarhiyatı yaptırabilecektir. Burada birinci taksitin ödenme süresi verginin karneye yazıldığı ay olup, tarh süresiyle ilgili değildir.

Diğer ücretleri elde edenlerden, yıl içinde işe başlayanların vergi karnelerine vergileri yazdırılırken (tarh işlemi yapılırken) bu hususun göz önünde bulundurulması gerekir.

6- Zamanaşımı

Hak ile kişi arasında ya da Devlet arasında var olan ilişki bir çok nedenlerle (ölüm ve zorlayıcı nedenlerle) kaybedilebilir ya da yok olabilir. Bir hakkın kaybedilmesine neden olan şey “zorlayıcı neden” ya da “beklenmeyen durum” ile zamanaşımıdır. Hukuk sisteminde “zamanaşımı” adı verilen “hak düşürücü” olay vergi hukukunca da aynen olmasa da benimsenmiş bulunmaktadır⁸⁷⁸. Başka bir ifade ile zamanaşımı, belli bir müddetin geçmesiyle bir hakkın talep edilmesinin imkansız hale gelmesidir⁸⁷⁹.

Zaman aşımı belli bir sürenin geçmesiyle idarenin vergiyi tarh ederek tebliğ etme yetkisini veya tahakkuk etmişse vergiyi tahsil etme yetkisi ortadan kaldıran bir müessesedir. Vergi hukukunda temel zaman aşımı çeşitleri olarak tebliğ zamanaşımı ve tahsil zamanaşımı bulunmaktadır⁸⁸⁰.

Kanun'da işlemin mükellef veya ilgisine bildirilmesi “tebliğ” adıyla ortaya konmuştur. Tebliğ vergilendirme sürecinde ulaşılan bir aşamayı ifade eder. Tarh edilmiş olsa bile tebliğ edilmemiş bir verginin hukuki sonuç doğurması söz konusu

878 Salih Özel, “Vergi Hukukunda Zamanaşımı ve Zorlayıcı Neden İlişkisi”, **Yaklaşım Dergisi**, Eylül 2008, S. 189, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20080912764.htm, (05.08.2009)

879 Muharrem Erim, “Türk Vergi Hukukunda Zamanaşımı Sürelerinin Hukuki Niteliği ve Yeni Değişikliklerle Tahsil Zamanaşımı”, **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2004, S. 137, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004054431.htm, (05.08.2009)

880 Şenyüz ve Yüce, Gerçek, s.170.

olmaz. Bu nedenle mükellefin tarh işlemine karşı haklarını koruyabilmesi için tebliğ edilmesi zorunludur⁸⁸¹.

VUK'nun 114. maddesinin birinci fıkrasında; “*Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar*” denilmek suretiyle öngörülen süre içinde tebliğ işlemi yapılmazsa işlem zamanaşımına uğramış olur⁸⁸².

Tahsilat zamanaşımı, idare yönünden hak düşürücü niteliktedir. Alacaklı idareler, vadenin rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılı başından itibaren beş yıl içerisinde alacağı nakden ya da mahsuben hesaplarına intikal ettirmedikleri takdirde, borçlunun rızasına dayalı ödeme haricinde, artık alacağı talep hakkını kaybetmektedirler. Doğal olarak da tahsilatı gerçekleştirmek amacıyla borçluya ödeme emri tebliği, kişi hakkında cebri takibe girişilmesi gibi herhangi bir idari işlem tesisi de mümkün değildir⁸⁸³.

C- Tazminatların Vergilendirilmesi

1- Ölüm, Sakatlık, Hastalık ve İşsizlik Sebepleriyle Verilen Tazminatlar

GVK'nın 25. maddesinin 1. bendi hükmüne göre; ölüm, sakatlık, hastalık ve işsizlik sebepleriyle (işe başlatmama tazminatı dahil) verilen tazminat ve yapılan yardımlar herhangi bir miktar sınırlamasına tabi olmaksızın gelir vergisinden istisna edilmektedir. Diğer bir deyişle hizmet erbabının ana, baba, eş ve çocuklarının ölümü halinde kendisine yapılan yardımlar gelir vergisinden istisna edilmiştir. Ayrıca, hizmet erbabının kendisinin ölümü halinde yakınlarına verilen tazminat ve yapılan yardımlar da gelir vergisinden istisnadır⁸⁸⁴.

881 Doğan Şenyüz, “Vergilendirme Sürecinde Zamanaşımı Kavramı Üzerine Terminolojik Bir Değerlendirme: Tebliğ Zamanaşımı”, **Yaklaşım Dergisi**, Mart 2008, S. 183,

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20080311062.htm, (01.08.2009)

882 Şenyüz ve Yüce, Gerçek, s.170-171.

883 YakupTokat, “Vergi Tahsil Zamanaşımı”, **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2010, S. 209,

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20100516847.htm, (25.05.2010)

884 Ömer Benokan ve Turgut Özcan, **İş Kanunu ve Vergi Uygulaması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul 2007, s.330-331.

Hizmet akdi ile çalışanlar açısından ölüm tazminatının durumu farklıdır. Ölüm tazminatı, işçinin ölümü nedeniyle yakınlarına ödenebileceği gibi; yakınlarının ölümü nedeniyle işçiye ödenmiş olabilir. Her iki halde de hizmet akdi gereği ölüm tazminatı veya yardımı ödeniyorsa ticari kazançtan indirilebilecek, ücret olarak da vergilendirilmeyecektir⁸⁸⁵.

Tazminat ve yardımların muhatabının belirtilmemiş ve istisnaya bir sınır çizilmemiş olması dolayısıyla keyfi uygulamalara sebebiyet verebilecek bir nitelik taşıyan bu hükümler, uygulamada ciddi tereddütlere yol açmaktadır. İşverenler tarafından personelin kendisine ilişkin ölüm, hastalık ve sakatlık hallerinde yapılan yardımların tamamının istisnadan yararlandırılması gerektiğini söylemek mümkündür. Böyle olmakla beraber, mevcut belirsizlik çerçevesinde söz konusu istisnaların uygulanması, işverenler açısından oldukça risk taşıyan bir davranış olarak ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla, GVK'nın 25/1'nci maddesinde yer alan bu tazminat ve yardımların vergi istisnasından yararlandırılması konusunda dikkatli olunması gerekir⁸⁸⁶.

Ayrıca hizmet erbabına sakatlanarak veya hastalanarak iş görme gücünü kısmen veya tamamen kaybetmesi nedeniyle yapılan ödemeler de gelir vergisinden istisna edilmiştir. Yapılan ödemenin bireysel iş sözleşmesi veya toplu sözleşmeye ya da diğer mevzuatlara dayanmasının bir önemi bulunmamaktadır. Önemli olan yapılan ödemenin sakatlanma dolayısıyla yapılmış olmasıdır⁸⁸⁷. Söz konusu madde hükmüne göre işveren isterse, bildirim süresine ait ücreti peşin vermek suretiyle hizmet akdini feshedebilir. Bu durumda, işverenin fesih bildirimi öneller beklenmeksizin geçerlik kazanacaktır.

2- İşe Başlatmama Tazminatının Vergilendirilmesi

4857 sayılı Kanunun 21. maddesi uyarınca, işverence geçerli sebep gösterilmediği veya gösterilen sebebin geçerli olmadığı mahkemece veya özel hakem tarafından tespit edilerek iş akdinin feshinin geçersizliğine karar verildiğinde, işveren,

885 Çakmak, s.85.

886 Maç ve Kurt, "Stopaj ve SSK Primi", s.27.

887 Yılmaz, s.164

işçiyi bir ay içinde işe başlatmak zorundadır. İşçiyi başvurusu üzerine işveren bir ay içinde işe başlatmaz ise, işçiye ödenen en az dört aylık ve en çok sekiz aylık ücreti tutarında tazminatın gelir vergisine tabi olup olmadığı konusunda ihtilaflar çıkmış, husus bir çok kez dava konusu olmuştur.

İVDB'nin 5904 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla⁸⁸⁸ getirilen düzenleme öncesinde vermiş oldukları çeşitli özelgelere⁸⁸⁹; mahkeme veya özel hakem tarafından feshin geçersizliğine karar verildiğinde, işçiye yapılan iş güvencesi tazminatı ve boşta geçen süre için yapılan ödemelerin, hangi ad altında olursa olsun GVK'nın 61. maddesi gereğince ücret olarak değerlendirilip, gelir vergisine tabi tutulması gerektiği belirtmiştir.

Yargı kararlarında işe başlatmama tazminatlarının GVK'nın 61. maddesinde bahsedilen anlamda tazminat ve ücret niteliğinde bir ödeme olmadığından vergiye tabi tutulmasının yasal olmadığı belirtilmekteydi. Ankara Bölge İdare Mahkemesi'nin bir kararında⁸⁹⁰ *“Davacı kurumun davacıya ödediği miktarın mahkeme kararına göre ödenen tazminat tutarı olduğu taraflar arasında ihtilaflı olup, bu karar gereğince yapılan bir tazminat ödemesi niteliğinde olduğundan ve GVK'nın 61. maddesinde bahsedilen anlamda tazminat ve ücret niteliğinde bir ödeme olmadığından vergiye tabi tutulmasının yasal olmadığı gerekçesiyle kabul ederek dava konusu tazminat tutarı üzerinden kesilen gelir vergisinin red ve iadesine”* hükmedilmiştir.

Danıştay'ın vermiş olduğu üç adet Kanun yararına bozma kararında⁸⁹¹; *“Çalışanı işe iade etmeyerek çalışma ilişkisini sona erdiren işveren tarafından yargı kararında öngörüldüğü için ödenen tazminat, ücret sayılan ödemelerin ortak özelliklerini taşımadığından, bu ödemelerden Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci ve 94'üncü maddesinin birinci fıkrasına bağlı (1) işaretli bent uyarınca vergi kesintisi yapılmasına olanak bulunmamaktadır.*

888 RG: 03.07.2009-27277

889 İVDB'nin 14.12.2007 tarih ve 26961 sayılı özelgesi,

<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2007/gelirvergisi2007/14599.htm>, (03.10.2009);

İVDB'nin 19.03.2008 tarih ve 4911 sayılı özelgesi, <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2008/gelirvergisi2008/4911.htm>, (03.10.2009)

890 Ankara Bölge İdare Mahkemesi, 28.10.2004, E. 2004.3086, K. 2004.3572, (Kurt, **İş Hukuku Mevzuatı**, s.503.)

891 Danıştay 3. Daire Başkanlığı, 15.2.2007, E. 2006.3799, K. 2007.414, (RG: 15.06.2007-26553);

Danıştay 3. Daire Başkanlığı, 15.2.2007, E. 2006.3800, K. 2007.415, (RG: 15.06.2007-26553);

Danıştay 3. Daire Başkanlığı, 15.2.2007, E. 2006.3801, K. 2007.416, (RG: 15.06.2007-26553)

Yargı kararıyla işe iadesine karar verilen davacıya, başvurusuna rağmen işe başlatılmayarak işsiz bırakılması nedeniyle işverence yapılan bu ödeme; Gelir Vergisi Kanunu'nun 25'inci maddesinin birinci fıkrasına bağlı (1) işaretili bentte vergiden müstesna tutulan işsizlik sebebiyle verilen tazminat niteliğinde olduğu” belirtilmek suretiyle işe iade tazminatlarından vergi kesintisi yapılmasına olanak bulunmadığı yönünde kararlar verilmiştir⁸⁹².

İdare ve yargı arasındaki farklı görüş 5904 sayılı Kanunla ortadan kaldırılmıştır. 5904 sayılı Kanunun 4. maddesi ile GVK'nın 25/1. maddesinde yapılan değişiklikle işe başlatmama tazminatları gelir vergisinden istisna edilmiştir.

İşe başlatmama tazminatının vergi dışı bırakılmasını sağlayan değişikliğin temel nedeni, idare ve yargı arasındaki görüş farklılığının giderilmesidir. Böylece, bir yandan çalışan lehine bir sonuç elde edilecek diğer yandan da yargının iş yükünün azaltılması sağlanabilecektir. İdare ile yargı organları arasında konuya ilişkin olarak ortaya çıkan görüş farklılığı nedeniyle yapılan yasal değişiklik sonucunda, 3 Temmuz 2009 tarihinden itibaren 4857 sayılı İş Kanunu'nun 21. maddesi uyarınca işverenlerce işçiye ödenen işe başlatmama tazminatları damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulmayacaktır⁸⁹³.

GVK'nın 25. maddesine yapılan ilave düzenleme ile işten çıkartılan işçinin işe geri alınmaması nedeniyle kendisine ödenen işe başlatmama tazminatı gelir vergisinden istisna edilmiş ve öteden beri ihtilaflı bir konu yasal düzenleme ile çözüme kavuşturulmuş ve kanuna eklenen geçici 77. maddesi ile de, 3 Temmuz 2009 tarihinden önceki dönemlerde işverenlerce işçiye ödenen işe başlatmama tazminatlarının damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi olmadığı ve belirtilen dönemlerde işe başlatmama tazminatı üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılan mükelleflerin, dava açmamaları veya açılmış davalardan vazgeçmeleri ve tarha yetkili vergi dairesine başvurmaları koşulu ile kesilen gelir vergisinin, VUK'nun 116 ve müteakip maddelerine göre düzeltme yapılarak iade edileceği hükme bağlanmıştır⁸⁹⁴.

892 Hakan Üzeltürk, “İşe Başlatmama Tazminatının Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu”, **MESS Sicil Dergisi**, S.Eylül 2009, s.241.

893 Veysi Seviğ, “İşe Başlatmama Tazminatları ve Vergi İadesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Ekim 2009, S. 202, s. 11-12.

894 Ahmet Kavak, “5904 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun İle Getirilen Düzenlemelere Özet Bir Bakış”, **Mali Çözüm**, sayı 93 -2009, s.64-65

İşe başlatmama tazminatlarında istisna kapsamındaki tutar, iş sözleşmesi feshinin geçersizliğine karar veren mahkeme veya özel hakemin kararında belirlediği işçinin işe başlatılmaması nedeniyle ödenecek tazminat miktarı ile sınırlıdır. Bu tutarı aşan kısmı, ücret olarak gelir vergisine tabi tatalacaktır.

Red ve iade işlemlerine ilişkin olarak yapılan ayrıntılı açıklamalar GVK 272 Seri Nolu GVGT’nde⁸⁹⁵ yer almaktadır. Bu tebliğ ile 03.07.2009 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak Kanun’un geçici 77. maddesine istinaden yapılacak işlemleri;

“a) Kesilen gelir vergisini dava konusu yapmayan mükelleflerin,

b) Kesilen gelir vergisiyle ilgili 5904 sayılı Kanunun yayım tarihi itibarıyla mahkemelerde ihtilafı devam eden mükelleflerin, davalarından feragat etmeleri ve buna ilişkin ilgili mahkemeden feragat ettiklerini gösterir şerhli dilekçe örneğini veya bu belge temin edilemediği takdirde mahkemenin feragat nedeniyle davanın reddine dair vereceği karar örneğini tarha yetkili vergi dairesine ibraz etmeleri kaydıyla,

c) Kesilen gelir vergisi nedeniyle dava açan ve aleyhine kesinleşmiş yargı kararı bulunan mükelleflerin, tarha yetkili vergi dairesine dilekçeyle başvurmaları halinde, tahsil edilen gelir vergisinin Vergi Usul Kanunu’nun düzeltmeye ilişkin hükümleri de dikkate alınarak red ve iade işlemlerinin yapılması uygun görülmüştür.

Yapılacak iade işlemi sırasında, GVK’nın mükerrer 121. maddesine göre işe başlatmama tazminatı tutarlarıyla ilgili vergi indirim uygulamasından faydalananların indirim tutarlarının mahsup edilmesi ve mükelleflerin dilekçe ile birlikte çalıştıkları işverenlerinden alacakları söz konusu dönemlere ait vergi tevkifatı tutarlarına ilişkin bilgileri içeren bir belgeyi de vermeleri zorunludur.” hükmü ile tebliğ’de belirtilen koşulların yerine getirilmesiyle tevkifatı yapan vergi dairesinden işe başlatmama tazminatı üzerinden kesilen gelir vergisini iade alabileceklerdir.

İşe başlatmama tazminatı gelir vergisi tevkifatına tabi tutulan mükelleflerin; tarha yetkili vergi dairelerine başvurmaları ve dava açmamaları, açılmış davalardan

895 RG:12.08.2009 – 27317

vazgeçmeleri şartıyla VUK'nun düzeltmeye ilişkin hükümleri uyarınca tahsil edilen gelir vergisinin red ve iade işlemleri yapılacaktır. Ülkemizde yaşanan ekonomik sorunlar nedeniyle bazı kurum ve kuruluşlar işyerlerini kapatmışlar veya faaliyetlerini durdurmuşlardır. Bu yerlerde 3 Temmuz 2009 tarihine kadar “işe başlatmama tazminatı”nı vergi kesintili alanların durumu açıklığa kavuşturulmalıdır⁸⁹⁶.

Düzenlemenin mantığı, işe başlatmama tazminatından gelir vergisi kesintisi yapılan hizmet erbabının iade talep etmesi üzerine kurulmuştur. Anılan tazminatın vergiye tabi olmaması nedeniyle, hizmet erbabının mükellefi olmadığı bir verginin iadesi için VUK'un düzeltme hükümlerinden yararlanabilmesi teknik olarak tartışmaya açıktır. Ancak, bu fuzuli vergi, hizmet erbabının istihkakını azalttığı için anılan Tebliğ düzenlemenin yapılması her şeye rağmen yerindedir. Bununla birlikte, işverenlerin de bu düzeltmeyi isteyebilme ve verginin iadesini alabilme yetkisi kanunen vardır⁸⁹⁷.

Mahkeme veya özel hakemin kararının kesinleşmesine kadar geçen ve en fazla dört aya kadar olmak üzere çalıştırılmadığı süreye ilişkin üyapılan ödemeler açık bir şekilde ücret olarak kabul edildiği için, buna ilişkin kazanacağı ücret ve diğer haklardan gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Ancak, vergi kesintisi yapılmış işe başlatmama tazminatının işlemiş faizleri ile diğer masraflarının mahkemece kusurlu bulunan işverence kayıtlarında gider olarak gösterilmesi mümkün değildir⁸⁹⁸.

3- İhbar Tazminatının Vergilendirilmesi

İşveren tarafından işçiye ödenen ihbar tazminatının vergilendirilmesi konusunun açıklığa kavuşturulabilmesi için öncelikle, ihbar tazminatının niteliğinin ortaya konulması gerekir. Şöyle ki; yapılan nitelendirmeye göre, ihbar tazminatının vergiye tabi tutulup tutulmayacağı değişiklik gösterecektir. İhbar tazminatının niteliği konusunda uygulamada iki görüş ileri sürülmüştür. Bu görüşlerin birincisine göre, ihbar tazminatı, bir “işsizlik

896 Veysi Seviğ, “Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanunla Yapılan Değişiklikler”, **MESS Sicil Dergisi**, Eylül 2009, s.232.

897 Haluk Erdem, “Net Ücret Uygulanan İşyerlerinde İşe Başlatmama Tazminatları Üzerinden Ödenen Stopajın Kime İade Edileceği”, **Yaklaşım Dergisi**, Ekim 2009, S. 202, s.134-135. (Dnş. 4. D.'nin, 23.01.1986, E.1985/3253, K.1986/343 sayılı kararı; Dnş. VDD.'nin, 11.04.1997, E.1995/194, K.1997/188; Dnş. VDD.'nin, 13.11.1997, E.1997/335, K.1997/454)

898 Yiğit Şakar, s.223.

tazminatı” niteliğinde olup, GVK’nın 25. maddesinin 1. fıkrasına göre vergiden müstesnadır. İkinci görüşe göre ise, ihbar tazminatı ücret niteliğinde olup, GVK’nın 61. maddesinin 1. ve 2. fıkraları gereğince vergiye tabi tutulması gerekmektedir⁸⁹⁹.

İhbar tazminatı, GVK’nın 25. maddesinde belirtilen ve gelir vergisinden müstesna olan ölüm, sakatlık, hastalık ve işsizlik sebepleriyle verilen tazminat ve yapılan yardımlar kapsamında mütalaa edilerek gelir vergisinden istisna edilemez⁹⁰⁰.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurul Kararında⁹⁰¹ ihbar tazminatının vergilendirilmesinin gerekçeleri etraflıca açıklanmıştır. Buna göre; “*İhbar tazminatı adı altında yapılan ücret ödemesinin Gelir Vergisi Kanunu’nun 25.maddesinde öngörülen işten çıkma ya da işsizlik sebebiyle verilen tazminat olarak kabul edilemeyeceği, yapılan ödemenin bildirimsiz fesih nedeniyle önellere ilişkin olarak yoksun kalan ücretin karşılığı olduğundan, Gelir (stopaj) Vergisine tabi tutulması gerektiği*” belirtilmiştir. Bu karar ile de bildirim sürelerine uymadan sözleşmeyi sona erdiren işverenin, salt "bildirim süresine"ne ilişkin bir ödeme⁹⁰² olması nedeniyle işsizlik tazminatı olarak nitelenmesine olanak olmadığı ve bu ödemenin, tazminat ve yardımlarda uygulanacak istisnaların düzenlendiği GVK’nın 25. maddesinin diğer bentlerinde yazılı ödemelerden de olmadığı belirtilmiştir.

Danıştay’ın bir kararında⁹⁰³ ihbarsız olarak işten çıkarılan işçiye yapılan ödemeden tevkif edilen gelir vergisine karşı işçinin üyesi olduğu sendikanın dava açma ehliyetinin bulunmadığı belirtilmiştir.

Gerek bildirim sürelerinin sonunda akdin feshedilmiş sayılması, gerekse bildirim sürelerine ilişkin ücretin peşin verilmesi nedeniyle akdin derhal feshedilmesi hallerinde, işverence işçiye yapılan ödemeler ücret niteliğinde olup gelir vergisi kapsamına girmektedir.

899 HUD Beyanname Düzenleme Kılavuzu, s. 108

900 Tezcan Atay ve Okan Özandaç, “İhbar Tazminatı ve Vergi Hukuku’ndaki Yeri-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Nisan 2000, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2000042009.htm, (09.03.2009)

901 Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurul Kararı, 14.1.1994, K. 1994.1, E.1993.143, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (02.10.2009)

902 Söz konusu ödeme, 4857 sayılı İş Kanunu’nun 17. maddesi uyarınca yapılan peşin ödemeyi ifade etmektedir.

903 Danıştay 3. Dairesi E.1993.3147, K. 1994.2449, T. 05.07.1994, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (07.12.2009)

İşverenin bildirim sürelerine uymamak suretiyle fesih bildiriminde bulunması halinde, “bildirim sürelerine ilişkin ücret tutarında” ödeyeceği tazminatın İş Kanunu’nda açıkça ücret olarak tanımlanan bildirim sürelerine göre belirlenen peşin ödemeden bir farkı yoktur. Zira;

- Belirsiz süreli sürekli hizmet akitlerinde, kanun koyucunun ihbar önelleri öngörmesinin gerek işveren bakımından gerekse de işçi bakımından belli bir amacı ve mantığı vardır. İşçi açısından yapılan düzenlemenin amacı, işçinin bir anda işsiz kalmasını önlemek ya da belirli bir süre daha (ya da belirli bir miktarda) gelir elde etmesini temin ederek ona nispi bir koruma sağlamaktır. Elde edilen gelir ihbar önellerine endeksenerek belirlenmiştir. Ancak, bu önellere uyularak yapılan peşin ödemeler ücret olarak adlandırılmış; önellere uyulmaması durumunda ise, tazminat olarak nitelendirilmiştir. Farklı adlandırma kanun koyucu tarafından getirilen ihbar önellerine ilişkin düzenlemenin ihlaline ilişkin bir belirleme yapmaktan öteye gitmemekte ve yapılan ödemeyi farklı olarak nitelendirmeye imkan vermemektedir⁹⁰⁴.

- Bildirim sürelerine uyulmak suretiyle hizmet akdinin feshi halinde yapılan ödemeye, işverenin bildirimsiz fesih hakkını kullanması sebebiyle yaptığı ödemenin farklı nitelendirmelere tabi tutulması ve bu şekilde vergilendirmede farklılık yaratılması vergide adalet ve eşitlik prensipleriyle bağdaşmamaktadır.

- İhbar tazminatı adı altında yapılan ödeme, işçinin ihbarsız işten çıkarılma sebebiyle önellere ilişkin olarak mahrum kaldığı ücretin karşılığı olduğundan gelir vergisine tabi tutulması gerekir.

Maliye Bakanlığı’nın bir Özelgesi’nde⁹⁰⁵ “*Çalışılmayan günlerin ücreti olarak ödenen ihbar tazminatının, ücret olarak vergilendirilmesinin gerekeceği*” belirtilmiştir⁹⁰⁶.

904 HUD Beyanname Düzenleme Kılavuzu, s. 109

905 MB’nin 25.10.1982 tarih ve 2-2115-8474 Sayılı Özelgesi

906 Şükrü Kızılot, **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler**, Ankara:Yaklaşım Yayınları, 1996, Cilt: 3, s.165

İşveren tarafından işçiye ödenen ihbar tazminatı ücret kapsamına giren bir gelir unsuru olup, bu nedenle ihbar tazminatı adı altında işçiye yapılan ödemelerden işverence sorumlu sıfatıyla GVK'nın 94. maddesine göre tevkifat yapılması gerekmektedir⁹⁰⁷.

5510 sayılı Kanunun 80. maddesinde ihbar tazminatından SGK primi alınmayacağı öngörülmüştür⁹⁰⁸.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın bir özelgesinde⁹⁰⁹; *“Apartmanlarda kapıcı olarak çalışan hizmet erbabına ödenen ücretler gelir vergisinden istisna edildiğinden, apartman yönetimi tarafından kapıcıya ödenecek ihbar tazminatının da gelir vergisine tabi tutulmayacağı tabiidir.”* denilmek suretiyle ücretleri gelir vergisinden istisna edilen kapıcıya ödenecek ihbar tazminatının da gelir vergisine tabi tutulmayacağı belirtilmiştir.

Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerde çalışan gemi personeline yapılan ihbar tazminatı ödemelerinden tevkifat yapıp yapılmayacağı konusunda İVDB tarafından verilen bir özelgeye⁹¹⁰ göre; ihbar tazminatı ödemelerinin ücret olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup, Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerde çalışan gemi adamlarına ödenen ücretler gelir vergisinden istisna olduğundan, söz konusu gemilerde çalışan personele iş sözleşmelerinin ihbar tazminatı ödenmek suretiyle feshi halinde yapılan ihbar tazminatı ödemelerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmasına gerek yoktur. Ancak, gemi işletmeciliği yapan firmanın gemide çalışan personeli dışındaki personeline ödenen ücretler bu istisnadan faydalanamayacaktır.

İşe iade davasında feshin geçersizliği nedeniyle, işe iade edilen ve işe başlamak üzere işverene başvuran işçinin, iş sözleşmesi feshedilirken kendisine ödenen ihbar ve kıdem tazminatlarının işverene iadesi aşamasında, işçiye daha önce ödenen ihbar tazminatı üzerinden kesilerek alınan gelir vergisinin geri istenmesine ilişkin bir yazı ve ekinde yapılan vergi kesintilerini gösteren bir liste ile, ilgili vergi dairesine yazılı olarak

907 HUD **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, s.109

908 Kurt, **Rehber**, s. 240.

909 AVDB, <http://www.avdb.gov.tr/y/mukteza/muktezadetay.asp?id=101103> (04.05.2010)

910 İVDB'nin, 27.12.2006 tarih ve 26172 sayılı özelgesi, <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/gelirvergisi2006/26172.htm>, (03.07.2009)

başvurarak düzeltme talebinde bulunabilecektir⁹¹¹.

4- Kıdem Tazminatının Vergilendirilmesi

GVK'nın 25/7. maddesi gereğince, 1475 sayılı eski İş Kanunu ve 854 sayılı Deniz İş Kanunu'na göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 sayılı Basın İş Kanunu'na göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları, gelir vergisinden müstesna tutulmuştur.

Buna göre, İş Kanunu ve Deniz İş Kanunu'na göre ödenen kıdem tazminatından gelir vergisi kesilmez. Basın İş Kanunu'na göre ödenen kıdem tazminatının ise 24 aylığı aşmayan miktarı vergi dışıdır⁹¹². İşveren, ücretliye para ve parayla ölçülebilir tüm ödemeleri hesaba katarak kıdem tazminatı ödemesi gerekir. Ancak bu tazminatın sadece hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan kısmı istisna kapsamındadır. Aşan kısım ise ücret olarak değerlendirilip vergiye tabi tutulacaktır. Bu nedenle, 5953 sayılı Basın İş Kanunu'na göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşan kısmı vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

İVDB'nin bir özelgesinde⁹¹³; kıdem tazminatı almaksızın işinden ayrılarak yeni şirkette çalışmakta olan personelin önceki işlerinden çıkarıldıklarında hak ettikleri, eski işverenlerince ödenmesi gerektiği halde ödenmeyen ve sözleşmeyle yeni şirketçe üstlenilen kıdem tazminatları, GVK'nın 25/7. maddesinde zikredilen tazminatlar kapsamında olmadığından, gelir vergisinden istisna edilmesi mümkün değildir. Bu itibarla, söz konusu ödemelerin GVK'nın 61. maddesi hükümlerine göre ücret kabul edilerek vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

İş Kanunu'nda öngörülen tutarı ve şartları aşan kıdem tazminatı ödemelerinin geri alınması söz konusu olmayacağından istisna tutarını aşan fazla ödemelerin ücret olarak vergilendirilmesi gereği bulunmaktadır. Ayrıca, Kanun'da gösterilen haller dışında, kendi isteğiyle işten ayrılan ücretliye işverenin rızaen ödediği tazminat ve benzeri ödemelerin tamamının vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

911 Veysi Seviğ, "İşe İade İşlemlerinde İhbar ve Kıdem Tazminatlarının Mahsubu Sırasında Ortaya Çıkan Vergisel Sorun", **MESS Sicil Dergisi**, Aralık 2007, s.193-195.

912 Şakar ve Yiğit Şakar, s.33.

913 İVDB'nin 13.09.2007 tarih ve 18356 sayılı Özelgesi,
<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2007/gelirvergisi2007/14253.htm> (21.09.2009)

İkale, tarafların ortak iradesi ile kurulan sözleşmenin aynı yolla yürürlükten kaldırılmasını ifade eden hukuki terimdir. Diğer özel hukuk sözleşmeleri gibi iş sözleşmesinin de ikale ile yürürlükten kaldırılması mümkündür. Ancak iş hukukunun özellikle işçiyi korumaya yönelmesi nedeniyle iş sözleşmesinin ikale yolu ile sona erdirilmesinde kıdem tazminatı, ihbar tazminatı ve yıllık izin ücreti gibi bazı haklarının ikale yoluyla sona erme halinde de teminat altına alınması gerekmektedir. İş sözleşmesinin bu yolla sona erdirilmesi, iş güvencesine veya iş sözleşmesinin feshine ilişkin kuralları da etkisiz bırakmak amacıyla kullanılabilecek niteliktedir⁹¹⁴.

Yargıtay'ın konuya ilişkin bir kararında⁹¹⁵; *“Bozma sözleşmesinin Borçlar Kanunun 23-31. maddeleri arasında düzenlenmiş olan irade fesadı hallerinin bozma sözleşmeleri yönünden titizlikle ele alınması gerekir. Bir işçinin bozma sözleşmesi yapma konusundaki icap veya kabulde bulunmasının ardından işveren feshi haline özgü iş güvencesi hükümlerinden yararlanmak istemesi ve yasa gereği en çok bir ay içinde işe iade davası açmış olması düşündürücüdür.*

İş ilişkisi taraflardan her birinin bozucu yenilik doğuran bir beyanla sona erdirmeleri mümkün olduğu halde, bu yola gitmeyerek karşılıklı anlaşma yoluyla sona erdirmelerinin nedenleri üzerinde de durmak gerekir. Her şeyden önce bozma sözleşmesi yapma konusunda icapta bulunanın makul bir yararının olması gerekir, İş ilişkisinin bozma anlaşması yoluyla sona erdirildiğine dair örnekler 1475 sayılı İş Kanunu ve öncesinde hemen hemen uygulamaya hiç yansımadığı halde, iş güvencesi hükümlerinin yürürlüğe girmesinin ardından özellikle 4857 sayılı İş Kanunu sonrasında giderek yaygın bir hal almıştır. Bu noktada, işveren feshinin karşılıklı anlaşma yoluyla fesih gibi gösterilmesi suretiyle iş güvencesi hükümlerinin dolanılması şüphesi ortaya çıkmaktadır. Bu itibarla irade fesadı denetimi dışında tarafların bozma sözleşmesi yapması konusunda makul yararının olup olmadığının da irdelenmesi gerekir. Makul yarar ölçütü, bozma sözleşmesi yapma konusunda icabın işçiden gelmesi ile işverenden gelmesi ve somut olayın özellikleri dikkate alınarak ele alınmalıdır.

914 Serkan Elmas, “Türk İş Hukukunda İkale”, **Kamu-İş Dergisi**, C:11, S:1/2009, <http://www.kamu-is.org.tr/pdf/1114.pdf> (31.05.2009)

915 Yargıtay 9. HD. 18.3.2008, E.2007/26232, K.2008/5313 (Kişisel arşiv)

Bozma sözleşmesi yoluyla iş sözleşmesi sona eren işçi, iş güvencesinden yoksun kaldığı gibi, kural olarak feshe bağlı haklar olan ihbar kıdem tazminatlarına da hak kazanamayacaktır. Yine 4447 sayılı yasa kapsamında işsizlik sigortasından da yararlanamayacaktır. Bütün bu hususlar, İş Hukukunda hakim olan ibranamenin dar yorumu ilkesi gibi, hatta daha da ötesinde, ikale sözleşmesinin geçerliliği noktasında işçi lehine değerlendirmenin gerekliliğini ortaya koymaktadır.” denilmek suretiyle ikalenin şartlarını ortaya koymuştur.

İşçi ve işveren iradelerinin fesih konusunda birleşmesi, bir tarafın feshi niteliğinde değildir. İş Kanunu’nda bu fesih türü yer almasa da, taraflardan birinin karşı tarafa ilettiği iş sözleşmesinin karşılıklı feshine dair sözleşme yapılmasını içeren bir açıklamanın (icap) ardından diğer tarafın da bunu kabulü ile bozma sözleşmesi (ikale) kurulmuş olur. Sona erdirme sözleşmesi ile sözleşmenin sona erdirilmesinde iş güvencesi hükümleri uygulanmaz. Gerçekten, tarafların anlaşması ile sözleşmenin sona erdirilmesinde fesih işlemi bulunmadığından feshe ilişkin hüküm ve sonuçlar uygulanmaz. Bunun sonucunda ihbar önelleri, buna uymamanın sonucu olarak ihbar tazminatı, kıdem tazminatı uygulama alanı bulmadığı gibi, iş güvencesi hükümleri de uygulanmaz⁹¹⁶.

İşverenle işçiler arasında karşılıklı anlaşmalı olarak yapılacak “ikale sözleşmesi” (bozma sözleşmesi) neticesinde ödenen kıdem tazminatı eski İş Kanunu’nun 14. maddesinde belirtilen kıdem tazminatı kapsamına girmemektedir. Bu nedenle GVK’nın 25/7. maddesine göre vergiden istisna edilmesi mümkün değildir⁹¹⁷. anlaşmalı olarak yapılan ikale sözleşmesiyle verilen kıdem tazminatlarının ücret olarak değerlendirilerek GVK’nın 61, 94, 103 ve 104. maddeleri gereğince tevkif suretiyle vergilendirilmesi gerekmektedir⁹¹⁸.

916 Ahmet Kazan, “İkale Sözleşmesiyle Verilen Kıdem Tazminatının Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu”, **Yaklaşım Dergisi**, Mart 2009, S. 195, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090314035.htm (28.03.2009)

917 Yiğit Şakar, s.224.

918 Kazan, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090314035.htm (28.03.2009)

İVDB'nin bir özelgesinde⁹¹⁹; işçiyle işveren arasında karşılıklı anlaşmalı olarak yapılacak ikale sözleşmesi neticesinde ödenen kıdem tazminatının eski İş Kanunu'nun 14. maddesinde tanımı yapılan kıdem tazminatı kapsamına girmediği belirtilerek GVK'nın 25/7. maddesine göre vergiden istisna edilmesinin mümkün olmadığı, bu nedenle, anlaşmalı olarak yapılan ikale sözleşmesiyle verilen kıdem tazminatlarının ücret olarak değerlendirilerek GVK'nın 61, 94, 103 ve 104. maddeleri gereğince tevkif suretiyle vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

GVK'nın 40/3. maddesi gereğince de, işletmeler işle ilgili olmak şartıyla yazılı bir sözleşmeye veya ilâma veya kanunun emrine dayanılarak ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar vergi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alabileceklerdir. Bu durumda işverenler, 1475 sayılı eski İş Kanunu'nun 14. maddesinde yapılan düzenlemeye uygun şekilde ödenen kıdem tazminatlarını kazancın tespitinde indirilecek gider unsuru olarak değerlendirebileceklerdir. GVK'nın 40/3. maddesinde belirtilen zarar, ziyan ve tazminatların işverenin kusuru bulunmaksızın cezai şart olarak ödenmesi halinde gider olarak indirilmesi söz konusudur. Ancak kıdem tazminatı cezai bir şart niteliğinde yapılan bir ödeme değil, işçiye ücret olarak yapılan bir ödeme türüdür. Bu itibarla ödenen kıdem tazminatının gider olarak indirilmesinde işveren açısından herhangi bir engelleyici durum söz konusu değildir⁹²⁰.

Kıdem tazminatının zamanında ödenmemesi halinde alınacak gecikme faizinin gelir vergisine tabi olup olmadığı konusunda Maliye Bakanlığı ile Danıştay farklı görüş belirtmektedirler. Maliye Bakanlığı söz konusu faizlerin alacak faizi olarak gelir vergisine tâbi olduğu görüşündedir.

Konuyla ilgili olarak Maliye Bakanlığı'nın vermiş olduğu özelge'de⁹²¹ kıdem tazminatının geç ödenmesi nedeniyle elde edilen gelirin ücret olmadığı belirtilmektedir. Söz konusu özelge'de, kıdem tazminatının geç ödenmesi nedeniyle çalışanların elde ettiği faiz gelirin GVK'na göre menkul sermaye iradı olduğu ve alacak faizi

919 İVDB'nin 03.06.2008 tarih ve 12268 sayılı Özelgesi,

<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2008/gelirvergisi2008/12268.htm> (05.06.2009)

920 Seyfi Yıldız ve Resul Kurt, "854, 1475 ve 5953 Sayılı İş Kanunlarında Kıdem Tazminatı ve Vergilendirilmesi" **E-Yaklaşım**, Aralık 2004, S. 17,

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004125062.htm (03.10.2009)

921 Maliye Bakanlığı'nın, 04.04.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.40.4061-20.14271 sayılı Özelgesi.

niteliğindeki bu gelirin, GVK'nın 85, 86 ve 87. maddeleri uyarınca tevkif yoluyla vergilendirilmemiş menkul sermaye iradı olarak bunu elde edenlerce yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Ancak, Danıştay 4. Dairesi bir Kararı'nda⁹²² gecikme faizini, kıdem tazminatının zamanında verilmemesi nedeniyle davacının uğradığı zarar karşılığı ödenmiş temerrüt faizi niteliğinde değerlendirerek vergiye tâbi olmadığına karar vermiştir.

Maliye Bakanlığının bir özelgesinde⁹²³, “*Bilindiği üzere, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinde, “Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.*

Ücretin ödenek, 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 almıştır.

Aynı Kanunu'nun 25/7. maddesinde, “1475 ve 854 sayılı Kanunlara göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 sayılı Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz)”nın vergiden istisna edileceği belirtilmiştir.

Konu ile ilgili olarak Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı ile yapılan yazışma sonucu alınan 05.02.2001 tarih ve (...) yazıda, “Kıdem tazminatı, belirli bir çalışma süresini dolduran işçinin hizmet akdinin Kanunda gösterilen sebeplerle son bulması halinde, kıdem süresine ve ücretine göre değişen miktarda, işverence ödenmesi gereken paradır. Kıdem tazminatına hak kazanma sebepleri 1475, 854 ve 5953 sayılı Kanunlarda sayılmış ve sınırlı biçimde düzenlenmiş olup, bu sebeplerin yorum yoluyla genişletilmesi ve Kanun gereği ancak işçilerin hak kazanabileceği kıdem tazminatına

922 Danıştay 4. Dairesi, 07.02.1991, E. 1998.2261, K.1991.414 (Yıldız ve Kurt, **E-Yaklaşım**, Aralık 2004, S. 17.)

923 Maliye Bakanlığı Özelgesi, 22.02.2001 tarih ve B.07.0.GEL.0.42/4207-29/11001 sayılı özelge

(http://www.egemder.org/arsiv_yazdir.php?k_id=&id=790) (28.03.2010)

gerek doktrinde, gerekse yerleşik Yargıtay Kararlarında kabul edildiği gibi işçi niteliğine haiz olmayan sendika yöneticilerinin hak kazanmaları mümkün değildir.” açıklaması yapılmıştır. Buna göre, söz konusu sendika yöneticilerine görev sürelerinin sonunda ödenen hizmet ödeneğinin, 1475 sayılı İş Kanunu’nun 14. maddesinde öngörülen kıdem tazminatı olarak kabul edilmesi mümkün bulunmamakta olup, söz konusu ödemelerin ücret kabul edilerek vergilendirilmesi gerekir.” denilerek sendika yöneticilerine görev sürelerinin sonunda ödenen hizmet ödeneğinin, 1475 sayılı İş Kanunu’nun 14. maddesinde öngörülen kıdem tazminatı olarak kabul edilmesi mümkün bulunmadığından ücret kabul edilerek vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

5- Emekli Sandıklarınca Yapılan İkramiye ve Toplu Tazminat Ödemeleri

GVK’nın 25. maddesinin 3. bendi uyarınca; “Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu’nun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından, kendilerine zat aylığı bağlananlara aylıkları dışında, kanunları veya statüleri gereğince verilen emekli, dul, yetim ve evlilik ikramiyeleri veya iade olunan mevduatı ve sürelerini doldurmamış bulunanlarla dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminatlar” gelir vergisinden istisna kılınmıştır.

Maddenin parantez içi hükmünde 506 sayılı Kanunun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen tazminat, yardım ve toptan ödemelerin en yüksek Devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarından fazla olması durumunda aradaki farkın ücret olarak vergiye tabi tutulacağı kabul görülmüştür⁹²⁴. Ayrıca bu mukayesede gerek muhtelif sandıklardan gerekse aynı sandıktan muhtelif zamanlarda yapılan ikramiye, tazminat ve toptan ödemelerin topluca dikkate alınacağı belirtilmektedir.

Bir Danıştay kararında⁹²⁵, “Vakıf senedi ve yönetmeliğindeki esaslara göre bağlanmış olan emekli veya dul, yetim maaşlarının vergiden müstesna kısmının belirlenmesinde en yüksek devlet memuruna ödenen en yüksek aylıkla karşılaştırılması gerekmektedir. Yapılan karşılaştırma sonucu ortaya çıkan farklar, ücret olarak vergiye

924 Cenk, **Ücretler**, s.148.

925 Dnş.4.D., 08.06.2000, E: 1999/3254, K: 2000/2672, <http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp>, (03.02.2009).
http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=1998101471.htm (19.09.2009)

tabi tutulması gerekir.” denilerek emekli, dul ve yetim aylıklarının, en yüksek devlet memuruna ödenen en yüksek aylığı geçen kısmı istisna kapsamında değildir, aşan kısım üzerinden vergi kesilmesi gerektiği belirtilmiştir.

6- Hizmet Erbabına Ödenen Çocuk Zamları ve Aile Yardımı

Hizmet erbabına verilen çocuk zamlarında istisna Devletçe verilen çocuk zammı tutarı ile sınırlandırılmıştır. Bu sınırı aşan kısım ücretin bir unsuru olarak gelir vergisine tabi tutulur⁹²⁶.

Eşlerden yalnız birinin aldığı çocuk zammı istisnadan yararlanır. İstisna daha yüksek çocuk zammı alan eşin ücretine uygulanır. İstisna uygulanan eşin aldığı çocuk zammı tutarı, istisna haddinin altında kalıyorsa kalan istisna tutarı diğer eşin aldığı çocuk zammına uygulanır⁹²⁷. GVK'nın 25. maddesinin 4. bendinde hizmet erbabına ödenen çocuk zamlarının vergiden istisna olacağı ancak söz konusu bu zamların devletçe verilen miktarları aşması durumunda, aşan kısmın vergiye tabi tutulacağı belirtilmiştir⁹²⁸. Uygulama 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 202-206. maddelerine paralel düzenlenmiştir.

Diğer yandan konuyla ilgili olarak yayımlanan 145 Seri No'lu GVGT⁹²⁹,nde yapılan açıklamalar doğrultusunda yapılan çocuk zammı ödemelerinin Devlet memuruna her bir çocuk için verilen miktarı aşması halinde aşan kısım ile iki çocuktan fazla çocuk için çocuk zammı ödenmesi durumunda, bu ödemelerin gelir vergisine tabi tutulmasının icap edeceği de ayrıca belirtilmiştir. Ancak, 2010 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu⁹³⁰,nun 28/4. maddesi hükmüyle, 657 Sayılı Kanun'un 202. maddesi uyarınca çocuk için verilmekte olan aile yardımı ödeneğinde, 15.01.2010 tarihinden itibaren sayı sınırlamasının dikkate alınmayacağı öngörülmüştür.

GVK'nın istisnaları düzenleyen hükümlerinde 4857 sayılı İş Kanunu kapsamında çalışan hizmet erbabına eşi için “aile yardımı” veya benzer adlarla yapılan ödemelerin gelir vergisinden müstesna tutulacağına ilişkin bir hükme yer verilmemiştir.

926 Özbacı, s.224.

927 Benokan ve Özcan, s.338.

928 Maç ve Kurt, “*Stopaj ve SSK Primi*”, s.23-24.

929 RG: 09.03.1985, 18689

930 RG:31.12.2009-27449 1. Mükerrer

Bu nedenle hizmet erbabına eşleri için kendi statüleri uyarınca aile yardımı veya başka adlar altında yapılan ödemelerin ücret ödemesi olarak kabul edilerek vergiye tabi tutulması gerekmektedir⁹³¹.

7- Evlenme ve Doğum Münasebetiyle Hizmet Erbabına Yapılan Yardımlar

Hizmet erbabına evlenme ve doğum münasebetiyle yapılan yardımlar GVK'nın 25. maddesinin 5. bendi uyarınca gelir vergisinden istisna edilmiştir. Yine aynı bentte söz konusu istisnanın hizmet erbabının iki aylığına veya buna tekabül eden gündeliklerinin tutarına kadar olan kısmına uygulanacağı belirtilmiştir. Uygulamada bu yardım, sadece personelin resmi olarak evlenmesi halinde yapılabilmektedir⁹³².

İki aylık tutarındaki evlenme ve doğum yardımı ücret olarak vergiye tabi tutulmazken, ticari kazancın tespitinde gider olarak da indirilebilmektedir⁹³³.

Hizmet erbabının iki aylığını aşan tutarda evlenme ve doğum yardımı yapılması halinde sadece iki aylığı aşan kısım vergilendirilecektir. Evlenme yardımı, çalışan kadın ve erkeğe, doğum yardımı ise çalışan kadın veya çalışan erkeğin eşinin doğum yapması halinde uygulanmaktadır. Evlenecek olanlara yapılan yardımlar istisna kapsamında olmayıp, evlenme yardımının yapılabilmesi için evliliğin Medeni Kanun hükümlerine göre yapılması esastır⁹³⁴.

İki aylık ücret olarak aylık çalışılmayıp gündelik çalışanlarda 60 günlük ücret esas alınır. Haftalık çalışanlarda ise haftalıktan günlük ücret bulunmak suretiyle gündelik bulunur. Bunun için haftalık ücret 7'ye bölünür. Gündelik ücretten de 60 günlük ücret bulunmak suretiyle istisna sınırına ulaşılır. Diğer yandan iki aylık ücret tutarının hesabında, hizmet erbabının esas aylığının yanı sıra değişik adlar altında sürekli olarak yapılan ödemelerin de dikkate alınması gerekir⁹³⁵.

931 Benokan ve Özcan, s.336.

932 Maç ve Kurt, "Stopaj ve SSK Primi", s.26-27.

933 Çakmak, s.86.

934 Güneri Ergülen ve Hayreddin Erdem, **Vergi Kanunlarındaki Vergi Avantajları**, 2. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2000, s.277.

935 Yılmaz, s.182

Evlenme ve doğum ikramiyelerinde de (kıdem tazminatının hesabında olduğu gibi) aylık ücret tutarına kök ücretle birlikte, belli istisnalar dışında devrevi nitelikteki her türlü nakdi ve ayni ödemelerle sağlanan menfaatlerin dahil edilmesi icap eder⁹³⁶.

8- Kötüniyet Tazminatı

Kötüniyet tazminatı, işçi açısından elde edilen bir gelir kabul edilmektedir. GVK'nın 61. maddesinde ücretin tanımı yapılırken, elde edilen gelirin “hizmet karşılığı” olması gerektiği açıkça ortaya konulmuştur. Kötüniyet tazminatında ise elde edilen gelirin (tazminatın) hizmet karşılığı olmadığı, işverence fesih hakkının kötüye kullanıldığı durumlarda ödendiği açıktır. Bu nedenle, işçiye “kötüniyet tazminatı” olarak yapılacak ödemelerin gelir vergisi kapsamında değerlendirilmesi ve tevkifata tabi tutulması söz konusu değildir.

Aynı anda hem ihbar tazminatı, hem de kötüniyet tazminatı ödenmesi gerekebilir. Yani, işveren hem bildirim sürelerine uymamış hem de akdi kötüniyetli feshetmişse ihbar ve kötüniyet tazminatlarının ayrı ayrı hesaplanıp ödenmesi gerekecektir. Buna göre, işveren bildirim sürelerine ilişkin ücret kadar bir tutarı “ihbar tazminatı” olarak işçiye ödeyecek ve bu tutar üzerinden tevkifat yapacak; bildirim sürelerine ilişkin ücretin üç katı tutarında bir miktarı da “kötüniyet tazminatı” olarak ödeyecek, ancak ödenen kötüniyet tazminatı üzerinden herhangi bir tevkifat yapmayacaktır⁹³⁷.

Diğer bir görüşe⁹³⁸ göre ise, vergi hukuku bakımından ihbar tazminatı, sendikal tazminat ve kötüniyet tazminatından gelir vergisi kesilmesi gerekir.

9- Sendikal Tazminat

İşçiye “sendikal tazminat” olarak yapılacak ödemelerin gelir vergisi kapsamında değerlendirilmesi ve tevkifata tabi tutulması söz konusu değildir.

936 Özbacı, s.225.

937 İbrahim Işıklı, “Fesih Hakkının Kötüye Kullanılması ve Kötü Niyet Tazminatı Ödenmesi Zorunluluğu”, 20.07.2005, Dünya, http://www.mevzuatbankasi.com.portal.konuk_yazarlar.mevzuat.asp?kategori=15&id=657, (10.07.2009)

938 Şakar ve Yiğit Şakar, s.110-111.

Ancak diğerk bir görüşe göre sendikal tazminat, vergi hukuku bakımından ihbar tazminatı ve kötüniyet tazminatı gibi olup, sendikal tazminattan gelir vergisi kesilir⁹³⁹. Benzer bir şekilde, İVDB'nin bir özelgesinde⁹⁴⁰ işçilere yapılacak 12 aylık sendikal tazminat ödemelerinin hizmet akdine istinaden sağlanan bir menfaat olması ve GVK'nın 61. maddesinin 2. fıkrasında ücretin tazminat veya başka adlar altında ödenmiş olmasının onun mahiyetini değıştirmemesinden dolayı ücret olarak değerkendirilip, gelir vergisine tabi tutulacağı belirtilmiştir.

Yani, Maliye Bakanlığı'nın görüşüne göre, ödenen tazminatlar ücret sayıldığı için tevkifat yapmak gerekmektedir. Ancak ücret olması nedeniyle gider kaydedilebilecektir. Yalnızca işlemiş faizleri ile diğerk masrafları, işverenin mahkemece kusurlu bulunması nedeniyle, gider kaydedilemeyecektir⁹⁴¹.

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın bir özelgesinde⁹⁴² ise; "...2821 sayılı Sendikalar Kanunu'nun 31/6'ncı maddesi uyarınca davacının 1 yıllık brüt ücreti tutarında belirlenmesi nedeniyle, ödenecek bu işe başlatmama tazminatı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 25'nci maddesinde istisna kabul edilen "işe başlatmama tazminatı" sayılacağından gelir vergisi tevkifatı yapılmaması;" şeklinde görüş bildirmiştir. Diğerk bir deyişle 2821 sayılı Sendikalar Kanunu'nun 31/6 maddesi uyarınca 1 yıllık brüt ücret tutarında belirlenen sendikal tazminat'tan gelir vergisi kesilmeyeceğı belirtilmiştir.

Danıştay'ın vermiş olduğu bir karara⁹⁴³ göre ise, ödenen tazminat ücret sayılmadığı için üzerinden tevkifat yapılmayacak ancak mahkeme kararına göre ödense bile GVK'nın 41/6. maddesine göre işverenin suçundan doğduğu için gider kaydedilemeyecektir.

939 Şakar ve Yiğit Şakar, s.110-111.

940 İVDB'nin 31.07.2007 tarih ve 15952 sayılı özelgesi,

<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2007/gelirvergisi2007/15952.htm> (10.12.2009)

941 Bülent Çakar, "İş Sözleşmesinin Geçersiz Feshi Nedeniyle Mahkeme Kararına Göre İşçiye Ödenen Tazminattan Gelir Vergisi Kesilmesi Gerekmemektedir", <http://www.batiymm.com.tr/5/2008/08-34.htm> (07.12.2009)

942 http://www.bursavdb.gov.tr/Img/Uploads/mukteza/gvk/gvk_341.doc (10.12.2009)

943 Danıştay 4. Dairesi, 29.01.2007, 2006.4216, <http://www.batiymm.com.tr/5/2008/08-34.htm> (07.12.2009)

10- İş Kazalarından ve Meslek Hastalıklarından Doğan Maddi ve Manevi Tazminatlar

GVK'nın 40/3. maddesine göre “işle ilgili olmak şartıyla mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar” safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebilecektir. Yine, GVK'nın 41/6. maddesinde “Her türlü para cezaları ile vergi cezaları ile iş sahibinin suçlarından doğan tazminatların” safi kazancın tespitinde gider olarak indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır⁹⁴⁴.

Bir görüşe göre⁹⁴⁵, ticari faaliyetle ilgili olmak kaydı ve suç oluşturmamak koşulu ile sözleşmeye veya mahkeme kararına yahut kanun emrine istinaden ödenen tazminatların gider yazılabileceği sonucuna ulaşılmaktadır. Buna karşılık tazminata yol açan fiilin kanunlarla suç kabul edildiği hallerde tazminat, sözleşmeye veya mahkeme kararına yahut kanun emrine istinaden ödense dahi gider yazılamayacaktır. İş kazasının oluşumunda işverenin suç niteliğinde fiili söz konusu değilse, işçiye (veya mirasçılara) yahut yaptığı masrafların rücuu dolayısıyla SGK'ya ödenen tazminatın gider yazılabilmesi gerekmektedir.

İstihdam edenlerin, istihdam ettikleri işçilerin kusurundan kaynaklanan zararları ödemeleri halinde, yaptıkları ödemeleri gider olarak kaydedebilmektedir⁹⁴⁶.

İşverence ödenen bir zarar, ziyan ve tazminatın gider olarak yazılabilmesi için aşağıda sayılan üç unsur gereklidir;

- Ödenen zarar, ziyan ve tazminatın işle ilgili olması,
- Ödenen zarar, ziyan ve tazminatın mukavaleye veya ilama veya kanun emrine dayanması,

944 Özcan, s.247.

945 Bumin Doğrusöz, “İş Kazası Nedeniyle Ödenen Tazminatların Gider Yazılması”, **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz 2008, S. 187, s. 41-42.

946 Veysi Seviğ, “Vergi Hukukunda İş Kazaları Nedeniyle Ödenen Tazminatlar ve İstihdam Edenlerin Sorumluluğu” **MESS Sicil Dergisi**, S. Eylül 2008, s.165. (Tazminatlar)

- Ödenen zarar, ziyan ve tazminatın iş sahibinin suçlarından doğmamış olması gerekmektedir⁹⁴⁷.

Maliye Bakanlığı denetim elemanları tarafından yapılan bir incelemede işyerinde meydana gelen bir iş kazası sonucunda mahkeme kararına göre 3/8 oranında kusurlu görülen işveren tarafından ödenen tazminatın tümünün gider olarak intikal ettirilmiş olması eleştiri konusu yapılmış ve mükellef hakkında re'sen geçici vergi ve cezalı gelir vergisi tarh edilmiştir. Konu yerel mahkeme nezdinde uyuşmazlık konusu haline dönüştürülmüş, yerel mahkeme bu tazminatın GVK'nın 40/3. maddesi hükmüne uygun bulunması karşısında gider olarak yazılmasında isabetsizlik bulmayarak uyarınca mükellef lehine karar vermiştir. Danıştay 3. Dairesi de vermiş olduğu kararda⁹⁴⁸ yerel mahkeme kararını onamıştır⁹⁴⁹.

İşle ilgili zarar, ziyan ve tazminatların gider yazılabilmesinin ödenme şartına bağlandığı dikkate alındığından kesinleşmesine rağmen ilgili olduğu yılda ödenmeyenlerin gider olarak dikkate alınmasına imkan yoktur. Zarar, ziyan ve tazminatlar ilgili (ait) olduğu yılda değil de, ileriki yıllarda kesinleşerek ödenmesi durumunda ödendiği yılda gider yazılır⁹⁵⁰.

D- Harcırahların Vergilendirilmesi

Harcırah kavramının tanımı, doktrinden, hukuksal metinlerden ve yargısal kararlardan elde edilen bilgiler doğrultusunda yapılacak olursa, harcırah; “sürekli veya geçici görevle bir yere gönderilen görevlilere, bu yere gidebilmeleri, orada yiyip içme ve konaklama gibi yapacakları diğer giderleri karşılamak için verilen para, yolluk” olarak tanımlanabilir. Harcırah sözcüğünün yasal tanımı, Harcırah Kanunu'nun 3. maddesinde yapılmıştır. Bu tanıma göre, Kanun gereği ödenmesi gereken yol masrafı, gündelik, aile masrafı ve yer değiştirme masraflarından biri, birkaçı veya tamamından oluşan ödemelere harcırah adı verilir. Harcırah Kanunu'nun 5. maddesinde ise

947 Benokan ve Özcan, s.606-613.; Seviğ, “Tazminatlar”, s.164

948 Danıştay 3. Dairesi, 05.04.1995, E.1994/2892, K.1995/1147 (Seviğ, “Tazminatlar”, s.161.)

949 Seviğ, “Tazminatlar”, s.166.

950 Şenyüz, s.84.

harcırahın; yol gideri, gündelik (yevmiye), aile gideri ve yer değiştirme giderini içerdiği hükme baęlanmıřtır⁹⁵¹.

Ticari hayatta, işverenler, yöneticiler ve şirket çalışanları zaman zaman yurt içi ve yurt dışı seyahatler yapmaktadır. Yapılan bu seyahatlerde yurt içi ve yurt dışı olmak üzere harcırah ödenmektedir. Ödenen harcırahlardan Bakanlar Kurulunca belirtilen limitler üzerinde gelir elde edenler için vergilendirme söz konusudur. Belirlenen limitlerin altında kalan miktarlar ise gelir vergisinden istisna edilmiřtir⁹⁵². İşverenler tarafından ödenen harcırahın istisna edilmesinde farklı uygulamalar ve farklı yorumlar yapılmaktadır. Bazı işverenler personele ödenen aylıklar ile aynı aylık seviyesinde olan Devlet memurlarına ödenen aylıkları esas almak suretiyle belirledikleri harcırah gndeliklerini, istisna uygulamasında kıyaslama yapmakta, bazı işverenler ise, ücret gelirlerini dikkate almayıp doğrudan en yüksek Devlet Memuruna (Başbakanlık Müsteşarına) denen harcırah gündeliğini esas almak suretiyle istisna uygulamaktadırlar⁹⁵³.

Harcırah Kanunu kapsamına girmeyen kamu ve özel kuruluşlarda çalışan hizmet erbabı ile Harcırah Kanunu kapsamına giren sözleşmeli personele verilen harcırah unsurlarından, gerçek yol giderlerinin tamamı ile yemek ve yatma giderlerine karşılık olarak verilen gündelikler; her yıl Bütçe kanunu ile aynı aylık seviyesindeki Devlet memurunun üstünde olanlar için Devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşmamak şartı ile vergiden müstesna tutulacaktır. Harcırah gündelikleri, aynı aylık seviyesindeki Devletçe verilen gündelikleri veya Devletçe verilen gündeliklerin en yüksek tutarını aşarsa, aşan kısmının ücret olarak vergiye tabi tutulması gerekir⁹⁵⁴.

951 Ramazan şener, “Kamu Kesiminde Harcırah Ve zellik Arz Eden Hususlar”, **E- Yaklaşım Dergisi**, S. 205, Ocak 2010, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20100116076.htm (19.02.2010)

952 Metin Başer, “Vergiden İstisna Yurt Dışı Harcırah Uygulaması ve Tutarları”, **Mali zm Dergisi**, S.43, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/43MaliCozum/03-MetinBaser10.doc> (02.10.2009)

953 Ramazan, Cenk, “En Son Mevzuat Uyarınca Harcırah demeleri ve deme Durumlarına Göre İstisna Edilmesi”, **E- Yaklaşım Dergisi**, S. 34, Mayıs 2006.

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2006058066.htm (11.07.2009)

954 Cenk, **cretler**, s. 228.

GVK'nın 24. maddesinde gider karşılığı olarak yapılan ödemelerden gelir vergisinden istisna edilenler düzenlenmiştir. Bu ödemeler çalışma karşılığı olmayan ancak hizmet erbabının hizmetin görülmesi sırasında yaptığı giderlerin karşılanması için kendisine yapılan ödemelerdir⁹⁵⁵.

Özel sektördeki personele, en yüksek Devlet Memuruna verilen harcırah gündeliği seviyesine kadar gelir vergisi kesintisine tabi olmayan harcırah ödenebilmekte ve böyle olunca da yolluk verilmesi esasının tercihi personel açısından bir menfaat temini vesilesi olabilmektedir. Bu seviyenin üstündeki harcırah gündeliklerinin vergiye tâbi bir net ücret ödemesi sayılarak brüt tutarı üzerinden gelir vergisi stopajına tâbi tutulacaktır⁹⁵⁶.

İş amacıyla yurt içine veya yurt dışına gönderilenlerin seyahat masrafları “gerçek (direkt) gider” veya “harcırah” yöntemlerinden yalnızca birisi ile karşılanabilir. Harcırah olarak nakden ödeme yapılmasının yanında yatma giderlerinin de belge karşılığı ödeme de yapılmaktadır. Bir başka görüşe göre⁹⁵⁷ ise, yurtiçi seyahatlerde harcırahların hesaplanmasında “Konaklama ve Yemek Bedellerinin Tamamının Nakden Ödenmesi”, “Konaklama ve Yemek Bedellerinin Tamamının Belge Karşılığı Ödenmesi” ve “Sadece Konaklama Gideri İçin Belge Getirilmesi” olmak üzere üç seçenek söz konusudur. Şirketler söz konusu üç seçenekten herhangi birini uygulamak konusunda serbesttir.

Harcırah yöntemlerinden ilki olan ve uygulamada “Gerçek Gider Yöntemi” olarak da adlandırılan bu yöntemde göre; harcırah gündeliği, geçici olarak görevlendirilen hizmet erbabına, yeme ve yatma giderlerinin tamamının belgelendirilmesi karşılığında ödenmektedir. Söz konusu bu yöntem uyarınca yeme ve yatma giderlerinin tamamının belgelendirilmesi halinde, ödenen gündeliklerin tutarı ne kadar olursa olsun belgelendirilmesi şartıyla tamamı gelir vergisinden istisnadır⁹⁵⁸.

955 Yılmaz, **Ücretlerin Vergilendirilmesi**, s.150

956 Maç, “*Harcırahların Gelir ve Damga Vergisi*”, s. 196

957 Hakan Çankaya, “*Yurt İçi ve Yurt Dışı Harcırah Uygulaması*”,

http://www.alomaliye.com/hakan_cankaya_harcirah_yurt_ici_disi.htm (02.10.2009)

958 Mercanoğlu, s.104.

Personele fiili yemek ve yatmak giderleri dışında gündelik de ödendiği takdirde bu gündeliklerin tamamının ücret olarak vergiye tabi tutulması gerekecektir⁹⁵⁹.

Harcırah yöntemi olarak yapılan ödeme şekillerinden ikincisi “Harcırah Usulü Yöntemidir”. Bu yöntemde hizmet erbabına işiyle ilgili seyahatleri için belirli miktarlarda harcırah nakden verilir. Hizmet erbabının söz konusu bu seyahati sırasında yapmış olduğu harcamaları belgelendirip işverene ibraz etme zorunluluğu yoktur. GVK’nın 24. maddesinin değişik 2 numaralı bendinin parantez içi hükmünde, yeme ve yatma giderleri olarak verilen gündeliklerin;

- Aynı aylık seviyesindeki Devlet memuruna verilen gündelikleri,
 - Veya Devletçe verilen gündeliklerin en yüksek tutarını,
- aşmamak şartı ile gelir vergisinden istisna edilmesi gerekir⁹⁶⁰.

Bir seyahatte harcırah yöntemini seçen bir firma ayrıca fiili yemek ve yatma giderlerini de öderse, bu durumda fiili giderlerin tamamı ücret kabul edilecek ve vergilendirilecektir. Harcırah, sadece yeme ve yatma giderleri karşılığı verilir ve ayrıca bu kapsamdaki harcamalar için belgelenme şartı aranmaz. Harcırah yönteminde gerçek yol giderleri, yol giderlerine ait belgelerin temini şartı ile ayrıca ödenir. Gerçek gider yönteminde ise belgeye bağlanan ve ticari kazançla ve seyahatin süresi ve içeriği ile uygun harcamaların tamamı karşılanır. Seyahatlerde iki yöntem birlikte uygulanamaz. Ancak farklı seyahatlerde farklı yöntemler uygulanabilir⁹⁶¹.

Harcırah yöntemi olarak yapılan üçüncü yöntem de, harcırah olarak nakden ödeme yapılmasının yanında yatma giderlerinin de belge karşılığı olarak ödeme yapılmasıdır. Bu yöntemde işveren tarafından hizmet erbabına hem harcırah ödenmekte ve hem de belge karşılığı olarak konaklama masrafı ödenmektedir⁹⁶².

959 238 Seri Nolu GVGT, RG: 06.02.1983-17951

960 Mercanoğlu, s.105-106.; Cenk, “Harcırah Ödemeleri”, E- Yaklaşım Dergisi, S. 34, Mayıs 2006.

961 Mazars Denge 01.01.2010 – 30.06.2010 Arasında Geçerli Olacak Gelir Vergisinden İstisna Yurt İçi ve Yurt Dışı Harcırah Tutarları, Sirküler İstanbul, 04.02.2010, S. 2010/20, Ref: 4/20,

<http://www.mazarsdenge.com.tr/publishDocument.php?id=2559> (03.03.2010)

962 Mercanoğlu, s.105-106.

GVK'nın 24/2. maddesi hükmüne göre, özel sektörde, Harcırah Kanunu'na tâbi kurumlarda olduğu gibi yol giderlerinin, kilometre esasına göre götürü şekilde ödenmesi şeklinde bir uygulama mümkün bulunmamaktadır. Sadece kendi otomobili ile seyahat eden personele kilometre esasına göre gerçek giderlerinin karşılığı olarak bir ödeme yapılması söz konusu olabilir. Bu yüzden, yol giderleri açısından bir tasarruf ve ücret sayılabilecek bir menfaat bulunmamakta, yapılan fiilî yol gideri ne kadarsa herhangi bir şart ve sınır söz konusu olmaksızın personele onun ödenmesi gerekmektedir.

186 seri No'lu GVGT'ne⁹⁶³ göre geçici görevle görev mahalli dışına gönderilen personele harcırah ödenmesi halinde bu ödeme, GVK'nın 24. maddesinin 1 veya 2 numaralı bendinde yer alan esaslara göre gelir vergisinden müstesna tutulmaktadır. İşverenlerce, personelin harcırah ödenmesini gerektiren bir görevle, görev mahalli dışına gönderilmeleri halinde, bu personele ayrıca yemek bedeli adı altında bir ödeme yapılması durumunda, bu ödemenin de tutarına bakılmaksızın tamamı gelir vergisine tabi tutulacaktır. Zira, hizmet erbabına verilen harcırah tutarları, yemek ve yatmak giderlerini de içermekte ve bu ödemeler zaten gelir vergisinden müstesna tutulmaktadır.

E- Ücretlerde Muafiyet ve İstisnalar

Kanun koyucu çeşitli nedenlerle vergiyi doğuran olay ortaya çıksa dahi bazı mükellefleri ve bazı vergi konularını vergi dışı bırakmıştır. Bu haller; muafiyet, istisna ve indirim gibi çeşitli deyimlerle adlandırılmaktadır. Bu deyimler vergi kanunlarında yer almıştır. Muafiyet, aslında vergi yükümlüsü olması gereken bir gerçek veya tüzel kişinin, kanunun açık hükmüne uyularak vergi dışı bırakılmasıdır. İstisna ise, aslında vergiye tabi olması gereken bir vergi konusunun yine kanunun açık hükmü uyarınca vergilendirilmemesi halidir. Görüldüğü gibi muafiyet kişiler ya da mükellefler, istisna ise vergi konusu için kullanılmaktadır⁹⁶⁴.

963 RG:26.07.1995-22335

964 Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, Ankara:2004, s.103

Kamu da çalışanların tazminat ve ödeneklerinin ilgili personel yasaları ile vergi dışı bırakılması kamu ve özel kesimde aynı düzeyde brüt ücret alan personel arasında vergi yükü eşitsizliğine yol açmaktadır⁹⁶⁵.

Herhangi bir vergi ile ilgili olarak vergilendirme ve muafiyet dönemlerinin yanlış uygulanması, vergilendirme ve muafiyet döneminde hata türünü yaratır. Vergi kesintisine tabi olmayan bir ödemenin, kesintiye tabi tutulmak suretiyle ödenmesi vergilendirme hatasına örnektir⁹⁶⁶.

1- Diplomat Muaflığı

GVK’nda ücretlere ilişkin olarak yer alan tek muaflık diplomat muaflığıdır. GVK’nın 15. maddesinde “*Yabancı devletlerin Türkiye’de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (Fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o memleketin uyrukluğunda bulunan memurları, Türkiye’de resmi bir göreve memur edilenler bu sıfatlarından dolayı ve karşılıklı olmak şartıyla Gelir Vergisi’nden muaftırlar.*

Bu muaflığın menkul sermaye iradı üzerinden tevkif suretiyle alınan vergiye şümulü yoktur.” denilmek suretiyle yabancı devletlerin Türkiye’de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o memleketin uyrukluğunda bulunan memurlarının karşılıklılık ilkesi çerçevesinde gelir vergisinden muaf tutulmaları öngörülmüştür⁹⁶⁷.

1114 seri No’lu GVGT’ne⁹⁶⁸ göre diplomat muaflığı olarak adlandırılan bu muaflıktan yabancı devletlerin Türkiye’de resmi bir göreve tayin edilen;

- Elçileri,
- Maslahatgüzarları,
- Konsolosları (fahri konsoloslar hariç),

965 Batırel, Ücretlerin Vergilendirilmesi, s.23

966 Şükrü Kızılot ve Zuhâl Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Güncellenmiş 18. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara:2010, s.118-119.

967 Akdoğan, s.238

968 RG:26.07.1995-22335

- Elçilik ve konsolosluk memurları (elçilik ve konsolosluğun mensup olduğu devletin uyrukluğunda bulunmak kaydı ve şartıyla),

yararlanabilecektir.

Mahiyetleri beş grupta tespit edilen bu yabancı Devlet memurlarının muaflıktan yararlanabilmeleri, münhasıran kanunda belirtilen sıfatları taşımalarına ve aynı sıfatı taşıyan Türk memurlarının da bu memleketlerde karşılıklı olarak gelir vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmamalarına bağlıdır.

2- Ücretlerde İstisnalar

Diplomat muaflığı dışında GVK'da hizmet erbabının elde ettiği bazı gelirler de vergi dışı bırakılmıştır. İşte kanunun vergi dışı bıraktığı kimi gelirler ise istisna olarak değerlendirilmektedir. GVK'nın 23. maddesinde yer alan ücretler gelir vergisinden istisna edilmiştir. Aşağıda bu istisna ücretlerin bazıları açıklanmıştır.

a- Madenlerde Çalışanların Yer Altında Çalıştıkları Zamanlara Ait Ücretleri

Toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde, cevher üretimi ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışanların yalnızca yeraltında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri, GVK'nın 23/3. maddesi uyarınca gelir vergisinden istisna tutulmuştur⁹⁶⁹.

Konuyla ilgili olarak 128 Seri No'lu GVGT'ne⁹⁷⁰ göre, toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde, cevher üretimi ve bununla ilgili diğer işlerde çalışan işçi, mühendis, topograf, jeolog gibi hizmet erbabının münhasıran yeraltında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri ile bu tür hizmet erbabına yıllık dönemler itibarıyla yapılan ikramiye veya benzeri nitelikteki ödemelerin, yeraltında çalışılan süreye isabet eden kısımların gelir vergisinden müstesna tutulacağı belirtilmiştir. Ayrıca yine toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher üretimi ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışan hizmet erbabına hafta tatili ve genel tatil günleri için ödenen ücretlerin de yeraltında geçen zamana isabet eden kısımlarının vergiden istisna tutulacağı; resmi tatil günleri dışında kalan izin günlerine ilişkin olarak ödenen ücretlerin ise istisna

969 Akdoğan, s.239

970 RG: 31/01/1981, http://www.gib.gov.tr/index.php?id=973&no_cache=1 (02.03.2009)

kapsamında olmadığı vergiye tabi tutulacağı belirtilmiştir.

b- Hizmetçilerin Ücretleri

GVK'nın 23. maddesinin 6. bendinde hizmetçi tanımı yapılmıştır. Buna göre hizmetçiler, *“özel fertler tarafından evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan sair yerlerde orta hizmetçiliği, sütninelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık gibi özel hizmetlerde çalıştırılanlar”* olarak tanımlanmıştır. Bu maddeye göre hizmetçilere yapılan ödemeler gelir vergisinden istisnadır. Ancak aynı maddeye göre, mürebbiyelere ödenen ücretlerin istisna kapsamında olmadığı ayrıca belirtilmiştir⁹⁷¹.

Konuyla ilgili Maliye Bakanlığı'nın bir özelgesinde⁹⁷² *“.... site yönetimine bağlı olarak çalıştırılan güvenlik elemanlarının (bekçi, kapıcı gibi) GVK'nın 23/6. maddesinde belirtilen “hizmetçi” kapsamında değerlendirilmesi gerekmekte olup, bu kişiler ile temizlik görevlisi, bahçıvan, tesisatçı ve elektrikçilere yapılan ödemelerin GVK'nın 61. maddesiyle tanımı yapılan ücret ödemeleri dışında tutularak gelir vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir. Ancak, muhasebeci ve spor yetkilisi ünvanlı personelin 23/6. maddede belirtilen “hizmetçi” kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmadığından bu kişilere yapılan ödemelerin ücret olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.”* denilmek suretiyle “hizmetçi” kapsamında değerlendirilmeyen kişilere yapılan ödemelerin ücret olarak vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir⁹⁷³.

Yukarıda belirtilen kanun hükmü ile getirilen istisna, özel fertlerin ticaret mahalli olmayan yerlerdeki hizmetçileri için geçerli olduğundan, işhanları vb. gibi ticaret mahalli olan yerlerde istihdam edilen kapıcı kaloriferci ve benzer nitelikteki kimselerin ücretleri istisna kapsamında değildir. Aynı şekilde, tüzel kişilerin yanında çalışan hizmetçilerin ücretleri de istisna kapsamında değildir⁹⁷⁴.

Burada değinilmesi gereken bir konu da sitelerde çalışan güvenlik görevlilerine ödenecek ücretlerin durumudur. Site güvenlik görevlileri, apartman görevlileri ile aynı kapsamda değerlendirilmektedir. Buradaki önemli nokta ise, site

971 Akdoğan, s.240

972 İstanbul İl Defterdarlığı, 09.09.2004 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11.GVK-23.6 sayılı özelge.

973 İstanbul İl Defterdarlığı Vasıtasız Vergiler Gelir Müdürlüğü 09.09.2004 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11.GVK-23.6 sayılı özelgesi.

974 Akdoğan. s. 240

veya apartmanların ticaret mahalli olmaması gerektiğidir⁹⁷⁵.

Konuyla ilgili Maliye Bakanlığı'nın bir özelgesinde⁹⁷⁶ “alışveriş merkezinizin “ticaret mahalli olan işyeri” olmasından dolayı sitenin güvenliğini sağlamakla görevli kılınan güvenlik, temizlik, teknik, aidat takip ve büro hizmetlerinin ifa edilmesinde görevli personele yapılacak ödemeler Gelir Vergisi Kanunu'nun 61.maddesiyle tanımlanan “ücret” kapsamında değerlendirilip, bu ödemeler ve yöneticilere yapılacak ödemeler üzerinden GVK'nın 94/1 maddesi hükmü uyarınca aynı Kanunun 103. ve 104.maddelerine göre gelir vergisi tevkiatı yapılması ve yapılan tevkifatın yine aynı Kanunun 98.maddesine göre muhtasar beyanname ile ilgili vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla ilgililerin aynı Kanunun 23/6 maddesinde belirtilen gelir vergisi istisnasından yararlandırılmaları mümkün bulunmamaktadır.” görüşü belirtilmiştir.

Konuya ilişkin bir başka özelgede⁹⁷⁷ ise; “Bu hükümlere göre, işyerlerinden oluşan dolayısıyla ticaret mahalli olan iş merkezlerinde istihdam edilen temizlikçi, kapıcı ve bekçilere ödenen ücretlerin, GVK'nın 23/6.maddesinde yer alan istisnadan yararlanmaları mümkün değildir. Dolayısıyla, iş merkezinizce söz konusu kişilere ödenen ücretler üzerinden GVK'nın 94/1.maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.”denilmiştir.

Maliye Bakanlığının bir başka özelgesinde⁹⁷⁸, “Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/6. maddesinde, “Hizmetçilerin ücretleri (Hizmetçiler özel fertler tarafından evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan sair yerlerde orta hizmetçiliği, süt ninelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık gibi özel hizmetlerde çalıştırılanlardır.) (Mürebbiyelere ödenen ücretler istisna kapsamına dahil değildir)”nin gelir vergisinden istisna edileceği hükme bağlanmıştır.

975 Hakkı Demirci, “Kapıcıların Sigortalılığında Son Durum, Bunlara Ödenen Ücretlerin Vergisel Boyutu, Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri” **Yaklaşım Dergisi**, Şubat 2006, S. 158, s. 208-211.

976 İstanbul İl Defterdarlığı Vasıtasız Vergiler Gelir Müdürlüğü B.07.4.DEF.0.34.11.GVK-23.6 sayılı özelgesi. http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2004/gelv_2004/gv_187.htm, (01.12.2009)

977 <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2009/GV2009/3729.htm> (08.01.2010)

978 Maliye Bakanlığı Özelgesi, 07.01.2005 tarih ve B.07.0.GEL.0.42/4213-1897/761 sayılı özelge (<http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp>) (11.03.2010)

Ücretlerin vergiden istisna edilmesi öngörülen hizmetçiler özel fertler tarafından evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan yerlerde orta hizmetçiliği, süt ninelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık, kalorifercilik gibi hizmetlerde çalıştırılan kişilerdir.

Bu açıklamalara göre, site yönetimine bağlı olarak çalıştırılan güvenlik görevlisine yapılan ücret ödemelerinin gelir vergisinden istisna edilmesi gerekir.” denilerek site yönetimine bağlı olarak çalıştırılan güvenlik görevlisine yapılan ücret ödemelerinin gelir vergisinden müstesna olduğu belirtilmiştir.

c- Hizmet Erbabına İşverenlerce Yemek Verilmek Suretiyle Sağlanan Menfaatler

İşverenlerce personele sağlanan özellikli ücret unsurlarından biri de, mesai saatleri içinde personele yemek yedirilmesidir. Personele işyerinde yemek verilmesi, hiçbir kesintiye tabi tutulmaksızın ve hiçbir had ile sınırlandırılmaksızın doğrudan gider veya maliyet kaydedilir. KDV’leri indirilir. Çünkü GVK’nın 40/2. maddesi uyarınca, hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yeri müstemilatında iâşe edilmeleri, firma gideri sayılmıştır⁹⁷⁹.

Personele yemek bedelinin nakden ödenmesi halinde yapılan bu ödemelerin tamamının ücret sayılarak GVK’nın 94/1. maddesine göre tevkifat yapılarak vergilendirilmesi gerekmektedir⁹⁸⁰.

GVK’nın 23. maddesinin 8. bendi uyarınca, hizmet erbabına işverenlerce yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler gelir vergisinden istisna edilmiştir. Ancak “İşverenlerce, işyerinde veya müstemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 10,00 TL’yi (2010 yılı için) aşmaması ve buna ilişkin ödemenin yemek verme hizmetini sağlayan mükelleflere yapılması şarttır. Ödemenin bu tutarı aşması halinde, aşan kısım ile hizmet erbabına yemek bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir” hükmü ile hizmet erbabına işverenlerce yemek verilmesi gelir vergisi

979 Maç ve Kurt, “Stopaj ve SSK Primi”, s.20.

980 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının B.07.1.GİB.4.34.16.01.GVK-23.8 sayılı özelgesi, <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2009/GV2009/838.htm>, (12.05.2010)

tevkifatından (ücret stopajından) istisna edilmekle birlikte, yemeğin iş yerinde ve iş yeri müştemilatında yenilmemesi halinde, bu istisnaya bir sınır getirilmiştir⁹⁸¹.

Maliye Bakanlığı'nın konuya ilişkin bir özelgesinde⁹⁸²; “söz konusu istisna hükmünün uygulanmasında; yemek bedelinin, doğrudan yemek verme hizmetini sağlayan veya bu işe aracılık eden kuruluşa ödenmesi, yemek bedelinin fiilen çalışılan günlere ait bir günlük tutarının maddede belirtilen istisna tutarını aşmaması veya aşması halinde aşan tutarın istisnaya konu edilmemesi, fiilen çalışılmayan günler için de yemek bedeli ödenmesi halinde bu ödemelerin istisna kapsamının dışında kalması ve yemek bedeli faturasının işveren adına düzenlenmesi gerekmektedir.” denilmek suretiyle istisna uygulanmasında yemek bedeline katma değer vergisinin dahil edilmeyeceği belirtilmiştir.

İşverenler tarafından, işyeri veya müştemilatında yemek verilmek suretiyle hizmet erbabına sağlanan menfaatlerin herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın gelir vergisinden istisna edildiğini belirtmiştik. Ayrıca GVK'nın 40. maddesinin 2. bendine göre de yapılan bu giderler ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmekte ve bu harcamalara ilişkin olarak üstlenilen katma değer vergisi de indirim konusu yapılabilmektedir. Bu bağlamda hizmet erbabına işyeri veya müştemilatında verilen yemekler, ne gelir vergisinin ne de damga vergisinin konusuna girmektedir. Personele sağlanan bu menfaatler herhangi bir vergi kesintisine tabi tutulmamaktadır.

186 Seri No'lu GVGT'nde⁹⁸³, “işverenler, civar lokantalardan veya yemek verme hizmeti sağlayan diğer kuruluşlardan hizmet erbabına yemek vermek suretiyle sağladıkları menfaatlerin vergiden istisna edilecek kısmı ile vergiye tabi olacak kısmını belirlemeleri bakımından, ücret bordrosunda bu hususu göstermek zorundadırlar ve işverenler yaptıkları bu ücret ödemelerini ücret bordrosuna dayandırarak, genel

981 01.01.2003 tarihinden itibaren (günlük miktar)... : 6.000.000,-TL
01.01.2004 tarihinden itibaren (günlük miktar).....: 7.000.000,-TL
01.01.2005 tarihinden itibaren (günlük miktar).....: 7,50 YTL.
01.01.2006 tarihinden itibaren (günlük miktar).....: 8,25 YTL.
01.01.2007 tarihinden itibaren (günlük miktar).....: 8,80 YTL.
01.01.2008 tarihinden itibaren (günlük miktar).....: 9,00 YTL.
01.01.2009 tarihinden itibaren (günlük miktar).....: 10,00 TL
01.01.2010 tarihinden itibaren (günlük miktar).....: 10,00 TL

982 GİB Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı (Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)
B.07.1.GİB.4.06.16.01.KVK- sayılı özelge.

983 RG:26.07.1995-22335

hükümlere göre gider yazacaklardır.” denilerek işyeri müştemilatı dışında verilen yemeklerin de gider olarak indirileceği kabul edilmiştir⁹⁸⁴.

Yemek yardımının istisnadan yararlandırılabilmesi için;

- Hizmet erbabına işverenlerce yemek olarak verilmiş olması.
- Çalışılmış günlere ait bir günlük yemek bedelinin istisna tutarını (2010 yılı için 10 TL’yi) aşmamış olması.
- Yemeklerin dışarıdan sağlanması halinde ödemenin yemek yapan firmaya yapılmış olması.
- Ödemenin bu tutarı aşması halinde tutarı aşan kısım ücret olarak vergilendirilir.
- Yemek faturası işveren adına düzenlenecektir. Ancak, fatura ya da gider pusulasına yemek yiyen hizmet erbabına adı ve soyadı ile yemek yediği gün sayısı bir liste halinde eklenecektir. Bu koşulları taşıyan yemek bedeli yardımları “istisna”dan yararlanacaktır⁹⁸⁵.

İşverenler, hizmet erbabına değişik şekillerde yemek verilmesini sağlamaktadırlar. Yemek verme çeşitleri, istisna kapsamında ayrı ayrı değerlendirmesi gerektiğinden aşağıda yemek verme çeşitleri açıklanmıştır.

(1) Hizmet erbabına işyerinde veya müştemilatında verilen yemek bedelleri

İşverenlerce hizmet erbabına işyerinde veya müştemilatında yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler tutarına bakılmaksızın gelir vergisinden istisnadır. Söz konusu istisnanın uygulanmasında, işverenin işyerinde yemek hazırlatması şart olmayıp yemeğin dışarıdan temin edilmesi ve işyerinde ayın olarak yemek verilmesi suretiyle sağlanan menfaat niteliğinde olması yeterli bulunmaktadır⁹⁸⁶.

984 Bıyık ve Kıratlı, s.290-291

985 Salih Özel, “*Tiket Yemek Bedeli ve Vergi İlişkisi*”, **Yaklaşım Dergisi**, Ocak 2010, S. 205, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20100116070.htm, (29.03.2009)

986 Bıyık ve Kıratlı, s.287-288

GVK'nın 40. maddesi hükmüne göre; hizmetli ve işçilerin işyerinde veya işyerinin müstemilatında iâşe ve ibate giderleri ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alındığından, işyerinde verilen yemek giderlerinin tamamı ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır. Söz konusu yemek giderleri GVK'nın 57. maddesi hükmüne göre zirai kazancın gerçek usulde tespitinde zirai hasılatтан, GVK'nın 68. maddesi hükmüne göre de serbest meslek kazancının tespitinde, mesleki hasılatтан indirilecektir. Bu yemek giderlerinin VUK'na göre belgelendirilmesi gerekecektir. Ancak, ücret sayılarak vergiden istisna edilen bu menfaat için işverenlerce ayrıca ücret bordrosu düzenlenmesi zorunluluğu bulunmamaktadır⁹⁸⁷.

(2) Hizmet erbabına işyeri veya müstemilatı dışında kalan yerlerde verilen yemek bedelleri

GVK'nın 23/8. maddesinde, işverenlerce, işyerinde veya müstemilatında yemek verilmeyen durumlarda ödemenin yemek verme hizmeti sağlanan mükelleflere yapılmak şartıyla çalışılan günlere ait bir günlük 2010 yılı için 10,00 TL'yi aşmayan kısmı gelir vergisinden istisna tutulmuştur. Ödemenin bu tutarı aşması halinde aşan kısım (aşan kısım net ödenen ücret olarak kabul edilir) ile hizmet erbabına yemek bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilmektedir. Buna göre;

- İşverenlerce yemek bedeli, hizmet erbabına değil doğrudan yemek verme hizmetini sağlayan veya bu işe aracılık eden kuruluşa ödenmek zorundadır.

- Fiilen çalışılmayan günler için yemek bedeli ödenmesi halinde, bu ödeme istisna kapsamının dışında kalmaktadır.

- Yemek bedeli faturası işveren adına düzenlenir. Faturaya yemek yiyen hizmet erbabının adı ve soyadı ile yemek yediği gün sayısının bir liste halinde eklenmesi gerekmektedir⁹⁸⁸.

987 Ali Tuğlu, "Çalışanlara Nakit Olarak Verilen Yemek Bedellerinin Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu", **Yaklaşım Dergisi**, Kasım 2009, S. 203,

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20091115640.htm, (21.12.2009)

988 Bıyık ve Kıratlı, s. 289

(3) Hizmet erbabına yemek kuponu verilerek veya yemek bedelinin nakden ödenmesi veya erzak şeklinde verilmesi suretiyle sağlanan yemek bedelleri

İşverenlerce, hizmet erbabına civar lokantalar veya yemek verme hizmeti sağlayan kuruluşlar vasıtasıyla temin edilen, menfaatler vergiden istisna edilecektir. Ancak personele, civar lokantalar veya yemek verme hizmetini sağlayan yerlerde yemek verilmesi halinde de bu yemek bedellerinin bir günlük tutarı, 2010 yılı için 10 TL'yi (KDV hariç) aşmaması şartıyla vergiden istisna edilecektir. Buna göre, söz konusu istisna hükmünün uygulanmasında;

- İşverenlerce yemek bedeli, doğrudan yemek verme hizmetini sağlayan veya bu işe aracılık eden kuruluşa ödenecek (hizmet erbabına ödenmeyecek),

- Yemek bedelinin fiilen çalışılan günlere ait bir günlük tutarı 2010 yılı için 10 TL'yi aşmayacak veya aşan kısım vergiye tabi olacak, (fiilen çalışılmayan günler için de yemek bedeli ödenmesi halinde, bu ödeme istisna kapsamının dışında kalacaktır),

- Yemek bedeli faturası (götürü usule tabi olan mükellefler için gider pusulası) işveren adına düzenlenecektir. Ancak, faturaya veya gider pusulasına yemek yiyen hizmet erbabının adı ve soyadı ile yemek yediği gün sayısı bir liste halinde eklenecektir⁹⁸⁹.

Personele yemek kuponu (yemek çekleri, fişleri) verilmesi çok yaygın kullanılmaktadır. İşverenler tarafından satın alınan ve personelin anlaşmalı lokantalarda yemek yemelerinin sağlanması için dağıtılan yemek kuponları da, yemeğin işyerinde veya müstemilatında verilmesi veya yemeğin işyeri veya müstemilatı dışında verilmesi uygulamalarında olduğu gibi açıklanan şartlar kapsamında vergiden istisnadır. Yani işverenler tarafından hizmet erbabına verilen yemek kuponları da 2010 yılı için 10,00 TL'yi aşmaması durumunda vergiden istisnadır⁹⁹⁰.

989 Tuğlu, "Çalışanlara Nakit Olarak Verilen Yemek Bedellerinin Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu", http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20091115640.htm, (21.12.2009)

990 Bıyık ve Kıratlı, s.290-291

İşyerlerinde kendilerine yemek kartı veya yemek çeki verilenlerin, söz konusu yemek bedelleri kendilerince ödenmemektedir. Ödemeyi yapan işverenlerin ödemeleri işletme kayıtlarına intikal ettirebilmesi için düzenlenecek faturaların da bu işletmeler adına olması VUK’nda yer alan düzenlemelerden kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla söz konusu kart ve çeklerle yemek hizmetinden yararlananların da yararlanma aşamasında yemek hizmeti verenlerden belge istemeleri ve almaları mümkün değildir⁹⁹¹.

Personele yemek fişi verilmesi nedeniyle yapılan gider, fişi veren işletmenin faturası ile belgelendirilerek gider yazılır. Ayrıca personele verilen yemeklik erzak bedeli de nakden ödenen yemek parası gibi ücret niteliğindedir⁹⁹².

Yemek kuponları, anlaşmalı lokantalarda ücret ödenmeksizin yemek yenilmesini sağlayan belgelerdir. İşverenlerce yemek kuponu çıkaran firmalardan satın alınan yemek kuponlarının personele iş yeri civarındaki anlaşmalı lokantalarda yemek yemeleri için verilmesi de personele iş yeri ve müştemilatı dışında yemek yedirme yöntemlerinden biri olup, yemeğin bu yöntemle sağlanması durumunda da yukarıdaki açıklamalar aynen geçerlidir. Ancak personele yemek kuponu verilmesi halinde bu kupon tutarları SGK prim matrahına eklenmeyecektir⁹⁹³.

Geçici görevle görev mahalli dışına gönderilen personele harcırah ödenmesi halinde bu ödeme, GVK’nın 24. maddesinin 1 veya 2 numaralı bendinde yer alan esaslara göre gelir vergisinden müstesna tutulmaktadır. İşverenlerce, personelin harcırah ödenmesini gerektiren bir görevle, görev mahalli dışına gönderilmeleri halinde, bu personele ayrıca yemek bedeli adı altında bir ödeme yapılması durumunda, bu ödemenin de tutarına bakılmaksızın tamamı gelir vergisine tabi tutulacaktır. Zira, hizmet erbabına verilen harcırah tutarları, yemek ve yatmak giderlerini de içermekte ve bu ödemeler zaten gelir vergisinden müstesna tutulmaktadır⁹⁹⁴.

991 Veysi Seviğ, “Yemek Kartı ve Yemek Çeklerinde Belgelendirme”, **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz 2008, S. 187
http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20080712464.htm, (10.02.2009)

992 Bıyık ve Kıratlı, s.291

993 Maç ve Kurt, “Stopaj ve SSK Primi”, s.21-22.

994 Mehmet Akarslan, “Hizmet Erbabına Verilen Yemek Bedellerinin Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu”,

Yaklaşım Dergisi, Ağustos 2007, S. 176,

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2007089532.htm, (15.01.2009)

Maliye Bakanlığının bir özelgesinde⁹⁹⁵, İşveren tarafından çalışanlara verilmekte olan yemek çeklerinin market alışverişlerinde kullanılmasının yemek verme hizmeti ile ilişkisi olmadığından, yemek verme kapsamında değerlendirilmeyip ücret olarak vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Maliye Bakanlığının bir özelgesinde⁹⁹⁶, yemek bedellerinin nakit olarak ödenmesi halinde, bu tutarların gelir vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmamakta olup, söz konusu ödemelerin ücret kabul edilerek GVK'nın 61, 94, 103 ve 104 üncü maddelerine göre vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

5510 sayılı Kanunun 80. maddesi uyarınca tüm aynı yardımlar herhangi bir sınır olmaksızın SGK prim matrahı dışında kaldığından personele yemek sağlanması, yemeğin nerede yenildiğine ve herhangi bir hadde bağlı olmaksızın SGK prim matrahının dışında tutulacaktır.

d- Hizmet Erbabına Konut Tedariki Suretiyle Sağlanan Menfaatler

Konut yardımlarının, işçilere işyerinde yatacak yer verilmesi, maden ve fabrika işçilerine tahsis edilen konutlar ile mülkiyeti işverene ait konutların personele tahsis edilmesi şeklinde ayrı ayrı değerlendirilmesi mümkündür.

Maden ve fabrika işçileri ile özel kanunlarına göre barındırılması gereken memur ve müstahdemlerin dışında kalan hizmet erbabına konut tedariki suretiyle sağlanan menfaatlerin istisna edilebilmesi için GVK 23. maddenin 9. bendine göre;

- Konutun mülkiyetinin işverene ait olması
- Konutun brüt alanının 100 m² yi geçmemesi gerekmektedir.

Mülkiyeti işverene ait olan ve brüt alanı 100 m² yi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler ile konutun brüt alanının

995 Maliye Bakanlığı Özelgesi, 26.06.2006 tarih ve B.07.1.GİB.0.03.43/4314-20/047154 sayılı özelge (<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>), (29.02.2009)

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2007089532.htm, (15.01.2009)

996 Maliye Bakanlığı Özelgesi, 15/02/2002 tarih ve B.07.0.GEL.0.42/4214-1528/7627 sayılı özelge (<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>), (13.01.2009)

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2007089532.htm, (15.01.2009)

100 m² yi aşması halinde, 100 m² ye isabet eden menfaat kısmı gelir vergisine tabi tutulmayacaktır. Ancak konutun işverenin mülkiyetinde olmayıp kiralanmak suretiyle elde edilmesi durumunda ise hizmet erbabına mesken olarak sağlanan bu menfaat istisna hükmünden yararlanamayacak ve vergiye tabi olacaktır⁹⁹⁷.

GVK'nın 61. maddesinde yer alan hüküm nedeniyle personele konut tahsisi yoluyla sağlanan menfaat ücret niteliğindedir. Aynı Kanunun 63. maddesine göre, konutun tedariki suretiyle sağlanan menfaat konutun emsal kirası ile değerlendirilir. Genel olarak maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere ve özel kanunlarına göre barındırılması gereken memurlarla müstahdemlere konut tedariki ve bunların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini suretiyle sağlanan menfaatler ile mülkiyeti işverene ait brüt alanı 100 m² yi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu konutların 100 m² yi aşması halinde aşan kısma isabet eden menfaat için bu istisna hükmünün uygulanmayacağı belirtilmiştir⁹⁹⁸. Brüt alanı tesbit edilemeyen konutların net kullanım alanının yüzde 25 fazlası brüt alan sayılır.

Ayrıca, bu durumdaki konutlarla ilgili aydınlatma, ısıtma ve suyunun temini giderleri istisna kapsamında değildir.

Madde hükmüne göre temel olarak iki durumda istisna söz konusudur. Birincisi, maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçiler ile özel kanunlarına göre barındırılması gereken memur, müstahdemlere sağlanan menfaatlerin istisnası, ikincisi ise bu sayılanların dışında kalan hizmet erbabına sağlanan menfaatlerin istisna karşısındaki durumudur. Bu istisnanın uygulanmasında, konut olarak tahsis edilen gayrimenkullerin, işverenin mülkiyetinde olabileceği gibi işveren tarafından kiralanmış da olabilir. Ayrıca konutun yalnızca işçiye sağlanmış olması koşulu da yoktur. Konutun işçi ile birlikte ailesine de sağlanması istisna uygulamasını engellememektedir⁹⁹⁹.

Mevcut hükme göre, tahsis edilen konutun işyerinde veya işyerinin müştemilâtında olması, konutun mülkiyetinin işverene ait olması, konutun belli bir

997 Hasan Yalçın, **Giderler**, İstanbul: Denetim Türkiye Yayını, 2010, s. s.144

998 Akdoğan, s. 64-65

999 Yalçın, s. 140-142

büyüklüğü ve kiralık ise kirasının belli bir tutarı aşmaması gibi şartlar yoktur. Ayrıca konutta işçi ile birlikte ailesinin de oturması mümkün olup, bu durumun istisnayı etkilemesi söz konusu değildir. Bu istisnanın kapsamına, tahsis edilen konut yanında konutun aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini gibi menfaatler de dâhildir. Böyle olduğu içindir ki, konut kira ile tutulmuş ise fiilî kira bedeli ve işverene ait ise amortismanları ve bakım masrafları ile bunlara ilâveten konutun aydınlatma, ısıtma ve temizlik giderleri, vergiden müstesna bir ücret ödemesi sayılarak gelir vergisi tevkifatı söz konusu olmaksızın, aynen ticarî kazançtan indirilir¹⁰⁰⁰.

Maliye Bakanlığı'nın konuya ilişkin bir özelgesinde¹⁰⁰¹; “Söz konusu istisna hükmünün uygulanabilmesi için, kendisine konut tahsis edilen personelin Kanun uyarınca barındırılması gereken kişilerden olması veya konutun işverene ait olması gerekmektedir. Bu çerçevede, şirketinizce kiralanmış konutların personellerinize bedelsiz olarak tahsisi edilmesi halinde, söz konusu kira bedellerinin vergiden istisna edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Buna göre, yapılan kira ödemelerinin aylık olarak dikkate alınacak gayrisafi tutarının ilgililerin ücretlerine eklenmek suretiyle vergiye tabi tutulması gerekir.”denilmek suretiyle kira alınan konutların istisna hükmünden yararlanamayacakları belirtilmiştir.

Yine, burada konutun mülkiyeti işverene ait olması gerekmekte olup, kiralık konutlar bu istisnadan yararlanamayacaklardır.

e- Hizmet Erbabının Toplu Olarak İşyerlerine Gidip Gelmelerini Sağlamak Maksadıyla İşverenler Tarafından Yapılan Taşıma Giderleri

İşverenler tarafından personelin toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla yapılan taşıma giderleri, personele sağlanan bir menfaat olarak GVK'nın 61'nci maddesi hükmü gereği ücretin bir unsuru sayılmaktadır. Böyle olmakla beraber, GVK'nın ücretlerde istisnalardan söz eden 23/10. bendinde maddesinde “hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri” vergiden istisna edilmiş

1000 Maç ve Kurt, “Stopaj ve SSK Primi”, s.13.

1001 Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı, Diğer Vergiler ve Anlaşmalar Uygulama Müdürlüğü, SAYI : B.07.1.GİB.4.07.16.02.KDV-ÖZG-07-75 sayılı özelgesi, <http://www.ant-vdb.gov.tr/ozelgeler/ozelge.php?islem=goster&ozid=1164>

bulunmaktadır¹⁰⁰². Öngörülen şart taşımanın toplu olarak yapılmasıdır. Görüldüğü üzere taşıma giderlerinin istisna hükmüne tabi olabilmesi için hizmet erbabının toplu olarak götürülüp getirilmeleri gerekmektedir. Taşıma yapılan araç, işverenin mülkiyetinde olduğu kadar işveren tarafından kiralananmış servis araçları da olabilir¹⁰⁰³. Bu istisna, toplu taşımalara münhasır olup, bu taşıma işinin işverene ait olan veya işveren tarafından kiralanan servis araçları ile yapılmasının ve bu araçların otobüs, midibüs, minibüs ve hatta birden fazla kişinin bindiği binek otomobili (taksi) olmasının sonuca etkisi yoktur¹⁰⁰⁴.

Hizmet erbabına tren, vapur, otobüs, minibüs ve dolmuş gibi toplu taşıma araçlarını kullanarak işyerine gidip gelmelerini sağlamak amacı ile nakit, bilet, akbil, mavi kart, abonman bileti vb.lerinin verilmesi dolayısıyla sağlanan menfaatler istisna kapsamında değildir¹⁰⁰⁵.

Çalışanlara toplu taşıma kartı temini suretiyle sağlanan menfaat GVK'nın 23. maddesinin 10 numaralı bendinde düzenlenen ücret istisnasının şartlarını karşılamamakta, söz konusu menfaatin GVK'nın 94. maddesinin 1 numaralı bendi uyarınca tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen bir özelge'de¹⁰⁰⁶ de söz konusu ücret istisnasının, vasıta temin edilerek hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine götürülüp getirilmesi şartına bağlanmış olduğu, her bir hizmet erbabına toplu taşıma kartı verilmesi durumunda, personelin toplu halde işyerine taşınmasından söz edilmesinin mümkün bulunmadığı belirtilmiş ve çalışanlara verilecek toplu taşıma kartlarına ilişkin bedellerin, ücret gelirlerinin bir unsuru olarak, GVK'nın 94. maddesinin 1. bendine göre, aynı Kanun'un 103 ve 104. maddelerinde belirtilen oranlar dikkate alınmak suretiyle vergilendirilmesi kaydıyla kurum kazancının tespitinde gider

1002 Maç ve Kurt, "Stopaj ve SSK Primi", s.29.

1003 Yalçın, s.221

1004 Maç ve Kurt, "Stopaj ve SSK Primi", s.29.

1005 Yalçın, s.222

1006 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen 28.07.2009 tarih ve 176300-ÖZ/529 sayılı Özelge.

<http://ozelge.izmirvdb.gov.tr/OzelgeRead.aspx?OzgId=3006>.

kaydedilmesi mümkün bulunduğu belirtilmiştir¹⁰⁰⁷.

Uygulamada karşılaşılan bir başka durum da personele işveren tarafından özel araç tahsis edilmesidir. Söz konusu araç münhasıran makam otosu olarak kullanıldığı durumlarda araç giderlerinin tamamı ücret niteliğindedir. Aracın işletmede diğer ihtiyaçlarda kullanılması halinde ise ücret tutarının nasıl hesaplanacağı açık değildir. Araç makam otosu ve işletmenin diğer ihtiyaçlarında kullanılması halinde ücret olarak vergilendirilecek tutarın tespiti ile ilgili yasal düzenleme bulunmamaktadır¹⁰⁰⁸.

Diğer bir deyişle personele tren, vapur, otobüs ve minibüs gibi toplu taşıma araçlarını kullanarak işyerine gidip gelmelerini sağlamak amacı ile nakit, bilet, akbil, mavi kart, abonman bileti ve işe gidip gelmeleri ile ilgili olarak özel arabalarına ait benzin masraflarının verilmesi halinde, bunlara istisna uygulanması Maliye İdaresi'nce kabul edilmemektedir¹⁰⁰⁹.

Ancak, uygulamada personelin işyerine gitmesi için işveren tarafından nakit, bilet veya başka bir ad altında ödeme yapılmasının vergilendirilmesini anlamak mümkün değildir. Çünkü, burada önemli olan personelin evinden işyerine gidiş gelişinin sağlanmasıdır. Bunun ne ad altında yapıldığının bir önemi yoktur.

f- Kanunî ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayan Dar Mükellefiyete Tâbi İşverenlerin Yanında Çalışan Hizmet Erbabına İşverenin Türkiye Dışında Elde Ettiği Kazançları Üzerinden Döviz Olarak Ödediği Ücretler

GVK'nın 23. maddesinin 14. bendine göre, "*Kanuni ve işmerkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışından elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler*" in gelir vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

1007 Ömer Sayılıganoğlu, "Çalışanlara Toplu Taşıma Kartı Verilmek Suretiyle Sağlanan Menfaatlerin Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu", *Yaklaşım Dergisi*, S. 205, Ocak 2010,

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20100116050.htm, (15.02.2010)

1008 Yalçın, s.222

1009 Maç ve Kurt, "Stopaj ve SSK Primi", s.29.

147 Seri No’lu GVGT’ne¹⁰¹⁰ göre istisna hükmünün uygulanabilmesi için şu hususlara dikkat edilmesi gerekmektedir:

-İşveren sıfatıyla ücret ödemesinde bulunan kurumların, Türkiye’de herhangi bir kanuni merkezinin veya iş merkezinin bulunmaması gerekir. Türkiye’de kanuni ve iş merkezi olmayan kurumların ise tam mükellef oldukları devlette hangi statüyü taşıdıkları, tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmadığı herhangi bir iktisadi işletmelerinin varlığı ya da yokluğu önem taşımayacaktır.

Türkiye’de hizmet arz eden gerçek kişinin işveren sıfatıyla bağlı olduğu dar mükellef kurum, söz konusu kişiye döviz olarak ödediği ücretleri, doğrudan doğruya yurt dışında elde ettiği gelirinden ayırıp vermeli, hiç bir zaman için Türkiye’de elde ettiği kazanç ile ilgilendirmemelidir. Hizmet erbabının Türkiye’de tam mükellef veya dar mükellef statüsünü taşıması hiç bir önem taşımayacaktır. Ödeme, yurt dışında elde edilen gelir üzerinden yapılacağı için, Türkiye’deki faaliyetler nedeniyle bu ücretler GVK’nın 40. maddesi hükmüne göre gider olarak dikkate alınmayacaktır.

Hizmet erbabına yapılan ve yukarıda bahsi geçen ücret ödemelerinin vergiden istisna edilebilmesi için, ücret ödemesini yapan işverenin, kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan dar mükellefiyete tabi bir işveren olması, işverenin, Türkiye dışından elde ettiği kazançları üzerinden ücret ödemesini yapması ve yapılan ödemenin döviz olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Tüm bu şartların varlığı halinde yapılan ücret ödemeleri vergiden istisna edilmektedir¹⁰¹¹.

Diğer yandan, istisna hükmünün uygulanabilmesi için yapılan ödemelerin, yurt dışında elde edilen kazançlardan, döviz olarak yapılması gerektiği belirtilmişti. Ancak konuyla ilgili olarak verilen bir özelgede, kanunda ödenen ücretlerin istisnadan yararlanabilmesi için döviz olarak ödenmesi gerektiği ancak yurt dışından döviz olarak gelen paraların, TCMB ve diğer bankalarda bozdurulmak suretiyle Türk parası olarak ödendiğinin tevsik edilmeleri ve döviz bozdurulması ile ilgili belgelerin ücret bordolarına eklenmesi suretiyle yapılacak bu ücret ödemelerinin de istisna kapsamı

1010 RG: 09.02.1986-19014

1011 Akdoğan, s.242

içinde değerlendirileceği belirtilmiştir¹⁰¹².

g- Elçilik ve Konsolosluklarda Çalışan Hizmetlilerde Ücret İstisnası

GVK'nın 16. maddesi uyarınca, yabancı elçilik ve konsoloslukların GVK'nın 15. maddesine girmeyen memur ve hizmetlilerinin yalnız bu işlerinden dolayı aldıkları ücretler karşılıklı olmak şartıyla gelir vergisinden istisna edilecektir.

Yabancı devletlerin, Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o memleketin uyruğunda bulunan memurları dışında kalan memur ve hizmetlilerin yalnızca bu işlerinden dolayı aldıkları ücretler karşılıklı olmak şartıyla gelir vergisinden istisna edilmiştir¹⁰¹³.

Karşılıklılık anlaşmasının uygulanmadığı durumlarda karşılık esasına uymayan ülkenin Türkiye'deki temsilciliğinde çalışan memurlar istisnadan yararlanamazlar. Bu durumda ücret sahipleri her yılın sonunda toplam ücretlerini yıllık gelir vergisi beyannamesiyle oturdukları mahallin vergi dairesine beyan edeceklerdir¹⁰¹⁴.

Bir Danıştay kararında¹⁰¹⁵, ABD Konsoloslusunda memur olarak çalışan kişinin, GVK'nın 16. maddesinde düzenlenen yabancı elçilik ve konsolosluklarda çalışan diplomat muaflığından yararlanamayacağından ücret gelirinin gelir vergisinden istisna tutulması söz konusu değildir. İlgili yıl gelir vergisi beyannamesinin verilmemesi nedeniyle re'sen takdire gidilmesinin yasal bulunduğu belirtilmiştir.

Maliye Bakanlığının bir özelgesinde¹⁰¹⁶, başka ülkelerde çalışan ve aynı görevi yapan görevlilerimizden o ülkede vergi alınmıyorsa, o ülkenin aynı görevlilerinin memleketimizde aldıkları ücretler de vergiye tabi tutulmayacağı belirtilmiştir.

1012 B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-24/13 sayılı Maliye Bakanlığı Özelgesi, http://ivdb.gov.tr/Mukteza/2004/gelv_2004/gv_146.htm (22.03.2010)

1013 Tuncel Atabey, **Gelir Vergisi Rehberi**, Vergi Sorunları Dergisi Özel Ek, Mart 2009, S.246, s.76.

1014 GİB Ücret Kazançları Vergi Rehberi,

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi.2008_Ucret_rehberi.html (07.02.2010)

1015 Dnş.4.D., 12.04.1999, E: 1998/2154, K: 1999/1297, <http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp>, (16.02.2010)

1016 Maliye Bakanlığı Özelgesi, 05.06.1972 tarih ve 215-41/29834 sayılı özelge, (<http://www.yaklasim.com/>) (16.02.2010)

Maliye Bakanlığının bir özelgesinde¹⁰¹⁷, GVK'nın 16. maddesinde yer alan karşılıklılık koşulu gerçekleşmediğinden, Portekiz'in Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerinde çalışan Türk vatandaşlarının ücretlerinin getir vergisine tabi tutulması gerektiği belirtilmiştir.

Bir Danıştay kararında¹⁰¹⁸, “Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti uyruğunda bulunan ve Amerika Birleşik Devletleri Adana Konsoloslusunda idari işler uzmanı olarak çalışan Yükümlü'nün bu işinden elde ettiği ücretin Gelir Vergisi Kanunu'nun 16. maddesi uyarınca gelir vergisinden-müstesna olup, olmayacağı uyumsuzluk esasım oluşturmaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun sözü edilen 16. maddesinde, yabancı elçilik ve konsoloslukların 15. maddeye girmeyen memur ve hizmetlilerinin yalnız bu işlerden dolayı aldıkları ücretlerin karşılıklı olmak şartıyla gelir vergisinden istisna edileceği belirtilmiştir.

Dosyadaki belgelere göre, yükümlünün uyruğu ve görevi itibarıyla Gelir Vergisi Kanunu'nun diplomat muaflığı ile ilgili 15. maddesinde sayılanlar arasında bulunmadığı, anılan Kanun'un metnine yer verilen 16. maddesi kapsamına girdiği anlaşılmaktadır.

Ancak bu madde hükmü uyarınca istisna uygulanabilmesi için yabancı elçilik ve konsoloslukta çalışan kişinin uyruğunda bulunduğu ülkeyle Türkiye Cumhuriyeti arasında, aynı durumdaki hizmet erbabının belirtilen yerlerden elde ettikleri ücretlerin karşılıklı olarak gelir vergisine tabi tutulmaması konusunda yapılmış bir anlaşmanın bulunması gerekmektedir. ,

Buna karşın, temyize konu Vergi Mahkemesi kararında, yükümlü'nün çalıştığı konsoloslüğün ait olduğu Amerika Birleşik Devletleri ile Türkiye Cumhuriyeti arasında sözkonusu ücret istisnasına ilişkin olarak yapılmış karşılıklı bir anlaşmanın bulunmadığı gerekçesine yer verilmiştir.

1017 Maliye Bakanlığı Özelgesi, 11.05.1998 tarih ve B.07.0.GEL.0.42/4201-14 sayılı özelge, (<http://www.yaklasim.com/>) (16.02.2010)

1018 Dnş.4.D., 23.11.1990, E: 1988/1344, K: 1990/3351, <http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp>, (16.02.2010)

Halbuki uyuşmazlığın çözümü için yükümlü'nün uyuşunda bulunduğu Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti ile Türkiye Cumhuriyeti arasında yukarıda belirtilen çerçevede yapılmış bir anlaşmanın mevcut olup olmadığının bilinmesi gerekmekte olduğundan temyize konu Mahkeme kararında isabet bulunmamaktadır.

Bu nedenle, açıklanan çerçevede gerekli araştırma yapıldıktan sonra bir karar verilmek üzere Vergi Mahkemesi kararının bozulmasına oybirliğiyle karar verildi.” denilerek yabancı elçilik ve konsoloslukta çalışan yabancı uyruklu hizmet erbabına ödenen ücretlerin gelir vergisinden istisna tutulması için, çalışan kişinin uyuşunda bulunduğu ülke ile Türkiye Cumhuriyeti arasında yapılmış bir anlaşma bulunması gerektiği belirtilmiştir.

h- Sporculara Ödenen Ücretlerde İstisna

Ülkemizde spor kulüpleri ile sporcular arasındaki anlaşmalar ve ödemeler genelde net tutar üzerinden yapılmakta olduğundan profesyonel sporculara ödenen ücret ve benzeri haklar üzerinden hesaplanacak ve ödenecek vergiler kulüpler üzerinde kalmaktadır¹⁰¹⁹. GVK'nın Geçici 72. maddesi uyarınca, 31.12.2017 tarihine kadar sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden;

a) Lig usulüne tabi spor dallarında;

1) En üst ligdekiler için % 15,

2) En üst altı ligdekiler için % 10,

3) Diğer liglerdekiiler için % 5,

b) Lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporculara yapılan ödemeler ile milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılan ödemelerden % 5,

oranlarında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

1019 Murat Başaran ve Tezcan Atay, “Sporcuların Ücret Gelirlerinin (4842 Sayılı Kanun Düzenlemeleri Uyarınca) Vergilendirilmesi-II”, Yaklaşım Dergisi, Temmuz 2003, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2003073729.htm, (29.01.2009)

Bu ödemeler nihai vergileme niteliğinde olduğundan ayrıca GVK'nın 94. maddesi kapsamında tevkifat yapılmayacak ve ücret gelirini elde edenler tarafından bu gelirleri için yıllık beyanname verilmeyecek, diğer gelirleri için beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir¹⁰²⁰.

Sporcu ücretlerine ilişkin ödemelerin nakit dışında örneğin gayrimenkul veya taşıt ve benzeri ayın şekilde yapılması halinde, GVK'nın 63. maddesinin son fıkrası uyarınca ücretin safi tutarı;

- Verilen aylar, verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre,

- Konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatler ise, konutun emsal kirasına veya menfaatin emsal bedeline göre tespit edilmek suretiyle değerlendirilecek ve bu ödeme tutarları toplamı üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır¹⁰²¹.

Anılan madde hükmü uyarınca bu ödemeler üzerinden GVK'nın 94. maddesi kapsamında ayrıca tevkifat yapılmayacaktır. Bu gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler dolayısıyla beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir.

Burada spor türü ya da sporcunun profesyonel yada amatör olmasının ayrımı yapılmamıştır. Ücretin tutarı konusunda da bir sınırlama bulunmamaktadır¹⁰²². Sporcu ücretlerine ilişkin ödemelerin nakit dışında örneğin, gayrimenkul veya taşıt ve benzeri ayın şeklinde yapılması halinde, GVK'nın 63. maddesinin son fıkrası uyarınca ücretin safi tutarı;

- Verilen aylar, verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre,

- Konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatler ise, konutun emsal kirasına veya menfaatin emsal bedeline göre tespit edilmek suretiyle değerlendirilecek ve bu ödeme

1020 267 Seri No'lu GVGT, RG: 24/06/2008-26916

1021 Hakan Boztaş, "Sporcu Ücretlerine İlişkin Yeni Vergisel Düzenleme", **Yaklaşım Dergisi**, Ağustos 2008, S. 188, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20080812599.htm, (30.11.2009)

1022 Benokan ve Özcan, s.353.

tutarları toplamı üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır¹⁰²³.

i- Teşvik İkramiye ve Ödüllerinde İstisnalar

GVK'nın "Teşvik İkramiye ve Mükafatlarda İstisna"yı düzenleyen 29. maddesi, teşvik gayesiyle verilen bazı ikramiye ve mükafatları vergiden muaf tutmuştur¹⁰²⁴.

Teşvik amacıyla verilen aşağıda yazılı ikramiye ve mükafatlar gelir vergisinden müstesnadır;

1. İlim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik maksadıyla verilen ikramiyeler ve mükafatlar;

2. Subay, astsubay, erbaş ve erlere ve ordu hizmetinde bulunan sivil makinistlere, uçuş dalış gibi hizmetleri dolayısıyla verilen tazminatlar, gündelikler, ikramiyeler, zamlar ile Türk Hava Kurumu veya kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış personele; fiilen uçuş hizmeti, denizaltına dalış yapanlara fiilen dalış hizmetleri dolayısıyla yapılan aynı mahiyetteki ödemeler;

3. Spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler ;

4. Spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler.

Söz konusu GVK'nın 29. maddesinde düzenlenen istisnalar bir şeyin yapılmasını, geliştirilmesini, yapılan şeyin ülke yararına olmasını ve bu yararın ülkeyi ilgilendirmesini gerektirmektedir. Ayrıca ikramiye ve ödüller genel ücret olmaktan öteye bir başarının sağlanmasına yönelik veya bir başarının kutlanmasına yönelik

1023 Atabey, **Gelir Vergisi Rehberi**, s.76-77.

1024 Salim Demirel, "Sporculara Verilen Ödüllerden Gelir Vergisi Kesilmeli Mi?", **Yaklaşım Dergisi**, Ocak 2008, S. 181, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20080110573.htm, (25.01.2009)

istisnai ödemeler olmalıdır¹⁰²⁵.

Ayrıca ödeme yapan ile ödeme yapılan arasında bir hizmet ilişkisi bulunmaması gerekir¹⁰²⁶.

Bir Danıştay kararında¹⁰²⁷ konu ile ilgili şu açıklamaya yer verilmiştir; “193 sayılı GVK’nın 29. maddesinde ilim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik maksadıyla verilen ikramiyelerin ve mükafatların gelir vergisinden müstesna olduğu belirtilmiştir. Sözü edilen ikramiye ve mükafatların bir hizmet akdine bağlı olarak hizmetin başarılı bir şekilde yürütülmesi için yapılan ödemeleri değil, kanunda sayılan alanlarda yapılan çalışmalar sonucu ilmin ve fennin, güzel sanatların, tarımın ve hayvancılığın gelişmesine katkıda bulunanları ödüllendirmek ve teşvik etmek amacıyla yapılan ödemeleri ifade etmektedir”

GVK’nun 29. maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendine göre,

- Türk Hava Kurumu veya kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilenlere ödenen uçuş tazminatları ile

- Deniz altına dalış yapanlara ödenen dalış tazminatlarının gelir vergisinden müstesna olduğu hükme bağlanmıştır.

Daha önce Türk Silahlı Kuvvetleri dışında yalnızca Türk Hava Yollarında uçuş maksadıyla görevlendirilenler için öngörülen istisna, Türk Hava Kurumu ile kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunan müesseseler tarafından uçuş maksadıyla görevlendirilenlere uçuş hizmetleri; deniz altında dalış yapanlara dalış hizmetleri dolayısıyla yapılan ödemelere de teşmil edilmiştir¹⁰²⁸.

Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunan müesseselerde istihdam edilen baş pilot, yardımcı pilot, uçuş mühendisi ve hosteslere ödenen ücretlerin çok büyük bir

1025 Yılmaz, **Ücretlerin Vergilendirilmesi**, s.172

1026 Benokan ve Özcan, s.340.

1027 Dnş.4.D.10.03.1997, E:1997/613, K:1997/815, (Turgut Candan ve Hüseyin Çevikbaş, **Danıştay Kararları C. 1**, İstanbul:Süryay Yayınları, 1997)

1028 267 Seri No’lu GVGT, RG: 24/06/2008-26916

kısmı uçuş tazminatı veya ikramiyesi adı altında değerlendirilmekte ve söz konusu kişiler fiilen uçmasalar bile gelir vergisi tevkifatı yapılmamaktadır. Uygulamada bunun tatbiki şu şekilde olmaktadır. Kurumlar uçuş ekipleri ile İş Kanunu hükümleri çerçevesinde “İş Sözleşmesi” düzenlenmektedirler. Bu sözleşmelerde “uçuş ekibinin” GVK’ nın 29/2. maddesinde belirtilen istisna maddesinden yararlanmasını sağlamak için, ödenecek aylık ücretin küçük bir kısmı normal ücret olarak gösterilmekte, geriye kalan büyük tutarlı kısım ise tazminat adı altında ödenmektedir. Tazminat olarak ödenen tutar GVK’nın 29/2. maddesi çerçevesinde değerlendirilerek üzerinden tevkifat yapılmamaktadır¹⁰²⁹. Bu durumda aylık ücretin küçük bir kısmı üzerinden vergi ödendiği görülmektedir.

5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla¹⁰³⁰ GVK’nun 29. maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde 6.6.2008 tarihinden geçerli olmak üzere yapılan değişikliklerle, kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilen pilot ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış personele ödenen uçuş tazminatları ile denizaltına dalış yapanlara bu hizmetleri dolayısıyla ödenen dalış tazminatlarının sadece fiili uçuş ve dalış hizmetlerine isabet eden kısmının gelir vergisinden istisna edileceği hükme bağlanarak, istisnanın 6.6.2008 tarihinden itibaren fiilen uçuş ve dalış yapılan sürelerle ilişkin ödemelere uygulanması sağlanmıştır.

Uçuş ve dalış ücretlerinde sosyal güvenlik primi hesaplanmayacağını öngören bir hüküm bulunmadığı ve bu ücretler sosyal güvenlik kapsamında yer aldığı için sosyal güvenlik primine tabidir.

1029 Muzaffer Demir, “Havayolu Şirketlerinin Pilotlara Ödedikleri Ücretlerin GVK’nın 29.2. Maddesinde Yer Alan İstisna Hükümü Açısından Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, 2001 Mart, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2001032494.htm, (11.03.2009)
1030 RG:6.6.2008-26898 (Mükerrer)

IV- DAMGA VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN ÜCRET VE BENZERİ GELİRLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

A- Damga Vergisinin Konusu ve Mükellefleri

Damga vergisine tabi tutulacak belgeler, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa (DVK) ekli listelerle belirlenmiştir. Akitlerle ilgili kağıtlar, kararlar, mazbatalar, ticari işlemlerle ilgili kağıtlar, makbuzlar ve diğer kağıtlar bu verginin kapsamına girmektedir¹⁰³¹. Verginin konusunu da, çeşitli işlemler nedeniyle düzenlenen belgelerle, elektronik imza kullanılarak manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeler oluşturmaktadır¹⁰³².

4857 sayılı İş Kanunu'nun 8. maddesine göre; süresi bir yıl ve daha fazla olan iş sözleşmelerinin yazılı şekilde yapılması zorunlu olup, bu belgeler damga vergisi ve her çeşit resim ve harçtan muaftır.

Damga vergisi temelde hukuki işlemlere bağlı olarak düzenlenen kağıtlar üzerinden alınan bir muamele vergisidir. Ancak, vergiye tabi olan asıl husus söz konusu muameleler değil; bu işlemlerle ilgili olarak düzenlenen kağıtlardır¹⁰³³.

Kağıtlar terimi, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeleri ifade etmektedir. Damga vergisinde vergiyi doğuran olay, vergiye tabi kağıtların düzenlenmesidir. Kağıdın düzenlenmesinden kasıt ise; yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçecek bir işaret konmak suretiyle eksiksiz olarak tekemmül etmesi, hüküm ifade edebilecek hale gelmesidir¹⁰³⁴.

Kağıt üzerine tesis edilen bir mükellefiyet olan damga vergisi uygulamasında, vergiyi doğuran olay kanunun 1. maddesinde öngörülen şekilde bir kağıdın düzenlenmesidir. DVK'na ekli (I) sayılı tablo kapsamına girmeyen kağıdın

1031 Ömer Pulat, “Damga Vergisi'nin Anayasa'ya Aykırılığı Tartışması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Temmuz 2010, Yıl 29, S.347, s.87-88.

1032 Akdoğan, s.544.

1033 Devrim Hasanefendioğlu, “Damga Vergisi Açısından Sözleşmelerin Belli Parayı İhtiva Etmesi Hususu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Mart 2009, Yıl 28, S.331, s.81.

1034 Salim Karadeniz, “Damga Vergisi İle İlgili Bazı Hususlar-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2010, S. 209, s. 80-84.

vergilendirilmesi mümkün değildir¹⁰³⁵.

Ancak, hem Maliye Bakanlığı'na ve hem de SGK'na beyanname ve prim hizmet belgelerinin elektronik ortamda gönderilmesi halinde damga vergisi alınmaktadır. Bu da eleştirilmesi gereken bir husustur.

DVK'na ekli (I) sayılı tabloda belirtilen kağıtların vergi konusuna girebilmesi için kural olarak Türkiye'de düzenlenmesi gerekir. Ayrıca, söz konusu bu kağıtların yurtdışında veya yabancı ülkelerin elçilik ve konsoloslukları tarafından düzenlenmeleri halinde vergiye tabi olacaklardır¹⁰³⁶.

DVK açısından, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi için aşağıdaki şartların olması gerekmektedir¹⁰³⁷;

- Kağıt imzalanmış veya üzerine imza yerine geçen bir işaret konmuş olmalıdır.
- Kağıt ibraz edilebilecek nitelikte olmalıdır.
- Kağıt DVK'na ekli (1) sayılı tabloda yer almalıdır.
- Kağıt bir hususu ispat veya belli etmek amacıyla düzenlenmelidir.

DVK'nın 1 inci maddesinde; *“Bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar damga vergisine tabidir.*

Bu Kanundaki kağıtlar terimi, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder.” denilmektedir.

Aynı Kanunun 2. maddesinde de; *“Vergiye tabi kağıtlar mahiyetinde bulunan veya onların yerini alan mektup ve şerhlerle, bu kağıtların hükümlerinin yenilenmesine,*

1035 Mesude Akay, **Damga Vergisi Kanunu ve Uygulamaları**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2005, s.15.

1036 Şenyüz, s.657.

1037 Salim Karadeniz, *“Damga Vergisi İle İlgili Bazı Hususlar-II”*, **Yaklaşım Dergisi**, Haziran 2010, S. 210, s.76-79; Akay, s.16-17.

uzatılmasına, değiştirilmesine, devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerhler de damga vergisine tabiidir.” hükmü, 4 üncü maddesinde de; “Bir kağıdın tabi olacağı verginin tayini için o kağıdın mahiyetine bakılır ve buna göre tabloda yazılı vergisi bulunur.

Kağıtların mahiyetlerinin tayininde, şekli kanunlarda belirtilmiş olanlarda kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş olanlarda üzerlerindeki yazının tazammun ettiği hüküm ve manaya bakılır.

Mahiyeti tayin edilmek istenen kağıt üzerinde başka bir kağıda atıf yapılmışsa, atıf yapılan kağıdın hükümlerine nazaran iktisap ettiği mahiyete göre vergi alınır.” hükmü yer almaktadır.

DVK’na ekli (I) sayılı tabloda yazılı kağıtlardan herhangi birisi damga vergisinden istisna edilen (II) sayılı tabloda belirtilen işlemler nedeniyle düzenlenirse veya özel kanunlarla getirilen istisnalar arasında yer alıyorsa vergilendirme yapılamaz¹⁰³⁸.

DVK’na ekli (II) sayılı tabloda belirtilen belgeler, damga vergisinin kapsamı dışında tutulmuştur. Bunlar; resmi işlerle ilgili belgeler, öğrenciler ve askerlerle ilgili belgeler, işçiler, çiftçiler ve göçmenlerle ilgili belgeler, ticari ve medeni işlerle ilgili belgeler, kurumalarla ilgili belgeler şeklinde gruplandırılmıştır. Her grup içinde hangi kağıtların vergilendirilemeyeceği tek tek açıklanmıştır¹⁰³⁹.

Damga vergisinin mükellefi, vergi konusuna giren kağıtları imzalayanlardır. Resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kağıtların vergisini kişiler öder. Kağıtta birden fazla imza bulunması halinde vergi imza adedine göre alınmaz. Bu durumda kağıda imza koyan kişiler mükellef kabul edilirler ve mükellefiyetleri kağıdın tabi olduğu damga vergisinin tamamını kapsar¹⁰⁴⁰.

1038 Akay, s.17.

1039 Akdoğan, s.545.

1040 Şenyüz, s.657.

Damga vergisine tabi kağıtların vergisinin ödenmemesinden veya noksan ödenmesinden dolayı alınması gereken vergi ve cezalardan, mükelleflere rücu hakları olmak üzere, kağıtları ibraz edenler sorumludur¹⁰⁴¹.

Damga vergisinin nispi veya maktu olarak alınacağı, nispi vergide kağıtların nevi ve mahiyetlerine göre bu kağıtlarda yazılı belli paranın esas olduğu hususları ise Kanun'da ayrıca belirtilmiştir. Damga vergisi basılı damga konulması, makbuz verilmesi veya istihkaktan kesinti yapılması şekillerinden biriyle ödenebilmekte olup; bu ödeme şekillerinin hangi işlemler için ne suretle uygulanacağını tespiti Maliye Bakanlığı yetkili bulunmaktadır¹⁰⁴².

DVK'nın 12. maddesine göre; *“Damga vergisine tabi kağıtlarda yazılı yabancı paralar Maliye Bakanlığı'nca tayin ve ilan edilecek fiyat üzerinden Türk parasına çevrilerek ona göre damga vergisi alınır.”* Bu hüküm uyarınca; sözleşmelerde yabancı para cinsinden ifade edilen tutarların bulunması halinde, bu tutarların Türk Lirası cinsinden karşılığının tespit edilmesi için, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihte Merkez Bankası'nca belirlenen ilgili döviz satış kuru ile çarpılması gerekmektedir¹⁰⁴³.

Damga vergisinin konusunu teşkil eden işlemler hiçbir şekilde mükelleflerin gelir, servet ya da harcamalarını kavramamaktadır. Bir hakkın temsili için düzenlenen kağıtların o kağıdı imza edenler açısından mali gücü gösterdiği iddia edilemez. Dolayısıyla mali güç ilkesine aykırılık teşkil etmektedir¹⁰⁴⁴.

DVK'nın 5. maddesine göre bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kağıtların her nüshası ayrı ayrı miktar veya nispette damga vergisine tabi bulunmaktadır.

Damga vergisine tabi kağıt, birden fazla nüsha olarak düzenlendiğinde, genel ilke, her nüshanın ayrı ayrı miktar ve nispette vergiye tabi tutulmasıdır. Bir mukavele iki nüsha olarak düzenlendiğinde belli bir parayı ihtiva edip etmediğine göre, nispi veya

1041 S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2006, s.83.

1042 Karadeniz, *“Damga Vergisi İle İlgili Bazı Hususlar-I”*, s.80-84.

1043 Karadeniz, *“Damga Vergisi İle İlgili Bazı Hususlar-II”*, s. 76-79.

1044 Pulat, s.90.

maktu esasta her iki nüshada ayrı ayrı aynı tutar da vergiye tabi olacaktır¹⁰⁴⁵.

B- Damga Vergisinin Ücret ve Benzeri Gelirler Açısından Değerlendirilmesi

DVK'nın 10. maddesinde; *“Damga vergisinin nispi veya maktu olarak alınacağı, nispi vergide kağıtların nev'i ve mahiyetlerine göre, bu kağıtlarda yazılı belli paranın maktu vergide kağıtların mahiyetlerinin esas alınacağı belli para teriminin kağıtların ihtiva ettiği veya bunlarda yazılı rakamların hasıl edeceği parayı ifade edeceği”* hükme bağlanmıştır¹⁰⁴⁶. Bu düzenleme ile damga vergisinin nispi veya maktu olarak alınacağı, nispi vergide kağıtların nevi ve mahiyetlerine göre bu kağıtlarda yazılı belli paranın esas olduğu, belli para teriminin kağıtların ihtiva ettiği veya bunlarda yazılı rakamların hasıl edeceği parayı ifade ettiği belirtilmiştir¹⁰⁴⁷.

Çalışanların banka hesaplarına havale yoluyla avans ödenmesi sırasında düzenlenen banka makbuzları ve veya dekontları gibi ödemeyi ispat edici belgeler de mahiyetleri açısından tediye temin eden kağıt olarak kabul edilmektedir.

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 tediye temin eden kağıtların damga vergisine tabi tutulacaktır¹⁰⁴⁸.

488 sayılı DVK'na ekli 1 sayılı tabloda *“maaş, ücret, gündelik huzur hakkı, aidat ihtisas zammı, yemek ve mesken bedeli, ikramiye, tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar (avans olarak ödenen paralar dahil) için verilen makbuzlar ile bu paraların nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya*

1045 Namık Özyılmaz, *“Damga Vergisinden İstisna Kuruluşlarla Yüklenici Firmalar Arasında 1 Nüsha Olarak Düzenlenen Sözleşmelerin Damga Vergisi Karşısındaki Durumu”*,

<http://www.ozylmazymm.com.tr/security/akonulari/21.doc>, (07.04.2010).

1046 İVDB'nin 26.08.2008 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.18.01.2.1.1184.246.9245.3079 sayılı özelgesi.

<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/DAMGA/3079.htm> (03.03.2010)

1047 Karadeniz, *“Damga Vergisi İle İlgili Bazı Hususlar-I”*, s.80-84.

1048 Meryem Dindar, *“Ücret Avanslarında Gelir Vergisi ve Damga Vergisi Uygulaması”*,

http://www.vergihesabi.com/makaleler/2010/2010_08.htm, (07.04.2010)

açılacak cari hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediye olunduğu takdirde nakdi ya da tediye temin edene kağıtlar” şeklinde tanımlama yaparak buna karşı bir çok kağıdı istisna ederek maalesef başlıca ücret ödemelerini kapsama almış, mükerrer 30. maddesinde Bakanlar Kurulu’na verilen yetki kullanılarak nisbi hadlerde dahil vergi oranları 2010 için yüzde 10 artırılmış ve bunun sonucu ücret ödemelerinin brüt tutarı üzerinden kesilen damga vergisi oranı binde 6,6’ya çıkartılmıştır¹⁰⁴⁹.

Yazılıp imzalanan veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenerek herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan yani hukuken tekemmül eden belgelerde damga vergisi açısından vergi alacağı doğacaktır. Buna göre, bir kağıdın tabi olacağı verginin tayini için bu kağıdın belli bir parayı ihtiva edip etmediğine bakılması, üzerinde belli veya hesap edilebilir bir tutarın bulunması halinde ise söz konusu kağıdın ihtiva ettiği bu meblağ üzerinden damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir¹⁰⁵⁰.

Bundan anlaşılacağı üzere, personele nakit olarak sağlanan ücret unsurları karşılığında personelden alınan makbuz ve benzeri kağıtların, ister gelir vergisine tabi ve isterse vergiden müstesna bulunsunlar, -damga vergisini önleyen bir hüküm yoksa- damga vergisine tâbi tutulmaları gerekmektedir¹⁰⁵¹.

Vergiye tabi olup olmadığına bakılmaksızın, çalışanlara nakit olarak yapılan ödemelere ilişkin düzenlenen makbuz ve benzeri kâğıtlarda belirtilen ücretler, Damga Vergisine tabi olacaktır. Ancak, personele doğrudan sağlanan bir menfaat niteliğinde olmayan ve işyerinde kullanılmak veya tüketilmek üzere alınan maddeler damga vergisine tabi olmayacaktır. Örneğin, personele işyeri ve müstemilatında yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerde, işyerinde veya müstemilatında yemek verilmek suretiyle sağlanan bu yemeklerin, işyerinde hazırlatılması veya anlaşmalı yemek veren işletmelerden temin edilmesi, bunlar için herhangi bir makbuz, bordro

1049 Batırel, Ücretlerin Vergilendirilmesi, s.24; Resul Kurt, “İş Kanunu’nun İş Güvencesi Hükümleri Kapsamında Ödenen Ücret ve Tazminatların Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Şubat 2005, s.347

1050 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın B.07.1.GİB.4.34.18.01.2.1.60.60.1686- sayılı özelgesi, <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/DAMGA/1254.htm>, (23.02.2010)

1051 Maç ve Kurt, “Stopaj ve SSK Primi”, s.8-9.

veya havale emri düzenlenmemesi nedenleriyle, yapılan söz konusu giderlerin, doğrudan personele sağlanmış bir menfaat olarak kabul edilmesi mümkün olmadığından ve bu konuda da gelir vergisinden istisna edilmesine ilişkin hüküm olması nedeniyle, gelir ve damga vergisine tabi tutulmayacaktır¹⁰⁵².

Hizmet erbabına ay sonunda ödenecek ücretlerinden mahsup edilmek üzere yapılacak avans ödemelerine ilişkin olarak düzenlenen kağıdın 488 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı tablonun IV-1/b fıkrasına göre binde 6,6 nispetinde damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir¹⁰⁵³.

İVDB'nın bir özelgesinde¹⁰⁵⁴; “Şirketiniz çalışanlarına gerek maaşları gerekse iş için yapacakları harcamalar karşılığı olarak çalışanların internet üzerinden banka hesaplarına havale yolu ile avans ödenmesi sırasında internet ortamında düzenlenen e-dekontların veya banka makbuzları gibi havaleyi ispat edici belgelerin tediyeyi temin eden kağıt olarak kabul edilerek, 488 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı tablonun IV-1/b fıkrasına göre binde 6 nispetinde damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.” denilmiştir. Buna göre, şirket çalışanlarının gerek maaşları gerekse iş için yapacakları harcamalar karşılığı olarak çalışanların banka hesaplarına internet üzerinden havale yolu ile ödenen avanslardan damga vergisi kesintisi tabi olduğu belirtilmiştir.

Buna göre, şirket personeline ay sonunda ödenecek ücretlerinden mahsup edilmek üzere yapılacak avans ödemelerine ilişkin olarak düzenlenen kağıdın binde 6,6 nispetinde damga vergisine tabi tutulması, ancak avans ödemeleri üzerinden ödenen damga vergisinin ay sonunda brüt ücretlerin tamamı üzerinden tahakkuk ettirilen damga vergisinden mahsup edileceği belirtilmiştir.

Toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde, cevher üretimi ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışanların ücretleri de binde 6,6 oranında damga vergisine tâbidir.

1052 Ramazan Cenk, “Ücret Kapsamına Giren Ödemelerin; Gelir ve Damga Vergileri ile SSK Mevzuatları Karşısındaki Durumu ve Muhasebe Kaydı-I”, **E- Yaklaşım**, Şubat 2009, S. 194,

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090213774.htm, (31.7.2009)

1053 Dindar, http://www.vergihesabi.com/makaleler/2010/2010_08.htm, (07.04.2010)

1054 İVDB'nın 26.08.2008 Tarih 9245.3079 sayılı özelgesi, <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/DAMGA/3079.htm> (03.03.2010)

488 Sayılı DVK'na ekli (2) sayılı tablonun "IV-Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar" başlıklı bölümünün 34. maddesine 5535 sayılı Kanunun 8. maddesiyle 08.07.2006 tarihinden geçerli olmak üzere eklenen ibare ile GVK'nın 23. maddesinde belirtilen ücretlere ilişkin kağıtlar istisna kapsamına alınmıştır. Özel fertlerin ticaret mahalli olmayan yerlerdeki hizmetçilerin ücretleri damga vergisine tâbi değildir.

Konuya ilişkin bir başka özeldede¹⁰⁵⁵, "193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 23'üncü maddesinin 6'ncı fıkrasında; "Hizmetçilerin ücretleri (Hizmetçiler özel fertler tarafından evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan sair yerlerde orta hizmetçiliği, süt ninelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık gibi özel hizmetlerde çalıştırılanlardır.)(Mürebbiyelere ödenen ücretler istisna kapsamına dahil değildir.)"nin gelir vergisinden istisna edileceği hükme bağlanmıştır.

Buna göre, yukarıda yer alan yasal düzenlemeler çerçevesinde, apartmandaki dairelerin mesken olarak kullanılması durumunda, apartmanınızda kapıcı veya kaloriferci olarak çalışan kişilere yapılan ücret ödemeleri nedeniyle düzenlenen kağıtların 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tablonun IV-Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar başlıklı bölümünün 34'üncü maddesi hükmü uyarınca damga vergisinden istisna edilmesi, ancak, söz konusu kişilerle ilgili olarak sosyal güvenlik kurumlarına verilecek aylık prim ve hizmet belgelerinin istisna olduğuna dair mezkur Kanunda herhangi bir düzenleme yer almadığından, sigorta prim bildirgesi mahiyetindeki aylık prim ve hizmet belgesinin damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir." hükmü ile özel fertlerin ticaret mahalli olmayan yerlerdeki hizmetçilerin ücretleri damga vergisi kesilmeyeceği belirtilmiştir.

Maliye Bakanlığı'nın başka bir özeldesinde¹⁰⁵⁶; "...münhasıran ticaret mahalli sayılmayan yerlerde (evlerde, bahçelerde, apartmanlarda) istihdam edilmeleri koşuluyla, kapıcılara yapılan ücret ödemelerine ilişkin olarak düzenlenen kağıtların Damga Vergisi Kanuna ekli (2) sayılı tablonun "IV- Ticari ve Medeni İşlerle İlgili Kağıtlar" başlıklı bölümünün 34 üncü fıkrası gereği damga vergisinden istisna

1055 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, <http://www.avdb.gov.tr/y/mukteza/muktezadetay.asp?id=114037>, (08.01.2010)

1056 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, B.07.0.GİB.0.02.62/6226-79-10 sayılı özeldesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (12.12.2009) .

edilmesi; bu kapsamda yer almayan Sosyal Güvenlik Kurumuna verilen sigorta prim bildirgesi mahiyetindeki aylık prim ve hizmet belgelerinin ise Damga Vergisi Kanuna ekli (1) sayılı tablonun "IV. Makbuzlar ve diğer kağıtlar" başlıklı bölümünün 2/e fıkrası gereği damga vergisine tabi tutulması gerektiği" belirtilmiştir.

Personele ayın olarak sağlanan menfaatler damga vergisinin konusuna girmediği için personele yemek yedirilmesi işlemi, sınır aşılmış olsa dahi damga vergisi kesintisi gerektirmemektedir¹⁰⁵⁷. Ancak, personele yemek bedelinin nakden ödenmesi halinde yapılan bu ödemelerin tamamının ücret sayılarak damga vergisi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir. Diğer bir deyişle personele yemek bedelinin nakden ödenmesi halinde binde 6,6 oranında damga vergisi kesilecektir.

İşçiye iş yerinde yatacak yer gösterilmesi, maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere konut tedariki ve bunların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini ile personele tahsis edilen, mülkiyeti işverene ait konutlar aynı (nakdi olmayan) bir menfaat niteliği taşıdığından damga vergisi kesintisine de tabi olmayacaktır¹⁰⁵⁸.

İşverenler tarafından personelin toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak amacıyla yapılan taşıma giderleri aynı yardım niteliği taşıdığı için damga vergisi kesintisine tabi değildir. Ancak personelin evine gidiş geliş masrafını karşılamak amacıyla yol parası veya benzer bir ad altında nakit ödemede bulunulması halinde bu ödeme, binde 6,6 oranında damga vergisi kesilecektir.

Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışından elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretlerin damga vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir.

Ölüm, sakatlık, hastalık ve işsizlik sebepleriyle (işe başlatmama tazminatı dahil) verilen tazminat ve yapılan yardımlar herhangi bir miktar sınırlamasına tabi olmaksızın gelir vergisinden istisna edilmekle beraber, damga vergisinden istisna

1057 Mehmet Maç, "Yemek Kuponları SSK Primine Tabi Değildir", **Yaklaşım Dergisi**, Mart 2006, S. 159. s. 55-58.

1058 Maç ve Kurt, "Stopaj ve SSK Primi", s.13.

edilmediğinden dolayı binde 6,6 oranında damga vergisine tabidirler. Buna göre, işverenin, ölüm, sakatlık, hastalık ve işsizlik sebepleriyle (işe başlatmama tazminatı dahil) verilen tazminat ve yapılan yardımlardan 2010 yılında binde 6,6 oranında damga vergisinin kesilmesi gerekmektedir.

İşverenin, işçiyi öngörülen süre içinde işe başlatmaması halinde ödemekle yükümlü olduğu en az dört aylık ve en çok sekiz aylık ücreti tutarındaki tazminattan 2010 yılı binde 6,6 oranında damga vergisinin kesilmesi gerekmektedir. Ayrıca, işçinin çalıştırılmadığı sürenin en çok dört aya kadar olan kısmı için ödenen ücreti ve diğer haklarından da binde 6,6 oranında damga vergisinin kesilmesi gerekmektedir.

1475 sayılı eski İş Kanunu ve 854 sayılı Deniz İş Kanunu'na göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları, gelir vergisinden müstesna tutulmuş ise de, damga vergisinden istisna edilmemiştir. Kıdem tazminatı adı altında yapılan ödeme de binde 6,6 oranında damga vergisine tabidirler.

Kanunla kurulan emekli sandıkları ile mülga 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklar tarafından, kendilerine zat aylığı bağlananlara aylıkları dışında, kanunları veya statüleri gereğince verilen emekli, dul, yetim ve evlilik ikramiyeleri veya iade olunan mevduatı ve sürelerini doldurmamış bulunanlarla dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminatlar binde 6,6 oranında damga vergisine tabidirler.

Hizmet erbabına ödenen ihbar tazminatı, çocuk zamları, evlenme ve doğum münasebetiyle yapılan yardımlar, iş kazalarından ve meslek hastalıklarından doğan maddi ve manevi tazminat,¹⁰⁵⁹ kötü niyet tazminatı, sendikal tazminat ile uçuş ve dalış ücret ve tazminatları damga vergisinin konusuna girmekte olup binde 6,6 oranında damga vergisine tabidir.

1059 Maç ve Kurt, "Stopaj ve SSK Primi", s.17-31.

Damga vergisi uygulamasında harcırah olarak verilen paraların tamamı damga vergisi tevkifatının matrahına dahil edilmektedir. DVK'na ekli (1) sayılı Tablonun IV/1-ı pozisyonuna göre damga vergisi doğabilmesi için ödemenin “Hizmet Karşılığı” olması gerekir. Harcırah ise yasal limit içinde ise gider karşılığı olarak verilen bir paradır (GVK Md. 24). Bu nedenle yasal limit içindeki harcırah ödemelerinden damga vergisi kesilmemesi gerekir. Ancak Maliye Bakanlığı harcırah ödemelerinden damga vergisi kesilmesi gerektiği görüşündedir¹⁰⁶⁰.

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na ekli “2”sayılı tablonun “V- Kurumlarla İlgili Kağıtlar” bölümüne 4697 sayılı Kanunla eklenen 21 numaralı fıkra ile de bireysel emeklilik şirketleri ile emeklilik yatırım fonlarının kuruluş işlemleri de dahil olmak üzere her türlü işlemlerinde düzenlenen ve damga vergisi bu şirketler veya fonlar tarafından ödenmesi gereken kağıtlar damga vergisinden müstesna tutulmuştur¹⁰⁶¹.

Damga Vergisine ait istisnaların kendi kanununda yer alması esas olmakla birlikte bir çok özel kanunla istisnalar getirilmiştir. Serbest Bölgeler Kanunu ile getirilen istisnaya göre, Serbest Bölgeler Kanunu kapsamında düzenlenecek kağıtlardan damga vergisi alınmaz¹⁰⁶².

5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamındaki her türlü Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen kağıtlardan damga vergisi alınmaz. 3 Seri Nolu 5746 Sayılı Kanun Genel Tebliği'ne¹⁰⁶³ göre 5746 sayılı Kanun ve yönetmelik kapsamındaki Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde istihdam edilen personele münhasıran bu görevleri ile ilgili olarak yapılan ücret ödemeleri nedeniyle düzenlenen kağıtlara da istisna uygulanacaktır. Noter, resmi daireler, diğer kamu kurum ve kuruluşları gibi kurum ve kuruluşlarca, 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen kağıtlara damga vergisi istisnası uygulanabilmesi için,

- Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında yapılacak işlemleri belirten ve desteği veren kamu kurum ve kuruluşu,

1060 Maç, “Harcırahların Gelir ve Damga Vergisi”, s.197-198.

1061 Özcan, “Bireysel Emeklilik Sistemine İlişkin Vergi Düzenlemeleri”,

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2003073753.htm (27.01.2009)

1062 Ayşe Yiğit Şakar, **Vergi Hukukunda Serbest Bölgeler**, Ankara: Yaklaşım Yayınevi, 2008, s.303;

1063 RG: 07.07.2009 -27281

- Ar-Ge merkezleri ile rekabet öncesi işbirliği projeleri için başvuru yapılan kamu kurumu,

- Teknoloji merkezi işletmeleri için Teknoloji Geliştirme Merkezi (TEKMER) Müdürlüğü,

- Uluslararası fonlarca desteklenen ya da Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK) tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projeleri için TÜBİTAK,

tarafından onaylı listenin, mükellef tarafından işlem esnasında bu işlemi yapacak kurum ve kuruluşlara ibraz edilmesi yeterli olup söz konusu kurum ve kuruluşlarca başkaca bir belge aranmayacaktır. Ancak, işleme konu edilecek kağıtların Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında olduğunun onaylı listeden anlaşılması gerekmektedir. Onaylı listenin işlem esnasında ibraz edilmemesi halinde, işlem yapanlarca istisna uygulanması mümkün bulunmamaktadır¹⁰⁶⁴.

İVDB'nin bir özelgesinde¹⁰⁶⁵; Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerde çalışan personelin elde ettiği ücretlerinden dolayı Yıllık Gelir Vergi Beyannamesi verilmeyeceği, ancak damga vergisinden istisna olacağına dair herhangi bir hükme yer verilmediğinden söz konusu personele ödenen ücretlerin Damga Vergisi Kanununa ekli (1) Sayılı Tablo'nun IV-1/b fıkrası gereğince Damga Vergisine tabi tutulması gerektiği belirtilmiştir. Bu çerçevede Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerde çalışan personelin elde ettiği ücretler binde 6,6 oranında damga vergisine tabidir.

1064 Tan ve Erdem, s.129-132.

1065 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 16.01.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.18.01.2.1.125.4.47 sayılı özelgesi, <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/DAMGA/88.htm>, (06.12.2009)

V- VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN ÜCRET VE BENZERİ GELİRLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

A- Veraset ve İntikal Vergisinin Konusu ve Mükellefleri

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun¹⁰⁶⁶, 1. maddesinde *“Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye’de bulunan malların veraset tarikiyle veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikali Veraset ve İntikal Vergisine tabidir.”*, aynı Kanunun 2. maddesinin (b) bendinde ise *“Mal” tabiri; mülkiyete mevzu olabilen menkul ve gayrimenkul şeylerle mameleke girebilen sair bütün hakları ve alacakları; ifade eder.*” hükümleri yer almaktadır. Veraset yoluyla veya ivazsız olarak herhangi bir şekilde vukuu bulacak mal intikallerinin veraset ve intikal vergisinin konusuna girebilmesi için muris veya tasarrufu yapan (bir başkası lehine bağışta bulunan) kişinin Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunması ya da intikal konusu malların Türkiye’de bulunması şarttır¹⁰⁶⁷.

Malların veraset yoluyla veya her ne suretle olursa olsun karşılıksız bir şekilde bir şahıstan diğer şahsa intikali veraset ve intikal vergisine tabi olup, veraset ve intikal vergisinin konusuna giren gayrimenkullerin, veraset yoluyla intikallerde ölüm tarihindeki, ivazsız intikallerde ise hukuken iktisap edildikleri tarihteki emlak vergisi değeri ile vergi matrahına dahil edilerek vergilendirilmeleri gerekmektedir¹⁰⁶⁸.

Gaiplik kararı kural olarak ölüme eşdeğer sonuçlar doğuracağından kişi, son haber tarihinden ya da ölüm tehlikesi tarihinden başlayarak gaiplik kararının verildiği tarihe kadarki dönemde ölmüş ve dolayısıyla ölüme bağlı haklar doğmuş sayılır. Bu nedenle, gaiplik kararı tıpkı gaibin ölümü sabit olmuş gibi bir durum husule getirir ve hakkında gaiplik kararı verilen kimsenin mirası mirasçılarına intikal eder¹⁰⁶⁹.

1066 15.06.1959 Tarih ve 10231 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

1067 T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 11.12.2009 tarih ve B.07.1.GİB.0.60.6000-2548.117305 sayılı özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (08.10.2009)

1068 T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 20.03.2009 tarih ve B.07.1.GİB.0.02.60.6004-2256 sayılı özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (08.12.2009)

1069 T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 20.03.2009 tarih ve B.07.1.GİB.0.02.60.6004-2256 sayılı özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (13.12.2009)

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 11. maddesine göre *“Bu vergiye mevzu olacak malların değerlendirme günü, miras yoluyla vuku bulan intikallerde mirasın açıldığı, diğer suretle vaki intikallerde malların hukuken iktisab edildiği gündür.”* hükmü ile intikale konu malların vergi matrahına dahil olacak değerlerinin, veraset yoluyla intikallerde mirasın açıldığı, diğer suretle intikallerde ise malların hukuken iktisab edildiği gün itibariyle belirlenmesi gerekmektedir.

B- Veraset ve İntikal Vergisinin Ücret ve Benzeri Gelirler Açısından Değerlendirilmesi

Veraset ve intikal vergisi beyannamesi, (vergi sorumluluğu müessesesi haricinde) veraset yoluyla veya ivazsız şekilde mal edinen verginin mükellefleri tarafından verilmektedir. Veraset yoluyla mal edinmede ölen ile mirasçının aynı ülkede veya başka ülkelerde olmaları haline göre beyanname verme süresi değişmektedir.

Veraset ve intikal vergisi beyanname verme süresi, özellik gösteren durumlar dışında veraseten intikaller için ölüm tarihinden itibaren dört ay, diğer intikaller için malların hukuken iktisab edildiği tarihi takip eden bir ay olarak belirlenmiştir.

Veraset yoluyla meydana gelen intikallerde, Kanun'daki beyanname verme süreleri her mirasçının (mükellefin) durumuna göre ayrıcalık gösterebilir. Aynı ölüme bağlı olarak mirasçı olan kişilerden birinin, yurt dışında olması veya ölenle ayrı ülkelerde bulunmaları halinde beyanname süresi 6 veya 8 ay iken diğer mirasçılardan yurt içinde olanlar veya ölenle aynı ülkede bulunanlar için beyanname verme süresi 4 ay olabilir. VUK'nun 150. maddesinde belirtilen kişi ve kurumlardan¹⁰⁷⁰ vergi dairesine gelen ölüm olayları, takibe alınarak ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde beyanname vermeyen mükellefler tespit edilerek 15 gün beklenmekte ve bu süre içinde de beyannamenin verilmemesi halinde vergi dairesice 15 gün süre verilerek beyannamesini vermesi istenilmektedir. İkinci ek süre olarak tanımlanan ikinci 15 gün

1070 1. Sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları;

2. Yabancı memleketlerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar (Memur oldukları yerde ölen Türk tebaasının soyadı, adı ve sıfatları ile Türkiye'deki ikametgahlarını Maliye Bakanlığına bildirirler);

3. Mahalle ve köy muhtarları (Kendi mahalle veya köylerinde ölenleri bildirirler);

4. Banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler (Mevduat, şirket hissesi, emanet para ve eşya veya sair suretle alacak sahiplerinden birinin ölümü halinde, ölenin soyadını, adını, alacağının nev'ini ve miktarını bildirirler).

içinde de beyannamenin verilmemesi halinde vergi dairesince idari tahkikata girişilerek re'sen tarhiyat yapılmaktadır¹⁰⁷¹.

Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin süresi içinde verilmemesi durumunda mirasçılarının hukuki yaptırımlardan sorumlu olacakları tabiidir. Veraset ve intikal vergisi beyannamesi verilirken bir takım belgelerin eklenmesi gerekmektedir. Bu belgeler; veraset ilamı, muhtardan alınan ölüm belgesi, ölen kişiye ait gayrimenkul, menkul kıymet, taşıt vs. mal varlığının bulunması halinde bunlara ait belgeler (tapu, araç ruhsatları vb). Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin verilmesinden sonra veraset beyanı komisyona girer. Varisler adına vergi çıkmışsa ayrı ayrı tahakkuk fişi düzenlenerek verginin ödenmesi sağlanır¹⁰⁷².

7338 sayılı Kanunun anılan hükümleri gereğince veraset ve intikal vergisi beyannamelerinin bizzat mükellef tarafından imzalanması esastır. Vekâletname ile verilen ve vekil veya kayyım tarafından imzalanan beyanname üzerine her hangi bir işlem yapılması mümkün değildir¹⁰⁷³.

Veraset ve intikal vergisinden muaf tutulmuş olan gerçek ve tüzel kişiler, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinde üç fıkra halinde tespit edilmiştir. Vergi dışı bırakılan gerçek ve tüzel kişilerin tamamının ya doğrudan kamu hizmeti gördüğü ya da ticari amaç gütmekten toplum yararına hizmet ürettiği görülür. Sosyal güvenlik kuruluşlarını korumak ve uluslararası anlaşmalara uyum sağlamak da amaç edinildiği görülmektedir¹⁰⁷⁴.

Veraset yoluyla veya ivazsız olarak kendisine mal intikal edenler, verginin konusuna giren malları Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde yer alan değerlendirme ölçülerini kullanarak, gerektiğinde, VUK'un hükümlerinden faydalanmak suretiyle değerlerini tespit ederek beyannamelerinde gösterirler. Bu şekilde verilen beyannameler üzerinden tarh olunan vergiler, intikal eden malların VUK'un servetleri

1071 Mehmet Akarslan, "Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamelerinin Geç Verilmesinde Ölüm Olayını Bildirmekle Yükümlü Olanların Sorumluluğu", **Yaklaşım Dergisi**, Şubat 2008, S. 182, s. 93-96 (Veraset ve İntikal Vergisi)

1072 Akarslan, *Veraset ve İntikal Vergisi*, s. 93-96

1073 T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 15.06.2009 tarih ve B.07.1.GİB.0.02.60.6004-2245 sayılı özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (13.12.2009)

1074 Mehmet Akarslan, "Veraset ve İntikal Vergisinden Muaf Olan Şahıslar-I", **Yaklaşım Dergisi**, Aralık 2006, S. 168, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2006128742.htm, (02.11.2009)

değerleme ile ilgili bölümündeki esaslardan hareket ederek bulunacak değerlerine göre ikmal edilmektedir. Uygulamada; intikale konu olan malların değerleri hangi esaslara, hangi ölçülere göre tespit edilmelidir, aynı veya farklı değerlendirme ölçüsünden ne anlaşılmalıdır, kendisine mal intikal edenlerce beyan edilen miktar ile idarece bulunan miktarın karşılaştırılması hususlarında tereddütler yaşanmaktadır¹⁰⁷⁵.

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun 4. maddesinin (g) fıkrasında, *“Amme İdare ve Müesseseleri ve 3659 sayılı Kanun’a tabi müesseseler ve amme menfaatlerine hadim cemiyetlerden veya emekli sandıklarından (veya bu mahiyetteki kurumlardan) dul ve yetimlere bağlanan aylıklarla bu aylıklar dışında verilen-emekli ikramiyeleri ile dul ve yetimlere bağlanan aylıklarla bu aylıklar dışında verilen emekli ikramiyeleri ile dul ve yetim evlenme ikramiyeleri ve hizmet müddetlerini doldurmamış bulunanların dul ve yetimlerine aylık yerine toptan yapılan ödemeler ve harp malulleriyle şehit yetimlerine tekel bayilerinden ödenen paralar, veraset ve intikal vergisinden istisnadır.”* hükmü yer almaktadır.

Belirli bir hizmet süresini doldurarak emekli olmadan ölen memur ve hizmetliye verilmesi gereken, emekli ikramiyesi ile söz konusu (g) fıkrasında sayılan kuruluşlar tarafından işçi statüsünde bulunan kişilerin varislerine ödenen tazminatlar veraset ve intikal vergisinden müstesna tutulmuştur. Diğer taraftan, kıdem tazminatını hak etmiş olan birinin ölümü halinde kıdem tazminatının dul ve yetimler dışındaki mirasçılara verilmesi durumunda istisna uygulanmayacak, tazminat üzerinden veraset ve intikal vergisi ödeme durumunda kalınacaktır. Buna göre, emekli olmadan vefat eden kişilerin kanuni mirasçılara ödenen kıdem tazminatının vergiden istisna edilmesi, ödemeyi yapan kuruluşların fıkra da sayılan Amme İdare ve Müesseseleri ve 3659 sayılı Kanun’a tabi müesseseler ve amme menfaatlerine hadim cemiyetlerden veya emekli sandıklarından olması şartına bağlıdır. Diğer kuruluşlar tarafından ölenin kanuni mirasçılara ödenen kıdem tazminatlarının ise, veraset intikal vergisine tabi

1075 Özcan Altunkara, “Gelir Vergisi Mükellefinin Ölümü Halinde Mirasçıların Sorumlulukları”, **Yaklaşım Dergisi**, Ağustos 2010, Sayı: 212, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20100817462.htm (23.08.2010)

tutulması gerekir¹⁰⁷⁶.

01.01.2010 tarihinden itibaren Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinin (b), (d) ve (e) bentlerinde yer alan istisna tutarları;

- Evlatlıklar dahil, f ru  ve e ten her birine isabet eden miras hisselerinde 109.971,00 TL (  ru  bulunmaması halinde e e isabet eden miras hissesinde 220.073,00 TL),

-  vazsız suretle meydana gelen intikallerde 2.535,00 TL,

- Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve  ekili lerde kazanılan ikramiyelerde 2.535,00 TL

olarak dikkate alınacaktır.

Öte yandan, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 16. maddesinde yer alan vergi tarifesi matrah dilim tutarları 1/1/2010 tarihinden geçerli olmak üzere yeniden değerleme oranında (yüzde 2,2) artırılmak suretiyle tespit edilmiştir. Bu nedenle, 1/1/2010 tarihinden itibaren veraset yolu ile veya ivazsız surette meydana gelen intikallerde veraset ve intikal vergisi yeni tarifeye göre hesaplanacaktır¹⁰⁷⁷.

1076 Yıldız ve Kurt, E-Yaklaşım, Aralık 2004 . S. 17,
http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004125062.htm, (03.10.2009)

1077 Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği (Seri No: 41), RG: 29.12.2009-S.27447

Tablo 4

01.01.2010 Tarihinden İtibaren Veraset Yoluyla veya İvazsız Surette Meydana Gelen İntikallerde Veraset ve İntikal Vergisi Tarifesi

Matrah	Verginin Oranı (%)	
	Veraset Yoluyla İntikallerde	İvazsız İntikallerde
İlk 160.000 TL için	1	10
Sonra gelen 350.000 TL için	3	15
Sonra gelen 770.000 TL için	5	20
Sonra gelen 1.500.000 TL için	7	25
Matrahın 2.780.000 TL'yi aşan bölümü için	10	30

7338 sayılı Kanunun 17. maddesine göre, bankalar, bankerler, kasa kiralayanlar, sigorta şirketleri, sair şirket ve müesseseler, mahkemeler ve icra dairelerinde veraset ve intikal vergisinin konusuna giren para ve senedi bulunan istihkak sahiplerinin, söz konusu para ve senetlere isabet eden veraset ve intikal vergisinin ödenmiş olduğuna dair belge ibraz etmeleri halinde herhangi bir kesinti yapılmadan ödeme yapılacaktır. Ancak, ilgili kuruluşlara (bankalar v.b.gibi) belge ibraz etmeyen hak sahiplerinin istihkaklarından veraset yoluyla intikallerde yüzde 5 oranında vergiye karşılık kesinti yapıldıktan sonra kalan tutarlar hak sahiplerine ödenecektir¹⁰⁷⁸.

GİB'nın bir özelgesinde¹⁰⁷⁹, “7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 3/a maddesinde, amme idareleri, emekli ve yardım sandıkları, sosyal sigorta kurumları, umumi menfaate hadim cemiyetler, siyasi partiler ve bunlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları teşekküllerden Kurumlar Vergisine tabi

1078 Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 11.12.2009 tarih ve B.07.1.GİB.0.60.6000-2548.117305 sayılı özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (08.10.2009)

1079 Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 13.11.2009 tarih ve B.07.1.GİB.0.60.6003-171 sayılı özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (09.12.2009)

olmayanların veraset ve intikal vergisinden muaf olduğu, (b) fıkrasında ise (a) fıkrasında sayılanlar dışında kalan hükmü şahıslara ait olup, umumun istifadesi için ilim, araştırma, kültür, sanat, sıhhat, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi maksatlarla kurulan teşekküllerin; veraset ve intikal vergisinden muaf olduğu hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, Kanunun istisnalar başlıklı 4. maddesinin (f) bendine göre, yukarıda belirtilen 3. maddenin (a) ve b) fıkraları şümulüne giren şahısların statüleri gereğince maksatları içinde usulüne uygun olarak yaptıkları yardımlar veraset ve intikal vergisinden istisnadır.

Bu hükümlere göre, adı geçen Vakfın Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 3/b fıkrasında sayılan ilim, araştırma, kültür, sanat, sıhhat, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi maksatlarla yaptığı yardımların anılan Kanunun 4/(f) bendi uyarınca vergiden istisna edilmesi gerekmektedir.” denilmek suretiyle ilim, araştırma, kültür, sanat, sıhhat, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi maksatlarla yaptığı yardımların Veraset ve İntikal Vergisinden istisna edildiği belirtilmiştir.

Maliye Bakanlığının başka bir özelgesinde¹⁰⁸⁰ ise, “7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde, Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset tarikiyle veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikalinin veraset ve intikal vergisine tabi olduğu, 2. maddesinin (d) fıkrasında da ivazsız intikal tabirinin, hibe yoluyla veya herhangi bir tarzda olan ivazsız iktisapları ifade ettiği hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun muaflık ve istisnalarla ilgili 3 ve 4. maddelerinde deprem, yangın ve su baskını gibi doğal afetlere uğramış olanların hasarları ve zararlarının karşılanması halinde veraset ve intikal vergisi aranılmayacağına ilişkin her hangi bir hükme yer verilmemiştir.

1080 Maliye Bakanlığı Özelgesi, 12/05/2009 tarih ve B.07.1.GİB.0.02.60/6000-2519 sayılı özelge (<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>), (29.02.2009)
http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2007089532.htm, (15.01.2009)

Bu durumda halen yürürlükte bulunan söz konusu hükümlere göre, doğal afetler nedeniyle Vakfınız üyelerinin hasar ve zararlarını karşılamak amacıyla Vakfınız tarafından yapılacak doğal afet yardımlarının ivazsız intikal kapsamına girmesi dolayısıyla veraset ve intikal vergisine tabi tutulması gerekir.

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinin (a) fıkrasında; amme idareleri, emekli ve yardım sandıkları, sosyal sigorta kurumları, umumi menfaate hadim cemiyetler, siyasi partiler ve bunlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları teşekküllerden kurumlar vergisine tabi olmayanların; (b) bendinde de yukarıdaki fıkra dışı sayılanlar dışında kalan hükmü şahıslara ait olup, umumun istifadesi için ilim, araştırma, kültür, sanat, sıhhat, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi maksatlarla kurulan teşekküllerin; veraset ve intikal vergisinden muaf olduğu hükme bağlanmıştır.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinin (a) ve (b) fıkralarında sayılan kurum ve kuruluşlar kendilerine yapılacak bağış ve yardımlar dolayısıyla veraset ve intikal vergisinden muaftır. Ayrıca, söz konusu kurum ve kuruluşlarca yapılan ve 4. maddenin (f) bendi kapsamına giren yardımlarla aynı maddenin (g) bendinde sayılan kuruluşların hak ve sahiplerine yapmış oldukları ödemelerde veraset ve intikal vergisinden istisnadır.

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinin (a) ve (b) fıkralarında belirtilen teşekküllerden olmayan ve 4. maddenin (g) bendi kapsamına da girmeyen Vakıfların üyelerinin ölümü üzerine mirasçılara yapılan ölüm yardımlarının veraset ve intikal vergisine tabi tutulması gerekir.” hükmü ile 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinin (a) ve (b) fıkralarında belirtilen teşekküllerden olmayan ve 4. maddenin (g) bendi kapsamına da girmeyen Vakıfların üyelerinin ölümü üzerine mirasçılara yapılan ölüm yardımlarının veraset ve intikal vergisine tabi tutulacağı belirtilmiştir.

Maliye Bakanlığı'nın bir başka özelgesinde¹⁰⁸¹; “193 sayılı GVK'nın 25/1. maddesinde, ‘Ölüm, sakatlık, hastalık ve işsizlik sebepleriyle verilen tazminat ve

1081 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, 12.02.2009 tarih ve B.07.1.GİB.0.60/6000-2505/15821 sayılı özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (03.11.2009) .

yapılan yardımlar;’ ın gelir vergisinden müstesna olduğu belirtilmiştir.

Bu hükme göre, hizmet erbabına; ana, baba, eş veya çocuğunun ölümü nedeniyle verilen tazminat ve yapılan yardımların gelir vergisinden müstesna tutulması gerekmektedir.

Ancak, hizmet erbabının kendisinin ölümü halinde, varislere yapılan yardım ve ödenen tazminatlar Gelir Vergisi Kanunu’nun uygulama alanına girmemektedir.

Öte yandan, 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun ‘muafiyetler’ başlıklı 3. maddesinin (a) ve (b) fıkralarında;

Amme idareleri, emekli ve yardım sandıkları, sosyal sigorta kurumları, umumi menfaate hadim cemiyetler, siyasi partiler ve bunlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları teşekküllerden kurumlar vergisine tabi olmayanların;

Yukarıdaki fıkroda sayılanlar dışında kalan hükmü şahıslara ait olup, umumun istifadesi için ilim, araştırma, kültür, sanat, sıhhat, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi maksatlarla kurulan teşekküllerin;

Veraset ve intikal vergisinden muaf olduğu hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun istisnalar başlıklı 4. maddesinin (f) bendinde de, 3 üncü maddenin (a) ve b) fıkraları şümulüne giren şahısların statüleri gereğince maksatları içinde usulüne uygun olarak yaptıkları yardımların veraset ve intikal vergisinden istisna edileceği hüküm altına alınmıştır.

Bu hükümlere göre, 3. maddenin (a) ve (b) fıkraları şümulüne giren hükmi şahıslar tarafından, kuruluş maksatları ve statülerine göre yapılan yardımların veraset ve intikal vergisine tabi tutulmaması icap eder.

Bu açıklamalar çerçevesinde, Bankanızın 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun 3. maddesinin (a) ve (b) fıkralarında sayılan kuruluşlar kapsamına girmediğinden, Bankanız tarafından vefat eden personelin yasal mirasçılarına ölüm yardımı adı altında yapılan ödemelerin, veraset ve intikal vergisine tabi tutulması

gerekir.

Ancak, vergilendirme işlemi vergi dairesince yapılacağından, Bankanız bünyesinde çalışmakta iken vefat eden personelin mirasçılarına ödeme yapılabilmesi için aynı Kanunun 17. maddesi uyarınca, mirasçıların verginin ödendiğine dair vergi dairesinden verilmiş belge ibraz etmeleri, böyle bir belge ibraz etmedikleri takdirde %5 oranında vergi karşılığı olarak tevkifat yapıldıktan sonra bakiyesinin ödenmesi ve tevkif edilen meblağın da en geç bir hafta içerisinde ilgili vergi dairesine (veraset ve intikal vergisi işlemlerine bakan) yatırılması gerekmektedir.” hükmü ile vefat eden personelin yasal mirasçılarına ölüm yardımı adı altında yapılan ödemelerin, veraset ve intikal vergisine tabi tutulması gerektiği belirtilmiştir.

VI- ÖZEL KANUNLAR UYARINCA UYGULANAN BAZI İSTİSNALAR VE TEŞVİKLER

Özel kanunlarla bazı bölgelerde veya sektörlerde çalışanların ücretleri ile ilgili gelir vergisi ve damga vergisi istisnaları öngörülebilmektedir. Buna göre yürürlükte bulunan söz konusu istisnalar aşağıda sayılmıştır¹⁰⁸²;

A- Serbest Bölgelerde Çalışanlar İle İlgili İstisnalar

Günümüz dünya ekonomisinin gelişim sürecinde, iktisadi entegrasyon yapılanma türlerinden biri olarak ortaya çıkan serbest bölge uygulaması, gerek gelişmiş ve gerekse de gelişmekte olan ülkelerin serbest ticaret amacıyla başvurdukları bir yöntemdir¹⁰⁸³.

Serbest bölge, bir ülkenin ulusal egemenlik sınırları içinde bulunmakla birlikte bu ülkenin gümrük sınırları dışında kalan bir alandır. Dış ticaret ve gümrük ile ilgili yasa ve kuralın uygulanmadığı bu alanın sınırları kesin olarak belirlenmiştir. Mal ve kişilerin giriş ve çıkışları, belirli noktalardan ve kontrollü olarak yapılmaktadır¹⁰⁸⁴.

1082 Maç ve Kurt, “Stopaj ve SSK Primi”, s.32.

1083 Cem Alpar, **Dünyada ve Türkiye’de Serbest Bölgeler**, Ankara: Dost Kitabevi Yayınları, 1985, s.13

1084 Ejder Ayanoğlu, “Türkiye’de Serbest Bölgeler, Sağlanan Vergisel Teşvikler ve Gümrük Birliği Sürecinde Serbest Bölgelerin Durumu”, **Yaklaşım Dergisi**, S.40, Nisan 1996, s.99

Serbest bölgelerde uygulanan vergisel teşviklerin yasal dayanağını 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesi oluşturmaktadır.

06.02.2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatı almış tüm mükelleflerin serbest bölgelerde istihdam ettikleri personele ödenen ücretler 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden istisna edilmiştir. Ancak, 5810 sayılı Kanunla bu istisna süresinin uzatılmasına imkan tanınmıştır¹⁰⁸⁵.

5810 sayılı Kanun ile 3218 sayılı Kanun'un geçici 3. maddesi 1.1.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere değiştirilerek söz konusu istisnanın imalat faaliyeti ile uğraşan mükelleflerde belli şartlarla devamı sağlanmıştır. Bu istisna Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği yılın sonuna kadar uygulanacaktır. Serbest bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az yüzde 85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren vergilendirme döneminin sonuna kadar gelir vergisinden istisna edilmiştir¹⁰⁸⁶. İmalat dışı faaliyetlerle uğraşan mükelleflerde ise istisna 31.12.2008 tarihinde sona ermiştir.

Ancak serbest bölgelerin teşviki, mevcut istihdamın gerek korunması ve istihdamın teşviki amacıyla; 25.11.2008 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren 5810 sayılı Kanun'un 7. maddesi ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinde değişikliğe gidilmek suretiyle 01.01.2009 tarihinden geçerli olmak üzere, serbest bölgede üretilerek ihraç edilen ürünlerin FOB bedelinin en az yüzde 85'inin yurt dışına ihraç edilmesi şartı ile, serbest bölgede üretim faaliyetinde istihdam edilen personele ödenen ücretler gelir vergisinden istisna edilmiştir¹⁰⁸⁷.

1085 M. Vefa Toroslu ve Cem Niyazi Durmuş, **Serbest Bölgeler**, Genişletilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010, s.194

1086 Akif Akarca ve Mehmet Şafak, "Serbest Bölgelerde Çalışan Ücretlilerin Vergi İstisnası Sürüyor mu?", **Dünya Gazetesi**, 05.02.2009, (17.07.2009)

1087 İlhan Çetin, "Serbest Bölgelerde İstihdam Edilen Ücretlilerin Vergilendirilmesi", **E-Yaklaşım**, Ağustos 2010, S. 212, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20100817475.htm, (20.08.2010)

Söz konusu istisna hükmünden üretim faaliyeti ile birlikte başka konularda da faaliyette bulunan mükelleflerin satış, pazarlama, muhasebe, lojistik vb. departmanlarda çalışan personeline yararlanması mümkündür¹⁰⁸⁸.

06.02.2004 tarihinden sonra faaliyet ruhsatı almış olan işletmelerin bünyesinde istihdam edilen personelin yararlanması olanak dışıdır. Zira geçici 3. maddede yer alan istisnaların tamamı 06.02.2004 tarihi itibarıyla serbest bölgelerde faaliyet ruhsatı almış bulunan mükellefler için tanınmıştır¹⁰⁸⁹.

Serbest bölgede çalışan personelin çeşitli nedenlerle serbest bölge dışındaki iş yerinde çalıştırılmaya başlaması halinde, serbest bölge dışında çalışıldığı sürece ödenen ücretler istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir¹⁰⁹⁰.

B- Yüksek Öğretim Personel Kanununa Göre İstisnalar

Vakıf Yükseköğretim Kurumu Vakıf Yükseköğretim Kurumları Yönetmeliği'nde¹⁰⁹¹ Yükseköğretim Kurumlarında görev alacak akademik ve idari personelin çalışma esasları 2547 sayılı Kanun'da Devlet Üniversiteleri için öngörülen hükümlere tabi olacağı belirtilmiştir.

1- Üniversite Ödeneği

2914 sayılı Yüksek Öğretim Personel Kanunu'nun¹⁰⁹² 12. maddesine göre Yüksek Öğretim Kurumlarında görevli öğretim elemanlarına "üniversite ödeneği" düzenlenmiş ve bu ödeneklerin damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulmayacağı hükmüne yer verilmiştir. Özellikle son zamanlarda vakıf üniversitelerinin sayısının yükselmiş olmasından dolayı daha fazla sayıdaki kişiyi ilgilendiren bir düzenleme haline gelmiştir.

1088 1 Seri No'lu 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği, RG: 12/03/2009-27167

1089 Erkan Aydın, "5084 sayılı Kanun İle Yapılan Değişiklikler Çerçevesinde Serbest Bölgelerden Sağlanan Kazançlarda Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi uygulamaları Açısından Vergilendirme Sorunları", **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Şubat 2005, s.380

1090 Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:85), RG: 04.09.2004 -25573

1091 RG:31.12.2005-26040

1092 RG: 13/10/1983-18190

657 sayılı Devlet Memurları Kanununa tabi en yüksek Devlet memuru brüt aylık (ek gösterge dahil) tutarının;

1) Profesörlerden Rektör, Rektör Yardımcısı, Dekan,

Dekan Yardımcısı, Yüksekokul Müdürü olanlar ile

Profesör kadrosunda üç yılını tamamlamış bulunanlara % 245'i,

2) Diğer Profesör kadrosunda bulunanlara % 215'i,

3) Doçent kadrosunda bulunanlara % 175'i,

4) Yardımcı Doçent kadrosunda bulunanlara % 165'i

5) Diğer Öğretim elemanlarından;

a) Birinci dereceden aylık alanlara % 130'u,

b) İkinci dereceden aylık alanlara % 117'si,

c) Üçüncü dereceden aylık alanlara % 110'u,

d) Dördüncü ve beşinci dereceden aylık alanlara % 104'ü,

e) Diğer derecelerden aylık alanlara % 98'i,

Her ay üniversite ödeneği olarak ödenir.

Maliye Bakanlığı'nın GVK-5/2003-5/Ücretler-1 sayılı sirkülerine¹⁰⁹³ göre;
“..... 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu'na tabi vakıf üniversitelerinde görevli öğretim elemanlarına, “üniversite ödeneği” ve “eğitim öğretim ödeneği” adı altında yapılan ve ücret niteliğinde olan ödemelerin, 2914 ve 2547 sayılı Kanunlarda öngörülen tutara kadar olan kısmının gelir vergisinden istisna edilmesi gerekir.”
Hükmünü amirdir.

1093 Maliye Bakanlığı'nın 31.10.2003 tarihli ve GVK-5/2003-5/Ücretler-1 sayılı Gelir Vergisi Sirküleri/5 <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=982>, (12.07.2009)

Yüksek Öğretim Personel Kanunu'nda yer alan ve damga vergisi hariç hiçbir kesintiye tabi olmayacağı hükmü sadece ödemelerin yapılması esnasında stopaj (kesinti) açısından hüküm ifade etmektedir. Ücretlerin yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerektiği durumlarda ise damga vergisi hariç hiçbir kesintiye tabi tutulmayacak ücretlerde herhangi bir istisna hükmü mevcut değildir¹⁰⁹⁴.

2- Eğitim Öğretim Ödeneği

2914 sayılı Yüksek Öğretim Personel Kanunu'nun¹⁰⁹⁵ Ek 1. maddesine göre; 2547 sayılı Kanunun 33. maddesi ve 39. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca yurtdışına gönderilenler ile anılan Kanunun 38. maddesine göre diğer kurum ve kuruluşlarda görevlendirilenlerden yüksek öğretim kurumlarındaki kadro görevini yapmayanlar hariç olmak üzere Yükseköğretim Kurumlarında görevli öğretim elemanlarına en yüksek Devlet memuru aylığı (ek gösterge dâhil) brüt tutarının on ikide biri, her ay aylıklarla birlikte 'Eğitim Öğretim Ödeneği' olarak ödenir. Bu ödenek damga vergisi hariç herhangi bir vergi ve kesintiye tabi tutulmaz.

2914 ve 2547 sayılı Kanunlarda öngörülen tutara kadar olan kısmı gelir vergisinden istisna olup, söz konusu ödemelerin istisnaya isabet eden kısmı üzerinden gelir vergisi tevkifatı da yapılmayacaktır¹⁰⁹⁶.

İVDB'nın bir özelgesinde¹⁰⁹⁷ "2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu'na tabi vakıf üniversitelerinde görevli öğretim elemanlarına, "üniversite ödeneği" ve "eğitim öğretim ödeneği" adı altında yapılan ve ücret niteliği taşıyan ödemelerin, 2914 ve 2547 sayılı Kanunlarda öngörülen tutara kadar olan kısmı gelir vergisinden istisna olup, söz konusu ödemelerin istisnaya isabet eden kısmı üzerinden gelir vergisi tevkifatı da yapılmayacaktır. Anılan ödemelerin istisna tutarını aşan kısmının, gelir vergisinden istisna olmadığı, dolayısıyla Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi kapsamında tevkifata tabi tutulacağı ise açıktır."

1094 İlyas Öztürk, "Birden Fazla Üniversitede Ders Veren Öğretim Üyelerinin Aldıkları Ücret ve Ödeneklerin Vergilendirilmesi", <http://www.bilgilidenetim.com/makale/goster/67>, (07.03.2010)

1095 RG: 13/10/1983-18190

1096 Bekir Tosun, "Vakıf Üniversitelerinde Görevli Öğretim Elemanlarına Ödenen "Üniversite Ödeneği" Ve "Eğitim Öğretim Ödeneği"nin Gelir Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi?", **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2009, S. 197, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090514440.htm, (25.07.2009)

1097 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 25.06.2007 tarih ve 13051sayılı özelgesi. <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2007/gelirvergisi2007/13051.htm>, (08.01.2009)

C- Özel Öğretim Kurumları Kanununa Göre İstisnalar

Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve ortaöğretim özel okullarının iş ve işlemleri, 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu¹⁰⁹⁸ ile Milli Eğitim Bakanlığı Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliği¹⁰⁹⁹ hükümlerine göre uygulanmaktadır.

Kurumlarda görev yapan eğitim personeli ile diğer personel, Kanun hükümleri saklı kalmak üzere, sosyal güvenlik ve özlük hakları yönünden, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu (5510 4/a maddesi) ile 4857 sayılı İş Kanunu hükümlerine tabidir.

Okullarda yöneticilik ve eğitim-öğretim hizmeti yapanlara, kıdemlerine göre (emekliler hariç) dengi resmî okullarda ödenen aylık ile sosyal yardım kapsamındaki ek ödeme tutarlarından az ücret verilememektedir.

Sosyal yardım kapsamındaki ek ödemeler, bütçe kanunlarıyla resmi okul öğretmen ve personeline sağlanan haklara denk olarak okul öğretmenlerine ve personeline de ödenir. Sosyal yardım kapsamındaki ek ödemelerden gelir vergisi kesilmez.

Özel özel dershanelerde görevli olan yönetici ve eğitim-öğretim hizmeti yapanlara ödenen sosyal yardımların GVK’nda yer alan ücret hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir¹¹⁰⁰.

Özel öğretim kurumlarında çalışan eğitim öğretim sınıfında görev yapan personele ödenen eğitim yardımının sigorta primine tabi tutulması gerekmektedir¹¹⁰¹.

Danıştay verdiği bir Karar’da¹¹⁰²; “... özel eğitim kurumlarındaki öğretmenlere ödenen ve damga vergisi dışında herhangi bir vergiye tabi tutulmaması gereken eğitim-

1098 RG: 14/2/2007-26434

1099 RG: 8 Mart 2008-26810

1100 İmdat Türkay, “Özel Öğretim Kurumlarında Görev Yapan Personele Ödenen Bazı Ücretler İle Sosyal Yardım Niteliğindeki Ödemelerin Vergilendirilmesi”, **E-Yaklaşım**, Ekim 2004, S. 15,

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004104887.htm, (21.04.2009)

1101 Resul Kurt, “Özel Öğretim Kurumlarında Ödenen Eğitim-Öğretim Tazminatının Vergi Kesintisine ve Sosyal Sigorta Primine Tabi Olup Olmadığı”, **Yaklaşım Dergisi**, Aralık 2001,

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2001122885.htm, (02.02.2009)

1102 Dn. 4. D.’nin, 12.05.1999 tarih ve E. 1998/4851, K. 1999/1970 sayılı Kararı

öğretim tazminatı ödemelerinden gelir (stopaj) vergisi tahakkuku yapılmaması gerektiği...” şeklinde hüküm vermiştir.

Maliye Bakanlığı Gelir Vergisi Kanunu 2003/2 Sıra No’lu İç Genelgesinde;

“1) 625 sayılı Özel Öğretim Kurumlarında çalışan öğretmen ve personele ödenen asli ücretleri ile sosyal yardımlar dışında kalan özel hizmet tazminatı, iş gücü, iş riski ve eleman teminindeki günlük zammı, ek ders ücreti ve kira yardımlarının gelir vergisine tabi tutulması,

2) 625 sayılı Özel Öğretim Kurumlarında çalışan öğretmen ve personele ödenen eğitim-öğretim tazminatı ile yabancı dil tazminatı ve öğretim yılına hazırlık ödeneğinin resmi okul öğretmen ve personeline yapılan tutarı kadar kısmının gelir vergisine tabi tutulmaması,

3) Sosyal haklar ve yardımlar niteliğindeki 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’nun ilgili hükümlerine göre gelir vergisinden istisna edilerek ödenen aile ve çocuk (657 sayılı Kanun Madde 203), doğum (657 sayılı Kanun Madde 207), ölüm (657 sayılı Kanun Madde 208), tedavi (657 sayılı Kanun Madde 209), giyecek (657 sayılı Kanun Madde 211) ve yiyecek (657 sayılı Kanun Madde 212) yardımlarının, özel öğretim kurumlarında da ödenmesi halinde, bu ödemelerin, Devletçe verilen tutarı kadar olan kısmının gelir vergisinden istisna edilmesi,

gerektiği sonucuna varılmıştır.” denilmiştir. 8/6/1965 tarihli ve 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu¹¹⁰³, 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu ile yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak, 625 sayılı Kanunda yer alan istisna hükmü 5580 sayılı Kanunla devam ettirilmiştir.

Bu suretle Özel Öğretim Kurumlarında çalışan öğretmen ve personele ödenen asli ücretleri ile sosyal yardımlar dışında kalan özel hizmet tazminatı, iş gücü, iş riski ve eleman teminindeki günlük zammı, ek ders ücreti ve kira yardımlarının gelir vergisine tabi tutulması, ancak eğitim-öğretim tazminatı ile yabancı dil tazminatı ve öğretim yılına hazırlık ödeneğinin resmi okul öğretmen ve personeline yapılan tutarı

1103 RG: 18.06.1965-12026

kadar kısmının gelir vergisine tabi tutulmaması gerektiğini hükme bağlamıştır.

D- 5084 Sayılı Kanuna İstinaden Uygulanan Teşvikler

49 il ve 2 ilçeyi¹¹⁰⁴ kapsamına alan 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun¹¹⁰⁵ uyarınca;

- Gelir vergisi stopajı teşviki (5084 sayılı Kanunun 3. maddesi),
- Sigorta primi işveren paylarında teşvik (5084 sayılı Kanunun 4. maddesi) ve
- Enerji desteği (5084 sayılı Kanunun 6. maddesi) uygulanmaktadır.

5084 sayılı Kanunun 7. maddesinde bu teşviklerin 31.12.2008 tarihine kadar uygulanacağı belirtilmiş ise de, söz konusu Kanunun 7/h maddesinde, 5084 sayılı Kanunun 3, 4 ve 6. maddelerinde yer alan destek ve teşviklerin, bu maddelerde belirtilen sürelerle bakılmaksızın Kanun kapsamına giren illerdeki yeni yatırımlardan 31.12.2007 tarihine kadar tamamlananlar için 5 yıl, 31.12.2008 tarihine kadar tamamlananlar için 4 yıl, 31.12.2009 tarihine kadar tamamlananlar için ise 3 yıl süre ile uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Yukarıda belirtilen işçilerin prime esas kazançları üzerinden hesaplanan sosyal güvenlik primlerinin işveren hissesinin; organize sanayi ve endüstri bölgelerinde kurulu iş yerleri için tamamı, diğer yerlerdeki iş yerleri için yüzde sekseninin Hazinece karşılanacağı hükme bağlanmış bulunmaktadır.

28/01/2010 tarihli ve 5951 sayılı Kanunun¹¹⁰⁶ 10. maddesiyle 01/01/2010 tarihinden geçerli olmak üzere; 5084 sayılı Kanunun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendinde yer alan “31/12/2004 tarihine kadar tamamlananlar için 31/12/2009” ibaresi “31/12/2007 tarihine kadar tamamlananlar için münhasıran sigorta primi işveren hissesi teşvikinin uygulama süresine ilişkin 4. maddenin uygulaması açısından

1104 Adıyaman, Afyon, Ağrı, Aksaray, Amasya, Ardahan, Batman, Bartın, Bayburt, Bingöl, Bitlis, Çankırı, Diyarbakır, Düzcce, Erzincan, Erzurum, Giresun, Gümüşhane, Hakkari, Iğdır, Kars, Kırşehir, Malatya, Mardin, Muş, Ordu, Osmaniye, Siirt, Sinop, Sivas, Şanlıurfa, Şırnak, Tokat, Uşak, Van, Yozgat, Kilis, Tunceli, Kastamonu, Niğde, Kahramanmaraş, Elazığ, Çorum, Artvin, Kütahya, Trabzon, Rize, Nevşehir, Karaman illeri ile Gökçeada ve Bozcaada ilçeleri.

1105 RG: 06.02.2004-25365.

1106 RG:05.02.2010 - 27484

31/12/2012” şeklinde değiştirilmiş olup, anılan Kanunun 3. maddesinde yer alan gelir vergisi tevkifatı teşviki uygulaması ile ilgili olarak herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Yapılan değişiklikle bu teşvikten yararlanma süresi 31.12.2012 tarihine kadar uzatılmıştır¹¹⁰⁷.

5084 sayılı Kanunun 3. maddesinde yer alan gelir vergisi stopajı teşviki uygulaması, 31/12/2004 tarihine kadar tamamlanan yatırımlar için 31/12/2009 itibarıyla sona ermiştir. Diğer taraftan, 5084 sayılı Kanunun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi uyarınca bu Kanun kapsamına giren illerdeki yeni yatırımlar nedeniyle yararlanılacak gelir vergisi stopajı teşviki süresi, 5084 sayılı Kanunun 3. maddesinde yer alan süreye bakılmaksızın;

- 1/1/2005 - 31/12/2007 tarihleri arasında tamamlanan yatırımlar için tamamlandığı tarihten itibaren beş yıl,

- 1/1/2008 - 31/12/2008 tarihleri arasında tamamlanan yatırımlar için tamamlandığı tarihten itibaren dört yıl,

- 1/1/2009 - 31/12/2009 tarihleri arasında tamamlanan yatırımlar için tamamlandığı tarihten itibaren üç yıl,

olacaktır¹¹⁰⁸.

Öte yandan, Çanakkale ilinin Bozcaada ve Gökçeada ilçelerindeki işletmelerin; yapacakları yatırımlarla ilgili olmak üzere, 5084 sayılı Kanunun 3. maddesinde yer alan gelir vergisi stopajı teşvikinden, 5615 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun¹¹⁰⁹ Resmi Gazete’de yayımını izleyen 4.4.2007 tarihinden itibaren 5084 sayılı Kanunun 3. maddesinde belirtilen şartları da taşımaları kaydıyla 5 yıl süreyle (4.4.2012 tarihine kadar) yararlanmaları mümkündür.

1107 Hakan Üzeltürk, “2010 Senesinde Uygulanacak İstihdam Teşvikleri” **MESS Sicil Dergisi**, Mart 2010, S.17, s.284

1108 Gelir İdaresi Başkanlığı, Yatırımların ve İstihdamın Teşviki Sirküleri . 2, http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=6iP3wcQU2L3HTMQN&type=sirkuler#_ftn2, (18.05.2010)

1109 04.04.2007 tarihli ve 26483 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

1 Seri No'lu 5746 Sayılı Kanun Genel Tebliğine¹¹¹⁰ göre; 5746 sayılı Kanun kapsamında gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanan personel için işverenler 5084 sayılı Kanun hükümlerinden aynı vergilendirme dönemi içinde ayrıca yararlanamazlar. Ancak Ar-Ge ve destek personeli dışında kalan personel ile tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının %10'unu aşan destek personeli için gerekli şartların taşınması halinde, 5084 sayılı Kanunda öngörülen destek ve teşvik unsurlarından yararlanılabilir.

E- Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde (Teknopark) Uygulanan İstisnalar

5746 sayılı Kanunla gerek Ar-Ge harcamalarının kapsamı belirlenmiş, gerekse de Ar-Ge ile ilgili diğer unsurların yasal çerçevesi düzenlenmiştir. 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu¹¹¹¹ ile de teknoloji geliştirme bölgelerinin yasal alt yapısı hazırlanmıştır¹¹¹².

4691 sayılı Kanuna 5035 sayılı Kanunla eklenen geçici 2. madde ile 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında kurulan teknoparklarda, araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge faaliyetlerinde çalışanlara ödenen ücretler her türlü vergiden 31.12.2013 tarihine kadar istisna edilmiştir¹¹¹³.

Bu hüküm uyarınca söz konusu personel ücretinden gelir vergisi ve damga vergisi kesintisi yapılmamakta, fakat sosyal güvenlik yönünden özel bir hüküm bulunmadığından bu personelin sosyal güvenlik primleri normal şekilde hesaplanıp ödenmesi gerekmektedir.

F- Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında 5746 Sayılı Kanuna İstinaden Uygulanan Teşvikler

Ar-Ge faaliyetlerini özendirmek amacıyla başvurulmuş temel politikalar, bizzat kamu kurumlarınca Ar-Ge faaliyetlerinin yürütülmesi, işletmelerce yapılan faaliyetlerin kamu finansmanı yoluyla desteklenmesi ve başta vergi indirimleri sağlanması olmak

1110RG: 06.08.2008-26959

1111 RG: 6.7.2001-24454.

1112 Erkan Aydın, "Araştırma-Geliştirme Harcamalarının Kurumlar Vergisi Uygulamaları Bakımından Giderleştirilmesi" **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi**, Y.2009, C. XXVI, S.1, s.478.

1113 Tan ve Erdem, s.141.

üzere diğer mali teşviklerin sağlanması olarak sayılabilecektir¹¹¹⁴.

Ar-Ge harcamaları günümüzde hem kamu sektöründe hem de özel sektörde teknolojik buluşlara, yeniliklere katkı sağlaması açısından, iktisat politikasının bir aracı olarak, gittikçe artan bir önem ve ağırlık kazanmıştır. Sanayinin gelişmesi, üretimin artması, maliyetlerin düşmesi ve özellikle yeni ürünle-rin bulunması ancak bu tür araştırma - geliştirme faaliyetlerinin artması ile mümkün olabilmektedir. Bu alanda yapılan çalışmaların başlıcalarını şu başlıklar altında toplayabiliriz:

- Temel Araştırmalar: Belirli bir ticari amacı olmayan, genel nitelikte araştırmalardır.

- Uygulamalı Araştırmalar: Belirli bir amacı olan bir buluşu kâr getirici duruma sokmak ya da bu buluşu daha mükemmel hale getirme amacı güden araştırmalardır¹¹¹⁵.

28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un¹¹¹⁶ 3. maddesinin ikinci fıkrasında; *"Gelir vergisi stopajı teşviki: Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personelinin; bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar için yüzde doksanı, diğerleri için yüzde sekseni gelir vergisinden müstesnadır."* hükmü ile Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde çalışan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri gelir vergisinden istisna edilmiştir.

1114 İhsan Günaydın ve Fatih Can, "Dünya'da ve Türkiye'de Ar-Ge Vergi Teşvikleri", **Vergi Dünyası**, S.318, s.9.

1115 Selahattin Tuncer, "Ar-Ge Faaliyetlerinin Teşviki İle İlgili 5746 Sayılı Yasa", **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2008, S. 185, s.12.

1116 RG: 12.3.2008-26814

GVK'nın Geçici 75. Maddesi ile; "31/12/2013 tarihine kadar, 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen Ar-Ge ve destek personelinin, bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisinin; doktoralı olanlar için yüzde 90'ı, diğerleri için yüzde 80'i verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir. Bu süre içerisinde, anılan maddenin bu maddeye aykırı olan hükmü uygulanmaz." hükmü getirilmiştir.

5746 sayılı Kanunda belirtilen Ar-Ge projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personeline yapılan ücret ödemeleri için getirilen kapsamlı gelir vergisi teşviği de Ar-Ge faaliyeti yürüten kurumların istihdam maliyetlerini büyük ölçüde düşürmesi bakımından önemlidir¹¹¹⁷.

Personelin hem bölge içinde hem de bölge dışındaki projelerde çalışıyor olması halinde sadece bölge içinde çalışılan süreye tekabül eden ücret kısmı gelir vergisinden istisnadır. Personele çeşitli adlarla yapılan ve ücret olarak değerlendirilecek ödemeler de (prim, ikramiye gibi) istisna kapsamında olacaktır. Bölge dışında çalışılan süreye ait hak kazanılan ücret ise gelir vergisine tabidir. Ücreti gelir vergisinden müstesna olan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin bölgede fiilen çalışıp çalışmadığı yönetici şirket tarafından denetlenecektir¹¹¹⁸.

5746 sayılı Kanuna göre;

- Teknoloji merkezi işletmeleri,

- Ar-Ge merkezleri,

- Ar-Ge ve yenilik projelerinde faaliyet göstermekle birlikte, sözkonusu faaliyetleri kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar veya uluslararası fonlarca desteklenen işletmeler,

- Ar-Ge ve yenilik projeleri TÜBİTAK tarafından yürütülen işletmeler,

1117 Aydın, **Ar-Ge**, s.479.

1118 Atabey, s.84.

- Rekabet öncesi işbirliği projeleri bulunan işletmeler,
 - Teknogirişim sermaye desteği alan işletmeler,
 - 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında ücreti gelir vergisinden istisna tutulan personel çalıştıran işletmeler,
- girmektedir¹¹¹⁹.

1 Seri No'lu 5746 Sayılı Kanun Genel Tebliğine göre; 5746 sayılı Kanun uyarınca Ar-Ge Merkezi belgesi alabilmek için Ar-Ge merkezlerinde en az 50 (elli) tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam edilmesi zorunludur. Gelir vergisi stopajı teşvikinin hesaplanmasında kapsama giren personelin fiilen Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ayırdıkları zamanın, toplam çalışma zamanına oranı esas alınacaktır. Kanun kapsamında faaliyette bulunan personelin, ay içindeki çalışmalarının tamamının Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olması halinde hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri de 50 (elli) tam zaman eşdeğerin hesabında bu kapsamda değerlendirilerek gelir vergisi stopajı teşviki uygulamasında dikkate alınacaktır. Ancak, bir günde 8, haftada 45 saatin üzerindeki çalışma süreleri ile ek çalışma süreleri 50 (elli) tam zaman eşdeğerin hesabında dikkate alınmaz. Kısmî çalışan personelin hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri dikkate alınmaz.

2 Seri No'lu 5746 Sayılı Kanun Genel Tebliğine¹¹²⁰ göre Ar-Ge ve destek personelinin Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında fazla mesai dahil çalıştığı süreye ilişkin ücret üzerinden hesaplanan vergi tutarına öncelikle 265 Seri No'lu GVGT'nde¹¹²¹ belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde asgari geçim indirimi uygulanacak olup asgari geçim indirimi mahsubu yapıldıktan sonra kalan gelir vergisi tutarının doktoralı olanlar için yüzde doksani, diğerleri için yüzde sekseni her bir işçi bazında tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkine konu edilecektir. Gelir vergisi stopajına ilişkin teşviklerden yararlanacak olan işverenin çalıştırdığı destek personelinin tam zaman eşdeğeri sayısı, toplam tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının

1119 Tan ve Erdem, s.80.

1120 RG: 24.03.2008-27179

1121 RG:04.12.2007-26720

yüzde onunu geçemez. Hesaplamalarda çıkan kesirler tama tamamlanır. Destek personelinin tam zaman eşdeğeri sayısı, toplam tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının yüzde onunu geçmesi halinde brüt ücreti en az olan destek personelinin ücretinden başlanılarak hangi personel için teşvikten faydalanılacağı belirlenir. Yararlanacaklar kapsamında olanların ücretleri eşit ise işverenlerce belirleme yapılır.

Söz konusu 5746 sayılı Kanuna göre; Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK) tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde çalışan Ar-Ge ve destek personeli ile 26/6/2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun geçici 2. Maddesi uyarınca ücreti gelir vergisinden istisna olan personelin; bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı, her bir çalışan için beş yıl süreyle Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanır.

Kamu personeli hariç olmak üzere, teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde çalışan Ar-Ge personeli ile destek personelinin, 5. madde kapsamındaki çalışmalarını nedeniyle elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı; 26.6.2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun geçici ikinci maddesi uyarınca ücreti gelir vergisinden istisna tutulmuş fiilen çalışan personelin gelir vergisi istisnasının uygulandığı sürece gelir vergisinden istisna tutulan ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı, beş yılı aşmamak üzere Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanacaktır¹¹²².

1122 Tan ve Erdem, s.85-86.

G- Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerde Çalışan Gemi Adamlarına Ödenen Ücretler

4490 Sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu İle 491 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun¹¹²³ 12. maddesi uyarınca, 4490 Sayılı Kanun uyarınca oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisnadır. Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydedilecek gemilere ve yatlara ilişkin alım, satım, ipotek, tescil, kredi ve navlun mukaveleleri; damga vergisine, harçlara, banka ve sigorta muameleleri vergisine ve fonlara tabi tutulmazlar.

Münhasıran Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerde çalışan gemi adamlarına ödenen ücretler gelir vergisi ve fonlardan müstesna olacak, gemi işletmeciliği yapan firmanın gemide çalışan personeli dışındaki personeline ödenen ücretler bu istisnadan yararlanmayacaktır¹¹²⁴.

Görüldüğü gibi, istisna sadece gelir vergisi ve fon için konulmuştur. Ücretler üzerinde herhangi bir fon kesintisi olmadığı için fon istisnasının anlamı yoktur. Ayrıca damga vergisine yönelik bir istisna hükmü de söz konusu değildir¹¹²⁵.

H- Kültür Yatırımlarını ve Girişimlerini Teşvik Kanunu Kapsamında Belge Almış Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Bu Belge Kapsamında Çalışan Personeline Ait Teşvik

5225 sayılı Kanun sanatsal ve kültürel değerler üretilmesi, bunların sunulması, mevcut kültür varlıklarının yaşatılması gibi amaçlarla yapılacak girişimlerin teşvikini öngörmektedir.

5225 sayılı Kanunun 5/b maddesi uyarınca Kültür ve Turizm Bakanlığı'ndan belge almış kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu belge kapsamındaki yatırım veya girişimde çalıştıracakları işçi ücretleri üzerinden beyan edilen gelir vergisi stopajının 3

1123 RG: 21.12.1999-23913

1124 Atabey, **Gelir Vergisi Rehberi**, s.77.

1125 Maç ve Kurt, "Stopaj ve SSK Primi", s.34.

yılı aşmamak üzere yatırım aşamasında yüzde 50'si, işletme aşamasında ise 7 yılı aşmamak üzere yüzde 25'i tahakkuktan terkin edilir.

Bu kapsamdaki personel ücretlerini damga vergisinden istisna eden bir hüküm yoktur.

Sigorta primi işveren paylarında indirimi düzenleyen 5225 sayılı Kanun'un 5/c. maddesine göre; 5225 sayılı Kanun uyarınca belgelendirilmiş kurumlar vergisi mükellefi yatırımcı veya girişimcilerin, ilgili idareye verecekleri aylık sigorta prim bordrolarında bildirdikleri, münhasıran belgeli yatırım veya girişimde çalıştıracakları işçilerin, prime esas kazançları üzerinden hesaplanan sigorta primlerinin işveren hissesinin, yatırım aşamasında üç yılı aşmamak şartıyla yüzde 50'si, işletme aşamasında ise yedi yılı aşmamak şartıyla yüzde 25'i, Hazinece karşılanacaktır.

SONUÇ

Bir kimsenin ücret karşılığında belirli veya belirsiz bir süre için hizmet görmeyi, hizmetini iş sahibinin elinde bulundurmayı ve iş sahibinin de ona bir ücret vermeyi üstüne alması hizmet akdi olarak ifade edilebilir. Taraflar hizmet akdini, Kanun hükümleriyle getirilen sınırlamalar saklı kalmak koşuluyla, ihtiyaçlarına uygun türde düzenleyebilirler. Hizmet akdi, belirli veya belirsiz süreli yapılabileceği gibi, çalışma biçimleri bakımından tam süreli veya kısmî süreli yahut deneme süreli ya da diğer türde de oluşturulabilir.

Hizmet akdi türlerinden birisi olan, belirli süreli iş sözleşmelerinin süre sonunda kendiliğinden sona ermesi durumunda ihbar ve/veya kıdem tazminatı hakkı doğmayacağı için, çoğu kere bu durum suistimal edilmektedir. Objektif kriterlere dayanan ve bir projenin veya olgunun tamamlanması amacına yönelik yapılan belirli süreli iş sözleşmelerinin ya noterden onaylı olması ya da Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Bölge Müdürlüğü'ne bir suretinin verilmesi veya SGK'na e-bildirge sistemi üzerinden sigortalı işe giriş bildirgesinin verilmesi esnasında belirli süreli hizmet akdi olduğunun belirtilmesi suistimalleri önleyebilecektir.

Hizmet akdi sonucu ödenen ücret, işçinin ekonomik varlığının temelini meydana getiren, devamını mümkün kılan, kendi ve aile fertlerinin geçimini, fiziki, sosyal ve kültürel ihtiyaçlarını sağlayan, çoğu zaman tek geliri olarak ifade edilebilir.

Hizmet akdi sonucu alınan ücret, emeğin üretim faktörlerinden almış olduğu bir gelir olarak tanımlanırken emek gücü açısından önemlilik arzeden bir faktördür. Ücretin iktisadi tanımlaması yanında hukuki çerçevede çeşitli düzenlemelerde yer alan tanımlamalarının da olduğu uygulamada görülebilen bir husustur.

Bu çerçevede Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda ücretin tanımına açıkça yer verilmemiş olmasına karşın, 2. maddesinde ifade edilen sosyal devlet olma gereği olarak 55. maddesinde ücret tespitinin tamamen piyasa arz-talep koşullarına bırakılmayacağı vurgulanmaktadır. Bu açıdan emek gücünün devlet tarafından korunup gözetildiği sonucu ortaya çıkabilir.

Anayasanın 73. maddesinde temsilsiz vergi olmaz ilkesi çerçevesinde vergiye ilişkin düzenlemelerin kanunla yapılacağı hükmü yer almıştır. Bu çerçevede Gelir Vergisi Kanunu'nda ücret 61. madde de; “ *işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir*” şeklinde ortaya konulmuştur. Bu tanımlamada emek sahibinin belirli bir işverene tabi olma, belirli bir işyerinde çalışma ve hizmetini arzemesi gibi şartlar aranmaktadır. Emek sahibinin almış olduğu ücret geliri içerisinde ihbar tazminatı, kıdem tazminatı gibi tazminat ve benzeri gelirler de değerlendirilebilir. Emek gücü sahibine verilen ödemenin isminin farklı olması çok önemli değildir.

Ücretliler üzerinden gelir vergisi, sosyal güvenlik primi, işsizlik sigortası primi ve damga vergisi olmak üzere dört farklı kesinti yapılmaktadır. Ücretlerden kesilen vergiler, sosyal sigorta primi, işsizlik sigortası primi ile sosyal sigorta ve işsizlik sigortası priminin primi işveren payı toplamı net ücrete oranlandığında, oldukça yüksek tutarda vergi yükü olduğu görülmektedir.

Özel sektörde istihdam edilen işçilerle genellikle net ücret üzerinden anlaşmaya varılması, tüm vergi ve sosyal sigorta prim yükünün işveren tarafından üstlenilmesi kayıt dışılığın artmasında önemli bir etkidir. Bu çerçevede maliyetlerin düşürülmesi için işveren tarafından ücretlerin fiili ödenenden daha düşük gösterilmesi söz konusu olmaktadır.

Ücret gelirlerine uygulanan gelir vergisi oranı yıllar itibariyle farklılık taşımakla birlikte en son yüzde 15 olarak belirlenmiştir. Daha önceki uygulamada, emek gelirlerinin vergilendirilmesi yüzde 15'den, diğer gelir vergisi konusu olan kazanç ve iratların vergilendirilmesi ise yüzde 20'den başlamakta idi. Ancak 2006 yılında yapılan düzenleme ile bu uygulama kaldırılarak herkes aynı orana tabi olmuştur. Artan oranlı tarifenin en üst oranı ücretliler açısından yüzde 35 iken, Anayasa mahkemesi 2009 yılında vermiş olduğu kararda, mali güç ve sosyal devlet ilkesi açısından ücretlilerin, diğer gelir unsurları gibi yüzde 35'den vergilendirilmesinin uygun olmayacağına karar vermiştir. Siyasal karar alma mekanizmasının 6009 sayılı kanun ile yapmış olduğu düzenlemede vergi oranları aynı kalırken dilimlerde düzenleme yapılarak, yüzde 27'lik dilimin üst sınırı yükseltilmiştir. Bu şekilde

ücretlilerin yüzde 35 oranına daha geç ulaşması amaçlanmıştır. Uygulamada siyasal otorite özellikle GVK 103. maddede yer alan vergi dilimlerinde yıllık artışın düşük tutulmasını sağlayarak ücretlilerin bir üst dilime daha çabuk geçmesini ve bu şekilde daha fazla gelir kaynağına sahip olmayı hedeflemektedir. Ancak bu durum vergi adaleti açısından uygun değildir.

Türkiye ile diğer OECD ülkeleri kıyaslandığında yüzde 35 vergi diliminin diğer ülkelere göre normal olduğu düşünülse de, özellikle vergi dilimleri arasındaki makasın az olmasından dolayı belirli bir tutarın üzerinde geliri olanlar yüksek vergi ödeyebilmektedir. Örneğin, 2010 yılı için Amerika Birleşik Devletlerinde 373,650 USD üzerindeki gelire yüzde 35 vergi dilimi uygulanırken, ülkemizde 51,079 USD¹¹²⁶ (76.200 TL) vergi matrahına yüzde 35 vergi dilimi uygulanmaktadır. Yani, neredeyse 7,3 kata varan bir fark bulunmaktadır. Bu da, hem Türkiye’deki vergi tarifesinin gayri adil olduğunu ve hem de düşük gelirliilerinin vergi yükünün diğer ülkelere oranla daha yüksek olduğunu göstermektedir.

GVK, ücretlerin vergilendirilmesi konusunda tevkifat usulü ile vergilendirme olan “gerçek usulde vergilendirme” ile vergi karnesi yoluyla vergilendirme olan “diğer ücretlilerde vergilendirme” şeklinde ikili bir düzenleme yapmıştır. Tevkifat usulünde, işveren çalışanlar için bordro hazırlamakta ve GVK’nın 63. maddesinde belirtilen indirimleri yaptıktan sonra kalan miktar üzerinden (gerçek ücret) ücretlinin vergisini kesip kalan net tutarı hak sahibine ödemektedir.

Belirtilen indirimlerin diğer gelirlerden yapılan indirimlerle kıyaslanması halinde ücret gelirleri için öngörülen indirimlerin diğer gelir unsurlarında indirilmesine izin verilenlerden daha az olduğu görülebilmektedir. Örneğin, serbest meslek gelirlerinde serbest meslek erbabının kullandığı aracın giderleri, evini hem işyeri hem mesken olarak kullananların ev kirasının tümü ile konuta ait giderlerin yarısını gelirinden indirebilmesi gibi uygulamalar gösterilebilir.

Tevkifat yoluyla vergilendirilenler yükümlü sayısının yaklaşık üç katına ulaşmış bulunmaktadır. Ülkemizdeki vergi politikalarında tevkifat müessesesinin

1126 1 USD karşılığı olarak 02.09.2010 tarihli TCMB Döviz Alış kuru olan 1,4918 TL üzerinden hesaplama yapılmıştır. <http://www.tcmb.gov.tr/kurlar/201008/02082010.html>, (02.08.2010)

sürekli ön planda yer alması vergi mükellefi sayısını azalttığı gibi, mükellefiyet bilincini de yok etmektedir. Ücretten alınan vergiler bütün yıl çalışmayla kazanılacak gelire göre kesildiği için bütün yıl çalışmayanlar artan oranlı tarife nedeniyle gerekenden fazla vergi ödemiş olabilirler. Bu durumda olanlar vergi fazlasının geri ödenmesi için beyanname verebilirler. Ayrıca, bazı gelir gruplarında uygulama alanı bulunan gelirlerin enflasyondan arındırılması, yeniden değerlendirme, yenileme fonu vb. uygulamalar ücret gelirlerinde söz konusu edilememektedir.

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde tevkifat usulünün tek yöntem olarak uygulandığı görülmektedir. Mali güce göre vergileme yapabilmek için gelirin şahsileştirilebilmesine yönelik olarak artan oranlı tarife, ayırma ilkesi ve en az geçim indirimi uygulamalarına ihtiyaç bulunmaktadır. Bu çerçevede brüt ücretten hesaplanmış olan vergiden “en az geçim indirimi” tutarının düşülmesi ve bu çerçevede ödenecek verginin bulunması, emek sahipleri açısından kısmen olumlu olmakla birlikte, oldukça yetersiz ve sembolik bir uygulamadır. Bu şekilde ücretlilere, diğer gelir unsuru sahiplerine göre belirli bir avantaj sağlanarak refahlarında belirli bir artış sağlanmış olmaktadır. Ancak tüm gelir unsurlarını kapsayan genel geçerli bir en az geçim indirimi uygulaması ülkemizde halen yoktur. Ayırma ilkesinin bir görünümü olarak uygulanan asgari geçim indirimi tutarı, ülkemizdeki açlık ve yoksulluk sınırları ve diğer ülke uygulamaları ile karşılaştırılınca bir anlam ifade etmemektedir.

Ödenecek verginin ücretin safi tutarının artan oranlı vergi tarifesine uygulanmasıyla elde edilecek hesaplanan vergiden, aynı ücretli için belirlenen asgari geçim indirimi tutarının indirilmesiyle bulunmaktadır. Bu haliyle ayırma kuramının vergi iadesi şeklinde uygulama biçiminden vazgeçilerek ücretlinin medeni halini ve ailevi durumunu da dikkate alan sistem uygulanmaya başlanmıştır. Bu çerçevede asgari geçim indirimi uygulaması değerlendirildiğinde, eşi çalışmayan ve çok çocuklu ailelere sembolik de olsa vergi indirimi açısından kısmen bir avantaj sağlamaktadır.

Bunun yanında asgari geçim indirim tutarında hesaplama yapılırken GVK 103. maddede yer alan tarifenin ilk oranı esas alınmaktadır. Asgari geçim tutarı ne olursa olsun uygulanan oran aynı olacaktır. Asgari geçim indirimi tutarı artsa da azalsa da anılan vergi tarifesinin yerine sabit oranın uygulanması mahsup edilecek verginin daha

az çıkmasına sebep vermesi nedeniyle en az geçim indirim tutarı özellikle gelir düzeyi nispeten yüksek olan ücretliler aleyhine bir durum meydana getirmektedir. Bu açıdan bakıldığında en az geçim indirimine uygulanacak tarifenin GVK 103. maddesinde yer alan dilim ve oranların bütünüyle uygulanması vergi adaleti açısından daha uygun olacağı düşünülebilir. Diğer taraftan asgari geçim indiriminden sadece gerçek usulde vergilendirilen ücretliler faydalanmaktadır. Ücretlilerin sembolik de olsa yararlandığı asgari geçim indiriminden kira geliri, zirai kazanç veya serbest meslek kazancı sahibi diğer mükellefler yararlanamamaktadır. Bu nedenle asgari geçim indiriminin kabul edilebilir sınırlara çekilerek tüm gelir vergisi mükellefleri ile diğer kazanç sahiplerine uygulanması vergilemede eşitlik ilkesi açısından anlamlı olacağı değerlendirilebilir.

Anayasanın 73. maddesinin ilk fıkrasında verginin mali güce göre alınacağı hükmü yer almaktadır. Bu çerçevede gelire sahip olan herkesin vergilendirilmesi esastır. Ancak, belirli gelirin altında olan kimselerin vergilendirilmesi sosyal adalet ilkesi açısından söz konusu değildir. Özellikle asgari ücret seviyesinin altında gelire sahip olan kimseler bu kategoride değerlendirilebilir. Asgari ücretin vergi dışı tutulması Türkiye’de yıllarca tartışılan gelen bir konudur. Toplumun her kesimi asgari ücretten vergi alınmamasını teklif ederken, bu zamana kadar bu konuda bir başarı sağlanamamıştır. Asgari ücretin vergilendirilmesi adalet ilkesine de uygun değildir. Çünkü o gelire sahip olan kimse zaten yaşamsal ihtiyaçlarını sınırlı bir şekilde karşılayabilmektedir. Bu nedenle ödeme gücünü aşan miktarının vergilendirilmesi esastır. Nitekim ABD ve diğer ülke uygulamalarında ödeme gücünü aşan kısmın vergilendirildiğini görmek mümkündür. Türkiye’de asgari ücret sınırı arttıkça vergi kayıp ve kaçaklarında da fazlalık olacaktır. Bu nedenle kayıtdışılığın azaltılması için siyasal otorite tarafından söz konusu tutarın düşük tutulması gibi uygulama sürecine gidilebilmektedir. Bu da asgari ücretten daha fazla vergi alınması ve düşük ücretlilerin refah kaybına neden olmaktadır. Kişisel istisna tutarı artırılarak düşen gelir kaybının vergi tabanının genişletilmesi ile giderilmesi mümkün olacaktır.

Yukarıda belirtildiği üzere Anayasa’ımızda yer alan hüküm çerçevesinde, geliri olan herkesin ödeme gücüne göre vergilendirilmesi esastır. Aynı gelire sahip olan mükelleflerin aynı, farklı gelire sahip olan mükelleflerin de farklı vergi ödemesi söz

konusudur. Fakat uygulamaya bakıldığında çeşitli kanunlarla bir takım mükellefler ile vergi konularının vergi dışı bırakıldığı görülmektedir. Örneğin; ücretlilerin vergilendirilmesinde serbest bölgede çalışanlar, teknopark alanlarında çalışanlar, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerde çalışan gemi adamlarına ödenen ücretlerle, çalışanlara belli şartlar altında sağlanan konut imkanı, yemek bedelleri, teşvik, ikramiye ve ödülleri ile sporculara ödenen ücretler vergi dışı tutulmuştur.

Vergilendirmede muafiyet ve istisnalar vergi erozyonuna sebep olan faktörlerden birisidir. Vergi tabanını daraltan bir unsurdur. Bunun sonucunda vergi gelirleri yeterli olmayarak konjonktürel esnekliklerinin azalması sonucunu doğurabilir. Fakat ekonomik, sosyal ve politik açılardan siyasal otoritenin de ücretlerde istisna ve muafiyet uygulaması olağan bir durumdur. Önemli olan ciddi bir şekilde aşınmaya sebep olmayacak şekilde istisna ve muafiyetlerin alanının daraltılmasıdır.

Çalışanların ücretlerinden gelir vergisi yanında ayrıca damga vergisi de kesilmektedir. Damga vergisi temelde hukuki işlemlere bağlı olarak düzenlenen kağıtlar üzerinden alınan bir vergi olmasına rağmen, ücretler üzerinden de alınması hem ücretlinin vergi yükünü artırmakta ve hem de hakkaniyete uygun düşmemektedir. Günümüzde damga vergisinin anlamını kaybettiği düşünüldüğünde bu verginin kaldırılması çalışanın refahı açısından uygun olacağı değerlendirilebilir. Ayrıca vergi idaresinin vergide verimlilik ilkesi çerçevesinde daha verimli kaynakları değerlendirip onların üzerinde yoğun bir faaliyette bulunarak verginin tabana yayılması vergi gelirlerinde de artış sağlayacaktır. Aksi halde damga vergisi çalışan açısından bir yük olmaktan öteye gitmeyecektir.

Öte yandan hem Maliye Bakanlığı'na ve hem de SGK'na beyanname ve prim hizmet belgelerinin elektronik ortamda gönderilmesi halinde de damga vergisi alınmaktadır. Bu da eleştirilmesi gereken bir diğer husustur.

Ücretlerin vergi dışı bırakılması veraset ve intikal vergisi açısından değerlendirildiğinde özellikle kıdem tazminatında ölen kişinin mirasçıları olan dul ve yetimlere kıdem tazminatı ödenirken vergi istisnasının olması, ölen kişinin kanuni mirasçısı olarak dul ve yetim kalmamış ise diğer mirasçılarına ödeme yapılırken vergi

kesintisi yapılma durumu söz konusudur. Örneğin kişinin anne ve babası kanuni mirasçı olarak kaldığı takdirde ödenecek olan kıdem tazminatından vergi kesintisi yapılacaktır. Bu durum vergi adaleti açısından tartışılabilir bir durumdur. Kıdem tazminatının mirasçılara ödenirken ön şart olmaksızın istisna kapsamında değerlendirilmesi yerinde olacaktır.

Kıdem tazminatı çalışan kişi işten ayrıldığı takdirde ödenen bir gelir türüdür. Ancak ilgili kanunlarda bu ödemeye ilişkin zamansal sınırlamalar getirilmiştir. GVK'nın 25/7. maddesi gereğince, 1475 sayılı eski İş Kanunu ve 854 sayılı Deniz İş Kanunu'na göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 sayılı Basın İş Kanunu'na göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları, gelir vergisinden müstesna tutulmuştur. Burada basın sektöründe çalışan ücretlilerin 24 yıldan fazla çalışma süreleri olsa dahi 24 aydan fazla kıdem tazminatı alamamalarına neden olmaktadır. Ama diğer sektörlerde 30 aylık bir kıdem tazminatı uygulaması söz konusudur. Aşan kısımlar ücret olarak değerlendirilip vergiye tabi tutulacaktır. Bu durum vergide eşitlik ilkesine aykırı bir uygulamadır. Yapılacak bir yasal düzenleme ile farklı iş kanunlarına tabi çalışan tüm hizmet erbabının kıdem tazminatının aynı hükümlere tabi olması yerinde olacaktır.

Belirsiz süreli sürekli hizmet akitlerinde, kanun koyucunun bildirim süreleri öngörmesinin gerek işveren bakımından gerekse de işçi bakımından belli bir amacı ve mantığı vardır. İşçi açısından yapılan düzenlemenin amacı, işçinin bir anda işsiz kalmasını önlemek ya da belirli bir süre daha (ya da belirli bir miktarda) gelir elde etmesini temin ederek ona nispi bir koruma sağlamaktır. Elde edilen gelir ihbar (bildirim) sürelerine endekslenerek belirlenmiştir. Ancak, bu bildirim sürelerine uyularak yapılan peşin ödemeler ücret olarak adlandırılmış; bildirim sürelerine uyulmaması durumunda ise, tazminat olarak nitelendirilmiştir. Farklı adlandırma kanun koyucu tarafından getirilen ihbar sürelerine ilişkin düzenlemenin ihlaline ilişkin bir belirleme yapmaktan öteye gitmemekte ve yapılan ödemeyi farklı olarak nitelendirmeye imkan vermemektedir. Bildirim sürelerine uyulmak suretiyle hizmet akdinin feshi halinde yapılan ödemeyle, işverenin bildirimsiz fesih hakkını kullanması sebebiyle yaptığı ödemenin farklı nitelendirmelere tabi tutularak vergilendirmede farklılık yaratılması vergide adalet ve

eşitlik prensipleriyle bağdaşmamaktadır.

Yapılacak bir yasal düzenleme ile ihbar tazminatının da vergiden istisna edilerek, bu konuda ortaya çıkan uygulamadaki yorum farklılıklarının ortadan kaldırılarak, çalışanların vergi dışı tutulması yerinde bir uygulama olarak düşünülebilir.

İşveren tarafından işçilere yapılan bir takım aile ve çocuk zamları, evlenme ve doğum yardımı, özel sağlık sigortası primi, eğitim bursu, konut yardımı, erzak yardımı ve yemek yardımı vb. konularda belirli oranda vergiden istisna sağlanmıştır. Bu oranların yetersiz olduğu görülmektedir. İşverenlerin bu tür sosyal yardımlarından vergi alınmaması artırması sağlanırsa, özellikle düşük ücretli kesimin refah seviyesinde bir yükselme olacak, emek gücünün iş verimliliğinde artış olabilecektir.

Günümüzde vergi karnesi kullanımının yaygın olduğunu ve tüm mükellefleri kapsamına aldığını söylemek oldukça zordur. Bu nedenle diğer ücret geliri sahiplerinin farklı ve etkin bir sistemle vergilendirilmesi ya da zaten işlemeyen bu sistemin kaldırılarak özel fertler tarafından evlerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan yerlerde hizmetçilik bahçıvanlık, kapıcılık gibi özel hizmetlerde çalıştırılanlarda olduğu gibi gelir vergisinden istisna edilmesi sağlanmalıdır.

Tüm bu değerlendirmeler dikkate alındığında ücretlerin adil vergilendirilmesi ve vergi bilincinin yerleşebilmesi için öncelikle;

1- Mükellefiyet bilincini yerleştirmek, vergi tabanını yaygınlaştırmak ve mükellef sayısını artırmak için tevkifat müessesesinin yerine ücretlerde beyan usulüne geçilmelidir.

2- Belirli bir gelirin altında olan kimseler vergilendirilmemelidir. Asgari geçim indiriminin kabul edilebilir sınırlara çekilerek tüm gelir vergisi mükellefleri ile diğer kazanç sahiplerine uygulanması sağlanmalıdır. Çalışanlar arasında haksızlıklara sebebiyet veren istisna ve muafiyetler daraltılarak, ücretlilere uygulanan vergi oranı mutlaka düşürülmelidir.

3- İşverenlerin işçileri adına sağladığı aile ve çocuk zamları, evlenme ve doğum yardımı, özel sağlık sigortası primi, eğitim bursu, konut yardımı, erzak yardımı

ve yemek yardımı gibi sosyal menfaatlerde daha önemli oranlarda indirim konusu yapılabilmelidir.

4- Hizmet akdinin sona ermesi veya işverenlerin kötü niyetli davranışları sonucu ortaya çıkan tazminat ve menfaatlerin yasal bir düzenleme yapılması suretiyle tamamen vergi dışı bırakılması sağlanmalıdır.

5- Ücretler üzerindeki vergi yükü azaltılmalı ve ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin GVK'nın 103. maddesinde yer alan tarifiedeki dilimler Anayasa mahkemesi kararı çerçevesinde yeniden düzenlenmeli, vergi tarifesindeki halen 15, 20, 27 ve 35 olmak üzere 4 olan dilim sayısı artırılmalı ve dilimler arasındaki makas açılarak yüksek ücret kabul edilen tutarın diğer OECD ülkeleri seviyesine çıkartılması sağlanmalıdır. Böylece hem daha adaletli ve hem de ödeme gücünü aşan kısmın vergilendirilmesi söz konusu olabilecektir.

KAYNAKÇA

Kitaplar:

AKAY, Mesude. **Damga Vergisi Kanunu ve Uygulamaları**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık. 2005.

AKDOĞAN, Abdurrahman. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**. Ankara: Gazi Kitabevi. 2008.

AKDOĞAN, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**. Ankara: Gazi Büro Kitabevi. 1996.

AKINTÜRK, Turgut. **Hukuka Giriş, 11. Baskı**. Editör Neval Okan. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi Yayını. 2009.

AKTAY, Nizamettin ve Kadir Arıcı, Tuncay Kaplan Senyen. **İş Hukuku**. 3. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık. 2009.

AKSOY, Şerafettin. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**. 5. Baskı. İstanbul: Filiz Kitabevi. 1999.

AKYİĞİT, Ercan. **İş Hukuku**. Ankara: Seçkin Yayınevi. 2006. (İş Hukuku)

AKYİĞİT, Ercan. **Kıdem Tazminatı**. Ankara: Seçkin Yayınevi. 1999. (Kıdem Tazminatı)

AKYİĞİT, Ercan. **İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku Açısından İşçinin Başka İşde Çalışması**. Ankara: Öz İplik İş Yayını. 1995. (Çalışma)

ALPAR, Cem. **Dünya’da ve Türkiye’de Serbest Bölgeler**. Ankara: Dost Kitabevi. 1985.

ARICI, Kadir. **Çalışma Sürelerinin Hukuki Gelişimi ve Yeterliliği Açısından 1475 Sayılı İş Kanunu’nda Çalışma Süreleri**. Ankara: Kamu-İş Yayını. 1992.

ARSLAN, Mehmet. **Vergi Hukuku**. 5. Baskı. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık. 2006.

ATABEY, Tuncel. **Gelir Vergisi Rehberi**. Vergi Sorunları Dergisi Özel Ek. S.246. Mart 2009.

ATAY, Aytekin. **Borçlar Hukukunun Genel Teorisi**. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları (Yayın No: 470). 1975.

- AVCI, Şükrü. **Ücretler ve Kıdem Tazminatları**. Ankara:1981.
- BAHAR, Cevdet Okan. **Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmaları ve Yabancıların Türkiye’de Vergilendirilmeleri**. Ankara: Yaklaşım Yayınevi, 2008.
- BAYKARA, Bekir. **Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku**. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını. 2008.
- BENOKAN, Ömer ve Turgut Özcan. **İş Kanunu ve Vergi Uygulaması**. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını. 2007.
- BIYIK, Recep ve Aydın Kıratlı. **Giderler ve İndirimler**. İstanbul: PWC Yayını. 2010.
- BİLİCİ, Nurettin. **Vergi Hukuku**. 9. Baskı. Ankara: Yaklaşım Yayınları. 2003.
- BLANPAIN, Roger. **European Labour Law**. NetherlandS. Kluwer Law International. 2008.
- BRUCE, Neil. **Public Finance and The American Economy**. Addison-Wesley Educational Publishers. 1998.
- CANDAN, Turgut ve Hüseyin Çevikbaş. **Danıştay Kararları C. 1**. İstanbul:Süryay Yayınevi. 1997.
- CANİKLİOĞLU, Nurşen. **Hastalık ve Sakatlığın Hizmet Akdine Etkisi**. İstanbul: Beta Yayınevi. 2002.
- ÇAKMAK, Şefik. **Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi**. Ankara: Oluş Yayıncılık. 2008.
- CENK, Ramazan. **Ücretler, Tazminatlar ve Harcırahlar**. Ankara:Yaklaşım Yayınları. 1999. (Ücretler)
- CENTEL, Tankut ve Murat Demircioğlu. **İş Hukuku**. Yenilenmiş 9. Bası. İstanbul: Beta Yayınevi. 2003.
- ÇANKAYA, Osman Güven ve Şahin Çil. **İş Hukuku’nda Üçlü İlişkiler**. Ankara:Yetkin Yayınları. 2006.
- ÇELİK, Nuri. **İş Hukuku Dersleri**. Yenilenmiş 22. Bası. İstanbul: Beta Yayınları. 2009.
- ÇİL, Şahin ve Seracattin Göktaş. **Açıklamalı-İçtihatlı Basın İş Kanunu**. Ankara: Turhan Kitabevi. 2003.
- ÇİL, Şahin. **İş Kanunu Şerhi Cilt 1**. 2. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi. 2007.

- ÇİL, Şahin. **İş Kanunu Şerhi Cilt 2.** 2. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi. 2007.
- ÇİL, Şahin. **İş Hukuku Yargıtay İlke Kararları.** Ankara: Turhan Kitabevi. 2009. (Yargıtay İlke Kararları)
- ÇİL, Şahin. **Açıklamalı-İçtihatlı Kıdem Tazminatı.** Ankara: Turhan Kitabevi. 2009. (Kıdem Tazminatı)
- Deloitte, **International Tax:Italy Highlights, 2010,**
http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Tax/Intl%20Tax%20and%20Business%20Guides/2010/dtt_tax_highlight_2010_Italy.pdf, (12.05.2010)
- DEMİR, Fevzi. **İş Hukuku ve Uygulaması.** 5. Baskı. İzmir: Anadolu Yayınevi. 2009. (İş Hukuku)
- DEMİR, Fevzi. **Yargıtay Kararları Işığında İş Hukuku ve Uygulaması.** İş Güvencesi Yasası ile Yeniden Düzenlenmiş 2. Baskı. İzmir. 2002.
- DEMİRCİOĞLU, Murat. **Yargıtay Kararları Işığında Sorularla 4857 sayılı İş Yasası.** İstanbul: İTO Yayını. 2008.
- DOĞRUSÖZ, Bumin. **Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme “Stopaj”.** 1. Baskı. İstanbul: İSMMMO Yayınları. 1992. (Stopaj)
- EKONOMİ, Münir. **İş Hukuku. C.I.** 3. Baskı. İstanbul:1987.
- ERGİNAY, Akif. **Vergi Hukuku (İlkeler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi).** Ankara: Turhan Kitabevi. 1979. (Vergi Hukuku)
- ERGİNAY, Akif. **Kanunlar-1. Türkiye Cumhuriyeti Dönemi Vergi. Resim ve Harç Kanunları (1920-1977). C. 1-Kanun No:1-4699.** Ankara. 1977 (Kanunlar-1)
- ERGÜLEN, Güneri ve Hayreddin Erdem. **Vergi Kanunlarındaki Vergi Avantajları.** 2. Baskı. Ankara: Yaklaşım Yayınları. 2000.
- ERTÜRK, Şükran. **İş İlişkisinde Temel Haklar.** Ankara: Seçkin Yayıncılık. 2002.
- European Commission. **Report by the Commission’s Services on the Implementation of Council Directive 97/81/EC of 17 December 1997 concerning the Framework Agreement on Part-time Work concluded by UNICE, CEEP and the ETUC.** Brussels, 2003.
- EVCİL, Cahit ve Bekir Geçer. **İş Kanunu Uygulama Rehberi.** İstanbul: Datassist Yayınları. 2006.
- EYRENCİ, Öner ve Savaş Taşkent, Devrim Ulucan. **Bireysel İş Hukuku.** İstanbul: Legal Kitabevi. 2004.

Federal Central Tax Office, **Income Tax Table 2010**,
http://www.steuerliches-info-center.de/en/003_menu_links/002_ISt/003_BestPers/Einkommensteuertabelle_2010_GB.pdf, (17.06.2010)

Gelir İdaresi Başkanlığı. **Ücret Kazançları Vergi Rehberi**. Yayın No: 59. 2008. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2008_Ucret_rehberi.html

Gelir İdaresi Başkanlığı. **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan “Karşılıklı Anlaşma Usulü”ne İlişkin Rehber**. Legal Mali Hukuk Dergisi, Y.5, S.58, Ekim 2009.

Gelirler Kontrolörleri Derneği. **Gelir Vergisi Rehberi**. Güncelleştirilmiş ve Genişletilmiş 5. Baskı. Ankara. 2005.

GÖKTAŞ, Seracettin ve Şahin Çil. **Açıklamalı-İçtihatlı Basın İş Kanunu**. Ankara:Turhan Kitabevi. 2003.

GÜNAY, Cevdet İlhan. **Şerhli İş Kanunu**. Ankara. 1998. Cilt 2. (Şerhli İş Kanunu)

GÜNAY, Cevdet İlhan. **İş Hukuku, Yeni İş Yasaları**. Ankara-2003. (İş Hukuku)

GÜNAY, Cevdet İlhan. **İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku Uygulaması**. Ankara:Yetkin Yayıncılık. 2007. (İş ve Sosyal Güvenlik)

GÜNAY, Cevdet İlhan. **İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku Dersleri**. 2 Baskı. Ankara:Yetkin Yayıncılık. 2008. (İş ve Sosyal Güvenlik Dersleri)

GÜNEŞ, Gülsen. **Verginin Yasallığı İlkesi**. 2. Bası. İstanbul:XII Levha yayınları. 2008. (Verginin Yasallığı)

GÜNEŞ, Şibli. **Vergi Uygulamalarında Genelde Yapılan Hatalar ve Özellikli Konular**. Kayseri: Kayseri Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını. 2009. (Özellikli Konular)

GÜR, Muammer. **Temel Bordo Hesaplamaları**. İstanbul: Datassist Yayınları. 2009.

GÜZEL, Ali. **“ILO Normlarının İş Hukuka Etkisi ve Türk İş Hukukunun Gelişmesine Katkısı”, ILO Normları ve Türk İş Hukuku**. Ankara:İş Hukuku ve Sosyal Güvenlik Hukuku Türk Milli Komitesi 20.Kuruluş Yılı Kutlama Semineri. 1997.

GÜZEL, Ali ve Ali Rıza Okur, Nurşen Caniklioğlu. **“Sosyal Güvenlik Hukuku**. 11. Baskı. İstanbul: Beta Yayınevi. 2008.

İREN, Ertan. **Avrupa Birliği İş Hukuku Yönergeleri Karşısında 4857 Sayılı İş Kanunu'nun Durumu**. Ankara:ÇEİS Yayınları. 2008.

KANETİ, Selim. **Vergi Hukuku**. 2. Baskı. İstanbul: Filiz Kitabevi. 1989.

KARACA, Yüksel. **İstihdam Üzerindeki Vergi Yükü Tartışmaları**. Ankara, 2006.

KARAKAŞ, İsa. **Kıdem Tazminatı İhtilafları ve Çözüm Yolları**. Ankara: Adalet Yayınevi. 2006.

KILIÇOĞLU, Mustafa. **Tazminat Esasları ve Hesap Yöntemleri**. Ankara: Turhan Kitabevi. 2008.

KIRBAŞ, Sadık. **Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar, 11. Baskı**. Ankara: Tesmer Yayını. 1999.

KIRBAŞ, Sadık. **Vergi Hukuku**. Siyasal Kitabevi. Ankara. 2004.

KIZILOT, Şükrü. **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler**. Yaklaşım Yayınları, Cilt: 3. Yaklaşım Yayınları. Ankara. 1996.

KIZILOT, Şükrü ve Zuhul Kızılot. **Vergi Hukuku**. Ankara:Yaklaşım Yayınları, 2006.

KIZILOT, Şükrü ve Doğan Şenyüz, Metin Taş, Recai Dönmez. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**. Güncellenmiş 18. Baskı. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2010.

KURT, Resul. **İş Hukuku ve Sosyal Sigorta Mevzuatında Usul ve Esaslar**. 2. Baskı. İSMMMO Yayını. İstanbul 2003 (İş Hukuku ve Sosyal Sigorta)

KURT, Resul. **Karşılaştırmalı-Açıklamalı 4857 Sayılı İş Kanunu**. İstanbul: İSMMMO Yayınları. 2003. (Karşılaştırmalı)

KURT, Resul. **5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapan 5754 Sayılı Kanun (Karşılaştırmalı ve Açıklamalı)**. İstanbul: İSMMMO Yayınları. 2008. (Açıklamalı)

KURT, Resul. **İş Hukuku Mevzuatında Usul ve Esaslar**. İstanbul: İSMMMO Yayınları. 2006. (İş Hukuku Mevzuatı)

KURT, Resul. **Sosyal Güvenlik Reformu Rehberi**. 3. Baskı. İstanbul: TİEM Yayınları. 2009 (Rehber)

KURT, Resul. **İş Hukuku, SSK ve Bağ-Kur Mevzuatı Ders Notları**. (SMMM Yeterlilik ve Staja Başlama Sınavına Hazırlık Ders Notları). 4. Baskı. İstanbul: İSMMMO Yayını. 2010 (Staja Başlama)

- KURUCA, Mustafa. **Tüm Yönleriyle Emeklilik**. Ankara: Yaklaşım Yayınevi. 2004.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği (HUD). **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**. 2010.
- MAYNE Susan ve Susan Malyon. **Employment Law In Europe**. London: Butterworths Publication. 2001
- MOLLAMAHMUTOĞLU, Hamdi. **İş Hukuku**. Ankara:Turhan Kitabevi. 2004.
- MUTLUER, M. Kamil. **Vergi Genel Hukuku**. İstanbul: Bilgi Üniversitesi Yayını. 2006.
- NARMANLIOĞLU, Ünal. **Türk Hukukunda Kanundan Doğan Kıdem Tazminatı**. İstanbul. 1973.
- NOMER, N. Haluk. **Borçlar Hukuku Genel Hükümler Ders Notları**. 2. Baskı. İstanbul: Beta Yayınevi. 2001.
- ODAMAN, Serkan. **Türk ve Fransız İş Hukukunda Ödünç İş İlişkisi**. İstanbul: Legal Yayıncılık. 2007
- OECD. **Taxing Wages: 2008-2009**. Paris, 2010.
- OKTAR, S. Ateş. **Vergi Hukuku 2. Baskı**. İstanbul: Türkmen Kitabevi. 2006.
- ÖNCEL, Mualla ve Ahmet Kumrulu, Nami Çağan. **Vergi Hukuku**. 10. Bası. Ankara: Turhan Kitabevi. 2002.
- ÖZBALCI, Yılmaz. **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**. Ankara: Oluş Yayıncılık. 2002.
- PAZARCI, Hüseyin. **Uluslararası Hukuk Dersleri I.Kitap**. 2. Baskı. Turhan Kitabevi. Ankara. 1989.
- PEHLİVAN, Osman. **Vergi Hukuku**. Trabzon: Derya Kitabevi. 2005.
- REİSOĞLU, Safa. **Borçlar Hukuku**. 21. Bası. İstanbul: Beta Yayınları. 2010.
- REMZİ Mehmet ve Sezer Aydın. **Borçlar Hukuku Özel Hükümler**. 2. Baskı. İstanbul: İkinci Sayfa Yayınevi. 2009.
- SABAN, Nihal. **Vergi Hukuku**. İstanbul: Der Yayınları. 2002.
- SEVİĞ, Veysi. **Kesinti Suretiyle Vergilendirme Çağdaş Bir Uygulama Değildir, Prof. Dr. Adnan Tezel Günleri: Vergi Hukuku**. Arıkan Yayınları, İstanbul. 2006. (Kesinti Suretiyle Vergilendirme)

SONSUZOĞLU, Elif. **Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi**. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi. 1997.

SOYER, Polat. **158 sayılı ILO Sözleşmesi Çerçevesinde Yapılması Gerekenler, İktisadi, Sosyal ve Uluslararası Hukuki Boyutu İle İşçinin Feshe Karşı Korunması, İş Hukukuna İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri 2001 Yılı Toplantısı**. İstanbul Barosu Yayını. İstanbul 2002.

SOYDAN, Billur Yaltı. **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**. İstanbul:Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş. 1995.

SÜMER, Haluk Hadi. **İşçinin Sendikal Nedenlerle Feshe Karşı Korunması**. Konya: Mimoza Yayınları. 1997.

SÜZEK, Sarper. **İş Akdini Fesih Hakkının Kötüye Kullanılması**. Ankara: 1976. (İş Akdini Fesih)

SÜZEK, Sarper. **İş Hukuku**. 5. Baskı, İstanbul:Beta Yayınevi, 2009. (İş Hukuku)

ŞAHBAZ, Zübeyde Başboğa. **İşverenin İş Kazası ve Meslek Hastalığından Doğan Hukuki Sorumluluğu İle Maddi zararın Hesabına ilişkin Esaslar**. İstanbul: Beta Yayınları. 2010.

ŞAKAR, Ayşe Yiğit Şakar. **Vergi Hukukunda Serbest Bölgeler**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık. 2008.

ŞAKAR, Müjdat ve Ayşe Yiğit Şakar. **İş Hukuku, Sosyal Güvenlik Hukuku ve Vergi Hukuku Açısından İşçiye Ödenecek Tazminatlar**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık. 2010.

ŞAKAR, Müjdat. **Gerekçeli ve İctihatlı İş Kanunu Yorumu**. Yenilenmiş 4. Baskı. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık. 2009. (İş Kanunu Yorumu)

ŞAKAR, Müjdat. **Sosyal Sigortalar Uygulaması**. 8. Baskı. İstanbul:Der Yayınları. 2006. (Sosyal Sigortalar)

ŞAKAR, Müjdat. **İş Hukuku Uygulaması**. 7. Baskı. İstanbul : Der Yayınları. 2006. (İş Hukuku Uygulaması)

ŞENYÜZ, Doğan. **Türk Vergi Sistemi**. 13. Baskı. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık. 2007.

ŞENYÜZ, Doğan ve Mehmet Yüce, Adnan Gerçek. **Vergi Hukuku**. Bursa: Ekin Yayınevi. 2010.

TAN, Mustafa ve Tahir Erdem. **Türkiye’de Ar-Ge Teşvikleri**. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayını. 2010.

TEKİNAY, Selahattin Sulhi ve Sermet Akman, Halûk Burcuoğlu , Atillâ Altop. **Borçlar Hukuku (Genel Hükümler)**. 6.Bası. İstanbul: Filiz Kitabevi. 1988.

TEMİR, Arif. **İş Sözleşmesi**. 2. Baskı. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık. 2007.

TEMİR, Arif. **Tüm Yönleriyle İş Hukukunda İzinler ve Uygulaması**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık. 2008

TEZEL, Ali ve Resul Kurt. **Sosyal Güvenlik Reformu**. Ankara : Yaklaşım Yayıncılık. 2009

TOROSLU, M. Vefa ve Cem Niyazi Durmuş. **Serbest Bölgeler**. Genişletilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları. 2010.

TOSUNER, Mehmet, Zeynep Arıkan ve Ahmet Burçin Yereli. **Türk Vergi Sistemi**. 9. Baskı. İzmir: DEÜ Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi. 2004.

TUNCAY, A. Can. **Hukuki Yönden Basında İşçi-İşveren İlişkileri**. İstanbul: Evrim Basım. 1989.

TUNCAY, A. Can ve Ömer Ekmekçi. **Sosyal Güvenlik Hukuku'nun Esasları**. İstanbul: Legal Yayınevi. 2008.

TUNÇOMAĞ, Kenan ve Tankut Centel. **İş Hukukunun Esasları**. 3.Bası. İstanbul: Beta Basım. 2003.

ULUATAM, Özhan ve Yaşar Methibey. **Vergi Hukuku**. Ankara: İmaj Yayıncılık. 2000.

ULUCAN, Devrim. **Çalışma Hakkı ve İş Güvencesi**. İ.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi'nin Prof. Dr. Ümit Yaşar Doğanay'ın Anısına Armağan 2'den Ayrı Basım. İstanbul:1982.

ULUCAN, Devrim. **4857 Sayılı Kanuna Göre İş Sözleşmesi Türleri, Yeni İş Yasası Seminer Notları ve İş Kanunu**. Türkiye Toprak. Seramik. Çimento ve Cam Sanayi İşverenleri Sendikası Yayını. 25-29 Haziran 2003 Çeşme.

UŞAN, Şelale. **Avrupa Birliği'nde Ödünç İş İlişkisi : İtalya Uygulaması ve Türkiye**. İstanbul : Teksif Yayını. 2006.

UŞAN Fatih, **Türk Sosyal Güvenlik Hukuku'nun Temel Esasları**. Ankara: Seçkin Yayınevi. 2009.

YALÇIN, Hasan. **Giderler**. İstanbul: Denetim Türkiye Yayını. 2010.

YILMAZ, Kazım. **Ücretlerin Vergilendirilmesi**. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları. 1998. (Ücretlerin Vergilendirilmesi 1998)

YILMAZ, Kazım. **Ücretlerin Vergilendirilmesi**. Ce-Ka Yayınları. Ankara:2005 (Ücretlerin Vergilendirilmesi 2005)

ZEVKLİLER, Aydın. **Özel Borç İlişkileri**. 7.Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık. 2002.

ZEVKLİLER, Aydın. **Borçlar Hukuku**. 10. Bası. Ankara: Turhan Kitabevi. 2008.

Sürelî Yayınlar ve Gazete Yazıları:

AKARCA, Akif ve Mehmet Şafak. “Serbest Bölgelerde Çalışan Ücretlilerin Vergi İstisnası Sürüyor mu?” **Dünya Gazetesi**. 05.02.2009. (17.07.2009)

AKARSLAN, Mehmet. “Hizmet Erbabına Verilen Yemek Bedellerinin Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu”, **Yaklaşım Dergisi**. Ağustos 2007. S. 176

AKARSLAN, Mehmet. “Veraset ve İntikal Vergisinden Muaf Olan Şahıslar-I”, **Yaklaşım Dergisi**. S. 168. Aralık 2006.

AKARSLAN, Mehmet. “Veraseten veya İvazsız Şekilde İntikal Eden Malların Değerleme Ölçüleri”, **Yaklaşım Dergisi**. S. 154. Ekim 2005.

AKARSLAN, Mehmet. “Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamelerinin Geç Verilmesinde Ölüm Olayını Bildirmekle Yükümlü Olanların Sorumluluğu”, **Yaklaşım Dergisi**. S. 182. Şubat 2008.

AKINBİNGÖL, **Kemal**. “Geçersiz Sebep ile Yapılan Feshin Sonuçları”, **Yaklaşım Dergisi**. S.139. Temmuz 2004.

AKTAN, Coşkun Can. Vergileme Yetkisinin Sınırlandırılması ve Anayasal Vergi Düzeni.
http://www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktan-arastirmalari/kamu-maliyesi/aktan-vergileme-yetkisi.pdf (22.01.2010)

AKYİĞİT, Ercan. “Gazetecinin Ücretinde Gecikme”, **Yargı Dünyası**. Mayıs 2002, S. 77.

AKYİĞİT, Ercan. “İşveren Vekilinin İş Güvencesi”, **Kamu-İş Dergisi**, C.7 S.4/2004. <http://www.kamu-is.org.tr/pdf/743.pdf> (13.02.2009)

ALP, Mustafa. “İşçinin Feshe Karşı Korunması (İş Güvencesi Yasası)”, <http://web.deu.edu.tr/hukuk/dergiler/DergiMiz5-1/PDF/alp1.pdf> (28.03.2010)

ALPAGUT, Gülsevil. “4857 Sayılı Yasa Çerçevesinde Belirli Süreli İş Sözleşmesi”, **MESS Mercek Dergisi**. Ocak 2004.

ALPAGUT, Gülsevil. “Karşılaştırmalı Hukukta İşçinin Feshe Karşı Korunması, İktisadi, Sosyal ve Uluslararası Hukuki Boyutu ile İşçinin Feshe Karşı Korunması, İktisadi, Sosyal ve Uluslararası Hukuki Boyutu İle İşçinin Feshe Karşı Korunması, İş Hukukuna İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri 2001 Yılı Toplantısı”, **İstanbul Barosu Yayını**. İstanbul, 2002.

ALTUNKARA, Özcan. “Gelir Vergisi Mükellefinin Ölümü Halinde Mirasçılarının Sorumlulukları”, **Yaklaşım Dergisi**. Ağustos 2010, Sayı: 212.

ARMAĞAN, Ramazan. “Gelir Vergisinde Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi ve Sosyo-Ekonomik Etkileri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi**. Y.2006, C.11, S.2. <http://iibf.sdu.edu.tr/dergi/files/2006-2-17.pdf>, (18.12.2009)

ARSLAN, Erdoğan. “Ücretlilere Uygulanacak Yeni Gelir Vergisi Tarifesi”, **Diyalog Dergisi**. S.267. Temmuz 2010.

ASLANKÖYLÜ, Resul. “Kurumun 506 Sayılı Sosyal Sigortalar Kanunun 10. Ve 26. Maddesinden Doğan Rücu Hakkının Hukuksal Temeli”, **Kamu-İş Dergisi**. C: 6, S: 4/2002, <http://www.kamu-is.org.tr/pdf/6410.pdf> (13.02.2009)

ATAY, Tezcan ve Okan Özandaç. “İhbar Tazminatı ve Vergi Hukuku’ndaki Yeri-I”, **Yaklaşım Dergisi**. Nisan 2000.

ATAMAN, Hüseyin. “Mahkemece Gaipliğine Karar Verilen İşçinin Mirasçıları İşverenden Kıdem Tazminatı Alabilir mi?”, **Yaklaşım Dergisi**. S. 208. Nisan 2010.

ATEŞLİ, D. Erkan. “İş Kazaları Nedeni ile İşveren Aleyhine Açılacak Tazminat Davaları ve Gider İlişkisi”, **Diyalog Dergisi**. S.158. Haziran 2001.

AVCI , Yakup. “Gerçek Kişilerin Yurt Dışında Elde Ettiği Gelirden O Ülkede Kesilen Vergilerin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Kapsamında İadesi Mümkün Mü?”, **E-Yaklaşım Dergisi**. S. 53. Aralık 2007.

AYAN, Serkan. “Belirli Süreli İş Sözleşmesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/271/2438.pdf>

AYANOĞLU, Ejder. “Türkiye’de Serbest Bölgeler. Sağlanan Vergisel Teşvikler Ve Gümrük Birliği Sürecinde Serbest Bölgelerin Durumu”, **Yaklaşım Dergisi**. S.40. Nisan 1996.

AYDIN, Erkan. “5084 sayılı Kanun İle Yapılan Değişiklikler Çerçevesinde Serbest Bölgelerden Sağlanan Kazançlarda Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi uygulamaları Açısından Vergilendirme Sorunları”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**. Şubat 2005. (5084)

AYDIN Erkan. “Araştırma-Geliştirme Harcamalarının Kurumlar Vergisi Uygulamaları Bakımından Giderleştirilmesi”, **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi**. Yıl 2009. Cilt XXVI, S.1. (Ar-Ge)

AYDIN, Ufuk. “Anayasa Mahkemesi’nin İş Güvencesi ve Boşta Geçen Süre Ücretiyle İlgili Kararı Üzerine Düşünceler”, **Yaklaşım Dergisi**. Mart 2010. S. 207. http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20100316409.htm, (31.03.2010)

AYDIN, Ufuk. “Çağrı Üzerine Çalışma ve Uygulama Sorunları”, **Sicil İş Hukuku Dergisi**. Aralık 2007.

AYTEKİN, Serdar. “Aydın Ücret Ödemelerinin Vergi Karşısındaki Durumu ve Muhasebe Kayıtları”, **E-Yaklaşım**. Aralık 2006. S. 41.
http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2006128764.htm, (27.01.2009)

BAŞARAN, Murat ve Tezcan Atay. “Sporcuların Ücret Gelirlerinin (4842 Sayılı Kanun Düzenlemeleri Uyarınca) Vergilendirilmesi-II”, **Yaklaşım Dergisi**. Temmuz 2003.

BAŞER, Metin. “Vergiden İstisna Yurt Dışı Harcırah Uygulaması ve Tutarları”, **Mali Çözüm Dergisi**, S.43,
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/43MaliCozum/03-MetinBaser10.doc>

BATIREL, Ömer Faruk. “Türkiye’de Ücretlerin Vergilendirilmesi Üzerine Bir Değerlendirme”, **Yaklaşım Dergisi**. S. 208, Nisan 2010. (Ücretlerin Vergilendirilmesi)

BATIREL, Ömer Faruk. “Çifte Vergilemeyi Önleme Konusunda OECD Model Antlaşması ve Kurumlar Vergisi Uyumu”, **Vergi Dünyası Dergisi**. S. 111, Kasım 1990. (Çifte Vergileme)

BAYHAN, Tefik. “Aralıklı Çalışmalarda Kıdem Tazminatının Zamanaşımı”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 207, Mart 2010.

BAYHAN, Tefik. “Kendi İsteği İle Memuriyete Geçen İşçinin Kıdem Tazminatı”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 210, Haziran 2010.

BAYRAKLI, H. Hüseyin. “Gelir Vergisi Kanunu’nda Gelir Kavramı ve Sapmalar”, <http://www.mevzuatdergisi.com/2000/12a/02.htm>

BIYIK, Recep. “4369 ve 4444 Sayılı Kanunlar Çerçevesinde Gelir Tanımı. Harcama ve Tasarruftan Hareketle Gelirin Tespiti ve Mali Milat Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**. Eylül 1999.

BİLGE, Suat. “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Türk Hukukundaki Yeri”, **Ankara Barosu Dergisi**. Yıl 1989, S. 6, s.982.

BİYAN, Özgür ve Osman Demirci. “Personale Erzak Olarak Verilen Ücretlerin Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, **E-Yaklaşım**. Kasım 2007, S. 52,
http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20071110182.htm (11.01.2009)

BOSTANCI, Uygur. “İşçinin İşe İade Yönündeki Başvurusunun Samimi Olması ve Boşta Geçen Süre Ücreti Konusunda Yargıtay’ın Yeni Görüşü”, **MESS Sicil Dergisi**. Aralık 2009.

BOSTANCI, Yalçın. “Yargıtay Kararları Işığında İş Kazası Kavramı”, **Kamu-İş Dergisi**. C:8, S: 1/2005, <http://www.kamu-is.org.tr/pdf/813.pdf> (29.05.2009)

BÜLTER, Ahmet. “Vekâlet Sözleşmesinin Sona Ermesi”, **Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi**. S.18, 2006.

BÜYÜKBİNER, Cengiz. “Mevsimlik İşlerde Kıdem Tazminatı ve Yıllık Ücretli İzin Durumu”, **Yaklaşım Dergisi**. S. 210, Haziran 2010.

CAMKURT, Mehmet Zülfi. “Belirli Süreli İş Sözleşmelerinin Sona Ermesi ve Sonuçları”, **TÜHİS Dergisi**. Cilt: 21, S. 4.

Canada Revenue Agency, “What are the income tax rates in Canada for 2010?”, <http://www.cra-arc.gc.ca/tx/ndvdl/fq/txrts-eng.html>, (12.04.2010)

CENGİZ (URHANOĞLU), İstar “4857 Sayılı İş Kanunu’nun, Avrupa Birliği’nin 18 Mart 1999 Tarihli Belirli Süreli Çalışma Hakkında Çerçeve Anlaşmasına Göre Değerlendirilmesi”, **Kamu-İş Dergisi**. C:10, S:1/2008, <http://www.kamu-is.org.tr/pdf/1013.pdf> (13.02.2009)

CENK, Ramazan. “En Son Mevzuat Uyarınca Harcırah Ödemeleri ve Ödeme Durumlarına Göre İstisna Edilmesi”, **E- Yaklaşım Dergisi**. S. 34, Mayıs 2006. (Harcırah Ödemeleri)

CENK, Ramazan. “Yurtdışı Müteahhitlik Hizmetlerinde Çalışan İşçilere Yapılan Ücretlerin Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu” ,**E- Yaklaşım Dergisi**. S. 197, Mayıs 2009. (Yurtdışı Müteahhitlik)

CENK, Ramazan. “Ücret Kapsamına Giren Ödemelerin; Gelir ve Damga Vergileri ile SSK Mevzuatları Karşısındaki Durumu ve Muhasebe Kaydı-I”, **E- Yaklaşım Dergisi**. S. 194, Şubat 2009. (Ücret Kapsamına Giren Ödemeler)

CENK, Ramazan. “Diğer Ücretliler ve Vergilendirme Esasları”, **E- Yaklaşım**. Kasım 2005, S. 28. (Diğer Ücretliler)

CENTEL, Tankut. “Kıdem Tazminatında Pozitif Ayrımcılık”, **MESS Sicil Dergisi**. Eylül 2009. (Pozitif Ayrımcılık)

CENTEL, Tankut. “Anayasa Karşısında Boşta Kalınan Süreye İlişkin Ücreti Sınırlama” , **MESS Sicil Dergisi**. Aralık 2009. (Ücreti Sınırlama)

CEYLAN, Cevdet. “Kıdem Tazminatı”, **Yaklaşım Dergisi**. S. 200, Ağustos 2009.

ÇAĞLAR, Sadret. “İşçi Ücretlerinin Ödenme Şekli ve Zamanı”, **E-Yaklaşım**. Ekim 2006. S. 39.

ÇAKAR, Bülent. “İş Sözleşmesinin Geçersiz Feshi Nedeniyle Mahkeme Kararına Göre İşçiye Ödenen Tazminattan Gelir Vergisi Kesilmesi Gereklemektedir”, [http://www.batiymm.com.tr/ 5/2008/08-34.htm](http://www.batiymm.com.tr/5/2008/08-34.htm), (07.12.2009).

ÇAKAR, Elif. “OECD Ülkeleri Ve Türkiye’de Ücret Gelirlerinin Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu”, **Mevzuat Dergisi**, Y. 8, S. 99, Mart 2006, <http://www.mevzuatdergisi.com/2006/03a/01.htm>, (25.01.2009)

ÇANKAYA, Hakan. “Yurt İçi ve Yurt Dışı Harcırak Uygulaması”, http://www.alomaliye.com/hakan_cankaya_harcirah_yurt_ici_disi.htm

ÇAVUŞ, Özgür Hakan. “İş Sözleşmesinin Feshinde Haklı Neden-Geçerli Neden Ayrımı Üzerine”, **Yaklaşım Dergisi**. Nisan 2008, S. 184.

ÇELİK, Aziz. “Avrupa Birliği Sosyal Politikası: Gelişimi, Kapsamı ve Türkiye’nin Uyum Süreci-1”, http://www.kristalis.org.tr/aa_dokuman/absosyalpolitikasi1.pdf (07.02.2010)

ÇELİK, Murat. “Asgari Geçim İndiriminde Sigortalıların Çocuklarının Yaşını Ve Eğitim Durumlarını Takip Ediyor Musunuz?”, **E-Yaklaşım**. Nisan 2010, S. 208.

ÇETİN, İlhan. “Serbest Bölgelerde İstihdam Edilen Ücretlilerin Vergilendirilmesi”, **E-Yaklaşım**. Ağustos 2010, S. 212. http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20100817475.htm, (20.08.2010)

ÇOLAK, Mustafa. “Asgari Geçim İndirimi Sonrası, De-Facto Özel Sigorta Katkı Payı/Prim Ödemelerinin Önceliği Sorunu ve Öneriler”, **Yaklaşım Dergisi**. Şubat 2008, S. 182.

ÇÖLGEZEN, Övül. “Uluslararası Çifte Vergilendirme-I”, **Yaklaşım Dergisi**. Şubat 2010, S. 206.

ÇÖLGEZEN, Övül. “Uluslararası Çifte Vergilendirme-II”, **Yaklaşım Dergisi**. Mart 2010, S. 207.

ÇÖLGEZEN, Övül. “Uluslararası Çifte Vergilendirme-III”, **Yaklaşım Dergisi**. Nisan 2010, S. 208.

DEMİR, Arif ve Asuman Fırıncıoğlu. “İşçilerin Aynı İşveren veya Aynı İşyerinde Aralıklı Çalışmaları Durumunda Kıdem Tazminatı ve Yıllık Ücretli İzine Esas Sürenin (Kıdemin) Hesabı”, **Yaklaşım Dergisi**. Mayıs 2003.

DEMİR, Muzaffer. “Havayolu Şirketlerinin Pilotlara Ödedikleri Ücretlerin GVK’nın 29/2. Maddesinde Yer Alan İstisna Hükümü Açısından Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**. 2001 Mart.

DEMİRCİ, Hakkı. “Kapıcıların Sigortalılığında Son Durum, Bunlara Ödenen Ücretlerin Vergisel Boyutu, Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Yaklaşım Dergisi**. S. 158, Şubat 2006.

DEMİR İhsan Cemil, “ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**. C.X , S I, 2008, s.288, http://akuiibf.aku.edu.tr/pdf/10_1/16.pdf, (15.03.2009)

DEMİREL, Salim. “Sporculara Verilen Ödüllerden Gelir Vergisi Kesilmeli Mi?”, **Yaklaşım Dergisi**. Ocak 2008, S. 181.

DERELİ, Osman. “Ücret ve Serbest Meslek Kazancı Ayırımı”, **Vergi Dünyası**. Eylül 2004, S. 277

DİNDAR, Meryem. “Ücret Avanslarında Gelir Vergisi ve Damga Vergisi Uygulaması”, http://www.vergihesabi.com/makaleler/2010/2010_08.htm ,

DOĞRUSÖZ, Bumin. “İş Kazası Nedeniyle Ödenen Tazminatların Gider Yazılması”, **Yaklaşım Dergisi**. S. 187, Temmuz 2008. (İş Kazası)

DOĞRUSÖZ, Bumin. “Ücretler Bankaya Yatırılmasında Hukuk ve Açık Kapı” **Referans Gazetesi**. 24.11.2008. (Ücretler)

DOĞRUSÖZ, Bumin. “Ücretlilerin Vergilendirilmesinin Esasları”, **Referans Gazetesi**. 11.01.2010. (Ücretlilerin Vergilendirilmesi)

DOĞRUSÖZ, Bumin. “Birden Fazla İşverenden Elde Edilen Ücretler”, **Referans Gazetesi**. 19.03.2009. (Birden Fazla)

DOĞRUSÖZ, Bumin. “Bilirkişilerin Vergilendirilmesi”, **Referans Gazetesi**. 22.07.2010. (Bilirkişilerin Vergilendirilmesi)

DOĞRUSÖZ, Bumin. “Ücretlilerin Vergilendirilmesinde Son Durum”, **Referans Gazetesi**. 12.08.2010. (Son Durum)

DOĞRUSÖZ, M. Ezhan. “Vergi Hukukunda Özel Hukukun Yeri ve Hukuk Uygulaması Açısından Önemi” **Legal Mali Hukuk Dergisi**. S.39, Mart 2008.

DOĞRUSÖZ, Bumin. “Anayasa Mahkemesi kararının ücretlerde yaşama geçmesi”, **Referans Gazetesi**. 08.02.2010. (Anayasa Mahkemesi)

EKMEKÇİ, Ömer. “4857 Sayılı İş Kanunu'nda Geçici (Ödünç) İş İlişkisinin Kurulması, Hükümleri ve Sona Ermesi” **Legal İş Hukuku ve Sosyal Güvenlik Hukuku Dergisi**. S. 2, Nisan-Mayıs-Haziran 2004.

ELMAS, Serkan. “Türk İş Hukukunda İkale”, **Kamu-İş Dergisi**. C:11, S:1/2009, <http://www.kamu-is.org.tr/pdf/1114.pdf> (31.05.2009)

ENGİN, Murat. “Yeni İş Kanunu Tasarısı ve İşçinin İş Görmekten Kaçınma Hakkı”, **DEÜHFD**. Y. 2003. S.1.

ERDEM, Haluk. “Net Ücret Uygulanan İşyerlerinde İşe Başlatmama Tazminatları Üzerinden Ödenen Stopajın Kime İade Edileceği” **Yaklaşım Dergisi**. S. 202, Ekim 2009.

ERİM, Muharrem. “Türk Vergi Hukukunda Zamanaşımı Sürelerinin Hukuki Niteliği ve Yeni Değişikliklerle Tahsil Zamanaşımı” **Yaklaşım Dergisi**. S. 137, Mayıs 2004.
http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004054431.htm, (05.08.2009)

ERKUT, Haluk. “Performans Yeniden Gündemde” **MESS Mercek**. Ocak 2004.

ERTÜRK, Selin. “Asgari Geçim İndiriminin Analizi: Ülkemiz ve Bazı Ülke Uygulamaları” **Legal Mali Hukuk Dergisi**. Eylül 2007, S.33.

EROL, Mikail. “Personele Ayın (Ayni) Olarak Verilen Ücretler ve Muhasebeleştirilmesi”, **İSMMMO Mali Çözüm Dergisi**. S.60, Temmuz Ağustos Eylül 2002.

EROL, Ahmet. “Ücret Gelirlerinin Vergilemesi ve Anayasa Mahkemesi Kararı-I”, **Yaklaşım Dergisi**. S. 210, Haziran 2010 (Ücret Gelirlerinin Vergilemesi-I)

EROL, Ahmet. “Ücret Gelirlerinin Vergilemesi ve Anayasa Mahkemesi Kararı-II”, **Yaklaşım Dergisi**. S. 211, Temmuz 2010. (Ücret Gelirlerinin Vergilemesi-II)

EYRENCİ, Öner. “4857 Sayılı Yeni İş Kanunu” **TİSK İşveren Dergisi**. Temmuz 2003. http://www.tisk.org.tr/isveren_sayfa.asp?yazi_id=758&id=45

FERHATOĞLU, Emrah. “Gelir Teorileri Bağlamında Avrupa Birliği ve Türkiye’deki Gelir Tanımlaması ve Sonuçları: Karşılaştırmalı Bir Analiz”, <http://www.e-akademi.org/makaleler/eferhatoglu-1.htm>.

GEREK, H. Nüvit. “Geçersiz Fesih Sonucunda Yapılması Gereken Ödemelerle İlgili Ücret Tespiti. Vergi ve Sosyal Sigorta Sorunları”, **MESS Sicil Dergisi**. Aralık 2009.

GÖKÇEK KARACA, Nuray. “Basın İş Kanunu’na Göre İş Süresi ve Fazla Çalışma”, **Kamu-İş Dergisi**. C: 7, S: 2/2003, <http://www.kamu-is.org.tr/pdf/7224.pdf> (13.02.2009)

GÜNAYDIN, İhsan ve Fatih Can. “Dünya’da ve Türkiye’de Ar-Ge Vergi Teşvikleri”, **Vergi Dünyası**. S.318.

GÜNDÜZ, Fatih. “Bireysel Emeklilik Katkı Paylarının Ücret Matrahından İndirileceği Döneme İlişkin Sorunlar”, **Yaklaşım Dergisi**. S. 194, Şubat 2009. http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090213736.htm (19.09.2009)

GÜNER, Erol. “Yeni İş Arama İzni Verilmezse İşçiye İhbar Tazminatı Ödenme Yükümlülüğü Doğar Mı?”, **Yaklaşım Dergisi**. S. 205 Ocak 2010.

GÜNER, Erol. **İhbar Tazminatı Nedir?** Yaklaşım Dergisi. S. 157, Ocak 2006.

GÜNER, Erol. “Kıdem Tazminatı ve Hapis Cezası”, **Tudev İş Dünyası**. S. 11, Eylül 2000.

GÜNER, Erol. “İş Güvencesi Kapsamında Feshe İlişkin Geçerli Sebepler Nelerdir?”, **E-Yaklaşım Dergisi**. S. 190, Ekim 2008.

GÜNEŞ, Gülsen. “Verginin Anayasal Temelleri, İdarenin Temelsiz Tasarrufları ve Anayasaya İlişkin Bazı Öneriler”, **Vergi Sorunları Dergisi**. S. 237. Haziran 2008. (Verginin Anayasal Temelleri)

GÜNEŞ, Gülsen. “Bütçe Hakkı-Evrensel Bir mali Hukuk İlkesinin Cumhuriyet Dönemindeki Kuramsal ve uygulamasal Konumuna Eleştirisel Bakış”, **Cumhuriyetin 75. Yıl Armağanı**. İstanbul Üniversitesi. İstanbul 1999. (Bütçe Hakkı)

GÜNEŞ, Gülsen. “Vergisel ve Anayasal Yönden Varlık Barışı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi (AÜHF) Yayını, Mualla Öncel Armağanı**. <http://auhf.ankara.edu.tr/auhf-yayinlari-arsivi/armaganlar/mualla-oncel-armagani/cilt-1/gunes.pdf> (Varlık Barışı)

GÜNEŞ, İsmail Hakkı. “Sözleşme ve Sözleşmeye Dayalı Alacağın Tahsili”, **Mali Çözüm Dergisi**. S. 55.

GÜNEŞ, Şibli. “Diğer Ücretlerin Vergilendirilmesi”, **E- Yaklaşım**. S. 184, Nisan 2008.

HASANEFENDİOĞLU, Devrim. “Damga Vergisi Açısından Sözleşmelerin Belli Parayı İhtiva Etmesi Hususu”, **Vergi Dünyası Dergisi**. S.331, Mart 2009.

İŞIKLI, İbrahim. “Fesih Hakkının Kötüye Kullanılması ve Kötü Niyet Tazminatı Ödenmesi Zorunluluğu”, **Dünya Gazetesi**. 20.07.2005.

İNCİROĞLU, Lütfi. <http://www.lutfiinciroglu.com/content/view/87/19/>

Internal Revenue Service, “Revenue Procedure 2009-50”, <http://www.irs.gov/pub/irs-drop/rp-09-50.pdf>

İŞTAR, Cengiz (Urhanoglu). “4857 Sayılı İş Kanunu’nun. Avrupa Birliği’nin 18 Mart 1999 Tarihli Belirli Sureli Çalışma Hakkında Çerçeve Anlaşmasına Göre Değerlendirilmesi”, **Kamu-İş Dergisi**. C:10, S.1. <http://www.kamu-is.org.tr/pdf/741.pdf>

LALE, Süleyman. “5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu İle İş Kazası Tanımında Yapılan Değişiklikler”, **E-Yaklaşım**. S.52, Kasım 2007. http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20071110197.htm (15.05.2010)

LALE, Süleyman. “5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nda Meslek Hastalığı Kavramı”, **E-Yaklaşım**. S.51, Ekim 2007. http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2007109970.htm, (25.01.2010)

KAR, Bektaş. “Mevsimlik İş”, **MESS Sicil Dergisi**. S.4, Aralık 2006

KARADENİZ, Salim. “Damga Vergisi İle İlgili Bazı Hususlar-I”, **Yaklaşım Dergisi**. S. 209, Mayıs 2010.

KARADENİZ, Salim. “Damga Vergisi İle İlgili Bazı Hususlar-II”, **Yaklaşım Dergisi**. S. 210, Haziran 2010.

KARADURMUŞ, Mehmet. “Belirli Süreli İş Akdi ile Çalışanların Kıdem ve İhbar Tazminatı Hakları”, **Yaklaşım Dergisi**. S. 207, Mart 2010.

KARGI, Veli. “Ücretlerin Vergilendirilmesinde Sorunlar ve Çözümler”, **E-Yaklaşım**. S. 198, Haziran 2009, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090614636.htm, (31.08.2009)

KAVAK, Ahmet. “5904 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun İle Getirilen Düzenlemelere Özet Bir Bakış”, **Mali Çözüm Dergisi**. S.93. Mayıs-Haziran 2009.

KAYNAK, Harun. “Asgari Geçim İndirimi Uygulaması Yönünden Özel Durumlar”, **Yaklaşım Dergisi**. S. 182, Şubat 2008.

KAZAN, Ahmet. “İkale Sözleşmesiyle Verilen Kıdem Tazminatının Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu”, **Yaklaşım Dergisi**. S. 195, Mart 2009.

KESKİN, Doğan. “İhbar Tazminatının Hesabında Dikkate Alınacak Süre İle Kıdem Tazminatının Hesabında Dikkate Alınacak Süre Ne Zaman Farklılaşır”, **Maliye Sigorta Yorumları Dergisi**. Sayı 356, 15 Kasım 2001.

KILDİŞ, Yusuf. “Mükelleflerin Şekli Ödevleri ve Bu Ödevleri Yerine Getirmemesinin Ortaya Çıkaracağı Sorunlar”, **E- Yaklaşım**. S. 193, Ocak 2009.

KIVANÇ, H. Hakan. “Bilirkişi Ücretlerinin Vergilendirilmesi”, **E- Yaklaşım Dergisi**. S. 54, Ocak 2008.
http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20080110604.htm, (25.02.2009)

KIZILOĞ, Şükrü. “Yüksek Kıdem Tazminatında İnce Bir Nokta”, **Hürriyet**, 31 Mart 2005. <http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/haber.aspx?id=307896&yazarid=82>.

KOÇ, Muzaffer. “Kıdem Tazminatında Zamanaşımı”, **Yaklaşım Dergisi**. S.174, Haziran 2007. (Zamanaşımı)

KOÇ, Muzaffer. “Belirli ve Belirsiz Süreli İş Sözleşmesi Ayırımı ve Sonuçları”, **Mali Çözüm Dergisi**. S. 95, Eylül - Ekim 2009. (Sözleşme)

KOÇ, Muzaffer. “İş Sözleşmesi ve İstisna Sözleşmesi”, **İş ve İnsan Gazetesi, Çalışana Özel**. Yıl:2 S.41, Mayıs 2005. S.10 (İstisna Sözleşmesi)

KOÇAK, Yüksel. “Uluslararası Antlaşmaların İç Hukuktaki Yeri”, <http://www.hukuk.gen.tr/dergi/yazilar/ulus.pdf>, (15.04.2010)

KORKUSUZ, Mehmet. “Ücretlerin Vergilendirilmesinde “Asgari Geçim İndirimi” Adıyla Yeni Bir Uygulamaya Başlanıyor?”, **Yaklaşım Dergisi**. Ocak 2008, S. 181.

KOYUNCU, İlyas. “İkili Gelir Sistemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**. S.262, Temmuz 2010.

KURT, Resul. “Özel Öğretim Kurumlarında Ödenen Eğitim-Öğretim Tazminatının Vergi Kesintisine ve Sosyal Sigorta Primine Tabi Olup Olmadığı”, **Yaklaşım Dergisi**. Aralık 2001.

KURT, Resul. “İş Kanunu’nun İş Güvencesi Hükümleri Kapsamında Ödenen Ücret ve Tazminatları”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**. Şubat 2005.

KURT, Resul ve Muzaffer Koç. “1475 sayılı eski İş Kanunu’nda İş Güvencesi”, **Mali Çözüm Dergisi**. S.54, Ocak-Mart 2001.

KURT, Resul. “Mevsimlik İşçinin Kıdem Tazminatı”, **Star Gazetesi**. 26.08.2006.

KURT, Resul. “5953 Sayılı Basın İş Kanunu’nda Gazetecilerin Kıdem Tazminatı”, **Yaklaşım Dergisi**. S. 165, Eylül 2006.

KURT, Resul. “Zam Yapılmayan İşçi Kıdem Tazminatı İsteyebilir mi?”, **Star Gazetesi**. 01.11.2006.

KURT, Resul. “Kıdem Tazminatı ve Sosyal Güvenlik Reformu-5”, **Star Gazetesi**. 10.04.2007.

KURT, Resul. “İhbar ve Kıdem Tazminatı Alacaklarında Zamanaşımı”, **Yaklaşım Dergisi**. S. 207, Mart 2010.

KUTAL, Metin. “Türk İş Hukukunda Kıdem Tazminatı Sorunu ve Çözüm Önerileri”, **MESS Sicil Dergisi**. Aralık 2009

MAÇ, Mehmet. “Harcırahların Gelir ve Damga Vergisi Stopajları İle SSK Primleri Karşısındaki Durumu”, **MESS Sicil Dergisi**. Aralık 2006. (Harcırahların Gelir ve Damga Vergisi)

MAÇ, Mehmet. “Yemek Kuponları SSK Primine Tabi Değildir”, **Yaklaşım Dergisi**. S.159, Mart 2006.

MAÇ, Mehmet ve Resul Kurt. “Personele Sağlanabilecek Stopaj ve SSK Primi Avantajlı Menfaatler”, **Diyalog Dergisi**. S.228, Nisan 2007. (Stopaj ve SSK Primi)

MAÇ, Mehmet ve Resul Kurt. “Vergi ve/veya SSK Primi Hesaplanmaksızın Personele Sağlanabilecek Menfaatler” **MESS Sicil Dergisi**. Mart 2006. (Menfaatler)

MAÇ, Mehmet ve Cüneyt Büyükkaya. “Kıdem Tazminatının Hangi Hallerde ve Ne Miktarda Verilebileceği, Yasaya Aykırı Olarak Ödenen Kıdem Tazminatının Durumu”, **Mali Çözüm Dergisi**. S. 66, Ocak-Şubat-Mart 2004.

MANAV, Eda, “İş Hukukunda Geçersiz Feshin Hukuken Geçerli Fesih Sayıldığı Haller”, **Kamu-İş Dergisi**. C:11, S.2/2010, <http://www.kamu-is.org.tr/pdf/1121.pdf> (03.07.2010)

Mazars Denge. **01.01.2010 – 30.06.2010 Arasında Geçerli Olacak Gelir Vergisinden İstisna Yurt İçi ve Yurt Dışı Harcırah Tutarları**. Sirküler, İstanbul. 04.02.2010, S. 2010/20, Ref: 4/20.

MURRAY, John. “Normalizing Temporary Work. The Proposed Directive on Fixed-Term Working”, **International Labour Journal**. 1999.

NARMANLIOĞLU. Ünal. “Belirli Süreli İş Sözleşmesiyle Çalışan İşçinin Sözleşmesinin İşverence Haksız Feshi Halinde Kıdem Tazminatı Talep Hakkı”, **Prof. Dr. Turhan Esener’e Armağan**. Ankara, 2000.

ODAMAN, Serkan. “Fransız Hukukunda Ve Türk Hukukunda İşçinin Davranışları Açısından Geçerli Sebep-Haklı Sebep Ayrımı”, **Kamu-İş Dergisi**. C: 7, S: 2/2003, <http://www.kamu-is.org.tr/pdf/7234.pdf> (21.03.2009)

OKUR, Zeki “Mevsimlik İşlerde Yıllık Ücretli İzin (Karar İncelemesi)”, **Kamu-İş Dergisi**. C:10, S:2/2008, <http://www.kamu-is.org.tr/pdf/1021.pdf>, (13.02.2009)

ORTAÇ, Fevzi Rifat. “Vergilendirilebilir Gelir Kavramı. Geliri Belirleyen Teoriler ve Türk Gelir Vergisinde Yer Alan Gelir Tanımlaması”, <http://www.bayar.edu.tr/~iibf/sakinc/KamuMaliyesi/FevziORTAC.pdf>.

OYAN, Oğuz. “Ücretliler Üzerinde Vergi Baskısı”, **AÜHF Yayını. Mualla Öncel Armağanı**. <http://auhf.ankara.edu.tr/auhf-yayinlari-arsivi/armaganlar/mualla-oncel-armagani/cilt-1/oyan.pdf> (11.05.2010)

ÖĞREDİK, Güray. “Ücretli; İhbar Tazminatını Ödeyerek Derhal İşten Ayrılabilir Mi? Kadın İşçi Evlilik Sebebiyle İşten Ayrılırken İhbar Süresine Uymak Zorunda Mıdır?”, **E- Yaklaşım**. S. 48, Temmuz 2007.

ÖZ, Ersan ve Tekin Akdemir, “ABD Vergi Sistemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Eylül 2002, S.168, <http://www.econturk.org/Turkiyeekonomisi/abd.doc>, (15.03.2009)

ÖZCAN, Turgut. “İşkazası Nedeniyle İşverence Ödenen Tazminatların Vergi Karşısındaki Durumu”, **MESS Sicil Dergisi**. Haziran 2009.

ÖZCAN, Sezgin. “Evlenen Kadının Kıdem Tazminatı”, **Yaklaşım Dergisi**, Aralık 2002.

ÖZCAN, Sezgin. “Bireysel Emeklilik Sistemi ve Sağlanan Vergi Kolaylıkları”, **Yaklaşım Dergisi**. 2001 Eylül, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2001092759.htm (23.01.2009)

ÖZCAN, Sezgin. “Bireysel Emeklilik Sistemine İlişkin Vergi Düzenlemeleri”, **Yaklaşım Dergisi**. 2003 Temmuz, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2003073753.htm (27.01.2009)

ÖZDEMİR, Burhan. “Sanatçıların Sosyal Güvenlikleri ve Hizmet Borçlanmaları”, **Çimento İşveren Dergisi**. S.3, C:13, Mayıs 1999.

ÖZDEMİR, H.Serdar ve Emre Demir. “Türk Vergi Sisteminde Diğer Ücretler ve Vergilendirilmesine İlişkin Esaslar”, **Diyalog Dergisi**. S.204, Nisan 2005.

ÖZEKES, Muhammet. “İşe İade Davalarında Hüküm Altına Alınan Alacakların Takibi ve İcra Tazminatları” **MESS Sicil Dergisi**. Aralık 2006.

ÖZEL, Salih. “Vergi Hukukunda Zamanaşımı ve Zorlayıcı Neden İlişkisi”, **Yaklaşım Dergisi**. S. 189, Eylül 2008.

ÖZEL, Salih. “Tiket Yemek Bedeli ve Vergi İlişkisi”, **Yaklaşım Dergisi**. S. 205, Ocak 2010.

ÖZTÜRK, İlyas. “Birden Fazla Üniversitede Ders Veren Öğretim Üyelerinin Aldıkları Ücret ve Ödeneklerin Vergilendirilmesi”. <http://www.bilgilidenetim.com/makale/goster/67>, (07.03.2010).

ÖZYER, Mehmet Ali. “Kayıtdışılıkla Mücadelede Yeni Bir Araç: Ücretlerin Banka Hesaplarından Ödenmesi Zorunluluğu”, **Vergi Dünyası**. Temmuz 2008.

ÖZYILMAZ, Namık. “Damga Vergisinden İstisna Kuruluşlarla Yüklenici Firmalar Arasında 1 Nüsha Olarak Düzenlenen Sözleşmelerin Damga Vergisi Karşısındaki Durumu”, <http://www.ozyilmazymm.com.tr/security/akonulari/21.doc>, (07.04.2010).

PULAT, Ömer. “Damga Vergisi ‘nin Anayasa ‘ya Aykırılığı Tartışması”, **Vergi Dünyası Dergisi**. S.347, Temmuz 2010.

SARISU, Ekrem. “Personele Verilen Ramazan Erzakının Ücret Gibi Vergilendirilmesi Gerek”, **Posta Gazetesi**.16.08.2010.

SAYILGANOĞLU, Ömer. “Çalışanlara Toplu Taşıma Kartı Verilmek Suretiyle Sağlanan Menfaatlerin Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu” **Yaklaşım Dergisi**. S. 205, Ocak 2010.

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20100116050.htm, (15.02.2010)

SEVİĞ, Veysi. “Bilirkişilere Yapılan Ödemelerin Vergilendirilmesi” **Referans Gazetesi**. 06.10.2009.

http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?YZR_KOD=157&HBR_KOD=130431, (Bilirkişi)

SEVİĞ, Veysi. “Yemek Kartı ve Yemek Çeklerinde Belgelendirme”, **Yaklaşım Dergisi**. S. 187, Temmuz 2008. (Yemek Kartı)

SEVİĞ, Veysi. “Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanunla Yapılan Değişiklikler”, **MESS Sicil Dergisi**. Eylül 2009. (Değişiklikler)

SEVİĞ, Veysi. “İşe İade İşlemlerinde İhbar ve Kıdem Tazminatlarının Mahsubu Sırasında Ortaya Çıkan Vergisel Sorun”, **MESS Sicil Dergisi**. Aralık 2007. (İşe İade İşlemleri)

SEVİĞ, Veysi. “Ücret Gelirleri ve Beyana Tabi Ücretler”, **Referans Gazetesi**. 23.03.2010. (Ücret Gelirleri)

SEVİĞ, Veysi. “Beyana Tabi Diğer Ücretler”, **Dünya Gazetesi**. 16.06.2005. (Beyana Tabi)

SEVİĞ, Veysi. “Personelin Başarı Primleri Şirket İçin Gider Kabul Edilir”, **Referans Gazetesi**. 24.06.2009. (Başarı Primleri)

SEVİĞ, Veysi. “İşe Başlatmama Tazminatları ve Vergi İadesi”, **Yaklaşım Dergisi**. S. 202, Ekim 2009 (İşe Başlatmama)

SEVİĞ, Veysi. “Yurt Dışından Gönderilen Ücretler”, **Yaklaşım Dergisi**. S. 200, Ağustos 2009. (Yurt Dışı)

SEVİĞ, Veysi. “2009 Yılı Vergilerinin Analizi”, **Yaklaşım Dergisi**. S.195, Mart 2009. (Vergilerin Analizi)

SEVİĞ, Veysi. “Vergi Hukukunda İş Kazaları Nedeniyle Ödenen Tazminatlar ve İstihdam Edenlerin Sorumluluğu”, **MESS Sicil Dergisi**. Eylül 2008. (Tazminatlar)

SEVİĞ, Veysi. “Ücret Gelirlerinde Uygulanacak Oranlar”, **Referans Gazetesi**. 30.07.2010. (Ücret Gelirleri)

SEVİĞ, Veysi. “Yurtdışından Gönderilen Ücretler”, **Referans Gazetesi**. 26.06.2009. (Yurtdışından)

SEVİĞ, Veysi. “Vergi Karnesi veya Vergi Numarası Yeni Bir Buluş Değildir”, **Mali Çözüm Dergisi**. S. 26. (Vergi Karnesi)

SONSUZOĞLU, Elif. “Ayırma İlkesinin Adı mı Değişti; Asgari Geçim İndirimi”, **Yaklaşım Dergisi**. S. 184. Nisan 2008.

ŞAHİN, Serdar ve Cem Barlas Arslan. “Gelir Vergisinde Artan Oranlı Tarifenin Değerlendirilmesi”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**. S.40. Nisan 2008.

ŞAHLANAN, Fevzi. “Kıdem Tazminatının Mutlak Emrediciliği”, **MESS Sicil Dergisi**, Aralık 2008.

ŞAFAK, Can. “4857 Sayılı İş Kanunu Çerçevesinde Kısmi (Part time) Çalışma”, http://www.kristalis.org.tr/aa_dokuman.kismi_calisma.pdf, (15.02.2010).

ŞAKAR, Ayşe Yiğit. “İşçiye Ödenen Ücret ve Tazminatların Vergilendirilmesine İlişkin Bazı Meseleler”, **MESS Sicil Dergisi**. Aralık 2008.

ŞAKAR, Ayşe Yiğit. “İşçiye Ödenecek Bazı Tazminatların Vergi Hukuku Bakımından Durumu”, **MESS Sicil Dergisi**. Mart 2010.

ŞAKAR, Müjdat. “İşe İade Davasını Kazanan İşçinin Alacağı Fark Ödemeler”, **Yaklaşım Dergisi**. S. 206. Şubat 2010. (İşe İade)

ŞAKAR, Müjdat. “İşçinin Kıdem Tazminatı Hakkını Kaybetmeden İstifası”, **Yaklaşım Dergisi**. S. 148, Nisan 2005. (İstifa)

ŞAKAR, Müjdat. “Gazetecilerin Kıdem Tazminatı”, **Yaklaşım Dergisi**. S. 146, Şubat 2005. (Gazetecilerin Kıdem Tazminatı)

ŞAKAR, Müjdat. “Kıdem Tazminatında Tavanı Aşmak Sözleşmeyle Mümkündür”, **Yaklaşım Dergisi**. S. 150. Haziran 2005. (Tavan)

ŞAKAR, Müjdat. “Yargıtay Kararları Işığında İş Güvencesi”, **Yaklaşım Dergisi**. S. 155, Kasım 2005. (Yargıtay Kararları)

ŞAKAR, Müjdat. “İş Güvencesi Tazminatlarının Hesaplanması”, **Yaklaşım Dergisi**. S. 209, Mayıs 2010. (İş Güvencesi)

ŞENER, Ramazan. “Kamu Kesiminde Harcırah ve Özellik Arz Eden Hususlar”, **E- Yaklaşım Dergisi**. S. 205, Ocak 2010.
http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20100116076.htm, (19.02.2010)

ŞENYÜZ, Doğan. “Vergilendirme Sürecinde Zamanaşımı Kavramı Üzerine Terminolojik Bir Değerlendirme: Tebliğ Zamanaşımı”, **Yaklaşım Dergisi**. S. 183, Mart 2008.

ŞİMŞEK, Akın. “5510 Sayılı Kanunda İş Kazası ve Meslek Hastalığının Bildirimi ve Süresi”, **Yaklaşım Dergisi**. S. 190, Ekim 2008.
http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20081012983.htm, (19.05.2010)

ŞUĞLE, Mehmet Ali. “Basın İş Kanununa Göre Gazeteci Kavramı”, http://www.istanbulbarosu.org.tr/komisyonlar/230202_chk_tebliğ.htm, (03.07.2009)

Tekstil İşveren Dergisi, Şubat 1996.

TEMİR, Arif. “Gazetecinin Kıdem Tazminatı”, **Yaklaşım Dergisi**. S. 177, Eylül 2007. (Gazeteci)

TEMİR, Arif. “Emekli Olduktan Sonra Tekrar Çalışmaya Başlayanların Kıdem Tazminatı ve Yıllık Ücretli İzin Hakları”, **Yaklaşım Dergisi**. Haziran 2003, (Yıllık Ücretli İzin)

TEMİR, Arif. “4857 Sayılı İş Kanunu’nda İş Güvencesinin Kapsamı”, **Yaklaşım Dergisi**. S. 162, Haziran 2006. (İş Güvencesi)

TERZİOĞLU, Ahmet. “İş Güvencesi Hükümleri Karşısında Sendikal Fesih Sonucunda İşçinin Hak Kazanabileceği Tazminatlar”, **Kamu-İş**; C:10, S.1/2008. (İş Güvencesi Hükümleri)

TERZİOĞLU, Ahmet. “Uluslararası Belgelerde Sendikal Fesih ve Sendika Özgürlüğüne İlişkin Hükümler”, <http://www.eakademi.org> (Sendikal Fesih)

TERZİOĞLU, Ali ve Fatma Yüksekdağ. “İş Güvencesi Kapsamındaki İşçinin İş Sözleşmesinin, İşçinin Yeterliliğinden ve Davranışından veya İşletme Gerekleri İle Feshi”, **E-Yaklaşım**. S. 209, Mayıs 2010.

TEZEL, Şevket. “5953 Sayılı Basın İş Kanunu’na Tabi Çalışanların Fesih ve Kıdem Tazminatı Şartları ve Bu Şartların 4857 Sayılı İş Kanunu’na Tabi Çalışanların Fesih ve Kıdem Tazminatı Şartları ile Karşılaştırılması”, **E-Yaklaşım**. S. 203, Kasım 2009.

TEZEL, Şevket. “Kıdem Tazminatında En Çok Sorulan Sorular ve Cevapları”, **Diyalog Dergisi**. S.151, Temmuz 2005.

TİRYAKİ, Hamit. “İş Güvencesinden Yararlanamayan İşçinin Hakkı: Kötü Niyet Tazminatı”, **Yaklaşım Dergisi**. S. 201, Eylül 2009.

TİRYAKİ, Hamit. “İş Güvencesi”, **Yaklaşım Dergisi**. S. 197, Mayıs 2009.

TOKAT, Yakup. “Vergi Tahsil Zamanaşımı”, **Yaklaşım Dergisi**. S. 209, Mayıs 2010.

TOPALHAN, Türker. “Türkiye’de Altıncı Yılında Bireysel Emeklilik Sistemi ve Uygulama Sonuçları”, **Kamu-İş Dergisi**. C: 11, S: 2/2010, <http://www.kamu-is.org.tr/pdf/1127.pdf> (13.06.2010)

TOPÇU, Umut. “Mevsimlik İşlerde Kıdem Tazminatı ve Yıllık İzin Hakkı”, **Diyalog Dergisi**. S.267. Temmuz 2010.

TOSUN Bekir. “Vakıf Üniversitelerinde Görevli Öğretim Elemanlarına Ödenen “Üniversite Ödeneği” ve “Eğitim Öğretim Ödeneği”nin Gelir Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi?”, **Yaklaşım Dergisi**. S. 197, Mayıs 2009.

TOYDEMİR, Seçkin. “Asgari Geçim İndiriminin Çalışanlara Ödenmemesi Sorunu ve Bu Konuda Çıkan Uyuşmazlıklar”, **Yaklaşım Dergisi**. S. 201, Eylül 2009.

TUĞLU, Ali. “Çalışanlara Nakit Olarak Verilen Yemek Bedellerinin Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu”, **Yaklaşım Dergisi**. S. 203, Kasım 2009.

TUNCER, Selahattin. “Ar-Ge Faaliyetlerinin Teşviki İle İlgili 5746 Sayılı Yasa”, **Yaklaşım Dergisi**. S. 185, Mayıs 2008.

TUNCER, Selahattin. “Dünya’da ve Türkiye’de Tek Ya Da Düz Oranlı Vergi Uygulaması”, **Yaklaşım Dergisi**. S. 176, Ağustos 2007.

TUNCER, Selahattin. “Türkiye’de Bireysel Emeklilik Sistemi”, **Yaklaşım Dergisi**. Kasım 2001, Sayı: 107, s. 21.

TUNÇAY, Süleyman. “Kamuda Sigortalı Olarak Çalışıp Da Emekliye Ayrılanların Kıdem Tazminatı Ödemelerine İlişkin Usul ve Esaslar”, **E-Yaklaşım**. S.62, Eylül 2008.

TUNÇAY, Süleyman. “İş Kazası ve Meslek Hastalığı Halinde İşverene Rücu Edilecek Miktarın Belirlenmesinde 5510 Sayılı Kanun İle Getirilen Değişiklik”, **E-Yaklaşım**. S.205, Ocak 2010.
http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20100116106.htm, (25.01.2010)

TÜRK, Şahin. “Yaşlılık Aylığına Hak Kazanılmasının (Emekliliğin) Kıdem ve İhbar Tazminatı Üzerindeki Etkileri”, **E- Yaklaşım**. S. 211, Temmuz 2010.

TÜRKAY, İmdat. “Sakatlık İndiriminden Yararlanan Ücretlilerde Asgari Geçim İndirimi Uygulaması”, **E-Yaklaşım**. S. 184, Nisan 2008. http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20080411282.htm, (31.03.2009)

TÜRKAY, İmdat. “Özel Öğretim Kurumlarında Görev Yapan Personele Ödenen Bazı Ücretler İle Sosyal Yardım Niteliğindeki Ödemelerin Vergilendirilmesi”, **E-Yaklaşım**. S. 15, Ekim 2004. http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004104887.htm, (31.03.2009)

TÜRMEN, Rıza. “Uluslararası Antlaşmaların İç Hukuktaki Yeri”, http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anayargi/turmen.pdf, (16.05.2010)

ULUBEY, Raşit. “Deniz ve Basın İş Kanunlarına Göre Kıdem Tazminatı”, **Yaklaşım Dergisi**. S. 209, Mayıs 2010.

UMDU, Ersin. “Yargıtay Kararları ve İş Kanunu Çerçevesinde Kıdem Tazminatının Esasları”, **Yaklaşım Dergisi**. S. 198, Haziran 2009.

UMDU, Ersin. “Ülkemizde İş Güvencesinin Kapsamı”, **E- Yaklaşım**. S. 193, Ocak 2009.

UŞAN, Fatih. “Yargıtay Kararları Işığında İşe İade Davalarının Sonuçları”, **Kamu-İş Dergisi**. C:10, S:1/2008, <http://www.kamu-is.org.tr/pdf/1011.pdf> (11.09.2009)

UZUN, Mehmet. **Sigortalıların İş Kazasına Maruz Kaldığı Gün SGK’ya Prim Ödeme Gün Sayısı Olarak Bildirilecek Mi?**. **Yaklaşım Dergisi**. S. 208. Nisan 2010. http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20100416628.htm, (18.05.2010)

ÜNAL, Ayşe. “AB’de Belirli Süreli Çalışma”, **Kamu-İş Dergisi**. C:8, S: 1/2005, <http://www.kamu-is.org.tr/pdf/814.pdf> (15.05.2009)

ÜZELTÜRK, Hakan. “Vergi İadesinden Asgari Geçim İndirimine”, **MESS Sicil Dergisi**. Mart 2008.

ÜZELTÜRK, Hakan. “İşe başlatmama Tazminatının Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu”, **MESS Sicil Dergisi**. Eylül 2009.

ÜZELTÜRK, Hakan. “2010 Senesinde Uygulanacak İstihdam Teşvikleri”, **MESS Sicil Dergisi**. S.17, Mart 2010.

ÜZELTÜRK, Hakan. “Ücret Kesintilerine İdare Yaklaşımı”, <http://www.6news.com.tr/tr/articles/48/tr/prof-dr-hakan-uzelturk/ucret-kesintilerine-idare-yaklasimi>, (06.08.2010)

VURAL, İstiklal Y. “İkili Gelir Vergisi: Temel İlkeler ve Uygulamalar”, <http://auhf.ankara.edu.tr/auhf-yayinlari-arsivi/armaganlar/mualla-oncel-armagani/cilt-1/vural.pdf> (11.03.2010)

YILDIZ, Seyfi ve Resul Kurt. “854. 1475 ve 5953 Sayılı İş Kanunlarında Kıdem Tazminatı ve Vergilendirilmesi”, **E- Yaklaşım**. S. 17, Aralık 2004.

YILDIZHAN, Lokman Y. ve Songül Alpay. “Türkiye’de Yerleşik Şirketlerin Yurt Dışında Kurulu Şirket ve Şantiyelerinde Çalışan Türk İşçilerinin Elde Ettiği Ücretler İle Diğer Gelirlerin Vergilendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**. S. 168, Aralık 2006.
http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2006128737.htm, (15.01.2009)

YILMAZ, Gülay Akgül. “Türkiye’de Gelir Vergisi Tarifesinde Meydana Gelen Değişikliklerin Vergilendirmede Adalet İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi”, **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi**. Yıl 2006, Cilt XXI, S.1.

YILMAZ, Mehmet Hakkı. “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimine Yetkili Olan Memurlar, Gelir Vergisinden Muaf Esnaf ve Mükelleflerin Bildirim Ödevleri”, **E-Yaklaşım**. S. 58, Mayıs 2008.

Tezler :

DOĞAN, Cem. **İstisna Sözleşmesinde Müteahhidin Ayıba Karşı Tekeffül Borcu.** Gazi Üniversitesi. Yüksek Lisans Tezi. Ankara: 2009.

MERCANOĞLU, Aykut Sinan. **Türk Vergi Sisteminde Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi.** Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul: 2007.

SOYDAN, Başar. **Türk Vergi Yargısında Bilirkişilik.** Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul: 2008.

Yararlanılan internet Siteleri:

<http://www.6news.com.tr>

<http://www.adalet.gov.tr>

<http://akuiibf.aku.edu.tr/>

<http://www.anayasa.gov.tr>

<http://www.antmenhukuk.com>

<http://auhf.ankara.edu.tr>

<http://www.avdb.gov.tr>

<http://www.batiymm.com.tr>

<http://www.bayar.edu.tr>

<http://www.bursavdb.gov.tr>

<http://www.canaktan.org>

<http://www.capitaltaxconsulting.com>

<http://www.cra-arc.gc.ca>

<http://www.danistay.gov.tr/>

<http://www.deloitte.com>

<http://dergiler.ankara.edu.tr/>

www.dunyagazetesi.com.tr

<http://www.eakademi.org>

<http://www.e-akademi.org>

<http://www.econturk.org>

<http://www.gib.gov.tr>

<http://www.hukuk.gen.tr>

<http://hurarsiv.hurriyet.com.tr>

<http://www.hmrc.gov.uk>
<http://iibf.sdu.edu.tr/>
<http://www.ilo.org>
<http://www.irs.gov>
<http://www.ishukuku.org>
<http://www.istanbulbarosu.org.tr>
<http://www.ivdb.gov.tr>
<http://www.iyte.edu.tr/>
www.kazanci.com
<http://www.kamu-is.org.tr>
<http://www.kristalis.org.tr>
<http://www.mevzuatdergisi.com>
<http://www.oecd.org>
<http://rega.basbakanlik.gov.tr>
<http://www.referansgazetesi.com>
<http://www.steuerliches-info-center.de>
www.tbmm.gov.tr
<http://www.tcmb.gov.tr/>
<http://www.tdk.gov.tr>
<http://www.tisk.org.tr>
<http://www.turkis.org.tr>
<http://www.vergihesabi.com/>
<http://www.yaklasim.com>
<http://web.deu.edu.tr/>