

is an annexe to Budget Laws, indicate the exceptions and exemptions listed in the Income Tax Law and leaves out various exceptions and exemptions stipulated in other regulations. This study identifies and gathers the applicable tax exemptions and exceptions that pertain to wages stipulated in laws other than the Income Tax Law in order to allow a holistic evaluation of this disorganized structure.

**Key Word:** Wage, Income Tax, Stamp Duty, Exemption, Exception.

### Giriş

Emeğin karşılığı olarak yapılan ücret ödemelerinin ayırma kuramına tabi tutularak daha düşük oranda vergilendirilmesi<sup>1</sup> amacına yönelik olarak çeşitli kanunlarla vergi muafiyet ve istisnaları getirilmiştir. Bu düzenlemelerin bir kısmı sadece kamu sektörü çalışanlarına ve bunların elde ettikleri ücretlere yönelik olup özel sektör çalışanlarının ücretlerinin vergilendirilmesine etki etmezler. Uzun yıllar boyunca bilhassa kamu personeline yönelik muhtelif kanunlarla ve bu kanunların değişik maddeleriyle hatta kanun hükmünde kararnamelele dağınık bir şekilde getirilen muafiyet ve istisna düzenlemeleri, ücret gelirlerinin vergilendirilmesindeki farklılıkları daha da artırmış ve konunun karmaşık bir hale gelmesine sebebiyet vermiştir. Kamu personel ücretlerine yönelik olarak getirilen vergi bağışıklıkları vergi yükü dağılımının özel kesim çalışanları aleyhine değişmesine neden olmuştur. Öte yandan, bu muafiyet ve istisnalar kamu personelinin kendi içinde de vergilendirilme farklılıklarına yol açması nedeniyle araştırılmaya değer bir önem taşımaktadır.

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesi hususu, doktrinde daha çok 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'ndaki (GVK), "ücretler" gelir unsuruna ilişkin muafiyet, istisna ve indirimler dikkate alınarak incelenmiştir. Diğer kanunlarda yer alan muafiyet ve istisnalar, başta vergilendirmeye ilişkin anayasal ilkelere uyum konusu olmak üzere, değişik açılardan yeterince analize tabi tutulmamıştır. Ayrıca, vergi yükü ile vergi harcamaları hesap ve tahminlerinde de GVK'nın dışında ücrete yönelik vergi muafiyet ve istisnaları çoğu kez göz ardı edilmiştir.

Bu çalışma ile, ücrete yönelik muafiyet ve istisnaların sadece GVK'da yer almadığı, çok sayıda kanunda ücret gelirlerini vergiden bağışık tutmaya yönelik düzenleme bulunduğu dikkate alınarak, diğer kanunlarda mevcut olan ve oldukça dağınık bir yapı arz eden muafiyet ve istisna hükümleri tespit edilerek, bir bütün halinde değerlendirmeye imkân sağlamak amacıyla bir araya getirilmiştir. Ücret ödemelerine ilişkin muafiyet ve istisnalar daha çok gelir vergisine yönelik olmakla birlikte, ücret ödemeleri üzerinden alınan damga vergisini etkileyen düzenlemeler de çalışmaya dâhil edilmiştir. Böylece gerek kamu gerek özel sektör çalışanlarının ücret gelirlerine ilişkin vergi ayrıcalıkları birlikte değerlendirilmiştir.

<sup>1</sup> Yasa koyucu vergilendirme yetkisini kullanırken, anayasal kurallara uymak ve vergi yükünün adalete uygun ve sosyal amaçlı dağıtımını sağlamak koşuluyla, gelir, servet veya harcamanın vergilendirilmesinde konulara, nitelik veya miktarlara göre kimi değişik ölçütler getirebilir, gelirin unsurlarına ve miktarına göre ayrı yükümlülükler ve oranlar belirleyebilir. 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 özellikli ve ayrı 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 bu oranların yükseltilmesi, "adalet" ilkesini zedeler (Anayasa Mahkemesi'nin 08.01.2010 tarih ve 27456 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 15.10.2009 tarih ve E.2006/95, K.2009/114 sayılı kararı).

## 1. Vergi Kanunları Açısından Ücret

Ücret gelirleri vergi kanunları uyarınca gelir vergisine ve damga vergisine konu teşkil etmekte olup kanunla muafiyet ve istisna tanınan haller dışında ücret ödemeleri üzerinden bu iki vergi alınmaktadır.

### 1.1. Gelir Vergisi Kanunu Açısından Ücret

GVK'nın "Ücretin Tarifi" başlıklı 61'inci maddesinde; "Ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ücretlerin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez." hükmü yer almaktadır. Bu hükümden hizmet karşılığı olarak ödenen paraların ödenek, tazminat, tahsisat, prim, ikramiye vs. her ne ad altında olursa olsun ücret kapsamında olduğu açıkça anlaşılmaktadır.<sup>2</sup>

Anılan hükümde "işverene tabiiyet" unsuruna yer verilmek suretiyle, ücretin bağımlı emeğin kazancı olduğu, başka bir anlatımla, hizmet akdinden doğduğu belirtilmektedir. Bu hizmet akdinin özel hukuk alanına giren bir ilişkiye tekabül etmesi ile kamu ya da idare hukuku kapsamında bir hizmet ilişkisinden doğmuş olması, GVK açısından elde edilen kazancın ücret olarak vergilendirilmesi anlamında bir farklılık yaratmayacaktır. Aynı şekilde ilişkinin İş Kanunu'na ve sosyal güvenlik hukukuna tabi olup olmaması da, ücret olarak nitelendirmede GVK açısından önem taşımaz.<sup>3</sup>

Ücret sözcüğünün günlük yaşamdaki kullanımı ile gelir vergisi açısından taşıdığı anlam farklılık göstermektedir. Günlük yaşamda, herhangi bir mal veya hizmetin bedeli anlamına gelmek üzere kullanılan bu sözcük gelir vergisi açısından bağımlı çalışanlara hizmet karşılığı yapılan ödemeleri ifade etmektedir.<sup>4</sup> Çeşitli kanunlarda işçi, memur biçiminde yer alan bağımlı hizmet akdine dayalı işçi-işveren ilişkileri GVK'da en geniş biçimiyle yer almıştır.<sup>5</sup> Ücret gelirinin özelliği emek karşılığı elde edilmiş ya da emek ağırlıklı olarak yürütülen faaliyetlerden doğmuş olmasıdır. Üretime katılan emek bedensel ya da zihinsel olabilir. Bir hizmet akdi ile işverene bağımlı olarak çalışma karşılığı elde edilen gelir, kanuna göre ücret sayılmıştır. Kısaca nitelersek, ücret bağımlı emeğin gelirini oluşturur.<sup>6</sup> İşgörenin işverene sunduğu emek bir hizmet arzıdır, ücret de bu faaliyetin bedelidir. Hizmetle ilişkisi olmayan, hiç bir emek sunumunun karşılığı olmayan ödemeler ücret sayılamaz. Eğer işveren ile işgören arasında bir

<sup>3</sup> ERGİNAY, Akif, Kamu Maliyesi, Ankara 2003, s. 186; ÖNCEL, Mualla, KUMRULU, Ahmet, ÇAĞAN, Nami, Vergi Hukuku, Ankara 2013, s. 287; ERGİNAY, Akif, Vergi Hukuku, Ankara 1988, s. 186.

<sup>4</sup> KIZILOĞLU, Şükrü, TAŞ, Metin, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Ankara 2011, s. 237; BELLEK, Münir, İş Güvencesi Tazminatı ve Gelir Vergisi, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sa. 45, s. 44-46.

<sup>5</sup> SABAN, Nihal, Vergi Hukuku, İstanbul 2009, s. 333; BAHAR, Cevdet Okan, Ücret Gelirlerini Vergilendirilmesi, Ankara 2005, s. 23-24.

<sup>6</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 243.

iş akdi ya da toplu sözleşme varsa, bu kişiye yapılan bütün ödemelerin ücret olarak vergi kesintisine tabi olduğu varsayımı yapılır.<sup>7</sup>

Bir ülkede yaşayan herkesin vergi yüküne katılması ve mali gücü oranında vergi ödemesi genel kuraldır. Ancak çeşitli ekonomik, idari, sosyal ve benzeri nedenlerle muafiyet, istisna veya indirimler getirilmiştir. Ücretlerle ilgili bu tür istisna ve indirimler GVK'da yer almıştır.<sup>8</sup> Muafiyet yükümlülere istisna ise vergi konusuna getirilen sınırlamaları ifade eder. Vergi yasalarına göre vergilendirilmesi gereken yükümlünün kısmen veya tamamen, geçici veya sürekli, şarta bağlı olarak veya olmayarak vergi dışında tutulması muafiyet olarak tanımlanır. Muafiyet vergi mükellefi kişilerin kişisel özellikleri dolayısıyla vergi dışında bırakılmalarıyla ilgiliyken, istisna verginin konusuna getirilen sınırlamadır. İstisna, vergi kanunlarına göre esas itibarıyla vergilendirilmesi öngörülen bir konunun vergi dışında tutulmasıdır.<sup>9</sup>

Muaflık ve istisnaların bir bölümü gelir unsurlarının bütününe yönelik olduğu halde diğer bir bölümü yalnızca belli kazanç türlerine uygulanır.<sup>10</sup> GVK'da; "Diplomat Muaflığı ve Ücret İstisnası" (md.15-16), "Müteferrik İstisnalar" (md.22), "Gider Karşılıkları" (md.23), "Tazminat ve Yardımlar" (md.25), "Vatan Hizmetleri Yardımları" (md.26), "Teçhizat ve Tayın Bedelleri" (md.27), "Tahsil ve Tatbikat Ödemeleri" (md.28) ve "Teşvik İkramiye ve Mükâfatları" (md.29) başlıkları altında ücretlere yönelik muafiyet ve istisnalar, "Engellilik İndirimi" (md.31) ve "Asgari Geçim İndirimi" (md.32) başlıkları altında da indirimler düzenlenmiştir.

GVK'da yer alan ücret istisnaları daha çok sosyal amaçlı istisnalar olup, köylerde çalışan, yardımcı hizmetli özelliği taşıyanlar, emekli aylıkları ile amatör sporcular ve benzerleri için geçerlidir. Bunların bir kısmı düşük ücretlerdir. Bir kısmı sosyal güvenlik kurumlarından alınan ücretlerle ilgilidir.<sup>11</sup> GVK dışında, aşağıda belirtilen muhtelif kanunlar ile de ücretlere ilişkin vergi ayrıcalıkları getirilmiştir.

<sup>7</sup> BULUTOĞLU, Kenan, Türk Vergi Sistemi, İstanbul 2004, s. 47.

<sup>8</sup> KOLÇAK, Meşhure, Türk Vergi Sistemi, Erzurum 1994, s. 84; AKDOĞAN, Abdurrahman, Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması, Ankara 2004, s. 163-171; ÜNSAL, Hilmi, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Ankara 2008, s. 85-89; MUTLUER, Kamil, Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Ankara 2011, s. 429-432; ARSLAN, Mehmet, Türk Vergi Sistemi, Ankara 2004, s. 74-78; YILMAZ, Kazım, Türk Vergi Hukuku, Ankara 2003, s. 159-162; BİLİCİ, Nurettin, Vergi Hukuku, Ankara 2012, s. 172-174; ŞENYÜZ, Doğan, Türk Vergi Sistemi, Ankara 2005, s. 157-163; SEVİĞ, Veysi, Yurt Dışından Gönderilen Ücretler, Yaklaşım, Sa. 200, s.18-19.

<sup>9</sup> AKDOĞAN, Türk Vergi Sistemi, s. 15-16; MUTLUER, s. 95; ERDEM, Metin, ŞENYÜZ, Doğan, TATLIOĞLU, İsmail, Kamu Maliyesi, Bursa 2013, s. 96-97; ERGİNAY, Kamu Maliyesi, s.45-47; ÜNSAL, s. 23-24; TUNCER, Selahattin, Vergi Hukuku ve Uygulaması, Ankara 2003, s. 135-138; KIRBAŞ, Sadık, Vergi Hukuku, Ankara 2004, s. 103-105; PEHLİVAN, Osman, Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi, Trabzon 2003, s. 66-67; MUTLUER, Kamil, ÖNER Erdoğan, KESİK, Ahmet, Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi, İstanbul 2013, s.222-223; BİLİCİ, Nurettin, BİLİCİ, Adem, Kamu Maliyesi, Ankara 2011, s. 147.

<sup>10</sup> ULUATAM, Özhan, METHİBAY, Yaşar, Vergi Hukuku, Ankara 2001, s. 271; ÖZTÜRK, İlhami, Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarının Asgari Halka Açıklık Oranı ve Kazançlarına İlişkin Kurumlar Vergisi İstisnası, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sa. 73, s.29.

<sup>11</sup> ÖZ, N. Semih, Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay, Ankara 2006, s.114.

## 1.2. Damga Vergisi Açısından Ücret

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde; bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtların damga vergisine tabi olduğu, (1) sayılı tablonun IV/1-b bölümünde de; *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*<sup>12</sup> (avans olarak ödemeler 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 kâğıtlar üzerinden binde 7,59 oranında damga vergisi alınacağı hükme bağlanmıştır. Bu hükümden çalışanlara maaş, gündelik, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı yapılan tüm ödemelerin aynı kapsamda değerlendirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Bir başka ifadeyle damga vergisi uygulamasında ücretin; aylık ücret, yabancı dil tazminatı, görev tazminatı, akademik kariyer tazminatı, mali sorumluluk, makine tazminatı, temininde güçlük tazminatı, yıllık ikramiye, prim, çocuk yardımı, yol yardımı, yiyecek yardımı vs. adlar altında ödenmiş olmasının hiçbir önemi yoktur. Kural olarak, ücret bordrosunda yer alan ve bu bordroya istinaden yapılan ödemelerin tamamı damga vergisine tabidir.

Söz konusu madde ile getirilen düzenleme, hizmet erbabına yapılan ödemeler ile ilgili olarak düzenlenen ve genelde bordro olarak isimlendirilen kâğıtların vergilendirilmesine yöneliktir. Ödemenin hangi adla yapıldığının bir önemi bulunmamakta, ödemelerin hizmet erbabı tarafından alındığını gösteren ve bunların imzasını taşıyan kâğıtların bu kapsamda vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu esasa bağlı olarak gelir vergisi muafiyet ya da istisnalarının damga vergisi uygulamasında bir önem taşımaması nedeniyle vergilendirilmesi gerekecektir.<sup>13</sup> Danıştay kararları ışığı altında ücretlerle ilgili peşin ödemelerin şu esas içinde değerlendirilmesi gerekir. Hizmet erbabına, henüz ifa edilmeyen hizmeti karşılığı, hak kesbetmediği bir ödeme yapıldığında, bunun avans sayılması ve ilgili makbuz veya kağıdın avans damga vergisi oranında vergiye tabi tutulması gerekir. Örneğin, yıl sonunda tahakkuk edecek ikramiyeye veya ileriki aylar ücretine mahsuben yapılacak ödemelerde durum böyledir. Bu hallerde avans ödemesi makbuzunun vergilendirilmiş olması, sonradan kesin hesaplaşmada ücret bordrosunun ayrıca vergilendirilmesini önlemez. İfa edilmiş hizmet karşılığı olan, fakat ücret istihkakının kesin hesaplaması yapılmadan peşinen yapılan ödemeler, avans değil, fakat normal ücret ödemesi sayılıp ilgili makbuz veya bordro buna göre vergiye tabi tutulmalıdır. Kesin hesaplama ve ödeme sırasında, damga vergisi, daha önce yapılan ödemeyi aşan tutar üzerinden yapılmalıdır.<sup>14</sup>

<sup>12</sup> Şirketin işçilerine her ay ödediği paralar nedeniyle bordroların vergilendirilmiş olması karşısında, iç işlemlerde kullanılan işçi aylık pusulalarından ayrıca vergi alınmasına imkan yoktur (Danıştay 11. Daire, 15.9.1966 tarih ve E.65/211, K.66/1705 sayılı karar). Bordroda ödenen ücretin tamamı üzerinden vergi alınmış olduğundan, bu ücretlere mahsuben yapılmış olan avans ödemelerine ilişkin bordrolar için ayrıca vergi istenmesi yerinde değildir (Danıştay 11. Daire, 26.4.1967 tarih ve E.66/2492, K.67/1467 sayılı karar).

<sup>13</sup> KIRMAN, Ahmet, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu Şerhi, Ankara 1997, s. 496

<sup>14</sup> ÖZBALCI, Yılmaz, Damga Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara 1999, s. 409.

Çeşitli kanunlar ile ücretlere ilişkin gelir vergisi muafiyet ya da istisnası getirilirken çoğu kez "bu ödemelerin damga vergisi hariç hiç bir vergiye tabi tutulamayacağı" şeklinde açık bir hükümlerle damga vergisi, istisna ve muafiyet dışında tutulmuştur. Sadece gelir vergisinden muafır şekilde getirilen hükümler, bir başka ifadeyle damga vergisinden hiç bahsedilmemiş olması durumu da yine damga vergisi kesilmesini engellemeyecektir.<sup>15</sup> Ancak, kanun hükmünde; yapılacak belli nitelikteki ödemelerin "hiç bir vergiye tabi olmadığı" ya da "her türlü vergiden müstesna olduğu" şeklindeki ibarelerin mevcudiyeti halinde gelir vergisinin yanı sıra damga vergisinin de alınamayacağı açıktır.<sup>16</sup> Aşağıda yer alan ve ücretlere ilişkin muafiyet ve istisna getiren birçok kanunda gelir vergisinden muafiyet sağlanırken "damga vergisi" hariç ibaresi konulmak suretiyle genellikle damga vergisine yönelik bir muafiyet ya da istisna getirilmediği görülmektedir.

Burada kanun koyucunun; Damga Vergisi Kanunu dışında bir düzenleme ile damga vergisine yönelik muafiyet ya da istisna hükmü getirmemek suretiyle Damga Vergisi Kanunu'nun sistematüğini bozmamak gibi bir amaç taşımadığı, halen binde 7,59 olan damga vergisi oranının, gelir vergisi oranlarına göre "önemli bir meblağa" tekabül etmemesinin bu vergiye yönelik bir muafiyet ya da istisna getirilmemesinde etkili olduğu düşünülmektedir. Ayrıca, söz konusu ödemelerin tüm vergilerden değil sadece bir vergi türünden (gelir vergisinden) bağışık tutulması, buna karşılık damga vergisi mükellefiyetinin muhafaza edilmesi bu muafiyet ve istisnanın, yararlanamayanlar nezdinde daha "masum" görülmesini sağlayacaktır.

## 2. Ücretlere İlişkin GVK Dışındaki Muafiyet ve İstisnalar

Bu bölümde, GVK dışındaki çeşitli kanunlar ile ücretlere tanınan muafiyet ve istisnalar tespit edilerek biraraya getirilmiş ve irdelenmiştir. Aşağıda yer alan düzenlemelerden de açıkça anlaşılacağı üzere söz konusu muafiyet ve istisnaların büyük çoğunluğu kamu personeline yönelik olarak getirilmiş muafiyet ve istisnalardır.

### 2.1. Kamu Personeline Yönelik Muafiyet ve İstisnalar

*Kamuda görev yapan personelin adlandırılması ve tanımlanması konusunda gerek mevzuattan gerekse yargı kararlarından kaynaklanan bir kavram kargaşası söz konusudur. Anayasa'da ve diğer mevzuattaki kavram çeşitliliği, kamu görevlisi kavramının kimleri kapsadığını belirlemeyi zorlaştırmaktadır. Kavram kargaşası ve kapsam genişliği nedeniyle doktrinde kamu görevlisi kavramı tanımlanırken, geniş ve dar anlamdaki kamu görevlisi gibi değişik sınıflamalara gidilmiştir.<sup>17</sup> Geniş anlamda kamu görevlisi kavramı, kamu tüzeli*

<sup>15</sup> Kuzey Atlantik Andlaşması Teşkilatı Müşterek Enfrastrüktür Programı çerçevesinde öngörülen damga vergisi istisnası, bu işlerde çalışan hizmetlilerin ücretlerine ilişkin bordrolar nedeniyle ödenecek vergi hususunda bir istisna öngörmediğinden vergilendirilmesi gerekir (Danıştay 11. Daire 27/12/1967 tarih ve E.67/2215, K.67/3321 sayılı kararı).

<sup>16</sup> BASAT, Özkan, Organize Sanayi Bölgesi Kişiliğinin Vergi Resim Harç Muafiyeti, Vergi Dünyası, Sa. 341, s.171-173.

<sup>17</sup> YILDIRIM, Turan, YASİN, Melikşah, KAMAN, Nur, ÖZDEMİR, H. Eyüp, ÜSTÜN, Gül, OKAY TEKİN SOY, Özge, İdare Hukuku, İstanbul 2013, s. 199-200.

*kişilerinde görev yapan ve kamu hukuku rejimine tabi olan bütün kişileri kapsar. Bu kavramın içine özel hukuka tabi olarak çalışan işçiler girmez. İşçiler dışında, kamu tüzel kişilerinde kendilerine kamu hukuku uygulanan bütün çalışanlar bu kavramın içine girer. Devlet başkanı, başbakan, bakanlar, milletvekilleri, belediye başkanları, belediye meclis üyeleri, muhtarlar, köy ihtiyar meclisi üyeleri, "geniş anlamda kamu görevlisi" kavramına dâhildir. Kamu görevlilerinin kamu görevine girmeleri, ilerlemeleri, hakları ve ödevleri gibi konularda kamu hukuku kuralları uygulanır. Gerek özel kişiler, gerekse kamu tüzel kişileri tarafından istihdam edilen ve kamu görevlisi niteliğinde olmayan, yani işçi niteliğinde olan personel ise iş hukukuna tabidir.<sup>18</sup> Anayasa'nın 128'inci maddesinin<sup>19</sup> ilk fıkrasında; "Devletin, kamu iktisadi teşebbüsleri ve diğer kamu tüzel kişilerinin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevler, memurlar ve diğer kamu görevlileri eliyle görülür." hükmü yer almaktadır. Buna göre, kamu görevlileri "memurlar" ve "diğer kamu görevlileri" olmak üzere ikiye ayrılır.*

*Diğer kamu görevlileri de memurlar gibi, genel idare esaslarına göre, kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevleri yürüten görevlilerdir. Bunların da memurlar gibi, nitelikleri, atanmaları görev ve yetkileri, hak ve yükümlülükleri, aylık ve ödenekleri ve diğer özlük işlerinin kanunla düzenlenmesi gerekmektedir. Anayasada memur ile diğer kamu görevlileri ayrı ayrı ifade edilmiş ancak ayırımı amacı ve hangi kriterlere göre yapılması gerekeceği hususları belirginleştirilmemiştir.<sup>20</sup>*

*Kamu görevlileri ücret yönünden iki kümeye ayrılır. Bunlardan bir kümeyi "ücret" karşılığı çalışanlar, diğer kümeyi "ücretsiz" çalışanlar oluşturur. Genel olarak kamu görevlilerine, gördükleri hizmetlerden dolayı bir ücret ödenir. Bu alanda ana kural, ücret karşılığı iş yaptırmadır. Buna karşılık, bazı kamu görevlileri için herhangi bir ücret ödemesi yapılmaz. Bunlar arasında bazı ödevliler ile seçimle iş başına gelen bazı görevliler yer alır.<sup>21</sup>*

*İdare mevzuatın kendisine tanıdığı yetkileri istihdam ettiği personeli aracılığıyla yerine getirir. Kamu görevlileri idarenin insan unsurudur.<sup>22</sup> Ancak, GVK'daki ücret tanımı sadece yürütme değil yasama ve yargı da dâhil olmak üzere tüm devlet organlarında çalışanları kapsar. Yasama görevi yapan milletvekillerine, yargı görevi yapan hâkimlere ve yürütme görevini ifa eden memurlara yapılan ödemeler muafiyet ya da istisna konusu edilmemişse GVK kapsamında ücret*

<sup>18</sup> GÖZLER, Kemal, İdare Hukuku, C. 2, Bursa 2009, s. 624-627; GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref, TAN, Turgut, İdare Hukuku, C.1, Ankara 2013, s. 795-800.

<sup>19</sup> Gereğçede; "Maddede kamu görevlileri için genel bir düzenleme yoluna gidilmiş, eskiden olduğu gibi, dolaylı biçimde de olsa memur tanımı yoluna gitmekten kaçınılmıştır. Zira böyle bir tanımın unsurlarını açık ve kesin biçimde anayasada vermek mümkün görülmemiştir. Getirilen düzenleme ile kamu hizmeti görevlilerinin çalıştırılma biçimlerine göre kendi içinde ayrılması kanun koyucuya bırakılmıştır." denilmek suretiyle kamu görevlilerinin kendi içindeki ayırımı kanun ile yapılmasının öngörüldüğü ortaya konulmuştur.

<sup>20</sup> SANCAKTAR, Oğuz, İdare Hukuku, Ankara 2011, s. 407-408.

<sup>21</sup> GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref, Yönetim Hukuku, Ankara 2011, s. 188.

<sup>22</sup> ATAY, Ender Ethem, İdare Hukuku, Ankara 2012, s. 781.

olarak vergilendirilir.

Çalışmada, kamu personeline yönelik vergi muafiyet ve istisnalarına halen yürürlükteki mevzuat kapsamında yer verilmiş, daha önce uygulanan ancak yürürlükten kaldırılan muafiyet ve istisnalara değinilmemiştir.<sup>23</sup>

### 2.1.1. 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu

Devlet Memurları Kanunu'nun 146'ncı maddesindeki; memurlara kanun, tüzük ve yönetmeliklerin ve amirlerin tayin ettiği görevler karşılığında bu Kanunla sağlanan haklar dışında ücret ödenemez, hiçbir yarar sağlanamaz hükmü ile "aylığın tekliği" ilkesi kabul edilmiştir. Devlet Memurları Kanunu'nda yapılan değişiklikler ile aylığın tekliği ilkesi ile aylık ve diğer yan ödemelerin tam bir açıklıkla saptanması olarak tanımlanan "aleniyet ilkesi" tamamıyla bozulmuştur. Gösterge ve katsayının çarpımı ile bulunan miktarlar gerçek aylıkların çok küçük bir kısmını oluşturmaktadır. Bazı memurlar için gösterge tablosunun dışında bazı ek göstergeler de tespit edilmiştir. Ayrıca tüm memurlar için taban aylığı da öngörülmüştür. Diğer taraftan, memurlara yan ödeme adı altında; iş güçlüğü zammı, iş riski zammı, temininde güçlük zammı, mali sorumluluk zammı, özel hizmet tazminatı, eğitim ve öğretim tazminatı, üniversite ödeneği, yabancı dil tazminatı gibi çeşitli zam ve tazminatlar verilmektedir.<sup>24</sup> Ancak, yan ödemeler bugünkü durumuyla ücret rejiminin ağırlık noktası haline gelmiştir; çünkü bugün her kamu görevlisi yan ödeme almaktadır.<sup>25</sup> Yapılan bu ödemelerin büyük bir kısmına vergi bağışıklığı tanınmıştır.

#### 2.1.1.1. Yurt Dışında Görevlendirilenlere Yapılan Ödemeler

657 sayılı Kanun'un 78'inci maddesi uyarınca; Kurumlarınca gönderilenlerden, uluslararası kuruluşlarda staj yapan ve çalışma esas ve usulleri ile misyon şeflikleriyle ilişkileri Devlet Personel Başkanlığının görüşü üzerine Dışişleri Bakanlığınca belirlenen memurlara, gittikleri ülkelerde sürekli görevle bulunan ve dokuzuncu derecenin birinci kademesinden aylık alan meslek memurlarına ödenmekte olan yurtdışı aylığı tutarı, diğerlerine bu tutarın 2/3'ü ödenir. Şahsen özel burs sağlayan ve bu burstan istifade etmesi için kendilerine maaşsız izin verilenler ile Bakanlar Kurulunca kurumlar itibarıyla belirlenen kontenjan dışında gönderilenler hariç olmak üzere, burslu gidenlerin aldıkları burs miktarları bu miktarın altında ise aradaki fark kurumlarınca kendilerine ayrıca ödenir. Bu suretle yapılacak fark ödeme, *her türlü vergiden müstesnadır*.

#### 2.1.1.2. Kadrosu Kaldırılan Memurlara Yapılan Ödemeler

657 sayılı Kanun'un 91'inci maddesi uyarınca, kadrosu kaldırılan memurlar, en geç altı ay içinde kendi kurumlarında niteliklerine uygun bir kadroya

<sup>23</sup> 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Ek 13'üncü maddesine göre yapılan ek ödemelerin gelir vergisine tabi tutulmayacağı hükmü yürürlükten kaldırılmıştır. Bunun gibi ücret gelirlerine vergi bağışıklığı tanıyan ancak yürürlükten kaldırılmış olan çeşitli kanun düzenlemeleri söz konusudur.

<sup>24</sup> GÖZLER, s. 746.

<sup>25</sup> CAN, Halil, AKGÜN, Ahmet, KAVUNCUBAŞI, Şahin, Kamu ve Özel Kesimde Personel Yönetimi, Ankara 1998, s. 251.



atanırlar. Bu memurlar, kurumlarında atama imkânı bulunmaması hâlinde aynı süre içinde başka bir kurumdaki kadrolara atanmak üzere Devlet Personel Başkanlığına bildirilir. Bunlar, atama işlemi yapıncaya kadar kurumlarında niteliklerine uygun işlerde çalıştırılır ve yeni bir kadroya atanıncaya kadar eski kadrolarına ait malî haklardan ve sosyal yardımlardan yararlanmaya devam ederler. Söz konusu memurların eski kadrolarına ait en son ayda aldığı malî haklar kapsamında fiilen yapılmakta olan her türlü ödemeler toplamının net tutarının, atandıkları yeni kadrolarına ait malî haklar kapsamında fiilen yapılmakta olan her türlü ödemeler toplamının net tutarından fazla olması hâlinde, aradaki fark, farklılık giderilinceye kadar, atandıkları kadrolarda veya bu kadrolardan istekleri dışında atandıkları başka kadrolarda kaldıkları sürece, *herhangi bir vergi ve kesintiye* tabi tutulmaksızın tazminat olarak ödenir.

### **2.1.1.3. Tazminatlar**

657 sayılı Kanun'un 152'nci maddesinde; "adalet hizmetleri tazminatı", "eğitim öğretim tazminatı", "din hizmetleri tazminatı", "emniyet hizmetleri tazminatı", "mülki idare amirliği özel hizmet tazminatı" ve "denetim tazminatı" düzenlenmiş, bu tazminatların *damga vergisi hariç herhangi bir vergiye* tabi olmadığı hükme bağlanmıştır.

### **2.1.1.2. Kadrosu Kaldırılan Memurlara Yapılan Ödemeler**

657 sayılı Kanun'un 91'inci maddesi uyarınca, kadrosu kaldırılan memurlar, en geç altı ay içinde kendi kurumlarında niteliklerine uygun bir kadroya atanırlar. Bu memurlar, kurumlarında atama imkânı bulunmaması hâlinde aynı süre içinde başka bir kurumdaki kadrolara atanmak üzere Devlet Personel Başkanlığına bildirilir. Bunlar, atama işlemi yapıncaya kadar kurumlarında niteliklerine uygun işlerde çalıştırılır ve yeni bir kadroya atanıncaya kadar eski kadrolarına ait malî haklardan ve sosyal yardımlardan yararlanmaya devam ederler. Söz konusu memurların eski kadrolarına ait en son ayda aldığı malî haklar kapsamında fiilen yapılmakta olan her türlü ödemeler toplamının net tutarının, atandıkları yeni kadrolarına ait malî haklar kapsamında fiilen yapılmakta olan her türlü ödemeler toplamının net tutarından fazla olması hâlinde, aradaki fark, farklılık giderilinceye kadar, atandıkları kadrolarda veya bu kadrolardan istekleri dışında atandıkları başka kadrolarda kaldıkları sürece, herhangi bir vergi ve kesintiye tabi tutulmaksızın tazminat olarak ödenir.

### **2.1.1.3. Tazminatlar**

657 sayılı Kanun'un 152'nci maddesinde; "adalet hizmetleri tazminatı", "eğitim öğretim tazminatı", "din hizmetleri tazminatı", "emniyet hizmetleri tazminatı", "mülki idare amirliği özel hizmet tazminatı" ve "denetim tazminatı" düzenlenmiş, bu tazminatların *damga vergisi hariç herhangi bir vergiye* tabi olmadığı hükme bağlanmıştır.

#### 2.1.1.4. Fark Aylıklar

657 sayılı Kanun'un 156'ncı maddesi uyarınca; kurumların yurt dışı kuruluşlarına dâhil kadrolarında görev alan Devlet memurlarının aylıkları; aynı Kanun'un 155'inci maddesine göre tespit edilen aylık tutarından, alınacak vergi ve kanunlar gereğince yapılacak bütün kesintiler indirildikten sonra (Kefalet Sandığı kesintileri hariç) kalan kısmın, Devlet Personel Başkanlığı, Dışişleri ve Maliye Bakanlıklarının görüşüne dayanılarak Bakanlar Kurulu tarafından tespit edilecek emsal ile çarpılmasından hâsıl olacak miktar üzerinden ödenir. Asıl aylığın ödeme miktarı ile emsali tutarı arasındaki fark, her türlü vergiden müstesnadır.<sup>26</sup>

#### 2.1.1.5. Aile Yardımı

657 sayılı Kanun'un 203 üncü maddesinde aile yardımı ödeneği düzenlenmiştir. Buna göre; aile yardımı ödeneği Devlet memurlarına her ay aylıklarıyla birlikte ödenir. Aile yardımı ödenekleri *hiç bir vergi ve kesintiye* tabi tutulmaksızın ödenir.

#### 2.1.1.6. Ölüm Yardımı

657 sayılı Kanun'un 208'inci maddesi uyarınca ölüm yardımı ödeneği *hiçbir vergi ve kesintiye* tabi tutulmaksızın ödenir.

#### 2.1.1.7. Makam Tazminatı

657 sayılı Kanun'un ek 26'ncı maddesi uyarınca makam tazminatı *damga vergisi hariç herhangi bir vergiye* tabi tutulmaz.

#### 2.1.1.8. Öğretim Yılına Hazırlık Ödeneği

657 sayılı Kanun'un ek 32'nci maddesi gereğince, öğretim yılına hazırlık ödeneği *damga vergisi hariç diğer vergi ve kesintilere* tabi tutulmaz.

#### 2.1.1.9. Nöbet Ücreti

657 sayılı Kanun'un ek 33'üncü maddesi uyarınca nöbet ücreti *damga vergisi hariç herhangi bir vergi ve kesintiye* tabi tutulmaz.

<sup>26</sup> Muhtelif kanunlarda da 657 sayılı Kanun'un 156'ncı maddesindeki hükmün benzeri nitelikte düzenlemeler yer almaktadır: 4059 sayılı Hazine Müsteşarlığı ile Dış Ticaret Müsteşarlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un geçici 2, 6, 7, 9 ve 14'üncü maddeleri uyarınca fark tutarlardan kaynaklanan tazminat ödemeleri hiç bir vergi ve kesintiye tabi tutulmaz. 3056 Sayılı Başbakanlık Teşkilatı Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun'un geçici 8'inci maddesi uyarınca ödenen fark tutarlar herhangi bir vergi ve kesintiye tabi tutulmaz. 656 sayılı Türk İşbirliği ve Koordinasyon Ajansı Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin geçici 3'üncü maddesi uyarınca yapılan tazminat ödemeleri herhangi bir vergi ve kesintiye tabi tutulmaz. 4628 sayılı Enerji Piyasası Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un geçici 19'uncu maddesi uyarınca, kadro ve görev unvanı değişen veya kaldırılan personele yapılan fark ödemeleri herhangi bir vergi ve kesintiye tabi tutulmaz. 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un geçici 12'nci maddesi uyarınca tazminat olarak ödenen fark tutarları, herhangi bir vergi ve kesintiye tabi tutulmaz. 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun'un 22'nci maddesinin son fıkrası uyarınca tazminat olarak ödenen fark tutarlar herhangi bir vergi ve kesintiye tâbi tutulmaz. 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun geçici 12'nci maddesi uyarınca ödenen fark tazminatı herhangi bir vergi ve kesintiye tabi tutulmaz.

#### **2.1.1.10. Türk Kültürünü Yayma Amaçlı Yurt Dışı Görevlendirilenlere Yapılan Ödemeler**

657 sayılı Kanun'un ek 36'ncı maddesi uyarınca; Türk kültürünün yurt dışında tanıtılması, yayılması ve korunması, yurt dışındaki Türk vatandaşları ile soydaşların kültürel bağlarının korunması, güçlendirilmesi ve dini konularda aydınlatılması ile Türk dilinin öğretilmesi amacıyla, bu Kanun ile 2914 sayılı Yükseköğretim Personel Kanunu'na tâbi personel arasından, yurt dışında görevlendirilenler, bu görevleri süresince aylıklı izinli sayılırlar ve bunlara ayrıca, görevlendirildikleri ülkede sürekli görevle bulunan ve 9'uncu derecenin 1'inci kademesinden aylık alan bekâr meslek memuruna ödenmekte olan yurt dışı aylığının %60'ını geçmemek üzere *hiçbir vergiye* tâbi tutulmaksızın Bakanlar Kurulu tarafından tespit edilecek miktarda ödeme yapılır.

#### **2.1.1.11. Sınıf Değişme Tazminatı**

657 sayılı Kanun'un geçici 39'uncu maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca hizmet sınıfı değiştirilenlere, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce uygulanmakta olan özel hizmet tazminatı oranının uygulanması sonucunda bulunacak tutar ile hizmet sınıfının değişmesi sonucu belirlenen özel hizmet tazminatı oranının uygulanması sonucunda bulunacak tutar arasındaki fark, farklılık giderilinceye kadar *herhangi bir vergi ve kesintiye* tabi olmaksızın tazminat olarak ödenir.

### **2.1.2. 2802 sayılı Hâkimler ve Savcılar Kanunu**

#### **2.1.2.1. Yurt Dışı Aylığı**

2802 sayılı Kanun'un 49'uncu maddesi uyarınca bilgi ve görgülerini artırmak, meslekleriyle ilgili staj ve araştırma yapmak, kurs, eğitim ve öğrenim görmek üzere seçilen ya da iç veya dış burstan yararlanan hâkim ve savcılara Dışişleri Bakanlığı meslek memurlarına ödenen "yurtdışı aylığı" esas alınarak yapılacak ödeme, *her türlü vergiden* müstesnadır.

#### **2.1.2.2. Aylık Ödemeler**

2802 sayılı Kanun'un 103'üncü maddesi uyarınca; kıstas aylığı oluşturan her bir ödeme unsurunun belirlenen oranı kadar yüksek yargı mensupları ile hâkim ve savcılara "aylık ödeme" yapılır. Kıstas aylığı oluşturan ödeme unsurlarından vergi ve diğer kesintilere tâbi olmayanlar, bu maddeye göre yapılacak ödemelerde de aynı şekilde *vergi ve diğer kesintilere* tâbi tutulmaz.

#### **2.1.2.3. Yargı Ödeneği ve Ek Ödeme**

2802 sayılı Kanun'un 106'ncı maddesi uyarınca yapılacak "yargı ödeneği" ile "ek ödeme" hakkında aylıklara ilişkin hükümler uygulanır ve damga vergisi hariç *herhangi bir vergi ve kesintiye* tâbi tutulmaz.

### **2.1.3. 6087 sayılı Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu Kanunu**

6087 sayılı Kanun'un 34'üncü maddesi mucibince Hakimler ve Savcılar

Yüksek Kurulu üyelerine, 30.000 gösterge rakamının memur aylıklarına uygulanan katsayı ile çarpımı sonucu bulunacak miktarda aylık "ek tazminat" ödenir. Bu tazminata hak kazanılması ve ödenmesinde 2802 sayılı Kanun'un aylıklara ilişkin hükmü uygulanır ve bu tazminat *damga vergisi hariç herhangi bir vergi ve kesintiye* tâbi tutulmaz.

#### **2.1.4. 2247 sayılı Uyuşmazlık Mahkemesinin Kuruluş ve İşleyişi Hakkında Kanun**

2247 sayılı Kanun'un 38'inci maddesi uyarınca; toplantıya katılan başsavcılar ile asıl ve yedek üyelere, toplantı yapılan ay itibarıyla, aylık ve ödeneklerinden ayrı olarak 7500 gösterge rakamının memur aylıklarına uygulanan aylık katsayı ile çarpımı sonucu bulunacak miktarda "ödenek" verilir. Toplantıya başsavcılar yerine katılan savcılara, toplantı yapılan ay itibarıyla; Uyuşmazlık Mahkemesinin raportörlerine ise her ay olmak üzere, aylık ve ödeneklerinden ayrı olarak 3500 gösterge rakamının memur aylıklarına uygulanan aylık katsayısı ile çarpımı sonucu bulunacak miktarda "ödenek" verilir. Bu ödenekler, *damga vergisi hariç herhangi bir vergiye* tabi tutulamaz.

#### **2.1.5. 3717 sayılı Adli Personele ile Devlet Davalarını Takip Edenlere Yol Gideri ve Tazminat Verilmesi Hakkında Kanun**

3717 sayılı Kanun'un 2'nci maddesi uyarınca daire dışında yapılması gereken keşif ve icra işlemleri için ödenen "yol tazminatı" *damga vergisi hariç herhangi bir vergiye* tabi tutulmaz.<sup>27</sup>

#### **2.1.6. 926 sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri Personel Kanunu**

##### **2.1.6.1. Bekleme Sürelerinin Sonunda Terfi Ettirilemeyenlere Ödenen Tazminatlar**

926 sayılı Kanun'un 49/f maddesi uyarınca; bekleme süreleri sonunda terfi ettirilemeyenlere ödenen tazminatlar vergiye tabi değildir.

##### **2.1.6.2. Harçlıklar**

926 sayılı Kanun'un 143'üncü maddesi kapsamında askeri öğrencilere ödenen harçlıklardan vergi ve diğer kesintiler yapılmaz.

##### **2.1.6.3. Aile Yardımı Ödeneği**

926 sayılı Kanun'un 154'üncü maddesi uyarınca aile yardımı ödeneği subay ve astsubayların her ay aylıkları ile birlikte hiçbir vergi ve kesintiye tabi tutulmaksızın ödenir.

<sup>27</sup> 3717 sayılı Yasa'da öngörülen yol gideri ve tazminatlar ile fazla çalışma ücreti, GVK'nın 61'inci maddesinde belirtilen ödemelerden olması nedeniyle, GVK'nın 2'nci maddesinde sayılan gelirin unsurlarından olan ücret tanımı kapsamındadır. 3717 sayılı Yasa'nın 2'nci maddesinde damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulamayacağı açıkça düzenlenerek GVK'dan müstesna tutulan yol gideri ve tazminatlardan farklı olarak aynı Yasa'nın 2/A maddesinde vergiden müstesna olduğuna ilişkin bir düzenleme yapılmayan fazla çalışma ücretinin, GVK' hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir (Danıştay 3. Daire, 29/11/2006 tarih ve E.2006/1401, K.2006/3160 sayılı karar).

**2.1.6.4. Ölüm Yardımı**

926 sayılı Kanun'un 177'nci maddesi kapsamında yapılan ölüm yardım ödeneği, hiçbir vergi ve kesintiye tabi tutulmaksızın ödenir.

**2.1.6.5. Tazminatlar**

926 sayılı Kanun'un ek 17'nci maddesinde rütbeleri belirtilen personele kanunda belirtilen oranlarda; hizmet tazminatı, ek hizmet tazminatı, ek özel hizmet tazminatı ve sağlık hizmetleri tazminatı ödeneceği hüküm altına alınmıştır. Anılan madde hükmü uyarınca belirtilen tazminatlar damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi değildir.

**2.1.6.6. Makam Tazminatı**

926 sayılı Kanun'un ek 18'inci maddesi uyarınca bu Kanun'a ekli V sayılı makam tazminatı cetvelinde yazılı rütbe ve görevlerde bulunanlara ödenecek olan makam tazminatı damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulmaz.

**2.1.7. 4678 sayılı Türk Silahlı Kuvvetlerinde İstihdam Edilecek Sözleşmeli Subay ve Astsubaylar Hakkında Kanun**

4678 sayılı Kanun'un 18'inci maddesi kapsamında sözleşmeli subay ve sözleşmeli astsubaylara ödenecek "tazminattan" damga vergisi hariç vergi kesilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

**2.1.8. 3269 sayılı Uzman Erbaş Kanunu**

3269 sayılı Kanun'un 16'ncı maddesi uyarınca ödenecek "ikramiyelerden" damga vergisi hariç vergi kesilmez.

**2.1.9. 3466 sayılı Uzman Jandarma Kanunu**

3466 sayılı Kanun'un 23'üncü maddesi uyarınca uzman jandarma adaylarına okuldaki eğitim ve öğrenim süresince ödenecek "harçlıklar" hiçbir kesintiye ve vergiye tabi değildir.

**2.1.10. 500 sayılı Kıbrıs'a Gönderilecek Türk Askeri Birliği Mensuplarının Aylık ve Ücretleriyle Çeşitli İstihkakları ve Birliğin Başka Giderleri Hakkında Kanun**

500 sayılı Kanun'un 1'inci maddesi uyarınca Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'nde bulunan Türk Askeri Birlikleri personeli ile genel ve katma bütçeli daire ve idareler, kamu iktisadi kurumları ve döner sermayeli kuruluşlar personeline bir ayda aldıkları aylık (ek gösterge dahil), taban aylığı, kıdem aylığı, ödenek ve her türlü zam ve tazminat toplamının net tutarının %100'ünü geçmemek üzere Bakanlar Kurulunca tespit edilecek tutar, damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi olmaksızın her ay "tazminat" olarak ayrıca ödenir.

**2.1.11. 2914 sayılı Yükseköğretim Personel Kanunu****2.1.11.1. Üniversite Ödeneği**

2914 sayılı Kanun'un 12'nci maddesinde öğretim üyelerine belirlenen oranlarda her ay üniversite ödeneği ödeneceği hükme bağlanmıştır. Bu ödenek damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulmaz.

**2.1.11.2. Geliştirme Ödeneği**

2914 sayılı Kanun'un 14'üncü maddesi uyarınca, diğer yükseköğretim kurumlarına göre sosyo-ekonomik açıdan daha az gelişmiş yerlerde öğretim yapan ve/veya yeterli sayıda öğretim elemanı sağlanamayan yükseköğretim kurumları ile bunların bölümlerinde görevli öğretim elemanlarına ödenen geliştirme ödeneği damga vergisi hariç herhangi bir vergi ve kesintiye tabi tutulmaz.

**2.1.11.3. Eğitim Öğretim Ödeneği**

2914 sayılı Kanun'un ek 1'inci maddesi uyarınca ödenen eğitim öğretim ödeneği damga vergisi hariç herhangi bir vergi ve kesintiye tabi tutulmaz.

**2.1.11.4. Makam Tazminatı**

2914 sayılı Kanun'un ek 2'nci maddesi uyarınca ödenen makam tazminatı, damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulamaz.

**2.1.11.5. Yüksek Öğretim Tazminatı**

2914 sayılı Kanun'un geçici 3'üncü maddesi uyarınca ödenen yükseköğretim tazminatı, damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulmaz.

**2.1.11.6. Akademik Teşvik Ödeneği**

2914 sayılı Kanun'un geçici 4'üncü maddesi uyarınca yapılan akademik teşvik ödemesi damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulmaz.

**2.1.11.7. Fark Ödemeler**

2914 sayılı Kanun'un geçici 2'nci maddesi uyarınca; öğretim elemanlarına ve geçici 1'inci madde kapsamına girenlere bu Kanun'un 12'inci maddesi uyarınca ödenecek üniversite ödeneğinin, 1765 sayılı Üniversite Personel Kanunu'nun değişik 16'nci maddesi uyarınca ödenmekte olan iş güçlüğü, iş riski, temininde güçlük zammı ile tamgün ödeneği tutarından az olması halinde aradaki net fark, üniversite ödeneği bu miktara ulaşıncaya kadar, hiçbir vergi ve kesintiye tabi tutulmaksızın ödenir.

**2.1.12. 4652 sayılı Polis Yüksek Öğretim Kanunu**

4652 sayılı Kanun'un 25/c maddesinde sayılan öğretim elemanlarına almakta oldukları emniyet hizmetleri tazminatının, kadrolu öğretim elemanlarına da almakta oldukları üniversite ödeneğinin %30'u oranında ayrıca ödeme yapılır. Bu ödeme damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulmaz.

### **2.1.13. 4505 sayılı Sosyal Güvenlikle İlgili Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Temsil Tazminatı Ödenmesi Hakkında Kanun**

27/1/2000 tarih ve 4505 sayılı Kanun'un 5'inci maddesi uyarınca; 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu, 926 sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri Personel Kanunu, 2802 sayılı Hakimler ve Savcılar Kanunu ile 2914 sayılı Yüksek Öğretim Personel Kanunu'na göre makam veya yüksek hakimlik tazminatı öngörülen kadrolarda bulunanlardan Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenecek olanlara ödenen "temsil tazminatı" *damga vergisi hariç herhangi bir vergiye* tabi tutulmaz.

### **2.1.14. 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu**

6362 sayılı Kanun'un 131'nci maddesi gereğince Sermaye Piyasası Kurulu Başkan ve üyeleri ile Kurul personeline 27/6/1989 tarihli ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin ek 11'inci maddesi uyarınca belirlenmiş emsali personele mali ve sosyal haklar kapsamında yapılan ödemeler, aynı usul ve esaslar çerçevesinde ödenir. Emsali personele yapılan ödemelerden vergi ve diğer yasal kesintilere tabi olmayanlar bu Kanuna göre de *vergi ve diğer kesintilere* tabi olmaz.

### **2.1.15. 5411 sayılı Bankacılık Kanunu**

5411 sayılı Kanun'un 102'nci maddesi 1'inci fıkrası uyarınca, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Başkanına Başbakanlık Müsteşarı için belirlenen her türlü ödemeler dâhil malî ve sosyal haklar tutarında aylık ücret ödenir. Başbakanlık Müsteşarına ödenenlerden, vergi ve diğer yasal kesintilere tâbi olmayanlar bu Kanuna göre de vergi ve diğer kesintilere tâbi olmaz. Kurul üyelerine ise Kurul Başkanına yapılan ödemelerin yüzde doksanbeşi oranında aynı usul ve esaslara göre ödeme yapılır. Aynı maddenin son fıkrası uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu başkan ve üyelerine, birinci fıkraya göre belirlenen ücretlerinin tutarında, *damga vergisi hariç herhangi bir kesintiye* tâbi tutulmaksızın, her ay "tazminat" verilir.

5411 sayılı Kanun'un 125'inci maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu Başkanına Başbakanlık Müsteşarı için belirlenen her türlü ödemeler dâhil malî ve sosyal haklar tutarında aylık ücret ödenir. Başbakanlık Müsteşarına ödenenlerden, vergi ve diğer yasal kesintilere tâbi olmayanlar bu Kanuna göre de vergi ve diğer kesintilere tâbi olmaz. Kurul üyelerine ise Fon Kurulu Başkanına yapılan ödemelerin yüzde doksanbeşi oranında aynı esas ve usullere göre ödeme yapılır. Anılan maddenin 7'nci fıkrası uyarınca Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu başkan ve üyelerine, birinci fıkraya göre belirlenen ücretlerinin tutarında, *damga vergisi hariç herhangi bir kesintiye* tâbi tutulmaksızın, her ay "tazminat" verilir.

### **2.1.16. 5176 sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun**

5176 sayılı Kanun'un 2'nci maddesi uyarınca Kurul Başkan ve üyelerine, fiilen görev yapılan her gün için 3000 gösterge rakamının memur aylık katsayısı

ile çarpımı sonucu bulunacak miktarda huzur hakkı ödenir. Bu ödemedен *damga vergisi hariç herhangi bir kesinti* yapılmaz.

#### **2.1.17. 298 sayılı Seçimlerin Temel Hükümleri ve Seçmen Kütükleri Hakkında Kanun**

298 sayılı Kanun'un 182'nci maddesi uyarınca seçim kurulu başkan ve üyeleri ile bu Kanun gereğince görevlendirilecekler ve bu işlerde mesai saatleri içinde ve dışında çalıştırılacak memur ve hizmetlilere, siyasi parti temsilcilerine ve hariçten alınarak çalıştırılacaklara ödenecek "günelikler" *herhangi bir vergiye* tabi tutulmaz.

#### **2.1.18. 2935 sayılı Olağanüstü Hal Kanunu**

2935 sayılı Kanun'un 29'uncu maddesi uyarınca ödenen fazla çalışma ücreti, *damga vergisi hariç herhangi bir vergiye* tabi değildir.

#### **2.1.19. 1402 sayılı Sıkıyönetim Kanunu**

1402 sayılı Kanun'un 26'ncı maddesinde belirtilenlere ödenen "Sıkıyönetim Hizmet Zammı" *damga resmi dışında bir vergiye* tabi değildir.

#### **2.1.20. 6004 sayılı Dışişleri Bakanlığının Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun**

6004 sayılı Kanun'un 18'inci maddesi uyarınca yapılan tazminat ödemeleri *gelir vergisine* tabi değildir.

#### **2.1.21. 3201 Sayılı Emniyet Teşkilatı Kanunu**

##### **2.1.21.1. Kadrosuzluk Tazminatı**

3201 sayılı Kanun'un 55'inci maddesi uyarınca ödenen tazminat, *vergiye* tabi değildir.

##### **2.1.21.2. Fazla Çalışma Ücreti**

3201 sayılı Kanun'un ek 21'inci maddesi uyarınca ödenen fazla çalışma ücretinden *damga vergisi hariç herhangi bir vergi ve kesinti* yapılamaz.

##### **2.1.21.3. Bomba İmha Tazminatı**

3201 sayılı Kanun'un ek 26'nci maddesinde; bomba uzmanı yetiştirme kursu görüp, bomba uzmanı sertifikası almaya hak kazanmış ve bomba uzmanı olarak görev yapan Emniyet Genel Müdürlüğü merkez ve taşra teşkilatlarında görevli personele 13.000 gösterge rakamının memur aylık kat sayısı ile çarpımı sonucu bulunacak miktarda bomba imha tazminatı ödeneceği, bomba imha tazminatının, *damga vergisi hariç hiçbir vergi ve benzeri kesintiye* tâbi olmadığı hükme bağlanmıştır.



**2.1.22. 3671 sayılı Türkiye Büyük Millet Meclisi Üyelerinin Ödenek Yolluk ve Emekliliklerine Dair Kanun**

3671 sayılı Kanun'un 1'inci maddesi uyarınca Türkiye Büyük Millet Meclisi üyelerinin aylık ödeneklerinin tutarı, en yüksek Devlet memurunun almakta olduğu miktardır. En yüksek Devlet memuruna ödenenlerden *gelir vergisine* tabi olmayanlar bu Kanuna göre de gelir vergisine tabi tutulmaz.

**2.1.23. 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun**

6216 sayılı Kanun'un 31'inci maddesi uyarınca geçici olarak Anayasa Mahkemesi'nde görevlendirilenlere ödenecek maaş farkları *damga vergisi hariç herhangi bir vergiye* tabi tutulmayacaktır.

**2.1.24. 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu**

2863 sayılı Kanun'un ek 2'nci maddesi uyarınca, Bakanlıkça belirlenen alan başkanlığı görevini fiilen yürütenlere, Devlet memurları aylık katsayısının 20.000 gösterge rakamı ile çarpımını sonucu bulunacak tutarı aşmamak kaydıyla Bakan tarafından belirlenecek miktarda, *damga vergisi hariç herhangi bir vergiye* tâbi tutulmaksızın ödeme yapılır.

**2.1.25. 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun**

4054 sayılı Kanun'un 37'nci maddesi uyarınca; Rekabet Kurulu başkan ve üyelerinin aylık ücretleri, en yüksek devlet memurunun her türlü ödemeler dâhil ücretlerinin iki katını geçmemek üzere Bakanlığın teklifi ile Bakanlar Kurulunca tespit olunur. En yüksek devlet memuruna ödenenlerden gelir vergisine tabi olmayanlar bu Kanuna göre de *Gelir Vergisine* tabi tutulmaz.

**2.1.26. 5434 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu**

5434 sayılı Kanun'un ek 77'inci maddesi kapsamında harp veya vazife malullüğü aylığı üzerinden aylık bağlananlara yapılan ödemeler her türlü vergi, resim ve harçtan müstesnadır. Aynı Kanun'un ek 79'uncu maddesi kapsamında harp veya vazife malullüğü aylığı üzerinden aylık bağlananlara, bu madde uyarınca yapılan "ek ödemeler" de *herhangi bir vergi ve kesintiye* tâbi değildir.

**2.1.27. 2629 sayılı Uçuş, Paraşüt, Denizaltı, Dalgıç ve Kurbağa Adam Hizmetleri Tazminat Kanunu**

2629 sayılı Kanun'un 17'inci maddesinde bu Kanunda belirtilen aylık "tazminatların" damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi olmadığı hükme bağlanmıştır. Ayrıca anılan Kanun'un 7/h maddesi uyarınca ödenen "tazminat" da *damga vergisi hariç hiçbir vergiye* tabi tutulmaz.

**2.1.28. 3160 sayılı Emniyet Teşkilatı Uçuş ve Dalış Hizmetleri Tazminat Kanunu**

3160 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesinin (e) ve (f) fıkralarında ödenen

"tazminatların" damga vergisi hariç hiçbir vergiye tabi tutulmayacağı hükme bağlanmıştır.

### **2.1.29. 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu**

4734 sayılı Kanun'un 56'ncı maddesinin 6'ncı fıkrasında, Kamu İhale Kurumu'nun gerekli gördüğü takdirde özel uzmanlık gerektiren teknik hususlarla ilgili olarak ihtisas sahibi kamu veya özel hukuk tüzel kişileri ile gerçek kişilerin görüşüne başvurabileceği, kamu görevlilerinin görüşüne başvurulması halinde personele diğer mevzuatta yer alan kısıtlamalara bağlı olmaksızın (5000) gösterge rakamının memur aylıklarına uygulanan aylık katsayısı ile çarpımı sonucu bulunacak tutarı geçmemek üzere Kamu İhale Kurulu tarafından belirlenen miktarda ödeme yapılacağı, bu ödemelerin *damga vergisi hariç herhangi bir vergi ve kesintiye* tabi tutulmayacağı hükme bağlanmıştır.

### **2.1.30. 2108 sayılı Muhtar Ödenek ve Sosyal Güvenlik Yasası**

2108 sayılı Kanun'un 1'inci maddesinde; köy muhtarları ile şehir ve kasaba mahalle muhtarlarına verilen "aylık ödeneğin" *damga vergisi hariç herhangi bir vergi ve kesintiye* tabi tutulamayacağı hükme bağlanmıştır.

### **2.1.31. 399 Sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Personel Rejiminin Düzenlenmesine Dair Kanun Hükmünde Kararname**

399 sayılı KHK'nin ek 2'nci maddesi<sup>28</sup> uyarınca, Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğünün bu maddede belirtilen personeline ödenen "Havacılık Tazminatı" *gelir vergisi ve damga vergisi hariç herhangi bir vergi ve kesintiye* tabi tutulmaz

### **2.1.32. 631 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Mali ve Sosyal Haklarında Düzenlemeler ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname**

631 sayılı KHK'nin 14/A maddesi<sup>29</sup> uyarınca emekliliğini isteyen veya emekliye sevk olunan, haklarında toptan ödeme hükümleri uygulanan veya emekli iken yeniden hizmete alındıktan sonra vazifelerine son verilen personele, bu nedenlere bağlı olarak harcırah ödenmez; bunlara ilgili mevzuatında öngörülmesi kaydıyla *damga vergisi hariç hiçbir vergiye* tâbi tutulmaksızın belirlenen tutarı

<sup>28</sup>Anılan madde 21/4/2005 tarih ve 5335 sayılı Kanun'un 27'nci maddesi ile eklenmiş ve 23/7/2010 tarih ve 6009 sayılı Kanun'un 56'ncı maddesi ile değiştirilmiştir. Bu madde 399 sayılı KHK içerisinde yer almış olsa da kanun ile ihdas edilmiştir. Bir başka ifadeyle, söz konusu maddede yer alan vergi istisnası KHK ile değil kanun ile konulmuştur.

<sup>29</sup>Anılan madde 31/7/2003 tarih ve 4969 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesi ile KHK'ye eklenmiştir. Bu madde 399 sayılı KHK içerisinde yer almış olsa da kanun ile ihdas edilmiştir. Bir başka ifadeyle, söz konusu maddede yer alan vergi istisnası KHK ile değil kanun ile konulmuştur.

geçmemek üzere "tazminat" ödenebilir.

### **2.1.33. 270 sayılı Yüksek Hâkimlik Tazminatı Hakkında Kanun Hükmünde Kararname**

270 sayılı KHK'nin<sup>30</sup> 1'inci ve 3'üncü maddeleri uyarınca ödenen "yüksek hâkimlik tazminatı" damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulmaz.

### **2.1.34. 375 sayılı Devlet Memurları ve Diğer Kamu Görevlilerine Memuriyet Taban Aylığı ve Kıdem Aylığı ile Ek Tazminat Ödenmesi Hakkında Kanun Hükmünde Kararname<sup>31</sup>**

#### **2.1.34.1. Görev Tazminatı**

375 sayılı KHK'nin 1/C-4 maddesi kapsamındaki görev tazminatının, *damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulmaz.*

#### **2.1.34.2. Yabancı Dil Tazminatı**

375 sayılı KHK'nin 2'nci maddesi kapsamındaki yabancı dil tazminatı *damga vergisi hariç herhangi bir vergi ve kesintiye tabi tutulmaz.*

#### **2.1.34.3. Ek Tazminat**

375 sayılı KHK'nin 28'inci maddesi kapsamında güvenlik kuvvetlerine ödenecek ek tazminatlar damga vergisi dâhil hiçbir vergi ve kesintiye tabi değildir.

<sup>30</sup> Vergi ve benzeri malî yükümlerin ödevli, matrah, oran, tarh tahakkuk ve alım yolları ile uygulanacak yaptırımlar ve zaman aşımı gibi yönlerinin yasa ile düzenlenmesinin Anayasa'nın (1961 Anayasası) 61'inci maddesi uyarınca zorunlu olduğu Anayasa Mahkemesinin muhtelif kararlarında belirtilmiştir (65/25-65/57 sayılı, 26/10/1965 günlü; 67/54-68/12 sayılı, 18/4/1968 günlü kararlar gibi - Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi Sayı: 3, s. 219 ve sonrası, Sayı: 6, s. 138) . Vergiden "bağışık" ya da "ayrık" tutma yönlerinin dahi bu sayılanlar ölçüsünde önemli konular olduğu kuşkusuzdur. Bundan ötürü, bu yönlerin de yasa ile belirtilmiş olması, Anayasa'nın sözü edilen maddesindeki kural gereğidir. Anayasa'nın (1961 Anayasası) 61'inci maddesinde yalnızca vergi ve malî yükümlerin konulmasının yasa ile belirtileceği yazılı bulunduğu için yasa ile konulmuş olan vergiden bağışık ya da ayrık tutmanın 61'inci madde kuralının kapsamı dışında kaldığı ileri sürülmekte ise de bu görüş doğru değildir; çünkü vergi veya resim koyma kavramı içine, konulan vergi veya malî yükümden "bağışık" tutma, kanunda belirtilmiş vergi oranında değişiklik yapma kavramı da girmektedir. Bundan başka yukarıda da belirtildiği üzere vergiden indirim yapma ya da bağışık tutma işi en az, vergi koyma işi ölçüsünde büyük bir önem taşımaktadır. Anayasa'nın eşit önemde bulunan iki konudan birisi için yasa hükmünü zorunlu sayarken öteki için zorunlu saymamış olması düşünülemez. İnsanlık tarihinde birçok devrimlerin önemli etkenlerinden birisi olmuş bulunan bütçe ve vergi işlerine ilişkin anayasal kuralların tarihî gelişim açısından değerlendirilmesi dahi bizi bu sonuca götürür. Anayasa'nın 61'inci maddesinin temelinde yatan düşünce, vergiye ilişkin önemli konuların Yasama Meclisince düzenlenmesini sağlamaktır. Kuralların yorumu sırasında, onların konuluş amaçları bir yana bırakılmaz. Amaca dayanan yorum ise, 61'inci maddedeki (koyma) kavramını, az önce belirtildiği üzere, geniş biçimde yorumlama zorunluluğunu doğurur (Anayasa Mahkemesi'nin 12.3.1971 tarih ve 13776 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 23, 24 ve 25/10/1969 tarih ve E.1967/41, K.1969/57 sayılı kararı). Bu karar uyarınca vergi muafiyet ve istisnalarının da vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince kanun ile düzenlenmesi gerekir. Vergi muafiyet ve istisnalarının kanun hükmünde kararname ile düzenlenmesi, Anayasanın 73'üncü ve 91'inci maddeleri uyarınca hukuken tartışmalıdır. Ancak anılan 270 sayılı KHK yürürlüğe girdiği 02.02.1987 tarihinden bugüne kadar geçen yaklaşık yirmi sekiz yılı aşkın bir süre içinde Anayasa Mahkemesi'nin denetimine tabi olmamıştır. 270 sayılı KHK ile; Yargıtay Başkanı, Danıştay Başkanı, Sayıştay Başkanı, Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı, Danıştay Başsavcısı, Askeri Yargıtay Başkanı, Askeri Yüksek İdare Mahkemesi Başkanı, Adalet Bakanlığı Müsteşarı gibi KHK' da sayılan kişilere yapılan tazminat ödemelerine vergi bağışıklığı getirilmiştir.

<sup>31</sup> Söz konusu 375 sayılı KHK'nin tam ismi; "657 sayılı Devlet Memurları Kanunu, 926 sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri Personel Kanunu, 2802 sayılı Hâkimler ve Savcılar Kanunu, 2914 sayılı Yükseköğretim Personel Kanunu, 5434 sayılı T.C. Emekli Sandığı Kanunu ile Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması, Devlet Memurları ve Diğer Kamu Görevlilerine Memuriyet Taban Aylığı ve Kıdem Aylığı ile Ek Tazminat Ödenmesi Hakkında Kanun Hükmünde Kararname" şeklindedir. Yukarıda, 270 sayılı KHK ile

Anılan KHK'nin 31'inci maddesinde de sıkıyönetim mahkemelerinin başkan ve üyeleri, başsavcı, savcı ve savcı yardımcıları ile adli müşavirlere aylık, ödenek ve yüksek hâkimlik tazminatlarından ayrı olarak bu görevlerinin devamı süresince ödenen ek tazminatın *damga vergisi hariç herhangi bir vergiye* tabi tutulamayacağı hüküm altına alınmıştır.

#### **2.1.34.4. Toplu Sözleşme İkramiyesi**

375 sayılı KHK'nin ek 4'üncü maddesi uyarınca 25/6/2001 tarihli ve 4688 sayılı Kamu Görevlileri Sendikaları Kanunu hükümleri uyarınca kamu görevlileri sendikalarına üye olup, aylık veya ücretinden üyelik ödentisi kesilen kamu görevlilerine kırkbeş Türk Lirası toplu sözleşme ikramiyesi ödenir. Bu ödeme, *damga vergisi hariç herhangi bir vergi ve kesintiye* tabi tutulmaz.

#### **2.1.34.5. Sözleşmeli Personele Aile Yardımı Ödeneği**

375 sayılı KHK'nin ek 8'inci maddesi kapsamındaki aile yardımı ödeneği, *herhangi bir vergi ve kesintiye* tabi tutulmaksızın aynı usul ve esaslar çerçevesinde ödenir.

#### **2.1.34.6. Ek Ödeme**

375 sayılı KHK'nin ek 9'uncu maddesi kapsamında yapılan ek ödeme *damga vergisi hariç herhangi bir vergiye* tabi tutulmaz.

#### **2.1.34.7. Tazminat**

375 sayılı KHK'nin ek 10'uncu maddesi uyarınca ödenecek tazminatlar *damga vergisi hariç herhangi bir vergiye* tabi tutulmaz.

#### **2.1.34.8. Fazla Çalışma Ücreti**

375 sayılı KHK'nin ek 13'üncü maddesi uyarınca yapılan fazla çalışma ücreti ödemeleri *damga vergisi hariç herhangi bir vergiye* tabi tutulmaz.

#### **2.1.34.9. İlave Ek Ödeme**

375 sayılı KHK'nin ek 14'üncü maddesi uyarınca Cumhurbaşkanı, Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanı ve Başbakanın yakın koruma ve makam hizmetlerinde görev yapan personele yapılan ilave ek ödeme *damga vergisi hariç herhangi bir vergiye* tabi tutulmaz.

### **2.2. Kamu Personeli Dışındaki Çalışanlara Muafiyet ve İstisna Getiren Kanunlar**

#### **2.2.1. 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**

4490 sayılı Kanun'un 12'inci maddesinin 5'inci fıkrası hükmüyle; Türk Uluslararası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde ve yatlarda çalışan personele ödenen ücretler *gelir vergisi* ve fonlardan müstesna kılınmıştır.

### 2.2.2. 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu

4691 sayılı Kanun'un geçici 2'nci maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca Teknoloji Geliştirme Bölgesinde çalışan; AR-GE ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri, 31/12/2023 tarihine kadar *her türlü vergiden* müstesnadır.<sup>32</sup> Aynı maddenin 3'üncü fıkrasında da bu hükümlerinin TÜBİTAK-Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesinde çalışan araştırmacı, yazılımcı ve AR-GE personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri bakımından da uygulanacağı belirtilmiştir.

### 2.2.3. 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu

4447 sayılı Kanun'un 50'nci maddesine göre işsizlere yapılacak işsizlik ödeneğinin damga vergisi hariç herhangi bir vergi ve kesintiye tabi tutulamayacağı kurala bağlanmıştır. Ayrıca, 4447 sayılı Kanun'un geçici 12'nci maddesi kapsamında yapılan "ödemelerden" de *herhangi bir vergi ve kesinti* yapılmayacaktır.

### 2.2.4. 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu

5580 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesi uyarınca; sosyal yardım kapsamındaki ek ödemeler, bütçe kanunlarıyla resmî okul öğretmen ve personeline sağlanan haklara denk olarak okul öğretmenlerine ve personeline de ödenir. Sosyal yardım kapsamındaki ek ödemelerden *gelir vergisi* kesilmez.

### 2.2.5. 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu

3218 sayılı Kanun'un geçici 3'üncü maddesi uyarınca bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bu Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin; bu bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31/12/2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır. Ancak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ruhsatlarında belirtilen süre 31/12/2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona eriyorsa, istisna uygulamasında ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihi dikkate alınır. Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler *gelir vergisinden* müstesnadır.<sup>33</sup>

### 2.2.6. 2809 sayılı Yükseköğretim Kurumları Teşkilatı Kanunu

2809 sayılı Kanun'un geçici 3'üncü maddesi uyarınca üniversitelerde tıpta

<sup>32</sup> Anılan Kanun uyarınca; muafiyet kapsamındaki destek personeli sayısı AR-GE personeli sayısının yüzde onunu aşamaz. Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin Bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler. Ancak, Bölgelerde yer alan girişimcilerin yürüttükleri AR-GE projesi kapsamında çalışan AR-GE personelinin, Bölgede yürüttüğü görevle ilgili olarak yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirmesi gereken süreye ait ücretlerinin bir kısmı gelir vergisi kapsamı dışında tutulur. Kapsam dışında tutulacak ücret miktarı, Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınarak hazırlanacak yönetmelikle belirlenir. Yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirilen sürenin Bölgede yürütülen görevle ilgili olmadığını tespit edilmesinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan ilgili işletme sorumludur.

<sup>33</sup> Bu oranı %50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.

uzmanlık öğrenimi yapmakta olanlara verilecek aylık ve her türlü ödemelerin net tutarı, Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığının aynı durumda bulunan personeline verilen aylık ve her türlü ödemelerin net tutarından az olması halinde aradaki fark kendilerine *hiçbir vergi ve kesintiye* tabi tutulmaksızın tazminat olarak ilgili üniversite bütçesinden ödenir.

### **2.2.7. 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun**

5746 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca, 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 çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar için yüzde doksanı, diğerleri için yüzde sekseni *gelir vergisinden* müstesnadır.

Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamı dışındaki çalışmalara ait ücret ödemeleri, Ar-Ge ve yenilik projelerinde görev alan ve/veya işletmelerde çalışan kamu personeline yapılan ücret ödemeleri ve Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında ay içinde kısmi zamanlı olarak çalışan personelin hak kazanılmış hafta tatili, yıllık ücretli izin ve mazeret izni gibi sürelerle isabet eden ücret ödemeleri gelir vergisi stopajı teşviki uygulamasından yararlanamaz.<sup>34</sup>

### **2.2.8. 6550 sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun**

6550 sayılı Kanun'un geçici 1'inci maddesinin (b) fıkrası uyarınca, kamu personeli hariç olmak üzere, araştırma altyapılarında çalışan Ar-Ge ve destek personelinin bu görevleriyle ilgili ücretleri gelir vergisinden, bu kapsamda düzenlenen kâğıtlar *damga vergisinden* müstesnadır.

### **2.2.9. 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu**

4734 sayılı Kanun'un 56'ncı maddesinin 6'ncı fıkrasında Kamu İhale Kurumu'nun gerekli gördüğü takdirde özel uzmanlık gerektiren teknik hususlarla ilgili olarak ihtisas sahibi kamu veya özel hukuk tüzel kişileri ile gerçek kişilerin görüşüne başvurabileceği, görüşüne başvuru alan özel hukuk tüzel kişileri ile gerçek kişilere (8000) gösterge rakamının memur aylıklarına uygulanan aylık katsayısı

<sup>34</sup> ÇELEBİ, A. Kemal, KAHRİMAN, Hamza, Avrupa Birliği ve Türkiye'de Ar-Ge Faaliyetlerine Yönelik Vergi Teşvikleri ve Bunların Karşılaştırılmalı Analizi, Maliye Dergisi, Sa. 161, s. 50; GENÇER, Çağlan Ahmet, Ar-Ge Teşviklerinin Kapsamı ve Ar-Ge Faaliyetlerinde ABD'de Ulaşılan Nokta, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sa. 69, s. 131-132; TÜRKAY, İmdat, Ar-Ge Faaliyetlerinde Çalışan ve Gelir Vergisi Stopajı Teşviki Uygulanan Personele Asgari Geçim İndirimi Önceliği, Yaklaşım, Sa. 200, s.138-139.

ile çarpımı sonucu bulunacak tutarı geçmemek üzere Kamu İhale Kurulu tarafından belirlenen miktarda ödeme yapılacağı, yapılacak bu ödemelerin *damga vergisi hariç herhangi bir vergi ve kesintiye* tabi tutulamayacağı hüküm altına alınmıştır.

### 3. Ücretlere Yönelik Gelir Vergisi Kanunu Dışındaki Muafiyet ve İstisna Hükümlerinin Analizi

#### 3.1. Gelir ve Damga Vergisi Sistematiğine Uyum

Vergilerin kanuniliği olarak ifade edilen Anayasal ilke uyarınca vergiler ancak kanunla konulur ve değiştirilir. Bir vergiye ilişkin istisna ya da muafiyet getiren hükümlerin bu vergi kanununda düzenlenmeyip başka bir kanunda yer alması vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı olmamakla birlikte çoğu kez kanun sistematiğini bozucu bir nitelik taşımaktadır. Bunu önlemek amacıyla vergi kanunlarının büyük çoğunluğunda muafiyet ve istisna düzenlemelerinin ancak belirlenen kanunlarda yapılabileceği yönünde sınırlayıcı hüküm bulunmaktadır.<sup>35</sup> Kanun koyucu, belirli bir sistematik içerisinde bir bütün oluşturan kanunun işleyiş mekanizmasına bu sistem dışında yapılacak bir değişiklikle müdahale edilmek suretiyle meydana gelebilecek aksaklıkların engellenmesi, kanunların belirli bir sistem içinde bütünlüğünün korunması amacıyla<sup>36</sup> vergi kanunları ile muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin düzenlemelere sınırlama getirmiştir. Anılan vergi

<sup>35</sup> 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "İstisnaların Sınırı" başlıklı 19'uncu maddesinde; "Diğer kanunlardaki muaflik ve istisna hükümlerinin bu vergi bakımından geçersizdir. Katma değer vergisine ilişkin istisna ve muafiyetlerin ancak bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir." hükmü yer almaktadır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Muafiyet, istisna ve indirimlerin sınırı" başlıklı 35'inci maddesinde; "Diğer kanunlardaki muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümler, kurumlar vergisi bakımından geçersizdir. Kurumlar vergisi ile ilgili muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümler, ancak bu Kanun, Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununa hüküm eklenmek veya bu kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir." hükmüne yer verilmiştir. 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun "İstisnaların sınırı ve yetki" başlıklı 10'uncu maddesinde; "Özel tüketim vergisine ilişkin istisna ve muafiyetler ancak bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir. Diğer kanunlarda yer alan istisna veya muafiyet hükümleri bu vergi bakımından geçersizdir." hükmü yer almaktadır. 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun "İstisnalar" başlıklı 4'üncü maddesinin son fıkrasında; "Motorlu taşıtlar vergisi ile ilgili muaflik ve istisna hükümleri, bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir. Bu Kanunda yer almayan istisna ve muafliklar hükümsüzdür." hükmü yer almaktadır. 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun "Muaflik ve istisna hükümlerinin bu Kanunda yer alması esası" başlıklı 22'nci maddesinde; "Bina ve arazi vergileriyle ilgili muaflik ve istisna hükümlerinin bu Kanuna eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir." hükmü yer almaktadır.

<sup>36</sup> Katma Değer Vergisi Kanunu gerekçesinde istisnaların sınırına ilişkin olarak, "Katma değer vergisi bir bütün olduğundan, işleyiş mekanizmasının herhangi bir yerine rastgele yapılacak bir müdahale sistemi düzenli bir şekilde işlemez hale getirebilecektir. Katma değer vergisini şahsi vergilerle diğer satış ve muamele vergilerinden ayıran en belirgin özelliklerden biri de budur. Konu, nispet, indirim, istisna ve muaflikların birbirleri ile olan irtibatı bu vergide diğer vergilere nazaran çok daha önemlidir. Bilindiği gibi bizzat istisnaların varlığı sistemi yaralayan bir unsur olmaktadır. Bu nedenle vergi bakımından istisna ve muaflikların konuluşunda büyük dikkat sarf etmek, bunları koyarken sistemi bir bütün olarak düşünmek ve ona göre düzenlemek gerekmektedir. Bu vergi kanunu dışındaki diğer kanunlarla konulmuş veya konulacak geliş güzel istisna ve muaflikların bu verginin mekanizmasının işleyişini bozmaması, aksatmaması için diğer vergi kanunlarındaki muaflik ve istisna hükümleri bu vergi bakımından geçersiz addolunmuştur. Herhangi bir sektör veya işletmeye mutlak surette istisna veya muaflik tanınmak isteniyorsa bunun ancak Katma Değer Vergisi Kanununa hüküm konulmak suretiyle yapılması uygun görülmüştür." şeklinde açıklama yer almaktadır. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun istisnaların sınırlanmasına ilişkin madde gerekçesinde ise "Bu madde ile özel tüketim vergisinde uygulama bütünlüğünü korumak için, bu Kanunun yürürlüğe girmesinden önce veya sonra diğer kanunlarla getirilmiş veya getirilecek olan istisnaların geçersiz olacağı hükme bağlanmıştır. Ancak Anayasamız gereğince, uluslararası anlaşma hükümleri saklı tutulmuştur" denilmektedir.

kanunlarında, muafiyet, istisna ve indirimlerin ancak belirtilen kanunlara hüküm eklemek suretiyle düzenlenebileceği kuralı getirilmiştir. Hatta bu düzenlemelerin bazılarında, ilgili kanun dışındaki bir başka kanunla getirilecek düzenlemenin geçersiz sayılacağı hükme bağlanmıştır.<sup>37</sup>

GVK'da gelir vergisine ilişkin muafiyet ve istisna düzenlemelerinin bu Kanun'da yapılması gerektiği ya da GVK dışında düzenlenen muafiyet ve istisnalarının geçersiz sayılacağı yönünde bir hüküm yer almamaktadır. GVK'da muafiyet ve istisnaların sınırlandırılmasına ilişkin bir hüküm bulunmamasının; tüm gelir unsurlarına yönelik çok sayıdaki muafiyet ve istisna hükmünün GVK'da toplanmasının güçlüğünden mi kaynaklandığı yoksa özel kanunlarla getirilen gelir vergisine yönelik muafiyet ve istisna hükümlerinin geçerliliği hususunda tereddüt ve ihtilaflara mahal vermemeye yönelik bilinçli bir tercihin sonucu mu olduğu hususunda kanun metninde ve gerekçesinde herhangi bir bilgi yer almamaktadır. Bu noktada, çeşitli kanunlarda yer alan muafiyet ve istisna sınırlamalarına ilişkin vergi uyumsuzluklarında, Danıştay'ın; kanunlarda yer alan muafiyet ve istisna sınırlamalarına aykırı olarak başka kanunlarda yapılan düzenlemeleri önceki kanun-sonraki kanun ya da özel kanun-genel kanun ilkesinden hareketle inceleyerek çözüme kavuşturduğunu ve söz konusu sınırlamalara aykırı muafiyet ve istisna hükümlerini geçerli saydığını belirtmekte yarar görüyoruz.<sup>38</sup> Bir başka ifadeyle muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin düzenlemelerin belirli kanunlarda yapılması yönünde getirilen kanuni sınırlamalar amacına ulaşmamaktadır.

Ücret gelirlerine ilişkin olarak muafiyet ve istisna getiren bir kısım kanunlarda; *"her türlü vergiden müstesnadır"*, *"herhangi bir vergi ve kesintiye tabi tutulamaz"*, *"hiçbir vergi ve kesintiye tabi tutulmaksızın"*, *"herhangi bir vergi ve kesinti yapılmaz"*, *"vergi ve diğer kesintiler yapılmaz"*, *"damga vergisi hariç bir vergiye tabi tutulmaz"* ve *"vergiye tabi değildir"* gibi düzenlemeler ile doğrudan *"gelir vergisi"* ibaresi kullanılmaksızın bu vergiye ilişkin vergi bağışıklığı tanınmıştır. Diğer bazı kanunlarda ise *"gelir vergisinden müstesnadır"*, *"gelir vergisi kesilmez"* ve *"gelir vergisine tabi tutulmaz"* gibi açıkça gelir vergisi ibaresi zikredilmek suretiyle bu vergiye yönelik bağışıklık düzenlenmiştir.

Çeşitli kanunlar ile getirilen muafiyet ve istisnaların, yukarıdaki metinlerden de anlaşılacağı üzere bazen her türlü vergi ve kesinti, bazen damga vergisi hariç tutularak sadece gelir vergisi için getirildiği görülmektedir. Ücret ödemelerine ilişkin muafiyet ve istisnalar daha çok gelir vergisine yönelik olup ücret ödemeleri üzerinden alınan damga vergisini genellikle kapsamamaktadır. Bunun sebebini, damga vergisi sistematüğini bozmama ya da vergi tahsilatında bir azalmaya sebep olmama yönündeki bir hassasiyetten ziyade, ücret ödemeleri

<sup>37</sup> ÖZTÜRK, İlhami, YİĞİT, Uğur, Muafiyet İstisna ve İndirim Düzenlemelerinin Asıl Vergi Kanunu dışındaki Kanunlarda Yapılmasının Sınırlandırılması, *Dayanışma Dergisi*, Sa. 107, s.55-58.

<sup>38</sup> Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu 11/02/1988 tarih ve E.1987/3, K.1988/1 sayılı, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 25/06/1999 tarih ve E.1998/412, K.1999/359 sayılı ve Danıştay Yedinci Dairesi 04/03/2004 tarih ve E.2004/349, K.2004/584 sayılı kararları.



üzerinden alınan damga vergisinin gelir vergisine kıyasla çok daha düşük bir orana tekabül etmesine dayandırmak mümkündür. Bomba imha tazminatına damga vergisi istisnası tanınmazken (3201 Sayılı Kanun Ek md.21), teknoloji geliştirme bölgesinde çalışan AR-GE ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri (4691 sayılı Kanun geçici md.2), devlet memurlarına yapılan; aile yardımı (657 sayılı Kanun md.203) ve ölüm yardımı (657 sayılı Kanun md.208) ödemeleri damga vergisinden müstesnadır.

Her ne kadar Gelir Vergisi Kanunu ile Damga Vergisi Kanunu'nda başka kanunlarda yapılacak muafiyet ve istisna düzenlenmesine yönelik bir sınırlama mevcut olmasa da bu kanunların dışındaki kanunlarda yer alan yukarıda belirtilen çok sayıdaki muafiyet ve istisna hükmü GVK ve Damga Vergisi Kanunu sistematüğini bozmakta, zaten dağınık bir yapı arz eden vergi mevzuatının ve ücret düzenlemelerinin daha da karmaşık bir hal almasına sebebiyet vermektedir. Bu durum ücretlere yönelik vergi muafiyet ve istisnalarının belirlilik ve açıklık ilkesine uygun olarak takip ve analiz edilmesinde de güçlükler yol açmaktadır.

### 3.2.Vergi Yüğü Dağılımına Etki

Aylık ücreti aynı olan işçi, istisna ve muafiyet uygulamaları sebebiyle memurdan daha fazla gelir vergisi ödemektedir. İşçinin ödediğı vergi, memurun ödediğı verginin üç-dört katı olabilmektedir. Memurun vergisi hesaplanırken brüt ücretinden emekli sandığı kesintisi yapıldıktan sonra makam tazminatı, özel hizmet tazminatı, mali sorumluluk tazminatı, ek tazminat, askeri tazminat, dil tazminatı, üniversite ödeneğı, yargı ödeneğı, temsil ve görev tazminatı, aile yardımı gibi ödemeler vergi dışı bırakılmaktadır. Böylece çoğı kez ücretin %70 - %80'i gelir vergisine tabi olmamaktadır. Müsteşar, genel müdür, denetim elemanı, Danıştay, Yargıtay ve Sayıştay üyeleri, öğretim üyeleri, brüt ücretinin %3'ü ile %6'sı kadar gelir vergisi ödemektedir. Söz konusu oran odacı, bekçi, şoför gibi düşük gelirli memurlar da ise %10 - %11 civarındadır.<sup>39</sup> GVK'nın 103'üncü maddesinde düzenlenen artan oranlı vergi tarifesinin<sup>40</sup> de etkisiyle aynı ücreti elde eden kamu personeli ile özel kesim çalışanlarının vergi yükleri farklılaşmakta, bu fark yılın son aylarında daha bariz bir şekilde hissedilmektedir. Kamu personel kanunlarında yer alan muafiyet ve istisnalar artan oranlı vergi tarifesi ile birlikte vergi yüğü dağılımında özel sektör çalışanları aleyhine sonuçlara yol açmaktadır. Bu durumun özel sektörün rekabet gücünü sınırlayıcı etki taşıdığını söylemek mümkündür.

Vergi, ödeyenin ödeme gücünü azaltması nedeniyle gerçekten yükümlüler

<sup>39</sup> KIZILOT, Şükrü, İkisi de Ücretli, Peki İşçi Niye Fazla Vergi Ödüyor?, Hürriyet, 27/7/2007.

<sup>40</sup> TURHAN, Salih, Vergi Teorisi, İstanbul 1979, s.71-73; ÇOLAK, Mustafa, Ücretlerde Vergi Tarifesine İptal ve Sonuçları Üzerine Değerlendirme, Yaklaşım, Sa. 204, s. 44-45; EROL, Ahmet, Ücret Gelirlerinin Vergilemesi ve Anayasa Mahkemesi Kararı-I, Yaklaşım, Sa. 210, s. 243-244; PENEZOĞLU, Yusuf Gökhan, Ücret Stopaj Davalarında Son Durum, Yaklaşım, Sa. 221, s. 294.

için bir yüküdür. Ödenen vergiler arttıkça vergi yükü artmakta, ödeme gücü arttıkça vergi yükü azalmaktadır.<sup>41</sup> Bireysel planda vergi yükü, vergi yükümlülerinin ödedikleri vergilerin gelirlerine olan oranını ifade eder.<sup>42</sup>

İşçiler memurlara kıyasla daha yüksek oranda vergi ödemekte, işçi ücretleri yükseldikçe ödenen verginin oranı daha da artmakta, aynı ücreti alan kamu görevlisinin çok üzerinde vergi ödenmesi söz konusu olmaktadır.<sup>43</sup> Üst düzey, kamu personeline yapılan ödemeler içinde vergiye tabi olmayan unsurların önemli bir yer tutması nedeniyle bu kesimin vergi yükü işçilerle kıyaslandığında düşük kalmaktadır.

Anayasa'nın 10'uncu maddesinde öngörülen "*kanun önünde eşitlik*" ilkesi, hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusudur. Bu ilke ile eylemler değil, hukuksal eşitlik öngörülmüştür. Eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin kanunlar karşısında aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak, ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak kanun karşısında eşitliğin çiğnenmesi yasaklanmıştır. Kanun önünde eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı tutulacağı anlamına gelmez. Durumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve uygulamaları gerektirebilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar farklı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'da öngörülen eşitlik ilkesi zedelenmez.<sup>44</sup> Bu itibarla, kamu personelinin ve özel sektör çalışanlarının farklı vergisel kurallara bağlı kılınması eşitlik ilkesine aykırı değildir. Ancak, kamu kesimi ile özel kesim çalışanları arasında aşırı vergi yükü farkının oluşması halinde; Anayasa'nın 55'inci maddesinin gerekçesinde belirtilen kamu kesiminde çalışanlar ile özel kesimde çalışanlar arasında ister işçi ister memur olsun ücret, aylık, ikramiye ve sosyal yardımlar bakımından hakkaniyet ve dengenin sağlanması esaslı zedelenebilecektir. Kamuda çalışan hatta bazen aynı işi yapan işçi ile memurlar arasındaki ücret ve vergi yükü farklılıklarının; bu kesimler arasındaki sosyal dayanışma, çalışma barışı ve gelir dağılımı üzerindeki etkileri gözetilerek sosyal devlet ilkesine uygun bir dengenin sağlanması yararlı olacaktır.

Kamu personelinin ücret gelirlerine ilişkin vergi muafiyet ve istisnaları sadece işçi ile memur arasında değil, kamu personelinin kendi arasında da vergi yükü açısından ciddi farklılıklar ortaya çıkarmaktadır. Devlet Memurları Kanunu'nda düzenlenen; din hizmetleri, emniyet hizmetleri, adalet hizmetleri gibi sınıflara tabi personel ücretini oluşturan unsurların farklı olmasının yanında bu ücret unsurlarına tanınan muafiyet ve istisnaların da farklılık göstermesi bunda etkili olmaktadır. Diğer taraftan aynı sınıfa tabi kamu personeli arasında da görev

<sup>41</sup> ERDEM/ŞENYÜZ/TATLIOĞLU, s. 158; ULUATAM, Özhan, Kamu Maliyesi, Ankara 2012, s. 345; AYDIN, Selda, ÇAŞKURLU, Eren, Kamu Maliyesi, Ankara 2013, s. 224-225; NADAROĞLU, Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, İstanbul 1996, s. 262-263.

<sup>42</sup> TÜRK, İsmail, Kamu Maliyesi, Ankara 2011, s. 214.

<sup>43</sup> KIZILOĞLU, Şükrü, Odacı Genel Müdürden 3,5 Kat Vergi Ödüyor, Hürriyet, 16/10/2002.

<sup>44</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 9/4/2015 tarih ve 29321 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 11/9/2014 tarih ve

unvanlarından kaynaklanan vergi yükü farklılıkları söz konusudur. Genel idare hizmetleri sınıfındaki bir genel müdür ile bir memurun vergi yükleri de aynı oranda değildir.

### 3.3. Anayasal Vergileme İlkelerine Uygunluk

GVK dışındaki kanunlar ile ücret gelirlerine yönelik olarak getirilen vergi ayrıcalıkları çalışanlar arasındaki vergi yükü dağılımını etkilemektedir. Aynı ya da daha yüksek ücret geliri elde edenlerin söz konusu muafiyet ve istisnalar yoluyla daha az vergi ödemeleri mümkün olabilmektedir.

Kamu ya da özel kesim çalışanlarından aynı ücret düzeyine sahip kişilerin, farklı vergi yüküne tabi olmaları anayasal vergilendirme ilkelerinden "mali güce göre ödeme" ilkesine aykırıdır. Mali gücü aynı olan iki kişinin farklı oranlarda vergilendirilmesi bu ilke ile bağdaşmayacaktır. Ayrıca bu durumun vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesine de uyumlu olduğunu söylemek güçtür.<sup>45</sup>

Anayasa'nın 73'üncü maddenin 4'üncü fıkrası uyarınca Bakanlar Kurulu; vergi muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde "değişiklik" yapma yetkisi verilebilir. Bir başka ifade ile Bakanlar Kurulu belirtilen dört vergilendirme öğesine (muafık, istisna, indirim ve oran) ilişkin olarak düzenleme yapabilir. Yukarıda yer alan, ücrete ilişkin vergi bağışıklığı getiren kanun düzenlemelerinden de görüleceği üzere; bunların tamamına yakınında Bakanlar Kuruluna herhangi bir yetki verilmemiş; belirtilen ücret unsurunun vergiden muaf olduğu hususu doğrudan hükme bağlanmıştır. Ancak, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3'üncü maddesinde; serbest bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretlerin gelir vergisinden müstesna olduğu bu oranı %50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye *Bakanlar Kurulu'nun* yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

Anayasa'nın 166'ncı maddesinin 2'nci fıkrasında; yatırım ve istihdamı geliştirici şekilde planlama yapılması öngörölmüştür. Bu amaç doğrultusunda belirlenen sektörlere ve bölgelere yatırım yapılmasını özendirmek amacıyla kamu gelirleri ve kamu harcamaları araç olarak kullanılarak teşvikler getirilebileceği gibi bu sektör ve bölgelerde çalışanların ücretlerine yönelik vergisel bağışıklıklar da tanınabilir.<sup>46</sup> Ancak yukarıda yer alan muafiyet ve istisna düzenlemelerine bakıldığında; bunların büyük çoğunluğunun, bilhassa kamu personeline yönelik getirilen düzenlemelerin, bu amaca hizmet etmekten uzak olduğunu, böyle bir amaç taşımadığını söylemek mümkündür. Bununla birlikte yukarıda belirtilen; Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, Serbest Bölgeler Kanunu, Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi

<sup>45</sup> ÖZTÜRK, İlhami, OZANSOY, Ahmet, Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükünün Analizi, Maliye Dergisi, Sa. 161, s. 207-210.

<sup>46</sup> ÖZTÜRK/OZANSOY, s. 211.

Hakkında Kanun ve Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun'da yer alan muafiyet ve istisna düzenlemelerinin belli sektör ve bölgelerde istihdamın artırılması amacına hizmet edeceğini söylemek mümkündür.

Öte yandan, özellik arz eden belli sektör çalışanları yararına yapılan bu düzenlemelerin, Anayasa'nın 48'inci maddesinin 2'nci fıkrası ile Devletin özel teşebbüslerin milli ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun yürümesini, güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayacak tedbirleri alacağı yönündeki görev ile de uyumlu olduğu düşünülmektedir. Günümüzde devlet; sektörel gelişmenin sağlanması ve yönlendirilmesi, ekonomik büyüme ve kalkınma politikası, istihdam düzeyinin yükseltilmesi, adil gelir dağılımı, ekonomik istikrarın sağlanması, bölgesel eşitsizliklerin giderilmesi ve dış ticaret dengesinin sağlanması gibi birçok amaca ulaşmakta vergiyi araç olarak kullanmaktadır. Anılan kanunlarla sınırlı olmak üzere, getirilen muafiyet ve istisnaların ekonomik amaçlar taşıdığını söylemek mümkündür.

Anayasa'nın 73'üncü maddesinde hüküm altına alınan "vergilerin kanuniliği" ilkesine ve 91'inci maddesindeki sınırlandırmaya rağmen kanun hükmünde kararname ile ücret gelirlerine yönelik muafiyet ve istisna getirilmesi hukuken tartışmalı bir alan yaratmıştır. Anayasa'nın 91'inci maddesinin birinci fıkrası hükmü uyarınca Türkiye Büyük Millet Meclisi, ancak sıkıyönetim ve olağanüstü hallerde vergi ödevine ilişkin olarak Bakanlar Kuruluna kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi verebilir. Oysaki yukarıda belirtilen 270 ve 375 sayılı KHK'ler ile bu hükme aykırı biçimde vergi istisnası düzenlenmiştir.

### 3.4. Kanun Gereçeklerinin Yetersizliği

Ücretlere yönelik muafiyet ve istisnaların hukuki analizini yapabilmek için madde metni kadar önemli bir husus da düzenlemenin amacıdır. Amaç unsuruna bakılarak muafiyet ve istisnaya ilişkin düzenlemenin anayasal hükümlere uygunluğu ve teori açısından analizi yapılabilir. Ücret gelirlerine yönelik muafiyet ve istisna düzenlemelerinin getiriliş amacı ilgili kanunun genel gerekçesinde ve özellikle madde gerekçesinde bulunması gerekir.<sup>47</sup> Bu amaçla söz konusu kanunlarda yapılan incelemede kanun yapmaya ilişkin bu tekniğe genel olarak uyulmadığı; kanun tasarılarının genel gerekçe ve madde gerekçelerinde maddenin düzenleniş nedenlerine çoğunlukla yer verilmediği, bunun yerine uygulamanın nasıl olacağına ilişkin açıklama ya da madde metninin tekrarı biçiminde gerekçeler yazılmakla yetinildiği görülmektedir.

Gerekçe yazımından doğan bu eksiklik, doğal olarak, madde

<sup>47</sup> 17/2/2006 tarih ve 26083 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin "Gerekçe" başlıklı 21'nci maddesinde "Genel gerekçede, taslağın hazırlanmasını gerektiren nedenler açıkça belirtilir. Madde gerekçelerinde, her maddenin düzenleniş nedenleri açıklanır. Kaldırılması, değiştirilmesi veya eklenmesi istenen hükümlerin neler olduğu ve kaldırma, değiştirme veya ekleme sebepleri açıkça belirtilir. Madde gerekçeleri, her madde için ayrı ayrı düzenlenir. Madde gerekçeleri, madde metninin tekrarı biçiminde hazırlanamaz" düzenlemesi kurala bağlanmıştır.

metinlerinden yorum yoluyla çıkarıma dayalı bir amaç saptanmasını zorunlu kılmaktadır. Bu şekilde saptanan amaçlar kanunun getiriliş gerekçesini tam olarak yansıtmamakta hatta bazen yanlış ya da farklı gerekçeler bulunmasına sebebiyet vermektedir. Ayrıca kanunun sevk tarihinde mevcut gerekçelerin tam yazılmaması özellikle uzun yıllar önce yayımlanmış olan kanunların, gerçek sevk amacının ve sevk edildikleri tarihte yaşanan ve bu kanuna sebebiyet veren olayların ve durumların tam olarak kavranamamasına sebebiyet vermektedir.

Buna ek olarak, "Genellik" ilkesinden ayrılmayı ifade eden ücretlere yönelik muafiyet ve istisna hükümlerinin getiriliş amacının belirtilmesinde Anayasa'nın diğer bir hükmünün (Örneğin; ücrette adalet sağlanmasına ilişkin Anayasa md.55) dayanak olarak gösterilmediği görülmektedir. Bu durum uygulamada söz konusu muafiyet ve istisnaların Anayasal hükümlere uygunluk yönünden denetimini güçleştirebilecek mahiyettedir.

### 3.5. Vergi Harcamalarına İlişkin Hesap ve Tahminlerde Yer Almama

Vergi harcaması; istisna ve muafiyetten daha geniş bir kavram olmakla birlikte istisna ve muafiyetle yakın ilişkisi vardır. Vergi harcaması yaygın olarak; belirli ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak için oluşturulan ve gelir kayıplarını içeren, normal, standart veya genel kabul görmüş bir vergi yapısından ayrılmaya olarak tanımlanır. Vergi harcaması, vergi mevzuatındaki muafiyet, istisna ve indirimler gibi özel düzenlemeler nedeniyle toplanmasından vazgeçilen vergiler, yani vergi kayıplarıdır.<sup>48</sup>

6583 sayılı 2015 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ekinde yer alan Vergi Harcamaları Listesinde, GVK'da yer alan ücret gelirlerine ilişkin muafiyet ve istisnalara yer verilirken, kamu personeline yönelik GVK dışında çeşitli kanunlarda yer alan ve yukarıda belirtilen muafiyet ve istisnaların "hiçbirine" değinilmediği görülmektedir. Bu durum Bütçe Kanunu ekinde 2015, 2016 ve 2017 yıllarına ilişkin olarak yer alan, vergi türleri itibarıyla toplam vergi harcaması tahminlerine de yansımaktadır.

Vergi harcama tahminlerini gösteren tabloda; vergi harcaması kavramının en genel anlamda devletlerin gelir toplamını azaltan, standart vergi sisteminden ayrılan ayrıcalıklar veya istisna ve muafiyetler olarak tanımlanabileceği belirtilmiş, bu bağlamda bazı indirim, istisna ve muafiyetlerin *standart vergi sisteminin unsurları* olmaları nedeniyle vergi harcaması kapsamı dışında tutulabildiği ifade edilmiştir. Ancak, kamu personel ücretlerine ilişkin muafiyet ve istisnaların vergi harcama listesinde yer almamasını, bunların "standart vergi sisteminin unsuru" oldukları gerekçesine dayandırmak mümkün değildir. Söz konusu listede, "*köy muhtarlarının ücretlerinin gelir vergisinden istisna edilmesi*" (GVK md.23/5)

<sup>48</sup> AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, Ankara 2014, s.182-185; ERDEM/ŞENYÜZ/TATLIOĞLU, s. 97; EDİZDOĞAN, Nihat, ÇETİNKAYA, Özhan, GÜMÜŞ, Erhan, Kamu Maliyesi, Bursa 2013, s. 208-209; PEHLİVAN, Osman, Kamu Maliyesi, Trabzon 2014, s. 164.

hükmü vergi harcaması olarak yer alırken, "*köy muhtarlarına verilen aylık ödeneğin damga vergisi hariç herhangi bir vergi ve kesintiye tabi tutulamayacağı*" (2108 sayılı Muhtar Ödenek ve Sosyal Güvenlik Yasası md.1) hükmüne yer verilmemiş olmasını "standart vergi sisteminin unsuru" olma gerekçesi ile izah etmek mümkün değildir.

Yukarıda belirtilen, otuzdan fazla kanunda yetmiş yakın maddede yer alan ve kamu personeli ücretlerine yönelik vergi muafiyet ya da istisnası getiren hükmün, Vergi Harcama Listesi'nde yer almamasının önemli bir eksiklik olduğu düşünülmektedir. Ayrıca, yukarıda "Kamu Personeli Dışındaki Çalışanlara Muafiyet ve İstisna Getiren Kanunlar" başlığı altında yer verilen; Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu, İşsizlik Sigortası Kanunu ve Özel Öğretim Kurumları Kanunu ile özel sektör çalışanlarına yönelik olarak getirilen vergi muafiyet ve istisnalarına da Vergi Harcama Listesi'nde yer verilmemiştir. Öte yandan, vergi yüküne ilişkin çeşitli hesap ve tahminleri içeren çalışmalarda da GVK dışındaki kanunlarda yer alan ücret gelirlerine yönelik muafiyet ve istisnaların tamamını dikkate alan bir çalışmaya rastlanılamamıştır. Şunu da belirtmek gerekir ki ücretlere yönelik söz konusu muafiyet ve istisna düzenlemelerinin sayısı ile bu kapsama giren kurum ve personel çeşitliliği nedeniyle ortaya çıkan dağılık yapı, her bir istisna ve muafiyetin vergi gelirindeki azaltıcı etkisinin hesaplanmasını güçleştirmektedir.

### 3.6. Belirlilik İlkesine Uyum

Hukuk devletinin temel ilkelerinden biri "*belirlilik*"tir. Hukuki güvenlikle bağlantılı olan belirlilik ilkesine göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi de gereklidir.<sup>49</sup> Ücrete ilişkin vergi muafiyet ve istisnaları, farklı kanunlarda<sup>50</sup> yer alan "esas madde"lerin yanı sıra "ek madde" ve "geçici madde"ler de dâhil olmak üzere çok sayıda madde düzen-

<sup>49</sup> Anayasa Mahkemesinin 15/4/2015 tarih ve 29327 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1/4/2015 tarih ve E.2015/22, K.2015/37 sayılı kararı.

<sup>50</sup> 6362 sayılı Kanun'un 139'uncu maddesi ile 30/12/2012 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılan 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 28'inci maddesinde; En yüksek Devlet memuruna ödenenlerden Gelir Vergisine tabi olmayanlar bu Kanuna göre de Gelir Vergisine tabi tutulmazlar hükmü yer almıştır. Bu hüküm uyarınca en yüksek Devlet memuru olan Başbakanlık Müsteşarına yapılan ödemelere ilişkin olarak çeşitli kanunlar ile tanınan gelir vergisi istisna ve muafiyetinin 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında yapılan ücret ödemeleri için de geçerli olması gerekir. 11/10/2011 tarih ve 666 sayılı KHK'nin 1'inci maddesi ile 375 sayılı KHK'ye eklenen ek madde 12 ile yürürlükten kaldırılan 3056 sayılı Başbakanlık Teşkilatı Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun'un 31'inci maddesinde; Başbakanlık Merkez Teşkilatı kadrolarında çalışan memurlara Başbakanlıkça tespit edilecek usul ve esaslar çerçevesinde gelir vergisine tabi olmaksızın fazla çalışma ücreti ödeneceği hükmü yer almıştır. Bu itibarla, 2499 sayılı Kanun'un 28'inci maddesi ile 3056 sayılı Kanun'un 31'inci maddelerinin aynı anda yürürlükte oldukları dönem için; 3056 sayılı Kanun'un 31'inci maddesinde düzenlenen fazla çalışma ücretinin en yüksek devlet memuru olan Başbakanlık Müsteşarına ödendiği ve bu ödemenin gelir vergisine tabi olmadığı, buna bağlı olarak Sermaye Piyasası Kurulu personeline yapılan fazla mesai ödemelerinin de gelir vergisine tabi tutulmaması gerektiği ileri sürülmüş ancak çeşitli yazışma ve tartışmalara rağmen konu idari süreçler içinde çözüme kavuşturulamamıştır. Bu örnekten de anlaşılacağı üzere bilhassa kamu personeline yönelik olarak değişik kanunlarda yer alan vergi muafiyet ve istisnaları uygulamada çeşitli tereddüt ve ihtilaflara yol açabilmekte ve asıl ihtisas alanı vergi olmayan kişi ve kurumların vergileme ile ilgili hususlarda çözüm üretmek için

lenmesine konu olmuştur. Öğretide vergi hukukunun kaynakları arasında sayılmayan kanun hükmünde kararnamele dahi ücret gelirlerine yönelik vergi muafiyet ve istisnaları getirilmiştir. Neredeyse personel kanunlarının ve teşkilat kanunlarının tamamında vergi muafiyet ve istisnasına ilişkin düzenleme bulmak mümkündür.<sup>51</sup> Bir ücret unsuruna ilişkin doğrudan muafiyet ya da istisna getirmek yerine bir başka kanuna gönderme<sup>52</sup> yapılması yoluyla var olan vergi muafiyet ve istisnasından yararlanılmasına imkân sağlayan kanun düzenlemeleri de yapılmıştır. Bir kanun maddesi ile dört ayrı kamu personel kanunu kapsamındaki personele yönelik vergiye tabi olmayan yeni bir ücret unsuru düzenlendiği de görülmüştür.<sup>53</sup> Böylece, zaman içerisinde hukuki güven ve belirlilik ilkesine uygunluğu tartışmalı dağınık ve karmaşık bir yapı oluşmuştur. Bu yapı; “genel kanun-özel kanun”, “önceki kanun-sonraki kanun” ilişkisi nedeniyle kural çatışması durumunda uygulanacak hükmün tespitini güçleştirici bir nitelik taşımakta, uygulamada çeşitli duraksama ve ihtilaflara yol açmaktadır.

Bu dağınık ve karmaşık yapı uyumsuzlukların çözümünde de, tüm ücret unsurları ve bunlara tanınan tüm vergisel ayrıcalıkların bir bütün olarak ele alınmasını ve değerlendirilmesini güçleştirmekte, meselenin çözümünü ihtilaf konusu ücret unsuru ve buna yönelik vergi muafiyet ve istisnasının incelenmesi ile sınırlamakta, olaya uygulanacak olan hükmün dışındaki düzenlemelerin göz ardı edilmesine yol açmaktadır. Bu durum sadece yargılama aşamasında değil tüm idari süreçlerde hatta yasama çalışmalarında da etkisini hissettirmektedir. Kamu personeline ilişkin yeni bir ücret unsurunun ihdası ya da mevcut unsurlarda değişiklik yapılması sırasında da mesele bütüncül bir şekilde ele alınamamakta, düzenlemeye konu ücret unsuru dışındaki diğer tüm ücret unsurları vergisel boyutuyla birlikte değerlendirilememekte ve diğer kamu personeline yapılan ödemeler ile karşılaştırma yapılamamaktadır. Bir personel kanununun yüzlerce maddesi arasında bir maddenin belli bir fıkrasında hatta bendinde yapılan değişikliğin veya eklemenin bütün içindeki yeri ve neticeleri tam olarak ortaya konulamamaktadır. Ücret gelirlerinin vergilendirilmesindeki bu dağınık ve karmaşık yapı dolayısıyla çoğu kamu personeli kendisine yapılan aylık ödemeyi oluşturan unsurları ve bunlara ilişkin vergi muafiyet ve istisnalarını tam olarak bilmemektedir. Kendi maaş bordrosuna dayanarak, gelir vergisi ve damga vergisi matrahını ve bu matraha

<sup>51</sup> 357 sayılı Askeri Hakimler ve Askeri Savcılar Kanunu gibi içerisinde vergi muafiyet ve istisna düzenlemesi bulunmayan personel kanunları da mevcuttur.

<sup>52</sup> 6637 sayılı Kanun'un 23'üncü maddesiyle kaldırılmadan önce, 926 sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri Personel Kanunu'nun 176'ncı maddesinde, subay ve astsubaylara, 657 sayılı Kanun uyarınca Devlet memurlarına ödenen miktar, usul ve esaslarda doğum yardımı ödeneği verileceği hükmüne bağlanmıştır. Bu madde ile vergi istisnası getirilmemiş olmakla birlikte 657 sayılı Kanun'a yapılan yollama nedeniyle bu Kanun'un 207'nci maddesinde yer alan doğum yardımı ödeneğinin "hiç bir vergi ve kesintiye tabi tutulmayacağı" yönündeki vergi başışıklığı subay ve astsubaylara yapılacak doğum yardımı ödemelerine de teşmil edilmiş idi.

<sup>53</sup> 4505 sayılı Kanun'un 5'inci maddesi ile "657 sayılı Devlet Memurları Kanunu", "926 sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri Personel Kanunu", "2802 sayılı Hâkimler ve Savcılar Kanunu" ile "2914 sayılı Yüksek Öğretim Personel Kanunu'na göre aylık almakta olanlara belirlenen şartlarda "temsil tazminatı" ödeneceği ve temsil tazminatının, damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulmayacağı hükmü getirilmiştir. Bu hüküm söz konusu dört personel kanununa da işlenmemiştir. Bir başka ifade ile getirilen temsil tazminatının dayanağı; müstakil bir kanun olarak hukuk dünyasında varlığını sürdüren 4505 sayılı Kanun'un 5'inci maddesi hükmü olup 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu, 926 sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri Personel Kanunu, 2802 sayılı Hâkimler ve Savcılar Kanunu ve 2914 sayılı Yüksek Öğretim Personel Kanunu bu konuda bir hüküm içermemektedir.

dâhil olmayan, vergi dışı bırakılan unsurları hesaplamak her çalışan için mümkün gözükmemektedir.

Çok yönlü bir kavram olan ücret, ekonomik ve toplumsal yaşamın hemen hemen tüm yönlerini etkilemektedir. Çalışmaya istekli personel yaratmak, iyi personeli elde tutmak, personeli güdülemek gibi etkileri olan ücret aynı zamanda önemli bir maliyet unsurudur. Bu sebeple, eşit işe eşit ücret ilkesi, dengeli ücret ilkesi, piyasa ücretleriyle karşılaştırma ilkesi, yükselmeye ücret artışı sağlanması ilkesi, bütünlük ilkesi, nesnellik ilkesi, esneklik ilkesi açıklık ilkesi, uzlaşım ilkesi ve maliyetlerin denetlenebilirliği ilkesi gibi ilkelere uygun bir ücret politika ve uygulamasının benimsenmesi ve geliştirilmesi büyük önem arz etmektedir.<sup>54</sup> Buna paralel olarak, ücretlere yönelik vergi muafiyet ve istisnalarının; benimsenen ücret politikalarına uyumlu, açık, sade, ve anlaşılır olması çalışma hayatına olumlu katkı sağlayacaktır.

### Sonuç

GVK'da ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiş ve ücret gelirlerine ilişkin olarak çeşitli muafiyet, istisna ve indirim hükümlerine yer verilmiştir. Ancak daha çok bilinen bu muafiyet, istisna ve indirimlerin dışında diğer kanunlarda da ücret gelirlerine yönelik vergi bağışıklıkları bulunmaktadır. GVK dışındaki diğer kanunlarda yer alan ücrete yönelik muafiyet ve istisna hükümlerinin büyük çoğunluğu kamu personelini ilgilendiren düzenlemelerdir.

Ücretlere ilişkin vergi ayrıcalıklarının yer aldığı başlıca kanunlar; Devlet Memurları Kanunu, Hâkimler ve Savcılar Kanunu, Türk Silahlı Kuvvetleri Personel Kanunu ve Yükseköğretim Personel Kanunu gibi kamu personel kanunlarıdır. Personel kanunları dışında 6004 sayılı Dışişleri Bakanlığının Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'un 18'inci maddesinde olduğu gibi çeşitli teşkilat kanunlarında da ücret unsurlarına yönelik vergi muafiyet ve istisnası düzenlendiği görülmektedir.

Pek çok ücret unsurunun vergi dışı bırakılması nedeniyle genel olarak kamu çalışanları, özel sektör çalışanlarına göre daha az oranda vergi ödemektedirler. Kamu çalışanlarına yapılan ücret ödemelerine ilişkin vergi muafiyet ve istisnalarının etkisiyle kamu personeli ile özel sektörde istihdam edilen kişilerin ücretleri üzerindeki vergi yükü özel sektör aleyhine farklılaşmıştır. Bu farklılık sadece kamu kesimi-özel kesim arasında gerçekleşmemiş, kamu personeli de kendi içinde vergi yükü bakımından farklı kategorilere ayrılmıştır. Kamu personeli arasındaki vergi yükü farklılıkları, tabi oldukları hizmet sınıfları, görev unvanları, personel kanunları gibi unsurlara dayanmaktadır. Böylece, sadece elde edilen gelir türünün ücret olmasına dayalı bir vergilendirme yerine bu ücret gelirin kimler tarafından elde edildiğine bağlı olarak değişen bir vergilendirme sistemi ortaya çıkmıştır.

<sup>54</sup> CAN/AKGÜN/KAVUNCUBAŞI, s.232-235.



GVK dışında, ücret ödemelerine ilişkin vergi muafiyet ve istisnaları getirilmesi, getirilen bu düzenlemelerin çok sayıda ve değişik kanunlarda yer alması, farklı ücret unsurları için gelir vergisi ve damga vergisi açısından farklı vergi ayrıcalıkları getirilmiş olması, zamanla oldukça karmaşık ve dağınık bir yapının oluşmasına sebebiyet vermiştir.

Bu yapı, ücret gelirlerine ilişkin vergi yükü ve vergi harcamaları hesap ve tahminlerini güçleştirmiş ayrıca ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin doktrindeki çalışmaların içeriğini de etkilemiştir. Muafiyet ve istisnaların; sosyal, ekonomik ve idari nedenlerle getirilebileceği bilinmekle beraber ücrete ilişkin vergi bağışlıklarının getiriliş amaçlarına kanun gerekçelerinde yeterince yer verilmemiştir. Bu durum uygulamada söz konusu hükümlerin yorumlanmasında belirsizlik ve tereddütlere yol açmaktadır. Amaç saptamasına yönelik sayılan bu zorluklar, muafiyet ve istisnaların değişik kanunlarda dağınık bir şekilde yer alması nedeniyle daha da artmaktadır. Bu itibarla, kanun yapma tekniğine uyularak ücret gelirleri ve bunların vergilendirilmesi hususlarında kanun yapılırken; gerekçe konusunda hassasiyet gösterilerek bu düzenlemelerin getiriliş amaçlarını yeterince içeren gerekçeler hazırlanması belirsizlik ve olası ihtilafların önlenmesi açısından yararlı olacaktır.

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde kamu çalışanları ile özel sektör çalışanları arasındaki vergi yükünün adil bir şekilde dağıtılması önemlidir. Buna ek olarak kamu personelinin kendi içinde de vergi yükünün dağılımı açısından kabul edilemez farklılıkların önlenmesi gerekir. Mevcut vergi yükü dağılımı yeniden gözden geçirilerek sosyal devlet tanımına uygun adil bir ücret sistemine vergilendirme mekanizmasının da yardımıyla ulaşılmalıdır. Bu dengenin sağlanması çalışma barışı ve gelir dağılımı üzerinde olumlu etki sağlayacak, çalışanların devlete olan güvenini arttıracaktır.

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde kamu çalışanları ile özel sektör çalışanları arasındaki vergi yükünün adil dağılımı; başta mali gücü göre vergilendirme ve vergilemede adalet gibi birçok ilkeye uyumu da hayata geçirmiş olacaktır. Vergilerin kanuniliği ilkesine uygun olarak; kanun hükmünde kararname ile ücretlere ilişkin vergi muafiyet ve istisna düzenlemesi yapılmasından vazgeçilerek, bu şekilde yürürlükteki mevcut kanun hükmünde kararnamelerdeki ücrete yönelik muafiyet ve istisna düzenlemelerinin de kanun düzenlemesine dönüştürülmesi gerekmektedir.

Ücretlerin vergilendirilmesindeki mevcut yapının sadeleştirilmesi yönünde atılacak adımlar, gereksiz ihtilaf ve tereddütlerin giderilmesi yoluyla emek ve zaman kaybının önlenmesine katkı sağlayacaktır. Gerek küresel rekabet

açısından gerek çalışma barışı açısından ücret üzerindeki vergi yükünün, mümkün olduğunca kamu-özel kesim ayrımı yaratmayacak şekilde Anayasal vergileme ilkelerine uygun olarak dağıtılmasının yararlı olacağı düşünülmektedir.

**KAYNAKÇA**

- AKDOĞAN, Abdurrahman**, Kamu Maliyesi, Ankara 2014.
- AKDOĞAN, Abdurrahman**, Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması, Ankara 2004.
- ARSLAN, Mehmet**, Türk Vergi Sistemi, Ankara 2004.
- ATAY, Ender Ethem**, İdare Hukuku, Ankara 2012.
- AYDIN, Selda, ÇAŞKURLU, Eren**, Kamu Maliyesi, Ankara 2013.
- BAHAR, Cevdet Okan**, Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi, Ankara 2005.
- BASAT, Özkan**, Organize Sanayi Bölgesi Kişiliğinin Vergi Resim Harç Muafiyeti, Vergi Dünyası, Sa. 341, s.168-179.
- BELLEK, Münir**, İş Güvencesi Tazminatı ve Gelir Vergisi, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sa. 45, s. 42-48.
- BİLİCİ, Nurettin**, Vergi Hukuku, Ankara 2012.
- BİLİCİ, Nurettin, BİLİCİ, Adem**, Kamu Maliyesi, Ankara 2011.
- BULUTOĞLU, Kenan**, Türk Vergi Sistemi, İstanbul 2004.
- CAN, Halil, AKGÜN, Ahmet, KAVUNCUBAŞI, Şahin**, Kamu ve Özel Kesimde Personel Yönetimi, Ankara 1998.
- ÇELEBİ, A. Kemal, KAHRİMAN, Hamza**, Avrupa Birliği ve Türkiye'de Ar-Ge Faaliyetlerine Yönelik Vergi Teşvikleri ve Bunların Karşılaştırılmalı Analizi, Maliye Dergisi, Sa. 161, s. 33-63.
- ÇOLAK, Mustafa**, Ücretlerde Vergi Tarifesine İptal ve Sonuçları Üzerine Değerlendirme, Yaklaşım, Sa. 204, s. 43-46.
- EDİZDOĞAN, Nihat, ÇETİNKAYA, Özhan, GÜMÜŞ, Erhan**, Kamu Maliyesi, Bursa 2013.
- ERGİNAY, Akif**, Kamu Maliyesi, Ankara 2003.
- ERGİNAY, Akif**, Vergi Hukuku, Ankara 1988.
- ERDEM, Metin, ŞENYÜZ, Doğan, TATLIOĞLU, İsmail**, Kamu Maliyesi, Bursa 2013.
- EROL, Ahmet**, Ücretlerin Vergilendirilmesinde Özellikli Durumlar-I, Yaklaşım, Sa. 221, s.35-38.
- EROL, Ahmet**, Ücret Gelirlerinin Vergilemesi ve Anayasa Mahkemesi Kararı-I, Yaklaşım, Sa. 210, s. 243-247.
- GENÇER, Çağlan Ahmet**, Ar-Ge Teşviklerinin Kapsamı ve Ar-Ge Faaliyetlerinde ABD'de Ulaşılan Nokta, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sa. 69, s. 127-134.
- GÖZLER, Kemal**, İdare Hukuku, C. 2, Bursa 2009.
- GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref**, Yönetim Hukuku, Ankara 2011.
- GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref, TAN, Turgut**, İdare Hukuku, C.1, Ankara 2013.
- KIRBAŞ, Sadık**, Vergi Hukuku, Ankara 2004.
- KIRMAN, Ahmet**, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu Şerhi, Ankara 1997.
- KIZILOT, Şükrü**, Odacı Genel Müdürden 3,5 Kat Vergi Ödüyor, Hürriyet, 16/10/2002.
- KIZILOT, Şükrü**, İkisi de Ücretli, Peki İşçi Niye Fazla Vergi Ödüyor?, Hürriyet, 27/7/2007.
- KIZILOT, Şükrü, TAŞ, Metin**, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Ankara 2011.

- KOLÇAK, Meşhure**, Türk Vergi Sistemi, Erzurum 1994.
- MUTLUER, Kamil**, Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Ankara 2011.
- MUTLUER, Kamil, ÖNER Erdoğan, KESİK, Ahmet**, Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi, İstanbul 2013.
- NADAROĞLU, Halil**, Kamu Maliyesi Teorisi, İstanbul 1996.
- ÖNCEL, Mualla, KUMRULU, Ahmet, ÇAĞAN, Nami**, Vergi Hukuku, Ankara 2013.
- ÖZ, N. Semih**, Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay, Ankara 2006.
- ÖZBALCI, Yılmaz**, Damga Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara 1999.
- ÖZTÜRK, İlhami**, Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarının Asgari Halka Açıklık Oranı ve Kazançlarına İlişkin Kurumlar Vergisi İstisnası, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sa. 73, s.27-33.
- ÖZTÜRK, İlhami, OZANSOY, Ahmet**, Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükünün Analizi, Maliye Dergisi, Sa. 161, s.197-214.
- ÖZTÜRK, İlhami, YİĞİT, Uğur**, Muafiyet İstisna ve İndirim Düzenlemelerinin Asıl Vergi Kanunu Dışındaki Kanunlarda Yapılmasının Sınırlandırılması, Dayanışma Dergisi, Sa. 107, s.53-69.
- PEHLİVAN, Osman**, Kamu Maliyesi, Trabzon 2014.
- PEHLİVAN, Osman**, Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi, Trabzon 2003.
- PENEZOĞLU, Yusuf Gökhan**, Ücret Stopaj Davalarında Son Durum, Yaklaşım, Sa. 221, s. 293-297.
- SABAN, Nihal**, Vergi Hukuku, İstanbul 2009.
- SANCAKTAR, Oğuz**, İdare Hukuku, Ankara 2011.
- SEVİĞ, Veysi**, Yurt Dışından Gönderilen Ücretler, Yaklaşım, Sa. 200, s.18-19.
- ŞENYÜZ, Doğan**, Türk Vergi Sistemi, Ankara 2005.
- TURHAN, Salih**, Vergi Teorisi, İstanbul 1979.
- TUNCER, Selahattin**, Vergi Hukuku ve Uygulaması, Ankara 2003.
- TÜRK, İsmail**, Kamu Maliyesi, Ankara 2011.
- TÜRKAY, İmdat**, Ar-Ge Faaliyetlerinde Çalışan ve Gelir Vergisi Stopajı Teşviki Uygulanan Personele Asgari Geçim İndirimi Önceliği, Yaklaşım, Sa. 200, s.138-144.
- ULUATAM, Özhan**, Kamu Maliyesi, Ankara 2012.
- ULUATAM, Özhan, METHİBAY, Yaşar**, Vergi Hukuku, Ankara 2001.
- ÜNSAL, Hilmi**, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Ankara 2008.
- YILDIRIM, Turan, YASİN, Melikşah, KAMAN, Nur, ÖZDEMİR, H. Eyüp, ÜSTÜN, Gül, OKAY TEKİNSOY, Özge**, İdare Hukuku, İstanbul 2013.
- YILMAZ, Kazım**, Türk Vergi Hukuku, Ankara 2003.

