

# GEÇMİŞ DÖNEMLERE AİT OLAN ANCAK ÖDEMESİ CARİ DÖNEMDE YAPILACAK ÜCRETLERİN ÖDENDİĞİ DÖNEMDEKİ VERGİ TARİFESİNE GÖRE Mİ YOKSA AİT OLDUKLARI DÖNEMLERDEKİ VERGİ TARİFELERİNE GÖRE Mİ VERGİ KESİNTİSİNE TABİ

GEÇMİŞ DÖNEMLERE AİT OLAN ANCAK ÖDEMESİ CARİ DÖNEMDE YAPILACAK ÜCRETLERİN ÖDENDİĞİ DÖNEMDEKİ VERGİ TARİFESİNE GÖRE Mİ YOKSA AİT OLDUKLARI DÖNEMLERDEKİ VERGİ TARİFELERİNE GÖRE Mİ VERGİ KESİNTİSİNE TABİ TUTULACAĞI

Güray ÖĞREDİK

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir  
Mazars&Denge Denetim YMM A.Ş.

Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Haziran 2007

## 1- GİRİŞ

Çalışmamızda, herhangi bir sebeple geçmiş yıllarda ödenmeyen (bordrosu tanzim edilmeyen ve muhasebede tahakkuk kaydı girilmeyen) ücretlerin daha sonraki yıllarda (bordo tanzim edilerek, muhasebede tahakkuk kaydı girilerek) ödenmesi durumunda, ücretler üzerinden yapılacak gelir vergisi kesintisinde, ödemenin yapıldığı dönemdeki gelir vergisi tarifesinin mi yoksa geçmişte ait oldukları (ancak çeşitli nedenlerle bordroya dahil edilmeyen) dönemlerde geçerli olan gelir vergisi tarifelerinin mi esas alınması gerektiği Kanun, genel tebliğler ve Danıştay kararları ışığında incelenecektir.

## 2- KONU İLE İLGİLİ OLAN GENEL TEBLİĞLER

166 seri numaralı G.V.K. Genel Tebliğinin[1] (6) numaralı bölümü ile yürürlükten kaldırılmadan önce geçerli olan 109 seri numaralı G.V.K. Genel Tebliğinin[2] (I) numaralı bölümünde aşağıdaki açıklamalara yer verilmekteydi.

### **"I – BİRİKMiŞ MAAŞ FARKLARININ ÖDENMESİ :**

*Bilindiği gibi, 1327 sayılı Kanun'un 93/B maddesinde 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun aylık ödemeleri ile ilgili hükümlerinin, 1.3.1970 tarihinden geçerli olmak üzere Genel Kadro Kanunu'nun yürürlüğe girdiği tarihi izleyen ay başından itibaren uygulanacağı belirtilmiştir. Genel Kadro Kanunu, 1.11.1970 tarihinde yürürlüğe girdiğine göre, 657 sayılı Kanunun aylık ödemeler ile ilgili hükümleri de 1.12.1970 tarihinde yürürlüğe girmiş olmaktadır.*

*1327 sayılı Kanunun yukarıda anılan maddesinde, 1.3.1970 - 30.11.1970 tarihleri arasında birikmiş maaş farklarının Bakanlar Kurulunca belirtilecek süre içinde ve tesbit edilecek esaslara uygun olarak ödeneceği, farkların hesaplama şekli ve ilgili diğer hususlar üç bent halinde açıklanmış bulunmaktadır.*

*193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 61, 63, 104 ve 108 inci maddelerindeki hükümlere göre, anılan maaş farklarının vergilendirilmesinde, aşağıdaki esaslara uyulması gerekmektedir.*

*Ödenen maaş farklarından, T.C. Emekli Sandığına yapılan kesintiler çıktıktan sonra kalan kısım, maaş farkı 1970 yılının hangi ayına ait ise, o ayda vergilendirilmiş bulunan ücrete eklenecek; aynı ay*

**uygulanmış olan cetvele göre yeni vergi bulunacak;**daha önce ödenmiş bulunan vergi düşüldükten sonra kalan kısım, ilgili maaş farkının vergisi olarak hesaplanacaktır. Bu işlemin, her ay ayrı ayrı yapılacağı tabiidir.

Ödemenin toplu veya ayrı ayrı yapılması, vergi hesabını etkilemeyecektir.

Genel olarak, eski bir tarihten itibaren geçerli olmak üzere yapılan ücret zamları nedeniyle birikmiş farkların ödenmesinde de aynı esaslara uyulacaktır."

166 seri numaralı G.V.K. Genel Tebliği ile ise aşağıdaki düzenleme getirilmiştir.

**"6. TOPLU İŞ SÖZLEŞMELERİ İLE ESKİYE YÖNELİK OLARAK ÖDENEN ÜCRET FARKLARININ VERGİLENDİRİLMESİ :**

Bilindiği gibi, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde ücretin tanımı yapılmış, 94 üncü maddesinde ise yaptıkları ödemelerden vergi tevkifatı yapmak zorunda olan vergi sorumluları belirtilmiştir. Aynı Kanunun 98 inci maddesinde de, "94 üncü madde gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri kârlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın 20'nci günü akşamına kadar bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar .." denilmiştir. Kanunun 96 ncı maddesinde ise, vergi tevkifatının nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanacağı, hesaben ödeme deyiminin de vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade edeceği belirtilmiştir.

Buna göre, toplu iş sözleşmesi görüşmelerinin uzaması ve sözleşmenin sonraki takvim yılında imzalanması veya sözleşme aynı yılda imzalanmakla beraber sözleşmeden doğan farkların müteakip takvim yılında tahakkuk ettirilerek ödenmesi halinde, toplu sözleşmeden **doğan farklar, tahakkuk ve ödemesinin yapıldığı yılın ücreti olarak kabul edilmek suretiyle vergilendirilecektir.**

**ÖRNEK :**

25 işçi çalıştıran (A) Anonim Şirketi 1 Ekim 1990 tarihinde (B) Sendikası ile toplu sözleşme görüşmelerine başlamış ve sözleşme 10 Ocak 1991 tarihinde brüt % 50 artışla imzalanmıştır.

Şirket, toplu sözleşmeden doğan ücret farklarını 20 Ocak 1991 tarihinde tahakkuk ettirerek ödemiştir. 1990 yılının Ekim, Kasım ve Aralık aylarına ait **ücret farkı ödemesi tahakkuk ve ödemenin yapıldığı 1991 yılına ait ücret olarak vergilendirilecektir.**

Eskiye dönük ücret farklarının vergilendirilmesi konusunda 1.3.1973 gün ve 109 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği yürürlükten kaldırılmıştır. "

Görüldüğü gibi, Maliye Bakanlığı 1991 yılındaki yayınladığı Genel Tebliğe kadar, geçmişe ait ödenen ücretlerde, ücret eğer o dönemde ödenmiş olsaydı hangi gelir vergisi tarifesi uygulanacak ise onun esas alınacağını kabul etmekteydi. Ancak, 1991 yılında yayınlanan 166 seri numaralı tebliğ sonrasında ise, önemli olanın geçmişe ait olsa dahi önemli olanın ücret hangi dönemde ödeniyorsa (nakden veya hesaben) o dönemde geçerli olan gelir vergisi tarifesinin esas alınacağıdır. Keza, genel tebliğlerde yıl bazında verilen örneklerle de bu gayet net görülmektedir. 109 numaralı tebliğde, 1970 yılına ait ücret farklarının 1973 yılında ödenmesine rağmen yine de 1970 yılındaki gelir vergisi tarifesinin esas alınacağı belirtilmiştir. 166 numaralı tebliğde ise 1990 yılına ait ücret farklı 1991 yılında ödenmesi durumunda 1991 yılındaki gelir vergisi tarifesini esas alınacağı açıklanmıştır.

**3- KONU İLE İLGİLİ ULAŞILAN DANIŞTAY KARARLARI**

Danıştay 4. Dairesinin 28.11.2005 tarihli, E:2005/340, K:2005/2266 sayılı kararı aşağıdaki gibidir. [3]

**“Yargı kararıyla görevine dönen kişiye geçmiş 5 yıllık dönem için ödenen toplam ücretin, ödeme tarihindeki oran üzerinden değil, her bir vergilendirme dönemi için geçerli olan oran üzerinden vergi hesaplanması gerektiği.**

**İstemin Özeti:** 12.12.1996 tarihinde görevden alınıp yargı kararıyla görevine dönen davacının 12.12.1996 - 17.02.2001 tarihleri arasındaki maaşlarının birleştirilerek 26.03.2001 tarihinde ödenmesi sırasında davacıdan tevkif edilen gelir vergisinin iadesi istemiyle yapılan şikayet başvurusunun reddine ilişkin 28.04.2004 tarih ve 18776 sayılı Maliye Bakanlığı işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır. (...) Vergi Mahkemesi Kararıyla; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 116. maddesinde vergi hatasının, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması olduğunun öngörüldüğü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin, 1. fıkrasının 1. bendinde, hizmet erbabına ödenen ücretlerle 61. maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden tevkifat yapılacağı belirtiltiği, davacıya 1996 ila 2001 yılları arasındaki yoksun kaldığı maddi hakların 2001 yılında geçerli olan oran üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle ödendiği, ücretin tahakkuk ettiği vergilendirme dönemi için geçerli olan oran üzerinden vergilendirilmesi gerektiği, davacının 1996 ila 2001 yıllarına ilişkin ücretlerinin her bir vergilendirme dönemi için ayrı ayrı tevkifata tabi tutulması gerekirken tamamının 2001 yılı için geçerli olan oran üzerinden tevkifata tabi tutulmasında açık bir vergilendirme hatası bulunduğu gerekçesiyle dava konusu işlemin iptaline karar vermiştir. **Davalı İdare, davacıya ücretlerinin 2001 yılında ödendiğini, bu yılda geçerli oranın uygulanmasının yasaya uygun olduğunu ileri sürmekte, kararın bozulmasını istemektedir.**

**Karar:** Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve **kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir.** Bu nedenle, **temyiz isteminin reddine, oybirliğiyle karar verildi.**"

Görüldüğü gibi Danıştay, Maliye Bakanlığı'nın 166 seri numaralı G.V.K. Genel Tebliği ile değiştirdiği görüşünün aksine, daha önceki uygulama tebliğinde (106 numaralı G.V.K.G.T.) yer alan görüşüne uygun olarak karar vermiş ve dava konusu uyuşmazlıkta, ödeme 2001 yılında yapılmış olsa da, geçmişe dönük beş yıllık bu ödemenin, geçmiş beş yılda geçerli olan gelir vergisi tarifeleri esas alınarak vergi kesintisine tabi tutulacağı kararını vermiştir.

Yine Danıştay 4. Dairesinin, 13.02.1998 tarihli ve E:1997/475, K:1998/513 sayılı kararı ise aşağıdaki gibidir. [4]

**“Görevden alınıp üç yıl sonra yargı kararıyla görevine dönen ücretliye, bu üç yıllık dönem için ödenen ücretlerin, her bir yıla ait olanının ayrı ayrı gelir vergisi kesintisine tabi tutulması gerekir. Yasal faiziyle birlikte yapılan ödemeden, dönemlere ilişkin ücretlerin düşülmesi ve kalan farkın vergiye tabi tutulmaması gerekir.**

**İstemin Özeti:** 30.07.1993 tarihinde görevden alınıp yargı kararıyla görevine dönen davacının 30.07.1993-31.12.1995 tarihleri arasındaki maaş ve ikramiyelerinin birleştirilerek ödenmesi nedeniyle fazladan tevkif edilen gelir vergisinin iadesi istemiyle yapılan şikayet başvurusunun reddi yolundaki 27.05.1996 günlü ve 22045 Sayılı Maliye Bakanlığı işleminin iptali ve fazladan tahsil edilen miktar iade edilirken gecikme faizi işletilmesi istemiyle dava açılmıştır.

**Vergi Mahkemesi** kararıyla; davalı idarenin, davacının düzeltme dilekçesinde ileri sürdüğü iddiaların .213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 116. maddesindeki vergi hatası kapsamına girmediğini savunduğu, ancak gelir vergisi hesabında vergi dönemi olarak bir takvim yılının değil de üç takvim yılının alınması ve bu nedenle fazla vergi hesaplanmasının anılan madde kapsamında vergi halası olarak değerlendirileceği, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde vergi dönemi olarak bir takvim yılının belirtildiği, 30.07.1993 tarihinde görevinden alınan 23.11.1995 tarihli mahkeme kararıyla **görevine iade edilen davacının, her bir yıla ilişkin ücretlerinin toplamı için ayrı ayrı gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekirken üç yılın toplam ücret tutarı üzerinden**

**tevkifat yapılmasının yasal bulunmadığı, olayda idari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28. maddesi uyarınca verilen bir mahkeme kararı üzerine tesis edilmeyen veya geciktirilen bir işlem olmadığından gecikme faizi ödenemeyeceği, ayrıca gerek idari Yargılama Usulü Kanunu'nda gerekse Vergi Usul Kanunu'nda gecikme faizi ödeneceğine dair bir hükümde yer almadığı gerekçesiyle dava konusu işlemin iptaline, gecikme faizine yönelik istemin reddine karar vermiştir.**

**Davalı idare, davacının ücretlerinin tahakkuku ve ödemesinin 1995 yılında yapıldığını, dolayısıyla 1995 yılında uygulanan vergi tarifesine göre vergilendirilmesi gerektiğini ileri sürmekte, kararın bozulmasını istemektedir.**

**Karar: 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 1. fıkrasının 1. bendinde hizmet erbabına ödenen ücretlerle 61. maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden 103 ve 104.ı maddelere göre tevkifat yapılacağı öngörülmüştür.**

(S) Demir Çelik Anonim Şirketi'nde çalışmakta iken 30.07.1993 tarihinde sözleşmesi feshedilerek görevinden alınan davacı, idare Mahkemesi'nin kararıyla görevine dönmüştür, idare Mahkemesi anılan kararda sözleşmenin feshedilerek davacının görevine son verilmesine ilişkin işlemin iptaline, davacının dava konusu işlemde dolayı yoksun kaldığı tüm parasal ve özlük haklarının dava tarihinden itibaren uygulanacak yasal faiziyle birlikte tazminine karar vermiştir. Bu karar uyarınca **davacıya yapılacak ödeme gerçek zarardan ibaret olup, görevde iken kendisine. aylık, ödenek gibi isimlerle.yapılan ödemelerden tüm kesintiler yapıldıktan sonra kalan miktar olacağından, söz konusu tutarın artık ücret olarak nitelendirilmesi mümkün olmayıp, mahkeme kararı gereği ödenen bir tazminattan söz edilmesi gerekir. Aksi halde mahkemenin tazminine karar verdiği gerçek zararın altında ödeme yapılmış olur.**

*Bu nedenle, **temyiz isteminin reddine** oybirliğiyle karar verildi."*

Görüldüğü gibi burada da Danıştay, Maliye Bakanlığı'nın 166 seri numaralı G.V.K. Genel Tebliği ile değiştirdiği görüşünün aksine, daha önceki uygulama tebliğinde (106 numaralı G.V.K.G.T.) yer alan görüşüne uygun olarak karar vermiş ve dava konusu uyuşmazlıkta, ödeme 1995 yılında yapılmış olsa da, geçmişe dönük bu ödemenin, geçmiş dönemlerde geçerli olan gelir vergisi tarifeleri esas alınarak vergi kesintisine tabi tutulacağı kararını vermiştir.

#### **4- KONU HAKKINDAKİ GÖRÜŞLERİMİZ**

G.V.K.'nın "Vergi tevkifatında uyulacak esaslar" başlıklı maddesinde, vergi tevkifatının 94. maddede kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanacağı açıklanmıştır. Aynı madde de ise hesaben ödeme kavramı; vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlem olarak açıklanmıştır.

Maliye Bakanlığı tarafından verilen bir muktezada, [5] "..., 15-31 Aralık günlerine ait ücretler için bordro yapılarak ücret ödemesi tahakkuk ettirilip, yevmiyeli personelin kişi bazında alacaklandırılması halinde bu ücretin hesaben ödendiği kabul edilerek 2001 yılının ücreti sayılması ve 2001 yılında geçerli olan vergi tarifesinin esas alınması gerekmektedir. Ancak, 15-31 Aralık günlerine ilişkin ücret kişi bazında ücret bordrosu tanzim edilmen topluca tahakkuk ettirilip, hesaplara intikal ettirilmekte ise, hesaben yapılmış ücret ödemesinden söz edilemez." açıklaması yapılmıştır. Yani, **ücret bordrosu tanzim edilmesi hesaben ödeme anlamına gelmektedir.** Diğer bir söyleyişle, ücretlerin ispat edici belgesi ücret bordrolarıdır ve **ücret bordrosu tanzim edildiği dönemde geçerli olan vergi tarifesine göre bordrodaki ücretler gelir vergisi kesintisine tabi tutulacaktır.**

Ayrıca, görülen hizmet karşılığında ödeme yapılmazsa ücretten bahsedilemez. Ücretin elde edilmesi **tahsil esasına** bağlanmıştır. Vergi, ücretin tahsil edilmesi durumunda söz konusudur. Ücretin hizmet

erbabının daha önce yaptığı veya gelecekte yapacağı hizmetler karşılığı verilmesi önemli değildir.<sup>[6]</sup> Bu hususu 128 numaralı G.V.K. Genel Tebliğinde <sup>[7]</sup> de; "hizmet erbabına evvelce yapılan veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığı **verilen** veya **sağlanan** para, ayın ve menfaatler ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır" şeklinde ifade edilmiştir.

G.V.K.'nın 94. maddesinde, vergi kesintisi yapanların "...istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar" ifadesi yer almaktadır. Bu durumda, ücretin fiilen ödenmemiş olduğu durumda, diğer ifadeyle ücret geliri açısından elde etme gerçekleşmediği halde sadece ücret bordrosu düzenlendiği için ücret gelirin vergilendirilmesi G.V.K. 86 ile birlikte değerlendirildiğinde, elde edilmeyen bir gelirin vergilendirilmesi gibi bir sonucu ortaya çıkarmaktadır. Çünkü, 94. madde kapsamında yapılan ödemelerden doğan gelir vergisinin asıl yükümlüsü kendisine ödeme yapılan kişidir. Çünkü, 94. maddeye göre ödeme yapan, verginin sadece sorumlusudur. <sup>[8]</sup> Ancak bu durum, yukarıda yer verdiğimiz Maliye Bakanlığı özelgesi ile çelişmektedir. Maliye Bakanlığına göre ücret bordrosunun tanzimi ile gelir vergisi kesintisi yapılması yükümlülüğü doğmaktadır. Aslında Maliye Bakanlığı özelgesi ile ifade edilmek istenen elde etme türü hukuki tasarruftur ve ücret bordrosunun tanzim edilmesi ile artık ücret tahakkuk etmekte ve kesinleşmektedir. Buna bağlı olarak ücretli açısından hukuki olarak talep edilebilir hale gelmektedir. Bu esas içinde ücret geliri hukuki tasarruf imkanının doğduğu anda elde edilmiş sayılır zira, aynı tarihte ekonomik tasarruf imkanına da kavuşulduğu kabul edilir. Ancak, ücretli, hukuki tasarrufuna rağmen, gelirin, geliri doğuran muamelenin karşı tarafında, emrine amade tutulmamış olduğunu ispat ederse elde etmenin tekemmül ettiği ileri sürülemez. <sup>[9]</sup>

**Bize göre her ne sebeple olursa olsun** (Örneklerimizde genellikle dava konusu olan uyuşmazlıklar yer almıştır. Yani görevinden uzaklaştırılan veya sair sebeplerle geçmiş döneme ait ücretleri ödenmeyen kişiler yargı kararı neticesinde geçmiş döneme yönelik olarak ücretlerini almışlardır) **önemli olan ücret ödeme yükümlülüğünün doğduğu dönemdir.** Dava konusu olan bir uyuşmazlık ne zaman çözümleniyorsa her iki taraf açısından hak ve borçlar davanın sonuçlandığı tarihte doğmaktadır. 166 numaralı G.V.K.G.T.'nde de örnek olarak toplu sözleşmelerin gelecek yıla sarkması örneği verilmiştir. Bir başka örnek ise şu şekilde verilebilir. Personel ile yapılan iş sözleşmesinde her üç ayda bir ikramiye ödeneceği belirtilmiştir. Ancak çeşitli nedenlerle bu ikramiyeler ödenememiştir. *(Tabii ki burada iş sözleşmesini varlığı hesaben ödeme olarak değerlendirilebilir.)*<sup>[10]</sup> Yukarıda verilen Maliye Bakanlığı özelgesindeki mantığa göre, ikramiyelere ait bordro düzenlendiği dönemde hesaben ödeme gerçekleşmiş olacaktır. İkramiyelerde bordronun düzenlendiği dönemde geçerli olan vergi tarifesine göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır. Aksi görüş ise; ikramiyeler iş sözleşmesine göre geçmiş yılda tahakkuk etmişti, öyleyse o döneme ait vergi tarifi dikkate alınmalıdır şeklinde olabilir ki; bu görüşe katılmıyoruz.

Yine son olarak şu kavram üzerinde durulabilir. Gerek 109 gerekse 166 numaralı genel tebliğlerde "farkları" ifadesi kullanılmaktadır. Yani zamanında ücret bordrosu tanzim edilmiş ve ödenmiş ancak daha sonra varılan anlaşmalar veya alınan kararlar gereği ücret ödemesi yapılmış bu ayların ücretlerine ilaveten "fark" olarak ödenen ücretler söz konusudur. Maliye 109 numaralı genel tebliğ ile ifade ettiği görüşünü 166 numaralı genel tebliğ ile değiştirmiştir. Peki, dava konusu bir uyuşmazlık sonucu ücretli, çeşitli nedenlerle çalışmadığı veya çalıştırılmadığı (yani hizmet görme borcunu, yükümlülüğünü yerine getirmediği veya getiremediği) dönemler için dava sonucu ücretlerini almaya hak kazanırsa bu yorumlarımız geçerli midir? Bize göre evet. Çünkü, her ne kadar geçmiş dönemlere ait olarak açılmış olsa bile bu dava, ücretli açısından hem hukuki hem de ekonomik tasarruf dava sonucu kesinleşmekte, tahakkuk etmektedir. Ayrıca, ücret ödemesini yapacak kişi açısından bunun gider kaydı yapılabileceği dönem, mahkeme kararına istinaden, yani mahkeme kararı kendisine tebliğ edildiği dönemdir. Dolayısıyla gerek gider kaydı, gerek ücret bordrosunun tanzimi ve gerekse gelir vergisi kesintisinde esas alınacak tarife, mahkeme kararının kesinleştiği ve ilgililere tebliğ edildiği hesap dönemidir.

Bu noktada bir hususu daha açıklamak isteriz ki; görevine iade olan kişi dava sonucunda zamanında ödenemeyen ücretleri için yasal olarak faiz de tahsil edecektir. Bu faiz ise ayrıca menkul sermaye iradı olarak beyan edilecektir. Menkul sermaye iradında ise elde etme tabii ki yine mahkeme kararının kesinleştiği ve ilgililere tebliğ edildiği hesap döneminde gerçekleşmiş sayılacaktır. Konu hakkında ulaştığımız bir mukteza şu şekildedir. "...bu hükümlere göre, 1982 tarihinde açığa alınıp, 1991 yılında yeniden aynı yerde göreve atanan infaz koruma

memurunun geçmişe dönük maaş ve özlük haklarının hesap edilerek toplam tutardan kesintilerin yapılmasından sonra kalan tutar üzerinden hesaplanan kanuni faiz, alacak faizi niteliğinde olduğundan, gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmaması gerekir. Ancak, söz konusu alacak faizini (menkul sermaye iradı) elde edenlerin, bu gelirlerini elde ettikleri yılın geliri olarak, yıllık beyanname ile beyan etmeleri gerekmektedir." [11]

**HAZIRLAYAN:**

**Güray ÖĞREDİK**  
**Serbest Muhasebeci Mali Müşavir**

**Mazars&Denge Denetim YMM A.Ş.**  
**Vergi Departmanı / Müdür Yardımcısı**

---

[1] 10.03.1991 tarihli ve 20810 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

[2] 01.03.1973 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

[3] Yaklaşım Dergisi, Eylül 2006 sayısı, sayfa: 283

[4] Yaklaşım yayıncılığın, E-Yaklaşım, Danıştay Kararları adlı yayınından ulaşılmıştır.

[5] **KIZILOT**, Şükrü; "**Danıştay Kararları ve Özelgeler – 7**", Yaklaşım Yayıncılık, 2005, sayfa: 375

[6] **ŞENYÜZ**, Doğan; "**Türk Vergi Sistemi**", Yaklaşım Yayıncılık, 2004, sayfa: 150

[7] 31.01.1981 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

[8] **ÖZ**, N. Semih; "**Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay – Elde Etme**", Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, sayfa: 122

[9] **ÖZBALCI**, Yılmaz; "**Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**", Oluş Yayıncılık, 2001, sayfa: 512

[10] Ücretler konusunda hesaben ödeme kavramına yönelik ayrıntılı değerlendirmelerimiz için bkz. ; **ÖĞREDİK**, Güray; "**Bütçeleme Gider Karşılıkları – Ücretlerde Hesaben Ödeme ve Stopaj Sorunu**", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Eylül 2006, sayfa: 280 – 294.

[11] Maliye Bakanlığının 30.04.1983 tarih ve B.07.0.GEL.0.72/7606 sayılı özelgesi. (**YALÇIN**, Hüseyin ve **GÜRBOĞA**, Erkan; "**Stopaj**", Kılavuz Yayınları, 2000, sayfa: 84