

PAPER DETAILS

TITLE: İŞÇİ İSVEREN ARASINDAKİ İKALE SÖZLESMESİNE GÖRE ÖDENEN TAZMİNATIN
HUKUKİ VE VERGİSEL BOYUTU

AUTHORS: İmdat TÜRKAY

PAGES: 497-511

ORIGINAL PDF URL: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/615026>

İŞÇİ İŞVEREN ARASINDAKİ İKALE SÖZLEŞMESİNE GÖRE ÖDENEN TAZMİNATIN HUKUKİ VE VERGİSEL BOYUTU *

İmdat Türkay¹

¹ORCID ID: orcid.org/0000-0003-3596-0872

Öz

İşçi ve işveren arasındaki ihtilafların büyük çoğunluğu, hizmet erbabına, emeğinin karşılığında işveren tarafından ödenmesi gereken ücret ve ücret kapsamındaki ödemelerin gelir vergisi kesintisine tabi olup olmadığı konusunda yaşanmaktadır. Türk Gelir Vergisi Kanununda ücretin tanımı çok geniş ve kapsamlı olarak yapılmış ve işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen tüm menfaatler ücret olarak değerlendirilmiştir. Hatta ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı, tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye ve gider karşılığı ödenmesi dahi ücret olarak nitelendirilmiştir. Bu genel tanımlamanın yanında birçok ücret ve tazminatlar da gelir vergisinden ya tamamen ya da belli limitler çerçevesinde istisna tutulmuştur. Bu çalışmada, son yıllarda gündemde olan bir konu olan işveren ve işçinin karşılıklı anlaşmak suretiyle ikale (bozma) sözleşmesi sonucunda çalışana ödenen tazminatın mahiyeti ve ne şekilde vergilendirilmesi gerektiği hususu, yargı kararları ve Vergi İdaresi tarafından 7103 sayılı Kanunla son yapılan yasal düzenleme kapsamında incelenecektir.

Anahtar Kelimeler: İ kale sözleşmesi, ikale sözleşmesi tazminatı, gelir vergisi kanunu, ücret, kıdem tazminatı, gelir vergisi kesintisi.

* Bu yazıda yer alan görüşler tümüyle tarafıma ait olup, hiçbir şekilde görev yaptığım Kurum'u bağlamaz, görev yaptığım Kurum'un görüşü olarak kullanılamaz ve değerlendirilemez.

¹ Gelir İdaresi Grup Başkanı Ankara-Türkiye.

E-posta: iturkay@gelirler.gov.tr Sorumlu Yazar

LEGAL AND TAXATION SIZE OF COMPENSATION, PAID BY MUTUAL RESCISSION CONTRACT BETWEEN WORKERS EMPLOYER

İmdat Türkay

ABSTRACT

The vast majority of disputes between the employer and the worker are related to whether or not the wage and payments within the meaning of the wage that must be paid by the employer is subject to income tax cuts. In the Turkish Income Tax Law, the definition of wage is very broad and comprehensive and all the benefits that can be provided by cash and cash in kind, represented by the cash in return of services performed by employees registered and subject to an employer, have been evaluated as wage. Even the payment of salary, compensation, financial liability indemnity, allocation, wage increase, advance, contribution, meeting attendance fee, premium, bonus and payment of expenses are considered as a wage. In addition to this general description, many wages and indemnities are also exempt from income tax, either entirely or within certain limits.

Keywords: Mutual rescission agreement, compensation paid according to mutual rescission agreement, income tax law, wage, severance pay, income tax cut.

GİRİŞ

İş hayatında işverenler ve hizmet erbabları arasında sıkça yaşanan ihtilaflardan biri de çalışana yapılan ödemelerden vergi ve sigorta prim kesintisinin yapılıp yapılmayacağına ilişkindir. Özellikle de hizmet erbabının işverenden ayrılması aşamasında yapılan tazminat niteliğindeki ödemelerde gelir vergisi kesintisinin yapılıp yapılmayacağına ilişkin yaşanan ihtilaflar genellikle yargıya taşınmakta ve hem işveren hem de çalışanlar mağdur olabilmektedir. Son zamanlarda iş yaşamında gündemde olan bir konu da işçi ve işverenin karşılıklı olarak anlaşmak suretiyle iş sözleşmesini sona erdirmeleri sonucunda, ikale sözleşmesi (bozma sözleşmesi) düzenlemek suretiyle ile ödenen tazminatın ne şekilde vergilendirilmesi gerektiği hususudur.

21.03.2018 tarihinde TBMM’de kabul edilen 7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla (T.C. Yasalar, 2018), 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun (T.C. Yasalar, 1961) 23, 25, 32 ve 61. maddelerinde işverenleri ve çalışanları ilgilendiren çok önemli bazı düzenlemeler yapılmıştır. 7103 sayılı Kanunla yapılan ve çalışmamızın konusu olan düzenleme ile işverenler tarafından iş sonlandırma veya ikale sözleşmeleri kapsamında çalışana yapılan tazminat ödemelerinin ücret kapsamında değerlendirilmesi ve bu miktar kıdem tazminatına ilişkin sınır çerçevesinde gelir vergisi istisnasından yararlandırılması, istisnayı aşan kısmın ise gelir vergisine tabi tutulması hususu açıklığa kavuşturulmuştur. GVK’nın 61 ve 25. maddelerinde yapılan bu değişiklikler 27.03.2018 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

7103 sayılı Kanunun genel gerekçesinde de belirtildiği üzere; iş hayatındaki belirsizliklerin giderilmesi ve ihtilafların ortadan kaldırılması amacıyla, hizmet erbabına iş sözleşmesi sona erdikten sonra çeşitli adlar altında (iş kaybı, iş sonu, karşılıklı sonlandırma sözleşmesi ve ikale sözleşmesi tazminatı gibi) yapılan ödemelerin, ücret olduğu hususu ve gelir vergisi istisnası karşısındaki durumu açıklığa kavuşturulmuş bulunmaktadır. Yapılan düzenlemeyle, işverenler tarafından hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar ücret kapsamında olduğu GVK’nın 61. maddesinde hüküm altına alınarak, uygulamada yaşanabilecek tereddütler tamamen ortadan kaldırılmıştır.

İkale Sözleşmesinin Tanımı ve Hukuki Dayanağı

Kelime anlamı itibarıyla “bozma” olan ikalede taraflar yeni bir sözleşme ile mevcut bir iş sözleşmesinden doğan hak ve borçlarını sona erdirmektedirler.

Buradan hareketle, ikale, Türk Borçlar Kanununa göre iki taraflı bir hukuki işlemidir. Genel bir tanım olarak; “Bir sözleşmenin ve bu sözleşme ile kurulan hukuki ilişkinin, sözleşme özgürlüğü kapsamında tarafların karşılıklı iradelerine dayanan yeni bir sözleşme ile ortadan kaldırılmasına bozma, buna ilişkin sözleşmeye de bozma sözleşmesi veya ikale” denmektedir (Astarlı, 2013, 5). İkale, tarafların ortak iradesi ile kurulan sözleşmenin aynı yolla yürürlükten kaldırılmasını ifade eden hukuki terimdir (Elmas, 2009, 1). Tarafların daha önce kurdukları bir hukuksal ilişkiyi, başka bir hukuksal işlemle ortadan kaldırmaları ya da daha önce yapılmış olan bir sözleşmenin, tarafların karşılıklı anlaşmaları ile yeni bir sözleşme yapılması suretiyle bozularak ortadan kaldırılması olarak da tanımlanabilir (Akyiğit, 2008, 176).

Konu hakkında bir Yargıtay Kararında ikale sözleşmesi için; “Bozma sözleşmesi (ikale) yasalarımızda düzenlenmiş değildir. Uygulamada sözleşme özgürlüğünün bir sonucu olarak daha önce kabul edilen bir hukuki ilişkinin sona erdirilmesinin de mümkün olduğu, sözleşmenin doğal yoldan sona ermesi dışında tarafların akdi ilişkiyi sona erdirebilecekleri kabul edilmektedir. İşçi ve işveren iradelerinin fesih konusunda birleşmesi, bir taraf feshi niteliğinde değildir. İş Kanunu'nda bu sona erme türü yer almasa da, taraflardan birinin karşı tarafa ilettiği iş sözleşmesinin karşılıklı feshine dair sözleşme yapılmasını içeren bir açıklamanın (icap) ardından diğer tarafın da bunu kabulü ile bozma sözleşmesi (ikale) kurulmuş olur. Bu anlamda bozma sözleşmesinin şekli, yapılması, kapsam ve geçerliliği Borçlar Kanunu hükümlerine göre saptanacaktır. Buna karşılık iş sözleşmesinin bozma sözleşmesi yoluyla sona erdirilmesi, İş Hukuku'nu yakından ilgilendirdiği için ikalenin yorumunda iş sözleşmesinin yorumunda olduğu gibi genel hükümler dışında İş Hukuku'nda işçi yararına yorum ilkesi göz önünde bulundurulacaktır.” (Yargıtay 9.Hukuk Dairesi, 2010) ifadelerine yer verilmiştir.

Kararda görüldüğü üzere ikale sözleşmesi Borçlar Kanununda düzenlenmemiş olmasına karşın şekil, kapsam ve geçerliliği Borçlar Kanunu hükümlerine göre belirlenecektir. Yargıtay tarafından yukardaki gibi tanımlanan bu müessesenin gerçekleşmesi için taraflardan birinin icabı ve diğerinin kabulü ile ikale sözleşmesi kurulmuş olacaktır. (Deloitte, 2016, 161)

İşçinin, iş ilişkisi devam ederken, kendisi bakımından hiçbir makul neden olmaksızın işverenin ikale önerisini kabul etmesi olağan bir durum değildir. Çünkü işveren feshini beklemek yerine ikale ile iş sözleşmesinin sona erdirilmesini kabul eden işçinin feshe bağlı haklardan yararlanması mümkün olmayacaktır. Bu nedenle, işverenler işçiye, ikaleyi kabul etmesi için bir kısım yararlar sağlamayı taahhüt etmektedirler. İş hukuku uygulamasında bu yarar çoğunlukla, işçinin ikaleyi kabul etmesi ve işinden vazgeçmesinden doğacak zararların ve yoksun kaldığı tazminatların karşılığı olacak bir paranın ödenmesi şeklinde belirlenmektedir (Astarlı, 2013, 332). 7103 sayılı kanunla

yapılan düzenleme öncesinde yargı kararlarına paralel olarak, ikale sözleşmesi sonucunda çalışana ödenen tazminattan gelir vergisi kesintisi yapılması gerektiğini savunan vergi hukukçuları da bulunmaktadır.

Bir görüşe göre, söz konusu tazminatların “gelir” olduğunda bir kuşku bulunmamaktadır. Yukarıda teorik çerçevesi ortaya konulduğu üzere, bir gelirin vergilendirilebilmesi için 193 sayılı GVK’da sayılı yedi gelir türünden birinin kapsamına girmesi gerekmektedir. Söz konusu tazminat ödemeleri herhangi bir gelir türü kapsamına girmediğinden verginin yasallığı ilkesi uyarınca vergilendirilmesi hukuken mümkün değildir. Ödemenin bağımlı bir emeğe dayanmaması nedeniyle “ücret” olarak nitelendirilmesine de imkan bulunmamaktadır (Özgenç, 2016, 22).

Geçmiş Dönemlerde İkale Sözleşmesi kapsamında Ödenen Tazminatların Vergilendirilmesinde İdarenin Görüşü ve Yargı Kararları

Konu hakkında yapılan yasal düzenlemeye ve uygulama esaslarına geçmeden önce geçmiş dönemlerde ikale sözleşmesi kapsamında hizmet erbabına ödenen tazminatların vergilendirilmesi konusunda Gelir İdaresinin ve yargının görüşlerine değinmekte fayda vardır.

Konu hakkında Gelir İdaresince verilen bir görüşte; “...1475 sayılı Kanun uyarınca kıdem tazminatı, Kanunun 14 üncü maddesinde sayılan nedenlerle iş akdinin feshi hallerinde hak kazanılan bir tazminattır. Ancak uygulamada, işçi ve işveren karşılıklı olarak anlaşmak suretiyle iş sözleşmesini sona erdirebilmekte ve bu sözleşme (bozma sözleşmesi) ile aynı zamanda işçiye kıdem tazminatı, ihbar tazminatı vb. hususlar dikkate alınarak çeşitli şekillerde hesaplanan ödemelerin yapılması kararlaştırabilmektedir. Bu açıklamalar çerçevesinde, 1475 sayılı İş Kanununun 14 üncü maddesi kapsamında ödenen kıdem tazminatının, çalışanın geçmişte işverene verdiği hizmet karşılığı yıpranmasının bedeli olarak ödenen bir tazminat niteliğinde olduğu düşünüldüğünde, tarafların iş sözleşmesini karşılıklı olarak anlaşmak suretiyle sona erdirmesi dolayısıyla, çalışana genellikle o işyerindeki çalışma süresi de dikkate alınarak yapılan ödemenin, aynı mahiyette bir kıdem tazminatını içerdiğinin kabulü gerekir.

Dolayısıyla, iş akdinin taraflarca karşılıklı olarak anlaşılacak suretiyle sona erdirilmesi dolayısıyla çalışana ödenmesi öngörülen tutarın; İş akdinin 1475 sayılı Kanunun 14 üncü maddesi uyarınca fesh edilmesi halinde aynı çalışanın hak edeceği kıdem tazminatına tekabül eden kısmının Gelir Vergisi Kanununun 25 inci maddesinin 7 nci bendi uyarınca kıdem tazminatı olarak dikkate alınması ve bu çerçevede söz konusu tutarın gelir vergisinden istisna edilmesi, bu tutarı aşan kısmının ise hangi ad altında ödenmiş olursa olsun gelir vergisine tabi tutulması gerekmektedir. Buna göre, iş akitleri ikale sözleşmesi ile sona erdirilen çalışanlarınıza bu sözleşme uyarınca yapılacak ödemenin 1475 sayılı

Kanunun 14 üncü maddesine göre hesaplanacak kıdem tazminatına tekabül eden kısmının gelir vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmakta olup, bunu aşan kısmın ise ücret olarak gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacağı tabiidir.” açıklaması yapılmıştır (Büyük Mükellef Vergi Dairesi Başkanlığı, 2010).

Yine konu hakkında Gelir İdaresince verilen diğer bir görüşte; “...5953 sayılı Kanun uyarınca kıdem tazminatı, Kanunun 6'ncı maddesinde belirtildiği üzere iş akdinin feshi hallerinde hak kazanılan bir tazminattır. Ancak uygulamada, işçi ve işveren karşılıklı olarak anlaşmak suretiyle iş sözleşmesini sona erdirebilmekte ve bu sözleşme (bozma sözleşmesi) ile aynı zamanda işçiye kıdem tazminatı, ihbar tazminatı vb. hususlar dikkate alınarak çeşitli şekillerde hesaplanan ödemelerin yapılması kararlaştırabilmektedir. Bu açıklamalar çerçevesinde, 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanunun 6'ncı maddesi kapsamında ödenen kıdem tazminatının, çalışanın geçmişte işverene verdiği hizmet karşılığı yıpranmasının bedeli olarak ödenen bir tazminat niteliğinde olduğu düşünüldüğünde, tarafların iş sözleşmesini karşılıklı olarak anlaşmak suretiyle sona erdirmesi dolayısıyla, çalışana genellikle o işyerindeki çalışma süresi de dikkate alınarak yapılan ödemenin, aynı mahiyette bir kıdem tazminatını içerdiğinin kabulü gerekir.

Dolayısıyla, iş akdinin taraflarca karşılıklı olarak anlaşılacak suretiyle sona erdirilmesi dolayısıyla çalışana ödenmesi öngörülen tutarın; İş akdinin 5953 sayılı Kanun uyarınca feshedilmesi halinde aynı çalışanın hak edeceği kıdem tazminatına tekabül eden kısmının Gelir Vergisi Kanununun 25'inci maddesinin 7'nci bendi kapsamında kıdem tazminatı olarak dikkate alınması ve bu çerçevede söz konusu kıdem tazminatının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarının (hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler kıdem tazminatı sayılmaz) gelir vergisinden istisna edilmesi, bu tutarı aşan kısmının ise hangi ad altında ödenmiş olursa olsun gelir vergisine tabi tutulması gerekmektedir. Buna göre, iş akdinin ikale sözleşmesi ile sona ermesi nedeniyle bu sözleşme uyarınca ödenen 5953 sayılı Kanunun 6'ncı maddesine göre hesaplanacak kıdem tazminatının, 24 aylık maaşınızı aşmayan kısmının gelir vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmakta olup, bunu aşan kısmın ise ücret olarak gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacağı tabiidir” açıklaması yapılmıştır (İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, 2017).

Görüldüğü üzere Gelir İdaresi, Gelir Vergisi Kanununda yer alan ücret ödemelerinin vergilendirilmesi ve vergiden istisna edilecek ücret ve ücret kapsamındaki tazminatlara ilişkin mevcut hükümler çerçevesinde ikale sözleşmesi sonucunda işverenler tarafından çalışanlara ödenen tazminatları, GVK'nın 25/7. maddesinde yer alan kıdem tazminatları kapsamında değerlendirmiş ve yasal limitler içerisindeki bu tarz tazminatların vergiden istisna

edilmesi, limiti aşan kısımların ise ücret olarak vergiye tabi olacağını belirtmiştir. Ancak, geçmiş dönemlerde yapılan bu uygulamaya çalışanlar tarafından itiraz edilmiş ve ikale sözleşmesine göre ödenen tazminatların ücret kapsamında değerlendirilmesinin vergi hukukuna aykırı olduğu ve gelir vergisi kesintisi yapılmaması gerektiği ileri sürülmüştür. Bu kapsamda tazminat elde eden çalışanlar konuyu yargıya intikal ettirmişler ve 7103 sayılı Kanunla GVK'nın 61 ve 25. maddesinde 27.03.2018 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe giren düzenlemenin yapıldığı ana kadar ihtilafları yargı yoluyla çözmeye çalışmışlardır.

İşte ikale sözleşmesinin tarafı olan işçilerin konuyu yargıya taşıması sonucunda Danıştay 4. Dairesi 2016 yılının sonunda vermiş olduğu Karar, Gelir İdaresinin görüşünün aksine, ikale sözleşmesi gereği ödenen tazminattan gelir vergisi kesintisinin yapılmaması gerektiği yönünde olmuştur. Danıştay 4. Dairesince verilen 13.12.2016 tarih ve Esas No:2014/3676, Karar No:2016/4376 sayılı Kararda; ikale sözleşmesi gereği yapılan ek ödemelerin ücret niteliğini taşımadığı gerekçesiyle gelir vergisine tabi olmadığına karar verilmiştir. Anılan Kararda özetle; ikale yoluyla yapılan fesih sırasında işçiye yapılan tazminat ödemelerinin gelir vergisi kesintisine tabi olmadığı sonucuna varmış ve Danıştay, yasal bir zorunluluk olmaksızın, işsiz kalmanın olumsuz etkilerini gidermek amacıyla yapılan ödemelerin ücret veya ücret sayılan bir ödem olmadığını kabul etmiştir. Sonuç olarak Danıştay İstanbul 5. Vergi Mahkemesi'nin 26/12/2013 gün ve E:2013/2099, K:2013/3025 sayılı kararını temyiz eden Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığının temyiz istemini reddederek, Vergi Mahkemesinin kararının onanmasına 13/12/2016 tarihinde oyçokluğuyla karar vermiştir.

Ancak, geçmiş dönemlerle ilgili olarak Vergi İdaresi ile yargının görüşleri farklı olsa da her yargı kararı kişileri bağladığından, 7103 sayılı Kanunla yapılan düzenleme öncesinde ikale sözleşmesi gereği yapılan tazminatlardan Vergi İdaresi kendi uygulaması doğrultusunda vergi kesmiş bulunmaktadır. Geçmiş dönemde anılan ödemelerden yapılmış olan gelir vergisi kesintileri için kişilerin 5 yıllık zamanaşımı süresi içinde hatalı vergilendirme yapıldığı gerekçesiyle vergi dairelerine düzeltme talebinde bulunmaları ve tahsil edilen gelir vergisinin iadesini istemeleri gerekmektedir. Yapılan başvuruya rağmen süresi içinde vergi dairesi tarafından düzeltmenin yapılmaması halinde kişilerin Maliye Bakanlığı'na şikayet yolu ile başvurması ve başvurunun da süresi içinde sonuçsuz kalması halinde vergi mahkemesinde dava açma yoluna gitmeleri gerekmektedir.

Konu hakkında her ne kadar yargı kararları böyle olsa da, esasen ikale sözleşmesi sonucunda işveren tarafından ödenen bu tarz tazminatların yeni yapılan düzenleme gibi geçmiş dönemlerde de kıdem tazminatlarının vergi-

lendirilmesi gibi GVK'nın 25/7. maddesine göre vergilendirilmesi gerekmektedir. Yukarıda yer alan Danıştay Kararında bu ödemelerin ücret niteliğinde olmadığı yargısı doğru değildir ve bu ödemeler çalışanlara işten ayrılmalaryının karşılığı olsa bile işçi işveren ilişkisi kapsamında ödenmektedir. Dolayısıyla, ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatların Gelir İdaresini görüşleri doğrultusunda ücret kapsamında değerlendirilmesi ve istisna sınırını aşan tutardan vergi kesintisi yapılması doğru bir uygulamadır. Ancak, yargı kararı aksi yönde olduğu için bu konuda yapacak bir şey yoktur. Gelir İdaresi kendi görüşünde direnecek, yargı da kendi hukuki gerekçeleri ile kararını verecektir.

7103 Sayılı Kanunla İkale Sözleşmesi Kapsamında Ödenen Tazminatların Ücret Kapsamına Alınması

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesine göre ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ücretin ödenek, tazminat, kasa 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.

GVK'nın uygulanmasında, aşağıda yazılı ödemeler de ücret sayılmaktadır;

1. 193 sayılı Kanunun 23/11 numaralı bendine göre istisna dışında kalan emeklilik, malüliyet, dul ve yetim aylıkları;
2. Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler;
3. Türkiye Büyük Millet Meclisi, il genel meclisi ve belediye meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzeyen diğer kimselere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
4. Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
5. Bilirkişilere, resmî arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
6. Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler.
7. Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı

tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar.

7103 sayılı Kanunla GVK'nın 61. maddesine eklenen yukarıdaki GVK'nın 61/7. bentte yer alan hükümle hizmet erbabına hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra, karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar ile iş kaybı, iş sonu ve iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödeme ve yardımların ücret kapsamında olduğu net bir şekilde açıklığa kavuşturulmuş bulunmaktadır. 7103 sayılı Kanunun 7. maddesiyle GVK'nın 61. maddesine eklenen bu bent hükmü 27.03.2018 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

7103 sayılı Kanunun 7. maddesiyle GVK'nın "Ücretler" başlıklı 61. maddesinin üçüncü fıkrasına eklenen bende göre; *"Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar."* bundan sonra ücret kapsamında değerlendirilecek ve istisna kapsamında olmadığı sürece gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacaktır. Yapılan düzenlemeyle, uygulamadaki belirsizliklerin giderilmesi ve ihtilafların ortadan kaldırılması amacıyla; hizmet erbabına iş sözleşmesi sona erdikten sonra çeşitli adlar altında (iş kaybı, iş sonu, karşılıklı sonlandırma sözleşmesi ve ikale sözleşmesi tazminatı gibi) yapılan ödemelerin, ücret olduğu hususu ve gelir vergisi istisnası karşısındaki durumu netleşmiştir. Böylece, bu konuda vergi İdaresi ile yargı organları arasında yaşanan ihtilaflarda sona erecektir.

7143 Sayılı Kanun Sonrasında İkale Sözleşmesi Kapsamında Ödenen Tazminatların Vergiden istisna Edilecek Kısmı

İşverenler tarafından çalışanlara hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımların verilirilmesi konusunda GVK'nın tazminat ve yardımlarda istisnaları içeren 25. maddesinde düzenleme yapılmıştır. 7103 sayılı Kanunun 5. maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 25. maddesinin birinci fıkrasının yeniden düzenlenmesi (7) numaralı bendi ile 1475, 854 ve 5953 sayılı Kanunlara göre ödenen kıdem tazminatlarından istisna edilen tutarlar aynen korunmuştur. Madde ile ayrıca, hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra hizmet erbabına, karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi

adlar altında yapılan ödemeler ve yardımların, çalışanın tabi olduğu mevzuata göre kıdem tazminatına ilişkin söz konusu istisna tutarın hesabında dikkate alınması gerektiği hususuna açıklık getirilmektedir. Böylece, anılan Kanunlar uyarınca ödenecek kıdem tazminatlarından istisna edilecek tutar hesap edilirken, metne eklenen (7) numaralı bendin (b) alt bendinde sayılan ödemeler de dahil edilerek, ödemeler toplamı üzerinden istisna uygulanması, istisnayı aşan tutarların ise ücret olarak gelir vergisine tabi tutulması sağlanmaktadır.

7103 sayılı Kanunla GVK'nın tazminat ve yardımlarda istisnaları düzenleyen 25. maddesinin (7) numaralı bendi değiştirilmiştir. GVK'nın 25/7. bendinde yapılan değişikliğe göre;

- 25/8/1971 tarihli ve 1475 sayılı İş Kanunu ve 20/4/1967 tarihli ve 854 sayılı Deniz İş Kanununa göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 13/6/1952 tarihli ve 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (Hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz.) ile
- Hizmet erbabının tabi olduğu mevzuata göre bu bendin (a) alt bendinde belirtilen istisna tutarının hesabında dikkate alınmak şartıyla, hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar, gelir vergisinden istisna edilmektedir.

Yapılan düzenlemeyle, Gelir Vergisi Kanunu'nun 25/7 numaralı bendi ile 1475, 854 ve 5953 sayılı Kanunlara göre ödenen kıdem tazminatlarından istisna edilen tutarlar aynen korunmuştur. Düzenlemeyle ayrıca, hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra hizmet erbabına, karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi adlar altında yapılan ödemeler ve yardımların, çalışanın tabi olduğu mevzuata göre kıdem tazminatına ilişkin söz konusu istisna tutarın hesabında dikkate alınması gerektiği hususuna açıklık getirilmiştir. Böylece, anılan Kanunlar uyarınca ödenecek kıdem tazminatlarından istisna edilecek tutar hesap edilirken, metne eklenen (7) numaralı bendin (b) alt bendinde sayılan ödemeler de dahil edilerek, ödemeler toplamı üzerinden istisna uygulanması, istisnayı aşan tutarların ise ücret olarak gelir vergisine tabi tutulması sağlanmıştır.

Diğer taraftan madde ile Maliye Bakanlığına GVK'nın 25. maddesinin (7) numaralı bendinin uygulamasına ilişkin usul ve esas belirleme yetkisi verilmiş ve bu yetki kapsamında Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan ve 11/06/2018 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 303 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 25 ve 61. maddelerinde, 27/3/2018 tarihli ve 7103 sayılı Kanunla yapılan hizmet erbabına ödenen tazminatların vergilendirilmesi ile istisna uygulaması hakkında açıklamalar yapılmıştır.

Hizmet Sözleşmesi Sona Erdikten Sonra Yapılan Ödemeler ve Yardımların Vergilendirilmesi

193 sayılı Kanunun 61. maddesinin üçüncü fıkrasına eklenen bent hükmü ile hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi ve ikale sözleşmesi gibi sözleşmeler kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımların ücret olarak kabul edildiği ve vergilendirileceği hususu açıklığa kavuşturulmuştur. Bu tazminatlar, hizmet erbabına işten ayrılma, emekli olma, dava açmama vb. nedenlerle çalışmasından bağımsız olarak ödenmiş olup olmadığına bakılmaksızın, ücret hükümlerine göre vergilendirilecektir. Uygulamanın 27.03.2018 tarihi sonrasında ne şekilde yapılacağı konusunda 303 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde gerekli açıklamalar yapılmış bulunmaktadır.

Kıdem tazminatlarında istisna uygulaması

7103 sayılı Kanunla 193 sayılı Kanunun 25. maddesinin birinci fıkrasının yeniden düzenlenen (7) numaralı bendinin (a) alt bendi ile 1475, 854 ve 5953 sayılı Kanunlara göre ödenen kıdem tazminatlarına uygulanacak istisnaya ilişkin düzenleme aynen korunmuştur.

Bu çerçevede ücret kapsamında değerlendirilen;

- 1475 ve 854 sayılı Kanunlar uyarınca ödenmesi gereken kıdem tazminatları,
- 5953 sayılı Kanun uyarınca yapılan ve çalışanın son brüt ücreti üzerinden hesaplanan ve ödenen 24 aylık tutarı aşmayan kıdem tazminatları, gelir vergisinden istisna edilecektir.

1475 ve 854 sayılı Kanunlar uyarınca, hizmet erbabının çalıştığı süre ve kıdem tazminatına esas ücreti dikkate alınarak hesaplanan ve ödenen kıdem tazminatları istisna kapsamına girmekte olup hesaplanan bu tutarları aşan ilave ödemeler ise ücret kapsamında değerlendirilmek suretiyle vergilendirilecektir. Dolayısıyla, hizmet erbabının kıdem tazminatına esas ücretine

göre hesaplanan ve en yüksek Devlet memuruna bir hizmet yılı için ödenen azami emekli ikramiyesi tutarını aşan ödemelerde ise en yüksek Devlet memuruna ödenen azami emekli ikramiyesi kadarlık kısmı istisnaya konu edilecek, aşan kısmı ise ücret olarak vergilendirilecektir. Kıdem tazminatının yıllık miktarı 657 sayılı Devlet Memurları Kanununa (T.C. Yasalar, 1965) tabi **en yüksek Devlet memuruna** 8/6/1949 tarihli ve 5434 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu hükümlerine göre bir hizmet yılı için ödenecek azami emekli ikramiyesini geçemez. Bu tutar, 2/1/2018 tarihi itibarıyla 5.001,76 TL, 1/7/2018 tarihinden itibaren ise 5.434,42 TL'dir.

Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra yapılan ödemeler ve yardımlarda istisna

Çalışma hayatında hizmet erbabına işten ayrılma, emekli olma, dava açılması vb. nedenlerle karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi ödemeler yapılabilmektedir. 193 sayılı Kanunun 25. maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinin (b) alt bendinde yapılan düzenleme ile bu ödemelerinde çalışanın tabi olduğu mevzuata göre kıdem tazminatına ilişkin istisna tutarının hesabında dikkate alınması gerektiği hususuna açıklık getirilmiştir. Buna göre, anılan Kanunlar uyarınca ödenecek kıdem tazminatlarından gelir vergisinden istisna edilecek tutar hesap edilirken, yukarıda sayılan ödemeler de dahil edilerek ödemelerin toplamı üzerinden istisna uygulanacak, istisnayı aşan tutarlar ise ücret olarak gelir vergisine tabi tutulacaktır.

1475 ve 854 sayılı Kanunlar uyarınca belirtilen şekilde hesaplanan kıdem tazminatı tutarı dışında, ilave bir tazminat ödemesi yapılması halinde, bu ödemenin; bu tutar ile kıdem tazminatı tutarı toplamının, en yüksek Devlet memuruna ödenen azami emekli ikramiyesi tutarını aşmayan kısmı istisnaya konu edilecektir. 5953 sayılı Kanun uyarınca kıdem tazminatı ödenen hizmet erbabına, bu tazminat dışında, birinci fıkra da sayılan ilave bir tazminat ödemesi yapılması halinde, bu tutar ile kıdem tazminatı tutarı toplamının, çalışanın son brüt ücreti üzerinden hesaplanan 24 aylık tutarını aşmayan kısmı istisnaya tabi tutulacaktır. 1475 ve 854 sayılı Kanunlara tabi olarak çalışanlara kıdem tazminatı ödenmediği, ancak birinci fıkra da sayılan bir tazminat ödendiği durumlarda, ödenen bu tazminat tutarının, en yüksek Devlet memuruna ödenen azami emekli ikramiyesi tutarını aşmayan kısmı, 5953 sayılı Kanuna tabi olarak çalışanlarda ise çalışanın son brüt ücreti üzerinden hesaplanan 24 aylık tutarını aşmayan kısmı istisnaya tabi tutulacak, aşan kısmı ise ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır.

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 4/b ve mülga 4/c maddeleri kapsamında çalışan personele ödenen iş sonu tazminatlarının vergilendirilmesi

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 4. maddesinin (B) fıkrası kapsamındaki sözleşmeli personele ve mülga (C) fıkrası kapsamındaki geçici personele hizmet sözleşmelerinin sona ermesi nedeniyle ödenen iş sonu tazminatları da 193 sayılı Kanunun 25. maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendi uyarınca, 303 seri no.lu GVGT'de yapılan açıklamalar çerçevesinde gelir vergisinden istisna edilecektir. 7103 sayılı Kanunun yayımı tarihi olan 27.03.2018 tarihinden önce 657 sayılı Kanunun 4. maddesinin (B) fıkrası kapsamındaki sözleşmeli personele ve mülga (C) fıkrası kapsamındaki geçici personele ödenen iş sonu tazminatları üzerinden gelir vergisi kesintisinin yapılmış olması durumunda, zamanaşımı süresi de dikkate alınarak;

- Kesilen gelir vergisini dava konusu yapmayan mükelleflerin, ilgili muhasebe birimlerine dilekçeyle başvurmaları,
- Mahkemelerde ihtilafı devam eden ve 303 seri no.lu GVGT'nin yayımı tarihi olan 11/06/2018 tarihi itibarıyla yargıda kesinleşmemiş işlemlere ilişkin olarak; mükelleflerin, davalarından feragat etmeleri ve buna ilişkin ilgili mahkemeden feragat ettiklerini gösterir şerhli dilekçe örneğini veya bu belge temin edilemediği takdirde feragat nedeniyle verilecek karar örneğini muhasebe birimlerine ibraz etmeleri kaydıyla, tahsil edilen gelir vergisinin red ve iadesi yapılacaktır.

Sonuç

21.03.2018 tarih ve 7103 sayılı Kanunla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ücret ödemelerinin vergilendirilmesine ilişkin hükümlerinde yapılan düzenlemeyle; işverenler tarafından hizmet erbabına iş sözleşmesi sona erdikten sonra çeşitli adlar altında (iş kaybı, iş sonu, karşılıklı sonlandırma sözleşmesi ve ikale sözleşmesi tazminatı gibi) yapılan ödemelerin, ücret olduğu hususu ve gelir vergisi istisnası karşısındaki durumu çok net olarak açıklığa kavuşturulmuş ve uygulamadaki tereddütler tamamen giderilmiştir. 7103 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununda yapılan düzenlemelerden önce ikale sözleşmesi sonucunda ödenen tazminatların ne şekilde vergilendirileceği konusunda özel bir hüküm bulunmamaktaydı. Söz konusu düzenlemeler ile hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan

ödemeler ve yardımlar ücret sayılan ödemeler arasına dahil edilmiş ve bu tazminatlar ile kıdem tazminatı toplamının ancak yasal kıdem tazminatı tutarına kadar olan kısmı için istisna uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Gelir İdaresi tarafından, 7103 sayılı Kanunla yapılan düzenlemelerin yürürlüğe girdiği 27.03.2018 tarihinden önce yapılmış olan karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımların ücret sayılarak vergilendirilmiş olduğundan, düzenlemelerin yürürlüğe girdiği tarihten önce kendisine ikale sözleşmesi kapsamında tazminat ödenen ve bu tazminat üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılan kişilerin düzeltme yoluyla stopaj iadesini isteme ve reddi halinde dava açma hakkı bulunmaktadır.

Geçmiş yıllarda, 7103 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununda yapılan düzenleme öncesinde işverenler tarafından işten ayrılan işçilere ikale sözleşmesi gereği ödenen ve iş güvencesi tazminatı niteliğindeki ek ödemelerin gelir vergisine tabi olup olmadığı yönünde açık bir düzenleme bulunmadığından, birçok ihtilaf yaşanmış ve çalışanlar yargı yoluna başvurmuştur. Esasen yapılan ödemeler ücretin temel unsurlarını ele aldığımızda işçi-işveren ilişkisi kapsamında ödenmekte olduğundan ücret kapsamında değerlendirilerek istisna kısmı hariç vergi kesilmesi yönündeki Vergi İdaresinin uygulaması doğru bir uygulamaydı. Ancak, yargı kararları aksi yönde olunca bu konuda yasama organınca yapılan düzenlemeyle GVK'nın 61 ve 25/7. maddelerinde çok açık olarak düzenleme yapıldı ve sorun giderilmiş oldu.

İkale sözleşmesi gereğince işçilere yapılan ödemelerden stopaj kesintisi yapılmasına karşı açılan davalarda verilen Danıştay Kararları üzerine, 27.03.2018 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 7103 sayılı Kanunun 7. maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 61.maddesinin "Ücret Tarifi" başlıklı maddesine (7) no'lu yeni bir bent eklenmiştir. Eklenen hüküm gereğince hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar da ücret olarak sayılan ödemeler kapsamına alınmıştır.

7103 sayılı Kanunun 7. maddesi 27.03.2018 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunduğundan bu tarihten sonra sona eren hizmet sözleşmelerinin sona ermesinin ardından madde gereğince işverenler tarafından işçilere yapılacak karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar da yasal olarak ücret olarak kabul edildiğinden bu kalemler için de gelir vergisi stopaj kesin-

tisi yapılacaktır. Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten önce bir hizmet sözleşmesini sona erdiren ikale sözleşmesi gereğince işçilere ödenmiş olan tazminatlardan yapılmış vergi kesintileri hakkında yeni yapılan yasal düzenlemeye, geçmişe yönelik olarak bir belirleme yer almadığından, geçmiş yıllarda ikale sözleşmeleri bakımından ödenen tazminatlardan yapılan kesintilerin iadesine ilişkin olarak devam eden veya yeni açılacak davalarda yargı organlarının kararını beklemek gerekmektedir. Ya da çalışanların geçmiş dönemlerde almış oldukları ikale sözleşmesinden kaynaklı tazminatlardan kesilen vergiyi dava konusu yapmayarak, nihai vergi olarak kabul etmeleri gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Astarlı, M. (2013). *İş hukukunda ikale (Bozma) sözleşmeleri*. Ankara: Turhan Yayıncılık.
- Akyiğit, E. (2008). *İş hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 176
- Elmas, S. (2009). Türk İş Hukukunda İ kale. *Kamu-İş Dergisi*, 11, 1
- Özgenç, S. (2016). Gelir Vergisi Kanunu Açısından İ kale Sözleşmesi. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 22(2), 115-130.
- Deloitte, G. U. (2016). *İ kale Sözleşmesi Sonucu İşçiye Ödenen Kıdem Tazminatının Vergisel Sonuçları*. (Nisan 2016): 1 Eylül 2016 tarihinde. <https://www.verginet.net> veri tabanından erişildi.
- T.C. Yasalar (06.01.1961). 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (10700 sayılı)
- T.C. Yasalar (14.07.1965). 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (12056 sayılı)
- Yargıtay 9.Hukuk Dairesi (10.12.2010). E.2007/30760 ve K.2008/9208 sayılı kararı. Ankara: Yargıtay 9. Hukuk Dairesi.
- Büyük Mükellef Vergi Dairesi Başkanlığı (15.12.2010) B.07.1.GİB.4.99.16.02-GVK-94-53 sayılı muktezası. İstanbul: Büyük Mükellef Vergi Dairesi Başkanlığı
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı (08.03.2017) 84098128-120.03.05[25-2016-2]-7775 sayılı muktezası. İzmir: İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı
- T.C. Yasalar (21.03.2018). 7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. Ankara: Resmi Gazete (30373 2. mük. sayılı)
- Maliye Bakanlığı (11/06/2018). Gelir Vergisi 303 Seri No'lu Genel Tebliği. Ankara: Resmi Gazete (30448 sayılı)