

# HİZMET ERBABINA ÖDENEN TAZMİNATLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

## TAXATION OF COMPENSATIONS PAID EMPLOYEES



Serkan TOLGA\*

### ÖZ

Bilindiği üzere işverenler çalışanları ile düzenledikleri iş sözleşmelerini çeşitli sebeplerle tek taraflı feshedebilmekte yani çalışanlarını işten çıkarabilmektedirler. Bu gibi durumlarda çalışanlar işverenlerden alacaklı duruma gelirler. Bu kapsamda kıdem ve ihbar tazminatları, ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları ve iş güvencesi tazminatları işten çıkarılan kimselerin alacağı haklardan sadece bazılarıdır. Bu çalışmada işverenler tarafından gerçekleştirilen bu gibi ödemelerin çalışanlar ve işverenler yönünden vergisel boyutu irdelenecektir.

**Anahtar Kelimeler:** Hizmet Erbabı, Kıdem Tazminatı, Tazminatların Vergilendirilmesi.

**JEL Sınıflandırması Kodları:** H23, K34

### ABSTRACT

As is known, employers may revoke labour contracts unilaterally, i.e, they may discharge their employees. In such cases, employees have claims against employers. In this respect, severance allowance, payment in lieu of notice, compensations paid as per mutual termination agreements, loss of use compensations, end of work compensations, employment security compensations are some of these labour rights. In this study, tax dimension of such payments is discussed both from employee an employer sides.

**Keywords:** Employee, severance allowance, taxation of benefits

**JEL Classification Codes:** H23, K34

\* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, serkan.tolga@vdk.gov.tr, ORC-ID:0000-0002-5413-9337  
Tolga, S. (Mart 2019). Hizmet Erbabına Ödenen Tazminatların Vergilendirilmesi, *Vergi Raporu*, 234, (159-168).

## GİRİŞ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun<sup>1</sup> 61'inci maddesi ücreti "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir." şeklinde tanımlamıştır. Aynı maddenin 3'üncü fıkrasının 7'nci bendinde ise "(7103 Sayılı Kanunun 7'nci maddesiyle eklenen bent; Yürürlük: 27.03.2018) 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 Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında ücret sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 25'inci maddesi çeşitli tazminat ve yardım ödemelerinin gelir vergisinden istisna olduğunu hüküm altına almıştır. Aynı maddenin 7'nci bendi ise yukarıda sayılan tazminatları belirli şartlar halinde gelir vergisinden müstesna tutmaktadır.

Bu çalışmada, Gelir Vergisi Kanunu'nun 25/7 madde hükmü ile düzenlenen 'çeşitli tazminat ödemelerinde istisna' konusu detaylı olarak ele alınacaktır.

## 1- HİZMET ERBABINA ÖDENEN TAZMİNATLAR

Hizmet erbabına ödenen tazminatların vergisel boyutuna girmeden önce, bu tazminatların neler olduğu ve bu tazminatlardan ne şekilde yararlanılabileceği kısaca açıklanacaktır.

### 1.1- Kıdem Tazminatı

Kıdem tazminatı; İşçinin, çeşitli nedenlerden dolayı işinden ayrılırken, çalıştığı yıllar için işve-

ren tarafından ödenen tazminattır. Bu tazminata hak kazanılması için işçinin, işveren tarafından işten çıkarılması gerekir. Ancak işçinin çıkarılırken, ahlak ve iyi niyet kurallarına aykırı davranmamış olması gerekmektedir. Yani, hırsızlık, huzuru bozacak davranışlar gibi işyeri kurallarına aykırı nedenlerden işten çıkarılan kimse kıdem tazminatı alamaz.

İş yasasına göre sağlık sorunu gibi haklı bir nedene dayanarak, işten ayrılma zorunluluğu oluşmuşsa tazminat alınır. Kadın çalışanlar çalışırken evlenirse, evlendikten sonraki bir yıl içinde kendi isteği ile işten ayrılabilir ve tazminat alabilirler. Erkek çalışanların askerlik nedeni ile işten ayrılması halinde kıdem tazminatı alma hakkı vardır. Emeklilik şartını yerine getirmiş çalışanlar da kıdem tazminatı alabilir. Ayrıca belirtmek gerekirse, işyerinin kapanması veya işverenin iflas etmiş olması kıdem tazminatının ödenmesine engel değildir.

### 1.2- İş Sonu Tazminatları

7/15754 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının<sup>2</sup> (Değişik: 3/8/2005-2005/9245) 7. Maddesi iş sonu tazminatını "*Kamu kurum ve kuruluşlarının yurt dışı teşkilatlarında sözleşmeli olarak çalıştırılan yabancı uyruklu personel ile haftalık çalışma saati süresi 40 (kırk) saatin altında bulunan personel (Milli Eğitim Bakanlığı'nda norm kadro sonucu ortaya çıkan öğretmen ihtiyacının kadrolu öğretmen istihdamıyla kapatılamaması hallerinde sözleşme ile çalıştırılacak öğretmenlerde 40 saat şartı aranmaz)(2) hariç olmak üzere, en az 2 hizmet yılını tamamlayanlardan;*

a- 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu gereğince malûllük veya yaşlılık aylığı bağlanması veya toptan ödeme yapılması,

<sup>1</sup> 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 06 Ocak 1961 tarihli ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>2</sup> 06.06.1978 tarih ve 7/15754 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı 28.06.1978 tarihli ve 16330 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. (Bu Karar, son olarak 2013/5212 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile olmak üzere bugüne kadar 30'un üzerinde değişikliğe uğramıştır)

- b- hizmetlerine gerek kalmadığı için sözleşmesinin feshedilmesi veya yenilenmemesi,  
c- İstihdamına ilişkin mevzuatında yer alan hükümler uyarınca ilgilinin kendi isteği ile sözleşmeyi feshetmesi,  
d- İlgilinin ölümü,

*hallerinden birinin vuku bulmasından dolayı hizmet sözleşmesi sona erenlere, görev yapmakta olduğu pozisyon unvanı itibarıyla, Devlet Memurları Kanunu'na göre girebilecekleri hizmet sınıfındaki aynı veya benzeri kadro unvanı esas alınarak hizmet yılı ve öğrenim durumu aynı olan emsali personele 5434 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu hükümlerine göre bir hizmet yılı için ödenecek azami emeklilik ikramiyesi tutarını geçmemek üzere, çalışılan her tam hizmet yılı için ayrılış tarihindeki hizmet sözleşmesinde yazılı aylık brüt ücret tutarında iş sonu tazminatı ödenir.” şeklinde hüküm altına almıştır. Ayrıca bir yıldan artan süreler için de, tam yıl için hesaplanan miktardan o süreye isabet eden tutar kadar ödeme yapılır.*

### 1.3- İkale Sözleşmesi

İkale, tarafların ortak iradesi ile kurulan sözleşmenin aynı yolla yürürlükten kaldırılmasını ifade eden hukuki bir terimdir. 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.

İkale sözleşmesinin temel içeriği, iş sözleşmesinin sona erdirilmesidir. Böyle olmakla birlikte, sözleşme, sona erme dışında hükümler de ihtiva edebilmektedir. Bu hükümler, işçinin ikale

önerisini kabul etmesinin karşılığı olan tazminat, kullanılmamış yıllık izinler, rekabet yasağı gibi şekillerde örneklenebilir ve esas olarak iş sözleşmesinin tasfiyesini amaçlarlar.<sup>3</sup>

### 1.4- İş Güvencesi Tazminatı

İş güvencesi tazminatı, 4857 sayılı İş Kanunu'nun<sup>4</sup> 21.maddesi hükmüne göre hakkinda işe iade kararı verilen işçinin başvurusu üzerine bir aylık süre içinde onu işe başlatmayan işverenin, işçiye ödemek zorunda olduğu en az dört, en çok sekiz aylık tutarındaki tazminata denir.

### 1.5- İhbar Tazminatı

İhbar tazminatı, işçinin işten haber verilmeksizin veya ihbar süresi bitiminden önce çıkarılması durumunda işveren tarafından işçiye ödemesi gereken tazminattır.

Bilindiği üzere İş Kanunu belirsiz süreli iş sözleşmelerinin feshinden önce durumun diğer tarafa bildirilmesi gerektiğini hüküm altına almıştır. Bildirimin amacı tarafların fesih olayından önceden haberdar olarak işçi açısından yeni iş aranması, işveren açısından yeni işçi alımının sağlanması ve tarafların zarar görmelerinin önlenmesidir. Belirsiz süreli iş sözleşmelerinde bu bildirim uylmazsa ihbar tazminatı, belirli süreli iş sözleşmelerinde ise haksız fesih tazminatı gündeme gelecektir. Bu tazminat kıdem tazminatında olduğu gibi işçinin fesih anındaki giydirilmiş brüt ücreti üzerinden hesaplanır.

### 1.6-İş Kaybı Tazminatları

4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun'un<sup>5</sup> 21'inci maddesi “*Bu Kanuna göre özelleştirme kapsamına alınan kuruluşların (iştirakler hariç) özelleştirmeye hazırlanması,*

<sup>3</sup> Selçuk ÖZGENÇ, Gelir Vergisi Kanunu Açısından İkale Sözleşmesi, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/275224>, Erişim Tarihi: 31.01.2019.

<sup>4</sup> 4857 sayılı İş Kanunu 10.06.2003 tarihli ve 25134 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>5</sup> 4046 Sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun 27.11.1994 tarihli ve 22124 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

özelleştirilmesi, küçültülmesi veya faaliyetlerinin kısmen ya da tamamen durdurulması, süreli ya da süresiz kapatılması veya tasfiye edilmesi nedeniyle; bu kuruluşlarda iş sözleşmesine dayalı olarak ücret karşılığı çalışanlardan iş sözleşmeleri tâbi oldukları iş kanunları ve toplu iş sözleşmeleri gereğince tazminata hak kazanacak şekilde sona ermiş olanlara, kanunlardan ve yürürlükteki toplu iş sözleşmelerinden doğan tazminatları dışında ilave olarak iş kaybı tazminatı ödenir.(...)” şeklindedir.

İş kaybı tazminatı alabilmenin şartları özetle şöyledir;

- 1- Özelleştirme nedeniyle işsiz kalmak,
- 2- Özelleştirme kapsamına alınan kuruluştaki hizmet akdi kesintisiz en az 550 gün devam etmek,
- 3- Hizmet akdinin feshinden sonraki 30 gün içinde en yakın İŞKUR birimine şahsen ya da elektronik ortamda başvuruda bulunmak.

## **2- HİZMET ERBABINA ÖDENEN TAZMİNATLARIN VERGİ MEVZUATIMIZDAKİ YERİ**

### **2.1- Kıdem Tazminatı Hakkında**

#### **2.1.1- Yeni Düzenleme ile Korunan Hükümler**

Gelir Vergisi Kanunu'nun çeşitli tazminat ve yardımlarda istisnayı düzenleyen 25'inci maddesinin 7'nci bendi, 27.03.2018 tarihinde yapılan değişiklikten önce “1475 ve 854 sayılı Kanunlara göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 sayılı Kanun'a göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz)” şeklindeydi.

7103 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle bu hüküm yerini 25/7-a olarak aynen korumuştur.

1475 sayılı İş Kanununun<sup>6</sup> 14. maddesinde,<sup>7</sup> toplu sözleşmelerle ve hizmet akitleriyle belirlenen kıdem tazminatlarının yıllık miktarının en yüksek devlet memuruna ödenen bir yıllık emekli ikramiyesi tutarını geçemeyeceği hükmü mevcuttur.

Buna göre, 7103 sayılı Kanun öncesi yürürlükteki yasal düzenlemeler çerçevesinde; 1475 ve 854 sayılı kanunlara göre hizmet erbabına ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının yıllık tutarı, en yüksek devlet memuruna ödenen yıllık emeklilik ikramiyesi tutarını aşmadığı takdirde gelir vergisinden istisnayı. 7103 sayılı kanunla yapılan değişiklikler sonrasında da bu istisna aynı şartlarda devam etmektedir.

5953 sayılı Kanuna göre ödenen ve hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan kıdem tazminatlarında da istisna uygulaması aynen devam etmektedir.

### **2.1.2- Yeni Düzenleme Sonrası Değişiklikler**

Son yasal düzenlemelerle, Gelir Vergisi Kanunu'nun çeşitli tazminat ve yardımlarda istisnayı düzenleyen 25'inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“7. a) (...)

b) 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 tazmi-

<sup>6</sup> 1475 sayılı İş Kanunu 01.09.1971 tarihli ve 13943 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>7</sup> 4857 sayılı İş Kanunu, 1475 sayılı Kanununun 14. maddesi hariç tüm hükümlerini yürürlükten kaldırmıştır. 14. madde yürürlüktedir.

*natları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar (Bu bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.)”*

Maliye Bakanlığı yetkisini 303 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği<sup>8</sup> ile kullanmıştır. 303 seri No.lu Tebliğle belirlenen usul ve esaslara aşağıda değinilmiştir.

### **2.1.2.1- Ücret Sayılan Ödemeler**

193 sayılı Kanunun 61’inci maddesinin üçüncü fıkrasına eklenen 7’nci 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 güvenliği tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımların ücret olarak kabul edileceği ve vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır.

### **2.1.2.2- İstisna ve Sınırı**

Gelir Vergisi Kanunu’nun 25/7-b bendinde yapılan düzenleme ile yukarıda belirtilen tazminatların, çalışanın tabi olduğu mevzuata göre kıdem tazminatına ilişkin istisna tutarının hesabında dikkate alınması gerektiği hususuna açıklık getirilmiştir. Buna göre, 1475 ve 854 sayılı Kanunlar uyarınca ödenecek kıdem tazminatlarından, gelir vergisinden istisna edilecek tutar hesaplanırken, yukarıda sayılan ödemeler (ikale, karşılıklı sonlandırma, iş sonu tazminatı vb.) de dahil edilecektir. İstisna tutarı ödemelerin toplamı dikkate alınarak belirlenecek ve istisnayı aşan tutarlar ise ücret olarak gelir vergisine tabi tutulacaktır.

Kısacası işverenler tarafından 1475 ve 854 sayılı Kanunlar uyarınca yapılan kıdem tazminatı tutarı dışında, ilave bir tazminat (ikale, karşılıklı sonlandırma, iş sonu tazminatı vb.) ödemesi

yapılması halinde, bu tutar ile kıdem tazminatı tutarı toplamının, en yüksek devlet memuruna ödenen azami yıllık emekli ikramiyesi tutarını aşmayan kısmı istisnaya konu edilecektir.

5953 sayılı Kanun uyarınca kıdem tazminatı ödenen hizmet erbabına, bu tazminat dışında, 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.

### **2.1.2.3- Kıdem Tazminatı Ödenmesi de Diğer Ödemelere İlişkin İstisnadan Yararlanılabilir**

1475 ve 854 sayılı Kanunlara tabi olarak çalışanlara kıdem tazminatı ödenmediği, ancak 193 sayılı Kanunun 25/7-b bendinde sayılan bir tazminat ödendiği durumlarda, ödenen bu tazminat tutarının, en yüksek devlet memuruna ödenen azami yıllık emekli ikramiyesi tutarını aşmayan kısmı, 5953 sayılı Kanuna tabi olarak çalışanlarda ise çalışanın son brüt ücreti üzerinden hesaplanan 24 aylık tutarını aşmayan kısmı istisnaya konu olacak, aşan kısmı ise ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır.

### **2.2- İş Sonu Tazminatları Hakkında**

Maliye İdaresince 11.11.2011 tarihinde verilen bir özelgede<sup>9</sup> “4/B statüsünde çalışan personellerinize ödeyeceğiniz iş sonu tazminatının, Müdürlüğünüzün GVK.nun 25. maddesinde belirtilen kurum ve sandıklar arasında yer almaması ve söz konusu ödemenin de maddede istisna edilen tazminat ve yardımlar arasında sayılmaması nedeniyle aynı Kanunun 61. maddesi kapsamında ücret olarak değerlendirilerek, Kanunun 94. maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı ben-

<sup>8</sup> 303 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği 27.03.2018 tarih ve 30448 sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmıştır.

<sup>9</sup> Ardahan Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü’nün 11.11.2001 tarihli ve B.07.4.DEF.0.75.10.00-2011/6-8 sayılı özelgesi

dine göre gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir.” açıklamalarına yer verilmiştir. Özelgeden anlaşılacağı üzere idare, önceleri iş sonu tazminatlarından gelir vergisi kesintisi yapılması gerektiği görüşünü benimsemiştir.

Ankara 5’inci Vergi Mahkemesine iş sonu tazminatlarından kesilen gelir vergisinin hukuka uygun olmadığı gerekçesiyle açılan bir davada, mahkeme “*olayda, uyuşmazlık konusu iş sonu tazminatının 4857 sayılı Kanunun 112.maddesi uyarınca kıdem tazminatı niteliğinde olduğu kanaatine varılmıştır. Bununla birlikte yer verilen Kanun hükmü ile kıdem tazminatı olarak kabul edilen iş sonu tazminatının kıdem tazminatı için hüküm altına alınan gelir vergisinden de müstesna tutulması gerektiği anlaşılmaktadır. Bu nedenle davacı için hesaplanan iş sonu tazminatından gelir vergisi kesilmesi usul ve yasaya aykırıdır.*” şeklinde karar<sup>10</sup> vermiştir. Çeşitli yargı mercilerince verilen kararlarda aynı yödedir.

Müstakar hale gelen yargı kararları sonrası idare “iş sonu tazminatlarından gelir vergisi kesintisi yapılmalıdır” görüşünden vazgeçmiş ve 303 seri No.lu Gelir Genel Tebliğinin 12’nci maddesinde “ (1) 657 sayılı Kanunun 4 üncü 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 inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendi uyarınca, bu Tebliğin 10 ve 11 inci maddelerinde yapılan açıklamalar çerçevesinde gelir vergisinden istisna edilecektir.

(2) 7103 sayılı Kanunun yayımı tarihinden önce 657 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin (B) fıkrası kapsamındaki sözleşmeli personele ve mülga (C) fıkrası kapsamındaki geçici personele ödenen iş sonu tazminatları üzerinden gelir ver-

gisi kesintisinin yapılmış olması durumunda, zamanlaşımı süresi de dikkate alınarak;

- a) Kesilen gelir vergisini dava konusu yapmayan mükelleflerin, ilgili muhasebe birimlerine dilekçeyle başvurmaları,
- b) Mahkemelerde ihtilafı devam eden ve bu Tebliğin yayımı 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.” açıklamalarına yer vermiştir.

Son yasal düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere; İş sonu tazminatları, idare tarafından bir anlamda kıdem tazminatı olarak benimsenmiştir. Bu kapsamda yapılan ödemelerden gelir vergisi kesintisi yapılmasına gerek yoktur. Daha önce yapılan kesintiler ise tebliğde belirtilen şartların yerine getirilmesi halinde iade alınabilecektir.

### 2.3- İkale Sözleşmeleri Hakkında

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen 15.12.2010 tarihli özelge<sup>11</sup> “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.” şeklindedir.

7103 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu’nun 25’inci maddesinde yapılan değişikliklerle, ikale

<sup>10</sup> Ankara 5’inci Vergi Mahkemesinin 31.03.2017 tarihli ve 2017/470 sayılı kararı

<sup>11</sup> Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 15.12.2010 tarihli ve B.07.1.GİB.4.99.16.02.GVK-94-53 sayılı Özelgesi

sözleşmesine istinaden ödenen tazminatlarla ilgili daha önce idare tarafından benimsenen görüş, kanunda da kendisine yer bulmuştur. Bu kapsamda ikale veya karşılıklı sonlandırma sözleşmelerine istinaden ödenen tazminatlar, Gelir Vergisi Kanununun 25'inci maddesinde belirtilen şartların varlığı halinde gelir vergisinden müstesnadır.

#### 2.4- İş Güvencesi Tazminatları Hakkında

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığınca 06.11.2012 tarihinde verilen bir özelgede,<sup>12</sup> iş güvencesi tazminatlarının ücret niteliğinde olduğu ve buna ilişkin olarak işverenlerce gelir vergisi kesintisi yapılması gerektiği belirtilmiştir.

7103 sayılı kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun 25'inci maddesinde yapılan değişiklikle iş güvencesi tazminatları da istisna kapsamına alınmıştır. Gelir Vergisi Kanununun 25'inci maddesinde belirtilen şartların varlığı halinde işverenlerce ödenen iş güvencesi tazminatlarından gelir vergisi kesintisi yapılmaması gerekmektedir.

#### 2.5- İhbar Tazminatları Hakkında

Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığınca 24.12.2018 tarihinde verilen bir özelge<sup>13</sup> "*Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesi gereğince ücret olarak kabul edilen ihbar tazminatı, fazla çalışma ve genel tatil ödemelerinin nakden veya hesaben ödemenin yapıldığı dönemin ücreti olarak değerlendirilmesi ve bu ödemelerden gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.*" şeklindedir.

7103 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununun 25/7-b bendinde, karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli ad-

lar altında yapılan ödemeler ve yardımlar istisna kapsamında sayılmıştır. Yasa koyucu "gibi" edatını kullanarak istisnanın kapsamını genişletmeyi amaçlamıştır. Ancak Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen özelge dikkate alındığında ihbar tazminatlarını istisna kapsamında değerlendirmek mümkün değildir. Maliye idaresi verdiği eski tarihli özelgelerde de aynı görüşü benimsemiştir.

#### 2.6- İş Kaybı Tazminatları

Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun kapsamında ödenen iş kaybı tazminatları, Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesi hükmüne göre ücret sayılmaktadır. 7103 sayılı kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun 25'inci maddesinde yapılan değişiklikle iş kaybı tazminatları da istisna kapsamına alınmıştır. Gelir Vergisi Kanununun 25'inci maddesinde belirtilen şartların varlığı halinde işverenlerce ödenen iş kaybı tazminatlarından gelir vergisi kesintisi yapılmaması gerekmektedir.

### 3- DEĞERLENDİRME

#### 3.1- Gelir Vergisi Yönünden

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 2'nci maddesinde gelirin unsurları arasında sayılan ücret, gelir vergisine tabidir. Adı geçen kanunun 94'üncü maddesi hizmet erbabına nakden veya hesaben ödenen ücretler üzerinden işverenlerce vergi kesintisi yapılması gerektiğini hüküm altına almıştır. Gelir vergisinden istisna edilmiş ücretlerle ilgili olarak işverenlerce herhangi bir vergi kesintisi yapılmayacağı tabidir.

Bu kapsamda işverenlerce hizmet erbabına tazminat ve yardım ödemeleri yapılırken, öncelikle ödemenin kısmen veya tamamen Gelir Vergisi Kanunu'nun 25'inci maddesi kapsamında istisna

<sup>12</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 06.01.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.16.01.-KVK-8-57 sayılı Özelgesi

<sup>13</sup> Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığının 24.12.2018 tarih ve 50426076-120[25-2017/20661]-105621 sayılı Özelgesi

olup olmadığı irdelenmelidir. Ödeme kısmen veya tamamen istisna kapsamında değilse gerekli vergi kesintisinin yapılarak muhtasar beyanname ile vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir.

Örnek Olay: Y Yemek Fabrikası A.Ş.'de 10 yıl süreyle çalıştıktan sonra 30/01/2019 tarihinde işten ayrılan Bay Ahmet'e, işvereni tarafından toplam 100.000,00-TL ödeme yapılmıştır. Bu tutarın  $(5.250 \times 10) = 52.500,00$ -TL'si 1475 sayılı Kanun uyarınca işvereni tarafından ödenen kıdem tazminatı, 12.500,00-TL'si karşılıklı sonlandırma sözleşmesine istinaden ödenen tazminat ve 35.000-TL'si ise geçmişteki olumlu hizmetleri

dolayısıyla işveren tarafından yapılan ödemedir.

\*Bay Ahmet'in kıdem tazminatına esas ücreti 5.250,00-TL'dir.

08/01/2019 tarihi itibarıyla 657 sayılı Kanuna tabi en yüksek devlet memuruna bir hizmet yılı için ödenecek azami emekli ikramiyesi tutarı 6.017,60-TL'dir.<sup>14</sup>

Bu kapsamda Bay Ahmet'e ödenen tutarın  $(10 \times 6.017,60) = 60.176,00$ -TL'si gelir vergisinden müstesnadır. Bay Ahmet'e yapılan ödemenin  $(100.000 - 60.176) = 39.824,00$ -TL'si ise gelir vergisine tabidir. Örnek olaya ilişkin ayrıntılara aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Ödeme Türü	Tutar (TL)	İstisnadan Yararlanan Kısım (TL)	İstisnadan Yararlanmayan Kısım (TL)	Yasal Dayanak
<b>Kıdem Tazminatı</b>	52.500,00	52.500,00	0,00	GVK <sup>15</sup> 25/7-a
<b>Karşılıklı Sonlandırma Sözleşmesine İstinaden Ödenen Tazminat</b>	12.500,00	7.676,00	4.824,00	GVK 25/7-b
<b>Olumlu Hizmetler İçin Yapılan Ödeme<sup>16</sup></b>	35.000,00	0,00	35.000,00	GVK 61
<b>TOPLAM</b>	<b>100.000,00</b>	<b>60.176,00</b>	<b>39.824,00</b>	-

Y Yemek Fabrikası A.Ş yukarıdaki tabloda görülen ve istisnadan yararlanan 60.176,00-TL için gelir vergisi kesintisi yapmayacak, istisnadan yararlanamayan ve Bay Ahmet'e ödenen ücret olarak nitelendirilen 39.824,00-TL için ise vergi kesintisi yapacaktır. Ödemelerin tamamı Y Yemek Fabrikası A.Ş açısından gider unsuru olduğu için Bay Ahmet'e ödeme yapıldığı dönemde kurum kazancından indirimine konu edilecektir.

### 3.2- Damga Vergisi Yönünden

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun<sup>17</sup> 1'inci maddesi "Bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar Damga Vergisine tabidir. Bu kanundaki kağıtlar terimi, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve

<sup>14</sup> T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'nün yayımladığı 2019 Yılı Ocak Ayına Ait Mali ve Sosyal Haklara İlişkin Genelgeye göre 08.01.2019 tarihi itibarıyla en yüksek devlet memuruna ödenen yıllık emeklilik ikramiyesi tutarı 6.017,60-TL'yi aşamayacaktır.

<sup>15</sup> 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

<sup>16</sup> Olumlu hizmetler için ödenen 35.000,00-TL Gelir Vergisi Kanunu 25/7-b 'de sayılan tazminat kapsamında yer almadığından her halükarda ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır.

<sup>17</sup> 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu 11.07.1964 tarihli ve 11.751 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.



*elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder.” şeklinde.*

Adı geçen kanuna ekli (1) sayılı tablonun “IV. Makbuzlar ve diğer kağıtlar” başlıklı bölümünün (1/b) fıkrasında, maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar (avans olarak ödenenler dahil) için verilen makbuzlar ile bu paraların nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak cari hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediyeye olduğu takdirde nakli veya tediyeyi temin eden kağıtların binde 7,59 oranında nispi damga vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Yasal açıklamalardan anlaşılacağı üzere hizmet erbabına ödenen tazminatlar binde 7,59 oranında damga vergisine tabidir.

### 3.3- Sosyal Güvenlik Mevzuatı Yönünden

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun<sup>18</sup> 80’inci maddesinin b bendi “*Aynı yardımlar ve ölüm, doğum ve evlenme yardımları, görev yollukları, seyyar görev tazminatı, kıdem tazminatı, iş sonu tazminatı veya kıdem tazminatı mahiyetindeki toplu ödeme, keşif ücreti, ihbar ve kasa tazminatları ile Kurumca tutarları yıllar itibarıyla belirlenecek yemek, çocuk ve aile zamları, işverenler tarafından sigortalılar için özel sağlık sigortalarına ve bireysel emeklilik sistemine ödenen ve aylık toplamı asgari ücretin % 30’unu geçmeyen özel sağlık sigortası primi ve bireysel emeklilik katkı payları tutarları, prime esas kazançta tabi tutulmaz.*” şeklindedir.

Bu noktada ikale sözleşmeleri için ayrı bir parantez açmak yararlı olacaktır. Yargıtay 9. Hukuk Dairesinin bir kararı<sup>19</sup> “İkale sözleşmesinde

kıdem tazminatının ödenmesi kararlaştırıldığı takdirde, kıdem tazminatının 1475 sayılı yasanın 14’üncü maddesine göre hesaplanması ve anılan maddedeki kıdem tazminatı tavanının gözetilmesi gerekir. Bu açıdan bu tazminat sadece damga vergisine tabi olacaktır.” şeklindedir. Karardan anlaşılacağı üzere Yargıtay ikale sözleşmesine istinaden yapılan ödemeyi “kıdem tazminatı mahiyetindeki toplu ödeme” olarak kabul etmiştir. 7103 sayılı Kanunla, Gelir Vergisi Kanunu’nun 25/7 maddesinde yapılan değişiklik göz önüne alındığında, idarenin de olaya yaklaşımı benzer noktadadır. Bu kapsamda ikale sözleşmelerine istinaden kıdem tazminatının tavanı gözetilerek ödenen kıdem tazminatı mahiyetindeki toplu ödemelerin prime esas kazançta dahil edilmemesi gerektiği kanaatindeyiz.

Sonuç olarak; kıdem ve ihbar tazminatları, iş sonu tazminatları ve kıdem tazminatı mahiyetindeki toplu ödemeler (ikale sözleşmesine istinaden ödenen tazminatlar vb.) sosyal güvenlik primine tabi tutulmamalıdır.

### 3.4- İşverenlerce Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar

İşverenler tarafından çeşitli nedenlerle çalışanlara kıdem, ihbar, ikale, iş sonu vb. tazminat ödemeleri yapılırken öncelikle bu tazminatın Gelir Vergisi Kanunu kapsamında ücret olarak nitelendirildiği unutulmamalıdır. Bu konuda adı geçen kanunun 61/7 hükmü önem arz etmektedir. Sonrasında ücret olarak nitelendirilen bu ödemeler için Gelir Vergisi Kanunu’nun 25/7 hükmüyle getirilen istisna sınırı dikkate alınmalı ve istisna haddini aşan bir ödeme varsa vergi kesintisi yapılmalıdır.

Bilindiği üzere, istisnanın sınırı 1475 ve 854 sayılı Kanunlar kapsamındaki hizmet erbabı için

<sup>18</sup> 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu 16.06.2006 tarihli ve 26200 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>19</sup> Yargıtay 9’uncu Hukuk Dairesinin 20.02.2012 tarihli ve 2012/4685 Sayılı Kararı

yasal olarak hak kazanılan kıdem tazminatı tutarıdır. Ancak bu kişilere bir yıl için ödenecek kıdem tazminatı tutarı, en yüksek devlet memuru emeklisine ödenecek yıllık azami emekli ikramiyesi tutarını aşamayacaktır. 5953 sayılı Kanun kapsamındaki hizmet erbabı içinse istisna, çalışanın son brüt ücretinin 24 aylık tutarı ile sınırlıdır.

Bu noktada herhangi bir ihtilafa yer vermemek adına, vergi kesintisinin o yıl boyunca çalışana yapılan ücret ödemelerinin (geçen aylar vergi matrahı toplamı) ve istisna haddini aşan tazminat ödemelerinin toplamı üzerinden yapılması gerekmektedir. Bu durum Gelir Vergisi Kanunu'nun "Esas Tarife" başlıklı 103'üncü maddesi açısından önem arz etmektedir.

Bahsedilen tazminat ödemeleri Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tablonun "IV. Makbuzlar ve diğer kağıtlar" başlıklı bölümünün (1/b) fıkrası kapsamında damga vergisine tabi olduğundan, bu ödemeler üzerinden damga vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Ayrıca başta kıdem ve ihbar tazminatı olmak üzere bu mahiyetteki ödemeler sosyal güvenlik primine esas kazanca dahil edilmemelidir.

Son olarak; bu tazminatlar, istisna olsun veya olmasın işverenler açısından bir gider/maliyet unsurudur. Bu ödemelerin, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince ödemenin yapıldığı dönemde gider veya maliyet olarak dikkate alınması gerekmektedir. Fiilen ödenmeyen tazminatlar kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmalıdır.

## SONUÇ

Günümüzde insana duyulan saygı, emeğe verilen değer, işçi hakları konusundaki hassasiyet ve çalışanların onurlu bir yaşam sürdürebilmesi için gösterilen kolaylıklar gelişmiş ülkelerin ortak özelliklerindedir. Bu kapsamda emeğe değer vermeyen toplumların sanayi, bilim ve teknoloji alanında ilerlemeleri, sürekli ve sürdürülebilir bir kalkınma yakalayabilmeleri mümkün değildir.

Emeğe verilen değerın doğal bir sonucu olarak, çağdaş ülkeler emek yoğun gelirleri çeşitli

istisnalarla desteklerler. Bu kapsamda ülkemizde de ücret gelirlerine yönelik çok sayıda istisna Gelir Vergisi Kanununda yerini almıştır. Bu çalışmamızda değerlendirdiğimiz 'tazminat ve yardımlarda istisna' konusu çalışanlar ve işverenler açısından önem arz etmektedir. Bu konuda gerçekleştirilen son yasal düzenlemeler dikkate alındığında, çalışan kesimin beklentilerinin karşılandığı kanaatindeyiz.

## KAYNAKÇA

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 4857 sayılı İş Kanunu
- 1475 sayılı İş Kanunu
- 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun
- 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu
- 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu
- 303 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 06.06.1978 tarih ve 7/15754 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
- Yargıtay 9'uncu Hukuk Dairesi'nin 20.02.2012 tarihli ve 2012/4685 sayılı Kararı
- Ankara 5'inci Vergi Mahkemesi'nin 31.03.2017 tarihli ve 2017/470 sayılı Kararı
- Ardahan Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 11.11.2001 tarihli ve B.07.4.DEF.0.75.10.00-2011/6-8 sayılı Özelgesi
- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 15.12.2010 tarihli ve B.07.1.GİB.4.99.16.02.GVK-94-53 sayılı Özelgesi
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 06.01.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.16.01.-KVK-8-57 sayılı Özelgesi
- Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.12.2018 tarih ve 50426076-120[25-2017/20661]-105621 sayılı Özelgesi
- Selçuk ÖZGENÇ, Gelir Vergisi Kanunu Açısından İ kale Sözleşmesi, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/275224>, Erişim Tarihi: 31 Ocak 2019.