

İŞÇİLERE ÖDENEN TAZMİNAT ve YARDIMLARDA VERGİ İADESİ

TAX REPAYMENT IN COMPENSATIONS AND AIDS PAID TO WORKERS



Veli URAL*

ÖZ

7162 sayılı Kanunun 4'üncü maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa geçici 89'uncu madde eklenmiştir. Geçici 89'uncu madde ile 27.03.2018 tarihinden önce hizmet erbabına ödenen tazminat ve yardımlar üzerinden tevkif edilerek tahsil edilen vergilerin, tarha yetkili vergi dairesine yapılacak başvuru ve dava açılmaması veya açılmış davalardan vazgeçilmesi şartıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanununun düzeltmeye ilişkin hükümleri uyarınca red ve iade olunacağı düzenlenmiştir. Yapılan değişiklikle ilgili yapılacak vergi iadesinin şartları ve iade edilecek verginin hesaplanması çalışmamızda anlatılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Kıdem Tazminatlarında Vergi İadesi, İkale Sözleşmesi, Geçici 89'uncu Madde, Tazminatlarda Vergi İadesi.

JEL Sınıflandırması Kodları: K34, H24, J65.

ABSTRACT

Provisional Article 89 was added to Income Tax Law, no. 193, by Article 4 of the Law, no. 7162. The provisional Article 89 provides that withheld taxes from compensation and aids received by workers before 27 March 2018 will be paid back according to Tax Procedure Law, no. 213, provided that taxpayers apply the competent tax office, do not sue the tax administration at the courts, or withdraw their cases from the courts, if they have already sued. This study focuses on the procedures and calculation of tax repayment after the amendment.

Keywords: Tax repayment in severance pays, mutual termination agreement, provisional Article 89, tax repayment in compensations.

JEL Classification Codes: K34, H24, J65.

* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, veli.ural@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0001-6770-2654.
Ural, V. (Temmuz 2019). İŞÇİLERE ÖDENEN TAZMİNAT ve YARDIMLARDA VERGİ İADESİ, *Vergi Raporu*, 238, (103-111).

GİRİŞ

7103 sayılı Vergi Kanunları İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun¹ ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun² (GVK) 61'inci maddesi değiştirilmiş ve yapılan değişiklik ile 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 düzenlenmiştir. 7103 sayılı Kanun ile GVK'nın 25/7 bendinde de düzenleme yapılmıştır. GVK'nın 25/7-a bendinde yapılan düzenleme ile maddede daha önce yer alan kıdem tazminatlarına ilişkin istisna aynı şekilde yer almıştır. 25/7-b bendinde ise kıdem tazminatları için hesaplanan istisna tutarının hesabında dikkate alınmak şartıyla 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 ödemeler ve yardımlarında istisna olduğu düzenlenmiştir. İstisnanın uygulanmasına ilişkin Hazine ve Maliye Bakanlığınca çıkarılan 303 No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde³ ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

7103 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesinde ise Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın verdiği görüşlerde, GVK 25/7-a bendindeki kıdem tazminatlarına tanınan istisna dışındaki karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında yapılan ödemeler ücret sayılmış ve bu ödenen tutarlar hakkında herhangi bir istisna tutarı uygulanmaksızın GVK'nın 94'üncü maddesine göre tevkifat yapılması gerektiği belirtilmiştir. Ancak müstakar hale gelmiş yargı

kararlarında söz konusu tazminat ve yardımların ücret sayılmadığı görüşü benimsenmiş ve tevkif edilen gelir vergisi tutarlarının mükelleflere iadesine hükmedilmiştir. Yani 7103 sayılı Kanunun yürürlük tarihi olan 27.03.2018 tarihinden önce karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında yapılan ödemeler üzerinden kesilen gelir vergisinin yargı yoluyla iadesinin alınması mümkündür. Bu husus gözetilerek 7162 sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun⁴ 4'üncü maddesi ile GVK'ya geçici 89'uncu madde eklenmiştir. 7162 sayılı Kanunun 4'üncü maddesinin gerekçesinde; 7103 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik öncesi dönemler için bu ödemeler üzerinden kesilen gelir vergisinin iadesine yönelik birçok dava açıldığı ve açılan davalarda idare aleyhine verilen kararların müstakar hale geldiği bu nedenle yapılan düzenleme ile 27.03.2018 tarihinden önce yapılan gelir vergisi tevkifatlarının mükelleflerin yapacakları başvuru ve dava açmamları şartıyla iade olunacağı belirtilmiştir. Çalışmamızda 7162 sayılı Kanunla getirilen gelir vergisi iadesinin şartları ile iade edilecek verginin hesaplanması çalışmamızın ilerleyen bölümlerde detaylarıyla anlatılmaya çalışılmıştır.

2- VERGİ İADESİNİN ŞARTLARI ve HESAPLANMASI

7162 sayılı Kanunun 4'üncü maddesi ile GVK'ya eklenen geçici 89'uncu maddesine göre; 27.03.2018 tarihinden önce karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında hizmet erbabına yapılan ödemeler ve yardımlar üzerinden tevkif edilen ve

¹ 27.03.2018 Tarih ve 30373 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

² 06.01.1961 Tarih ve 10700 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

³ 11.06.2018 Tarih ve 30448 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

⁴ 30.01.2019 Tarih ve 30671 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

vergi dairesince tahsil edilen gelir vergisinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun⁵ düzeltmeye ilişkin hükümleri uyarınca red ve iade edileceği belirtilmiştir. Öte yandan iadenin yapılabilmesi için hizmet erbabının düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde tarha yetkili vergi dairelerine başvurusu ve dava açmaması, dava açılmış ise davadan feragat etmesi gerekmektedir. Geçici 89'uncu maddenin yürürlük tarihi 30.01.2019'dur. Yapılan düzenlemenin kapsamı aşağıda alt başlıklar şeklinde anlatılmıştır.

2.1- İade Edilecek Vergilerin Kapsamı

GVK'nın 89'uncu maddesinde 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 üzerinden kesilen vergilerin iadesi düzenlenmiştir. Kanunda metninde tazminatların bir kısmı tek tek sayılmış ve "gibi" ifadesi kullanılarak sayılan tazminatlara benzer ödemeler üzerinden kesilen vergilerinde iadesi öngörülmüştür. Kanun metninde isimleri sayılan tazminatlar aşağıda kısaca tanımlanmıştır.

İkale Sözleşmesi: Sözleşme özgürlüğü kapsamında işçi ve işverenin karşılıklı anlaşarak hizmet sözleşmesini bozmasıdır. İkale sözleşmesi bir fesih işlemi olmayıp 6098 sayılı Borçlar Kanununa⁶ göre yapılan bir bozma işlemidir. Yani iş sözleşmesinin feshi niteliğinde değildir. Bu nedenle teorik olarak ikale sözleşmesi kapsamında bozulan iş sözleşmesine göre işçinin fesih işleminden doğan iş güvencelerini kullanması mümkün değildir. Ancak Yargıtay kararlarında⁷

iş güvencesi kapsamında kanunlarda ödenmesi emredilen tazminatların ikale sözleşmelerinde bulunmaması durumunda, iş hukukunda egemen olan "işçi lehine yorum" veya "dar yorumlama" veya "makul yarar ölçütleri" ilkelerinin somut olayın özelliğine göre dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca Yargıtay ikale sözleşmesinde iş güvencesinden doğan tazminat ve yardımlarında bulunabileceğini belirtmiştir. Nitekim ikale sözleşmelerinde iş güvencesinden doğan tazminat ve yardımlarda, mahkemelerde sorun yaşamamak amacıyla gösterilmektedir.

İş Güvencesi Tazminatı: 4857 sayılı İş Kanunu'nun⁸ 21'inci maddesine göre işverence geçerli sebep gösterilmediği veya gösterilen sebebin geçerli olmadığı mahkemece veya özel hakem tarafından tespit edilmiş ve feshin geçersizliğine karar verilmiş ise işveren, işçiyi bir ay içinde işe başlatmak zorundadır. İşçinin başvurusu üzerine işveren bir ay içinde işe başlatmaz ise, işçiye en az dört aylık ve en çok sekiz aylık ücreti tutarında tazminat ödemekle yükümlü olur.

İş Sonu Tazminatı: 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun⁹ 4'üncü maddesinin (B) fıkrası hükmü uyarınca kamu idare, kurum ve kuruluşlarında 4/B sözleşmeli olarak çalıştırılan ve işçi sayılmayan kamu hizmeti görevlilerine işlerinin sonlandırılması sonucunda verilen bir tazminattır.

İş Kaybı Tazminatı: 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkındaki Kanunun¹⁰ 21'inci maddesine göre özelleştirme kapsamına alınan kuruluşların (iştirakler hariç) özelleştirmeye hazırlanması, özelleştirilmesi, küçültülmesi veya faaliyetlerinin kısmen ya da tamamen durdurul-

⁵ 10.01.1961 Tarih ve 10703 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

⁶ 04.02.2011 Tarih ve 27836 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

⁷ Yargıtay 9'uncu Dairesi E.2008/1888 K.2008/25058.

⁸ 10.06.2003 Tarih ve 25134 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

⁹

¹⁰ 27.11.1994 Tarih ve 22124 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

ması, 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.

Kanun metninde yer alan ve yukarıda tanımlanan tazminatların ortak özelliği işin sonlandırılması nedeniyle ödenen tazminatlar olmasıdır. Kanunda yer alan "gibi" ifadesinden dolayı söz konusu tazminatlara benzer işin sonlandırılması karşılığında çeşitli adlar altında ödenen tazminat ve yardımlar üzerinden kesilen gelir vergisinin de iadesi yapılabilecektir. Nitekim konuyla ilgili Hazine ve Maliyet Bakanlığınca çıkarılan 306 No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde¹¹ hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları, bonus ödemesi, hizmet ödülü, prim ve ek ödeme gibi çeşitli adlar altında ödenen ek tazminat ve yardımlar üzerinden 27.03.2018 tarihinden önce kesilen gelir vergilerinin iadesinin talep edilebileceği belirtilmiştir. Yani karşılıklı sonlandırma sözleşmesi ve ikale sözleşmesinde, işten ayrılma nedeniyle verildiği açık olan ek tazminat niteliğindeki ödemelerin ücret bordrosunda değişik adlarla (prim, iyi niyet ödemesi, teşekkür ödemesi, bonus, paket ödemesi, Ek-1, Ek-2 vb.) yer alması, bu ödemeler üzerinden kesilen gelir vergisinin iadesine engel teşkil etmeyecektir.

Öte yandan söz konusu tazminat ve yardımlar 27.03.2018 tarihinden sonra ödenmiş ise bunlar ücret sayılır ve bunlar hakkında GVK'nın 25/7 maddesinde yer alan istisna tutarları uygulanır.

27.03.2018 tarihinden sonra yapılan ödemelerin istisnayı aşması nedeniyle üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmış bile olsa bunların geçici 89'uncu madde kapsamında iadesi söz konusu değildir. Yine 27.03.2018 tarihinden önce sözleşmesi yapılmış olmasına rağmen ödemesi bu tarihten sonra yapılan ek tazminatlar için GVK'nın 25/7 bendinde yer alan istisna tutarları dikkate alınacak olup istisna tutarlarını aşan ek tazminatlar üzerinden kesilen vergilerin iadesi söz konusu olmayacaktır. Gelir Vergisi Kanunu 25/7 bendinde yer alan istisnanın uygulanmasına ilişkin 303 No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde ayrıntılı açıklamalar yapılmış olup konuyu dağıtmamak maksadıyla çalışmamızda ayrıntılı olarak açıklanmamıştır.

Karşılıklı sonlandırma sözleşmesi ve ikale sözleşmesinde ayrı ayrı görünmekle birlikte, kıdem tazminatı, ihbar tazminatı, prim, ek ödeme ve izin ücreti gibi ödemelerin, ücret bordrosunda (ikale tazminatı, ek ödeme, ek tazminat ve paket ödemesi gibi adlarla) toplu bir halde gösterildiği durumlarda, toplam ödeme içerisindeki geçici 89'uncu madde kapsamına giren ek tazminat ödemesinin belirlenmesi ve bu tutara isabet eden verginin iadesinin sağlanması gerekmektedir.

Yapılan ödemelerin dâhil edildiği ücret bordrolarında yer alan ve ek tazminat niteliğinde olmayan ihbar tazminatı, normal ücret, mesai ücreti, resmi tatil ücreti, yıllık izin ücreti, yol ücreti, yemek ücreti, sigorta ödemeleri, sosyal yardımlar, geçmiş veya mevcut dönemdeki çalışmalar karşılığı yapılan hizmet primi ve ikramiye ödemeleri ile ücret kapsamında olan benzeri ödemelerden kesilen gelir vergisinin ise iade edilmesi söz konusu değildir.

Tekrar belirtelim ki yapılan ek ödemeler hizmet sözleşmesinin **sona ermesine istinaden** yapılan ödemeler olmalıdır. Çalışmaya devam

¹¹ 15.03.2019 Tarih ve 30715 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

eden hizmet erbabına tebliğde belirtilen adlar altında ek ödemeler yapılmış bile olsa, bunlar üzerinden kesilen vergilerin iadesi söz konusu değildir. Yine hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretlerde tazminat sayılmamaktadır.

Geçici 89'uncu maddede iadenin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun düzeltmeye ilişkin hükümlerine göre yapılabileceği belirtilmiş olduğundan, mezkûr kanuna göre düzeltme zaman aşımı süresi dolduktan sonra yapılan başvurular üzerine iade yapılması söz konusu değildir. 213 sayılı Kanuna göre düzeltme zaman aşımı süresi 5 yıldır. Kanunun yürürlüğe girdiği 30.01.2019 tarihinden sonra yapılacak başvurular için geriye doğru düzeltme zaman aşımı tarihi 01.01.2014'dir. Yani geçici 89'uncu maddenin yürürlüğe girdiği 30.01.2019 tarihinden sonra yapılacak başvurular için, iadesi talep edilen vergi tevkifatlarının 01.01.2014 tarihinden sonra yapılmış olması gerekir. Öte yandan düzeltme zaman aşımı süresi içerisinde yapılmış olması şartıyla, maddenin yürürlüğe girdiği 30.01.2019 tarihinden önce yapılan ve düzeltme veya şikayet aşamasında bulunan düzeltme talepleri üzerine de gerekli red ve iade işlemleri yapılabilecektir.

İadesi talep edilen vergilerin vergi dairesince tahsil edilmiş vergiler olması gerekir. İşveren tarafından beyan edilmesine rağmen vergi dairesine ödenmemiş vergilerin iadesi yapılmaz.

2.2- İade Talebi Başvurusu

İade talebiyle ilgili başvuru 306 No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ekinde yer alan başvuru dilekçesi ile yapılacaktır. Ayrıca dilekçe ile birlikte kesintiyi yapmakla sorumlu olan işverenden temin edilen, ikale sözleşmesi örneği, söz konusu sözleşmeye istinaden yapılan ödemelere ilişkin kesinti tutarlarını gösterir belge (ücret bordrosu vb.) ve ilgili vergi dairesince gerekli görülen diğer belge ve bilgilerin ibrazı zorunludur. Yapılan ödemelerin işten ayrılma karşılığında yapıldığını ispatlayan diğer belgelerinde mükellefler tara-

findan vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir. Maddenin yürürlüğe girdiği 30.01.2019 tarihinden önce yapılan başvurular içinde eksik belgeler vergi dairesi tarafından mükelleflere tamamlattırılır.

Başvurunun yapılacağı vergi dairesi ise işverenin muhtasar beyanname yönünden muhatap olduğu vergi idaresidir.

Dilekçeler elden veya posta yoluyla ilgili vergi dairesine verebileceği gibi İnteraktif Vergi Dairesi üzerinden elektronik ortamda da verebilecektir.

2.3- Dava Açılmaması Şartı veya Davadan Feragat Edilmesi

İlgili vergi dairesine iade başvurusu yapılabilmesi için gereken şartlardan biride iadeye konu vergilerle ilgili dava açılmamasıdır. Dava açılmaksızın yapılan başvuru sonrasında dava açılması durumunda ise iadenin şartlarından olan dava açılmaması şartı ihlal edilmiş olacağından, alınan iade tutarı haksız iade kapsamında değerlendirilecek ve iade edilen tutarlar vergi ziyayı cezası uygulanarak faiziyle birlikte geri alınacaktır.

Düzeltilme zaman aşımı süresi içerisinde düzeltme talebinde bulunmuş ve düzeltme talebi kabul edilmediği için dava açmış hizmet erbabının davadan feragat etmesi ve feragat ettiğini gösteren şerhli dilekçe örneğinin veya mahkemenin feragat nedeniyle davanın reddine karar verdiği karar örneğinin tarha yetkili vergi dairelerine ibraz edilmesi halinde başvuru yapılabilmesi mümkündür. Bu şekilde feragat edilmediği müddetçe iade için vergi dairesine başvuru yapılması mümkün değildir. Ayrıca bu şekilde feragat edilen davalara ilişkin yargılama giderleri ve vekâlet ücretlerinin davanın taraflarından herhangi birine yükletilmesi mümkün değildir. Yani her iki tarafın dava ile ilgili yaptığı giderler kendi uhdesinde kalacaktır.

213 sayılı Kanundaki düzeltme zaman aşımı süresi dolduktan sonra yapılmış olan düzeltme başvurularının reddi üzerine açılan davalardan

feragat edilse bile bunlara iade işleminin yapılması mümkün değildir. Bunlara yapılacak iade tutarıyla ilgili mahkeme kararına göre işlem tesis edilecektir.

Dava açılmış ve yargı kararları kesinleşmiş ise bunların geçici 89'uncu madde kapsamında başvuru yapması mümkün değildir. Bir başka deyişle tevkif edilen vergilerle ilgili kesinleşmiş mahkeme kararı varsa bu kararlardan feragat etmek mümkün olmadığı için, söz konusu vergilerin iadesi kesinleşen mahkeme kararına göre yerine getirilecektir. Mahkeme kararı hizmet erbabının aleyhine bile olsa GVK geçici 89'uncu madde kapsamında başvuru yapılması mümkün değildir.

2.4- İade Edilecek Vergi Tutarının Hesaplanması ve Konuyla İlgili Örnekler

İadesi gereken vergi tutarı ek tazminat ve yardımların dâhil edildiği ücret bordrosu üzerinden tespit edilmelidir. Karşılıklı sonlandırma sözleşmesi ve ikale sözleşmesinde, işten ayrılma nedeniyle verildiği açık olan ek tazminat niteliğindeki ödemelerin ücret bordrosunda değişik adlarla (prim, iyi niyet ödemesi, teşekkür ödemesi, bonus, paket ödemesi, Ek-1, Ek-2 vb.) yer

alması, bu ödemeler üzerinden kesilen vergilerin iadesine engel teşkil etmeyecektir.

Öte yandan karşılıklı sonlandırma sözleşmesi ve ikale sözleşmesinde ayrı ayrı görünmekle birlikte, kıdem tazminatı, ihbar tazminatı, prim, ek ödeme ve izin ücreti gibi ödemelerin, ücret bordrosunda (ikale tazminatı, ek ödeme, ek tazminat ve paket ödemesi gibi adlarla) toplu bir halde gösterildiği durumlarda ise, toplam ödeme içerisindeki ek tazminat ödemesinin belirlenmesi ve bu tutara isabet eden verginin iadesinin sağlanması gerekmektedir.

Örnek-1: 15 yıl süreyle çalıştıktan sonra 30.06.2017 tarihinde işten ayrılan Yasin Bey'e işvereni tarafından 100.000,00 TL emekliliğe teşvik primi ödenmiştir. Yasin Bey'in 2017 yılındaki brüt ücreti 6.000,00 TL'dir. Yasin Bey'in işten ayrıldığı 2017/Haziran döneminde ödenen emeklilik teşvik primi de bordrosuna ücret geliri olarak yansıtılmıştır. 2017 yılı gelir vergisi tarifesi dikkate alınarak Yasin Bey'in 2017 yılındaki ücret bordroları üzerinden hesaplanan vergilerin bilgisi aşağıdaki şekildedir. Ayrıca ücret bordrolarına göre hesaplanan gelir vergileri Yasin Bey'in işvereni tarafından ilgili dönemlerdeki muhtasar beyannamelerde beyan edilerek ödenmiştir.

Dönemi	Brüt	Toplam SGK Kesintileri (%15)	Aylık Ücretin Vergi Matrahı	Tazminat ve Yardımlar	Toplam Aylık Matrah	Kümülatif Matrah	Aylık Gelir Vergisi	Asgari Geçim İndirimi	Ödenen Gelir Vergisi Tutarı
Ocak	6.000,00	900,00	5.100,00	0,00	5.100,00	5.100,00	765,00	133,31	631,69
Şubat	6.000,00	900,00	5.100,00	0,00	5.100,00	10.200,00	765,00	133,31	631,69
Mart	6.000,00	900,00	5.100,00	0,00	5.100,00	15.300,00	880,00	133,31	746,69
Nisan	6.000,00	900,00	5.100,00	0,00	5.100,00	20.400,00	1.020,00	133,31	886,69
Mayıs	6.000,00	900,00	5.100,00	0,00	5.100,00	25.500,00	1.020,00	133,31	886,69
Haziran	6.000,00	900,00	5.100,00	100.000,00	105.100,00	130.600,00	29.710,00	133,31	29.576,69

Emeklilik teşvik primi 27.03.2018 tarihinden önce ödendiği için kesilen vergilerin GVK geçici 89'uncu maddesi kapsamında iadesinin alınması mümkündür. Ayrıca 30.06.2017 tarihinden ödenen emeklilik teşvik primi üzerinden kesilen ver-

giler için düzeltme zamanaşımı süresi dolmamış olup zamanaşımı yönünden de düzeltme talebinde bulunulmasında herhangi bir engel yoktur. Yasin Bey dava açmaması şartıyla tarha yetkili vergi dairesine başvuru yaparak emeklilik teşvik

primi üzerinden tevkif edilen gelir vergisinin iadesi olabilir.

Yasin Bey'in 2017/Haziran ücret bordrosunda emeklilik teşvik primi olarak ödenen 100.000,00 TL'de ücret geliri sayılarak gelir vergisi hesaplanmıştır. 2017/Haziran ücret bordrosunda asgari geçim indirimi sonrası ödenen toplam vergi tutarı 29.576,69 TL'dir. Ödenen vergi tutarının emeklilik teşvik primi nedeniyle hesaplanan tutarı, Yasin Bey'e iade edilmesi gereken vergi tutarıdır. İadesi gereken vergi tutarını bulmanın en kolay yolu, emeklilik teşvik primi dikkate alınmadan 2017/Haziran ücret bordrosunun yeniden düzenlenmesi ve yeniden düzenlenen bordroya göre ödenmesi gereken vergi tutarının hesaplanmasıdır. 2017/Haziran ücret bordrosunda emeklilik teşvik primi ücret olarak dikkate alınmadığında asgari geçim indirimi sonrası Yasin Bey'den tevkif edilmesi gereken vergi tutarı 1.062,00 TL'dir. Bu tutarın emeklilik teşvik priminin dâhil edildiği bordro üzerinden ödenen vergiden çıkarılması sonucunda bulunacak tutar ise Yasin Bey'in iade alması gereken gelir vergisi tutarı olacaktır. Buna göre Yasin Bey'in iade alması gereken gelir vergisi tutarı 28.514,69 TL'dir (29.576,69 TL - 1.062,00 TL).

Örnek-2: 20 yıl süreyle çalıştıktan sonra 01.06.2013 tarihinde işten ayrılan Cafer Bey'e işvereni tarafından 100.000 TL iş kaybı tazminatı ödenmiştir. Tazminat nedeniyle işvereni tarafından Cafer Bey'den 5.000,00 TL vergi kesintisi yapıldığı kabul edelim. Cafer Bey'e ödenen iş kaybı tazminatı üzerinden 01.06.2013 tarihinde vergi tevkifatı yapılmıştır. 01.06.2013 tarihinde yapılan tevkifat için düzeltme zaman aşımı süresi 31.12.2018 tarihi olup Cafer Bey'in GVK geçici 89'uncu madde kapsamında düzeltme başvurusu yapması mümkün değildir. Dolayısıyla tevkif edilen vergilerin iadesini alamayacaktır.

Örnek-3: 25 yıl süreyle çalıştıktan sonra 31.01.2015 tarihinde işten ayrılan Ahmet Bey'e işvereni ile imzaladığı ikale sözleşmesine istinaden kıdem tazminatına esas ücreti olan 6.000,00 TL üzerinden hesaplanan 150.000,00 TL kıdem tazminatı ve 100.000 TL yıpranma tazminatı ödenmiştir. Ahmet Bey 1475 sayılı Kanuna¹² tabi olarak çalışmaktadır. 1475 sayılı Kanun uyarınca ödenecek kıdem tazminatlarının tamamı gelir vergisinden istisna olup 1475 sayılı Kanunun 14'üncü maddesinde ödenecek kıdem tazminatının bir yıllık tutarının 657 sayılı Kanuna¹³ tabi en yüksek devlet memuruna ödenecek azami emekli ikramiyesini geçemeyeceği belirtilmiştir. 2015 yılı için en yüksek devlet memuruna bir hizmet yılı için ödenecek azami emekli ikramiyesi tutarı 3.541,37 TL'dir. Bu husus gözetilerek işveren tarafından ödenen kıdem tazminatının 88.534,25 TL'si (3.541,37 * 25) gelir vergisinden istisna tutulmuş ve bu tutarı aşan 61.465,75 TL (150.000,00 - 88.534,25) kıdem tazminatı ile yıpranma tazminatı olan 100.000 TL ücret geliri olarak Ahmet Bey'in bordrosunda dikkate alınmıştır. Ahmet Bey'in 2015/Ocak döneminde elde ettiği 6.000,00 TL brüt ücret, 61.465,74 TL kıdem tazminatı ve 100.000,00 TL yıpranma tazminatı dikkate alınarak 2015 yılı gelir vergisi tarifesi üzerinden hesaplanan 47.503,01 TL¹⁴ vergi tutarı işveren tarafından tevkif edilmiş ve ilgili vergi dairesine ödenmiştir.

Ahmet Bey'e ikale sözleşmesine istinaden ödenen tazminatlar 27.03.2018 tarihinden önce ödendiği için tazminatlar üzerinden kesilen gelir vergisinin iadesi alınabilir. 31.01.2015 tarihinde tevkif edilen gelir vergileri için düzeltme zaman aşımı süresi 31.12.2020 tarihi olup Ahmet Bey'in GVK geçici 89'uncu madde kapsamında düzeltme başvurusunda bulunması mümkündür.

¹² 01.09.1971 Tarih ve 13943 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

¹³ 23.07.1965 Tarih ve 12056 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

¹⁴ Gelir vergisi hesaplanırken asgari geçim indirimi ve Sosyal Güvenlik Kurumu kesintileri ihmal edilmiştir.

Burada şu hususa dikkat etmek gerekir. Ahmet Bey'e ödenen kıdem tazminatı 27.03.2018 tarihinden önce yani 7103 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesinde ödenmiştir. 7103 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesinde Ahmet Bey'e ödenen kıdem tazminatı ücret sayılmakta ve 1475 sayılı Kanun kapsamında ödenen kısmı istisna kapsamına girmektedir. Bu nedenle istisna tutarını aşan kıdem tazminatı tutarının 27.03.2018 tarihinden önceki mevzuata göre de ücret sayıldığı ve bu tutar üzerinden kesilen vergilerin iadesinin mümkün olmadığı düşünülebilir. Bu konuda GVK geçici 89'uncu maddede ve maddede ile ilgili düzenlemenin yapıldığı 306 No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde net bir açıklama yapılmamıştır. Ancak 306 No.lu tebliğin 14'üncü maddesinde ikale sözleşmesine istinaden ödenen tazminatların ücret bordrolarında değişik adlarla görünmesinin bu ödemeler üzerinden kesilen vergilerin iadesine engel teşkil etmeyeceği belirtilmiştir. Dolayısıyla Ahmet Bey'e ödenen kıdem tazminatının 1475 sayılı Kanuna göre hesaplanan tutarı olan 88.534,25 TL'si mezkûr kanun kapsamında ödenen tazminat iken, bu tutarı aşan 61.465,75 TL işverenin rızası ile ödenen kıdem tazminatı mahiyetindedir. Bu tazminatın adının kıdem tazminatı olarak sözleşmede yer alması da önemli olmayıp ikale sözleşmesi kapsamında ödenen bu tazminat üzerinden kesilen vergilerde iade edilmelidir.

Ahmet Bey'e ikale sözleşmesi kapsamında ödenen kıdem ve yıpranma tazminatları dikkate alınmadığında, Ahmet Bey'in 2015/Ocak dönemi bordrosunda gelir vergisi hesaplanması gereken ücret tutarı sadece 6.000,00 TL olup bu tutar üzerinden hesaplanan gelir vergisi tutarı ise 900,00 TL'dir. Dolayısıyla Ahmet Bey'in 900,00 TL'nin üzerinde ödediği gelir vergisi fazla ödenen gelir vergisi olup bu tutarın Ahmet Bey'e iade edilmesi gerekir. Bu kapsamda Ahmet Bey'in iade alabileceği vergi tutarı 46.603,01 TL'dir (47.503,01-900,00).

SONUÇ

Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 89'uncu madde ile hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları, bonus ödemesi, hizmet ödülü, prim ve ek ödeme gibi çeşitli adlar altında ödenen ek tazminat ve yardımlar üzerinden kesilen vergilerin iade edilmesinin yolu açılmıştır.

Öte yandan maddede iadeye ilişkin belli şartlar getirilmiş olup birinci şart ek yardım ve tazminatların 27.03.2018 tarihinden önce hizmet erbabına ödenmiş olmasıdır. İkinci şart ise 213 sayılı Kanuna göre red ve iadesi yapılacak vergiler için, mezkûr kanunda yer alan düzeltme zaman aşımı süresi içerisinde başvuru yapılmış olmasıdır. Geçici 89'uncu maddenin yürürlük tarihi olan 30.01.2019 tarihinden önce ve düzeltme zaman aşımı süresi içerisinde yapılan başvurular kapsamında da vergi iadesi yapılabilecektir.

İadeye ilişkin üçüncü şart ise başvuru yoluyla iadesi istenecek vergiler için dava açılmamış olmalıdır. Eğer dava açılmış ise bu davadan feragat edilmesi şartıyla geçici 89'uncu madde kapsamında iade başvurusunda bulunulması mümkündür.

Dördüncü şart iadeye konu tevkif edilmiş vergilerin işverenler tarafından beyan edilmiş ve ödenmiş olmasıdır.

Yukarıda belirtilen şartları sağlayan hizmet erbabı tarha yetkili vergi dairesine yapacağı başvuru ile daha önce tevkif edilen vergilerin iadesini alabilecektir.

KAYNAKÇA

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu
- 1475 sayılı İş Kanunu
- 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkındaki Kanun

- 4857 sayılı İş Kanunu
- 6098 sayılı Borçlar Kanunu
- 7103 sayılı Vergi Kanunları İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
- 7162 sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 6098 sayılı Borçlar Kanunu
- 303 No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 306 No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği