

YARGI KARARLARI ÇERÇEVESİNDE İKALE SÖZLEŞMELERİNİN İŞ HUKUKU ve GELİR VERGİSİ MEVZUATINDAKİ YERİ

STATE OF MUTUAL TERMINATION AGREEMENTS IN LABOUR LAW AND INCOME TAX LAW FROM COURT DECISIONS PERSPECTIVE



Mehmet İbrahim MIHÇAKAR*

ÖZ

Bilindiği üzere bir işyerinde uzun yıllar çalışan ve ortaya koyduğu emeğin karşılığını ücret olarak alan işçilere, işten kendi istekleri ile ayrılmaları durumunda kıdem tazminatı ödenmemektedir. İşverenin tek taraflı olarak iş sözleşmesini feshetmesi durumunda ise işçi, iş hukukunun kendisine tanıdığı kıdem tazminatı, ihbar tazminatı, işe başlatmama tazminatı, işsizlik yardımı, işe iade davası ve arabuluculuk müessesesini kullanma gibi hakları kullanabilmektedir. Bu noktada ikale sözleşmeleri karşımıza çıkmaktadır. İ kale (bozma) sözleşmesi, iş sözleşmesini sonlandırma yöntemlerinden biridir. İ kale sözleşmesi imzalayan işçi iş hukukunun kendisine tanıdığı bir takım haklardan bir menfaat karşılığında vazgeçer. Bu menfaatler işçinin hak ettiği yasal tazminatlardan farklı olarak vergi mevzuatında yerini yeni almıştır. Ancak ikale sözleşmeleri vergi mevzu-

ABSTRACT

As is known, workers who leave their jobs voluntarily after many years work are not entitled to severance payment. On the other hand, in the event of unilateral termination of labour contract by employers, workers are entitled to receive severance payment, payment in lieu of notice, dismissal compensation, unemployment pay, and to use return to work appeal and mediation right. At this point we see mutual termination agreements. It is one of the methods of labour contract termination. Workers who sign mutual termination agreements enjoy some benefits provided from labour law, in return for waiving some of his/her rights. Unlike labour law, these legal payments and rights are new in tax law. However, before existing in tax law, these mutual termination agreements has caused some disputes in tax law.

* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, mehmet.ibrahim.mihcakar@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-0621-5470 Mihçakar, M.İ. (Nisan 2019), Yargı Kararları Çerçevesinde İ kale Sözleşmelerinin İş Hukuku ve Gelir Vergisi Mevzuatındaki Yeri, *Vergi Raporu*, 235, (76-85).

atında yerini almadan önce bir kısmı hala devam eden bir takım sorunlara yol açmıştır.

Anahtar Kelimeler: İ kale sözleşmesi, kıdem tazminatı, gelir vergisi, iş hukuku

JEL Sınıflandırması Kodları: K31, K34

GİRİŞ

4857 sayılı İş Kanununun 18 ve müteakip maddelerinde iş sözleşmelerinin feshi, şartları ve sonuçları belirlenmiştir. Ancak söz konusu kanunda düzenlenen fesih nedenleri dışında, işçi ve işverenlerin kendi aralarında imzaladıkları ikale sözleşmeleri ile iş sözleşmesini sonlandırdıkları sıklıkla görülmektedir.

İ kale sözleşmesi kapsamında işçiye yapılan kıdem ve ihbar tazminatı dışındaki ödemelerin gelir vergisi açısından ücret kapsamında olup olmadığı konusunda görüş ayrılıkları ortaya çıkmıştır. Mali idare bu ödemelerin ücret niteliğinde olduğu ve vergi kesintisine tabi tutulması gerektiği görüşündeysen, Danıştay bu ödemelerin ücret niteliğinde olmadığına ve gelir vergisinin konusuna girmediğine karar vermiştir.

Mali idare ve yargı organları arasında oluşan bu görüş ayrılığı 27.03.2018 tarihinde 7103 sayılı Kanun ile netlik kazanmıştır. Ancak vergi kanunlarının geriye yürüyemeyeceği ilkesi dikkate alındığında, 7103 sayılı Kanunun yayımı tarihi olan 27.03.2018 tarihinden önce düzenlenen ikale sözleşmeleri kapsamında yapılan bir takım ödemelerden kesilen gelir vergisinin mükelleflere mahkeme kararıyla iadesi mümkün hale gelmiştir. Bunun üzerine 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa geçici 89. madde eklenerek mükelleflere dava yoluna gitmeden iade alabilme imkanı sağlanmıştır.

Keywords: Mutual termination agreement, severance allowance, income tax, labour law

JEL Classification Codes: K31, K34

İ kale sözleşmelerinin vergi mevzuatındaki yerini açıklamadan önce konunun daha kolay anlaşılması için bu sözleşmelerin iş hukuku ve yargı kararları ışığında hukuki niteliğini değerlendirmek gerekir.

1- İ KALE (BOZMA) SÖZLEŞMELERİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ

İ kale sözleşmelerinin iş hukukunda yeri bulunmamakla birlikte Anayasanın 48. maddesi¹ ve 6098 sayılı Türk Borçlar Kanununun 26. maddesinde² belirtilen sözleşme serbestisi ilkesinin sonucu olarak düzenlenmektedir. İ kale sözleşmeleri düzenlenirken 6098 sayılı Türk Borçlar Kanununda belirtilen usul ve esaslara uyulur.³

İ kale, iki tarafın ortak iradesi ile imzalanan iş sözleşmesinin yine iki tarafın ortak iradesi ile sonlandırılmasıdır. Bu yönüyle ikale, 4857 sayılı İş Kanununun 18. ve müteakip maddelerinde hüküm altına alınan fesihten farklılık arz etmektedir. Çünkü fesih tek taraflı bir işlemken, ikale sözleşmesi öneri ve kabul ile kurulur. Dolayısıyla karşılıklı çıkarların uygunluğu söz konusudur.

Esasen, 4857 sayılı İş Kanununun 18. maddesi işverenin keyfi olarak iş sözleşmesini feshetmesini engeller. Fesih, işçinin yeterliliğinden veya davranışlarından ya da işletmenin, işyerinin veya işin gereklerinden kaynaklanan geçerli bir sebebe dayanmak zorundadır.⁴ İş sözleşmesi

¹ Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 48. maddesine göre herkes, dilediği alanda çalışma ve sözleşme hürriyetlerine sahiptir.

² 6098 sayılı Türk Borçlar Kanununun 26. Maddesine göre taraflar, bir sözleşmenin içeriğini kanunda öngörülen sınırlar içinde özgürce belirleyebilirler.

³ 10.06.2003 tarih ve 25134 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁴ 4857 sayılı İş Kanununun "Feshin Geçerli Sebebe Dayandırılması" başlıklı 18. maddesi

feshedilen işçi şartların gerçekleşmesi durumunda 4857 sayılı İş Kanununun iş güvencesine ilişkin hükümlerinden faydalanabilir.

Fesih bildiri 4857 sayılı İş Kanununun 19. maddesine göre yazılı olarak yapılması zorunludur. Feshin geçersiz olduğu kanaatinde olan işçi yine 4857 sayılı İş Kanununun 20. maddesine göre fesih bildirimini kendisine tebliğ tarihinden itibaren arabuluculuk müessesesini kullanabilir veya iş mahkemesinde dava açabilir.

Bu noktada iş sözleşmesini başka bir sözleşme ile bozmak hem işvereni kendisine açılacak davalardan korumaktadır hem de işçinin yasal tazminatlarının yanında işçiye ilave bir menfaat sağlamaktadır. Yani ikale sözleşmesi ile işçi belli bir ilave menfaat karşılığında 4857 sayılı İş Kanununun kendisine tanıdığı bir takım haklardan vazgeçmektedir.

İkale sözleşmelerinde teklifin hangi taraftan geldiği önem arz etmektedir. Yargıtay 9. Hukuk Dairesi bu konuda “*Bu itibarla irade fesadı denetimi dışında, tarafların bozma sözleşmesi yapması konusunda makul yararının olup olmadığının da irdelenmesi gerekir. Makul yarar ölçütü, bozma sözleşmesi yapma konusundaki teklifin işçiden gelmesi ile işverenden gelmesi ve somut olayın özellikleri dikkate alınarak ele alınmalıdır.*” şeklinde değerlendirme yapmıştır.⁵

Yine Yargıtay 7. Hukuk Dairesinin konuya ilişkin vermiş olduğu diğer bir kararın içeriğinde “İş ilişkisi taraflardan her birinin bozucu yenilik doğuran bir beyanla sona erdirmeleri mümkün olduğu halde, bu yola gitmeyerek karşılıklı anlaşma yoluyla sona erdirmelerinin nedenleri üzerinde de durmak gerekir. Her şeyden önce bozma sözleşmesi yapma konusunda *teklifte bulunanın makul*

bir yararının olması gerekir. İş ilişkisinin bozma anlaşması yoluyla sona erdirildiğine dair örnekler 1475 sayılı İş Kanunu ve öncesinde hemen hemen uygulamaya hiç yansımadağı halde, iş güvencesi hükümlerinin yürürlüğe girmesinin ardından özellikle 4857 sayılı İş Kanunu sonrasında giderek yaygın bir hal almıştır. Bu noktada, işveren feshinin karşılıklı anlaşma yoluyla fesih gibi gösterilmesi suretiyle iş güvencesi hükümlerinin uygulanması şüphesi ortaya çıkmaktadır. Bu itibarla irade fesadı denetimi dışında tarafların bozma sözleşmesi yapması konusunda makul yararının olup olmadığının da irdelenmesi gerekir. Makul yarar ölçütü, bozma sözleşmesi yapma konusunda icabın işçiden gelmesi ile işverenden gelmesi ve somut olayın özellikleri dikkate alınarak ele alınmalıdır.” şeklinde bir bakış açısı yer almaktadır.⁶

1.1- İkale Teklifinin İşçiden Gelmesi

İstifa eden işçinin 4857 sayılı İş Kanunu ile yürürlükten kaldırılan 1475 sayılı İş Kanununun hala uygulanmakta olan 14. maddesine göre kıdem tazminatı hakkı bulunmamaktadır.⁷ İşçilerin kıdem tazminatı ve ihbar tazminatı talep ederek düzenledikleri dilekçeler istifa sayılmamaktadır. İşçinin kıdem ve ihbar tazminatını almayı talep ederek işten ayrılmayı teklif etmesi ve işverenin kabulü iki taraflı bir işlemidir ve ikale sözleşmesi kurulmuş olmaktadır.⁸

İkale teklifinin işçiden geldiği durumlarda işçinin hak ettiği yasal tazminatlar dışında başka bir ödemenin gerekliliği bulunmamaktadır. Yargıtay 9. Hukuk Dairesi, yerleşik içtihatlarına göre ikale teklifinin işçiden geldiği durumlarda, kıdem ve ihbar tazminatı dışında ilave bir menfaatin gerekli olmadığına karar vermiştir.⁹

⁵ Yargıtay 9. Hukuk Dairesi Esas No: 2015/22987, Karar No: 2015/33603, Tarih: 26.11.2015

⁶ Yargıtay 7. Hukuk Dairesi Esas No: 2015/39583, Karar No: 2015/26609, Tarih: 24.12.2015

⁷ 4857 sayılı İş Kanununun 120. maddesi ile kıdem tazminatını düzenleyen 14. maddesi hariç 1475 sayılı İş Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır.

⁸ 6098 sayılı Türk Borçlar Kanununun 3. ve müteakip maddelerine göre sözleşme öneri ve kabul ile kurulur.

⁹ Yargıtay 9. Hukuk Dairesi Esas No: 2016/10425, Karar No: 2017/8620, Tarih: 23.05.2017

Yargıtay 22. Hukuk Dairesi ikale teklifinin işverenden geldiğinin ispatlanamaması durumunda kıdem ve ihbar tazminatı dışında ilave bir menfaatin gerekliliği bulunmadığına karar vermiştir.¹⁰

Yargıtay 9. Hukuk Dairesi somut uyuşmazlıkta taraflar arasında düzenlenen ikale sözleşmesinde, çalışanın talebi üzerine iş sözleşmesinin karşılıklı rızaları ile sona erdirildiği durumda işçinin hak ettiği yasal tazminatlar dışında ilave bir menfaate gerek bulunmadığına karar vermiştir.¹¹

1.2- İ kale Teklifinin İşverenden Gelmesi

İşverenler 4857 sayılı İş Kanununun 18. ve müteakip maddelerinde yer alan iş sözleşmelerinin feshine ilişkin şartlar gerçekleştiğinde iş sözleşmesini sonlandırabilir. Bu durumda işçi kıdem tazminatı, ihbar tazminatı, işsizlik maaşı ve diğer işçi haklarından ve yardımlarından faydalanabilir.

İ kale teklifinin işverenden gelmesi kıdem tazminatı ve ihbar tazminatının zaten verilmesi gerektiği anlamına gelmektedir. Dolayısıyla işçinin iş sözleşmesinin feshi yerine ikale yoluyla işten çıkarılması durumunda kıdem ve ihbar tazminatı dışında bir fayda sağlaması hayatın olağan akışına daha uygun düşmektedir. İşverene göre daha zayıf konumda bulunan işçinin ikale sözleşmesini imzalamasında makul bir yararının bulunmaması durumunda, böyle bir sözleşmeye geçerlilik tanınmayacağı da Yargıtay uygulamaları ile yerleşmiş ve içtihat haline gelmiştir. Makul yararın miktarı konusunda ise somut olaya göre karar verilmektedir.

Yargıtay 9. Hukuk Dairesinin vermiş olduğu bir karar, iş sözleşmesinin ikale yapılarak sonlandırılması teklifinin işçiden geldiğinin somut ve inandırıcı delillerle kanıtlanmamış olması durumunda, taraflar arasındaki ikale sözleşmesinde

iş sözleşmesinin sona ermesi nedeniyle işçiye yasal hakları dışında makul yararını karşılar bir edimin öngörülmediği, bu nedenle iş sözleşmesinin ikale yoluyla sona erdiğinin kabul edilemeyeceği şeklindedir.¹²

Yargıtay 7. Hukuk Dairesi ikale teklifinin işverenden geldiği olayda kıdem ve ihbar tazminatı yanında işçiye 6 aylık ücret tutarında ilave menfaat sağlanması ile iş sözleşmesine son verilmesi halinde ikale sözleşmesini geçerli olduğu yönünde karar vermiştir.¹³

2- İ KALE SÖZLEŞMELERİNİN GELİR VERGİSİ MEVZUATINDAKİ YERİ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 1. maddesine göre gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Ücret kanununun 2. maddesinde yer alan 7 gelir unsurundan biridir.

Kanunun "Ücretin Tarifi" başlıklı 61. maddesinin 1. ve 2. fıkrası aşağıda yer aldığı gibidir.

"Ücret, işverene tabi 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 (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez."

Maddeye göre ücret, gelir vergisi açısından hizmetin bir karşılığıdır ve çeşitli adlar altında verilmesinin bir önemi bulunmamaktadır.

Hizmet erbabı işten ayrıldığında veya iş sözleşmesi işveren tarafından feshedildiğinde de

¹⁰ Yargıtay 22. Hukuk Dairesi Esas No: 2017/20595, Karar No: 2017/7654, Tarih: 04.04.2017

¹¹ Yargıtay 9. Hukuk Dairesi Esas No: 2016/28986, Karar No: 2017/17897, Tarih: 09.11.2017

¹² Yargıtay 9. Hukuk Dairesi Esas No: 2014/25285, Karar No: 2014/38607, Tarih: 18.12.2014

¹³ Yargıtay 7. Hukuk Dairesi Esas No: 2015/39584, Karar No: 2015/26610, Tarih: 24.12.2015

çeşitli ödemeler yapılmaktadır. Bu noktada iş sözleşmelerini sonlandırma yöntemlerinden biri olan ikale sözleşmeleri vergi mevzuatında da karşımıza çıkmaktadır.

İkale teklifinin işverenden geldiği durumlarda hizmet erbabına kıdem ve ihbar tazminatı dışında çeşitli adlar altında bir takım ödemeler yapılmaktadır. Yukarıda yer alan Yargıtay kararlarına göre bu ilave ödemeler ikale teklifinin işverenden gelmesi durumunda gereklidir. Dolayısıyla ilave menfaat olmadığı durumlarda bir ikale sözleşmesi kurulmuş olmayacağından yapılan işlem tek taraflı fesih olarak düşünülmelidir.

İkale sözleşmeleri kapsamında kıdem ve ihbar tazminatı dışında tazminat, iş kaybı tazminatı, iş sonu tazminatı, iş güvencesi tazminatı gibi çeşitli adlar altında veya hizmet erbabının aldığı aylık ücretin katları şeklinde ödeme yapılacağı kararlaştırılabilir. Bu ödemeleri vergi mevzuatı açısından Danıştay kararı, 7103 sayılı Kanun ve 7162 sayılı Kanun ile birlikte değerlendirmek daha doğru olacaktır.

2.1- 27.03.2018 Tarihi Öncesi Düzenlenen İkale Sözleşmeleri

Vergi mevzuatı açısından hizmet erbabına yapılan ödemelerin bir sözleşme kapsamında veya tek taraflı yapılmasının bir önemi bulunmamaktadır. İkale ile iş sözleşmesi feshedilen hizmet erbabına yapılan ödemeler de gelir vergisinin konusuna girmektedir. Mali idare kıdem tazminatlarının karşılıklı imzalanan bir sözleşme kapsamında ödenmesinin veya fesih yoluyla öden-

mesinin arasında bir fark olmadığı görüşündedir.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 15.12.2010 tarih ve B.07.1.Gİ-B.4.99.16.02-GVK-94-53 sayılı özelgesinde, ikale ile iş sözleşmesi sona erdirilen hizmet erbabına yapılan kıdem tazminatı ödemelerinin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 25. maddesinin 1. fıkrasının 7. bendinde yer alan istisnadan yararlanacağı, istisna haddinin üzerinde yapılan ödemelerin gelir vergisine tabi olacağı belirtilmiştir.¹⁴ Bu özelgede kıdem tazminatı dışında yapılan ilave bir ödemeden bahsedilmemektedir.

27.03.2018 tarihinden önce ikale sözleşmeleri kapsamında hizmet erbabına ödenen kıdem ve ihbar tazminatı dışındaki ilave menfaatlerin gelir vergisine tabi olup olmadığı konusunda mali idare ile yargı mercileri arasında görüş ayrılığı oluşmuştur.

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın konuyla ilgili 08.03.2017 tarih ve 84098128-120.03.05[25-2016-2]-7775 sayılı özelgesinde hizmet erbabına yapılan kıdem tazminatı ödemelerinin kanunda belirtilen sınırlar çerçevesinde istisna olduğu ancak bunun dışındaki ödemelerin hangi isimle olursa olsun 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ücret ile ilgili hükümlerine göre tevkifata tabi tutulması gerektiği belirtilmektedir.¹⁵

Danıştay 4. Dairesi 13.12.2016 tarihinde ikale sözleşmeleri kapsamında yapılan kıdem ve ihbar tazminatı dışındaki ilave menfaatlerin, ücret ve ücret sayılan ödemeler arasında sayılmadığından, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun konusuna girmediği, vergiye tabi olmadığı ve açık bir vergilendirme hatası¹⁶ bulunduğu yönünde İstan-

¹⁴ Özelgenin tamamı için: <http://www.gib.gov.tr/node/91501> (Erişim Tarihi: 02 Şubat 2019)

¹⁵ Özelgenin tamamı için: <http://www.gib.gov.tr/5953-sayili-kanun-kapsaminda-calismakta-iken-akdinin-ikale-yoluyla-sona-ermesi-nedeniyle-odenen> (Erişim Tarihi: 02 Şubat 2019)

¹⁶ 213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Vergilendirme Hataları" başlıklı 118. maddesine göre açık olarak vergi mevzuatına girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınması mevzuata hatadır.

bul 5. Vergi Mahkemesinin 26.12.2013 tarihinde vermiş olduğu kararı onaylamıştır.^{17, 18}

27.03.2018 tarihine kadar ikale sözleşmesi ile iş sözleşmesi feshedilenlere ödenen kıdem ve ihbar tazminatı dışındaki ilave menfaatlerden gelir vergisi kesintisi yapılmışsa, bu mükellefler 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 126. maddesi uyarınca düzeltme zamanaşımı¹⁹ süresi içinde hiçbir sınıra tabi olmaksızın kesilen gelir vergisinin mahkeme kararıyla iadesini talep edebileceklerdir.

2.2- 27.03.2018 Tarihinde Yapılan Düzenleme

27.03.2018 tarihli ve 7103 sayılı Vergi Kanunları İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 7. maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61. maddesinin 3. fıkrasına eklenen 7. bent aşağıdaki gibidir.²⁰

"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."

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun tazminat ve yardımlarda istisnaları düzenleyen 25. maddesinin 1. fıkrasının 7. bendinin 7103 sayılı Kanunun 5. maddesi ile değişen hali aşağıdaki gibidir.²¹

"7. a) 25.08.1971 tarihli ve 1475 sayılı İş Kanunu ve 20.04.1967 tarihli ve 854 sayılı Deniz İş

Kanununa göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 13.06.1952 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.);

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

7103 sayılı Kanun ile birlikte kıdem tazminatları ile ilgili istisna maddesi tekrar düzenlenmiş ve ikale sözleşmeleri ile çeşitli adlar altında yapılan ödemelerde istisna kapsamına alınmıştır.

303 sıra No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin 4. bölümünde konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalar yer almaktadır.²² Buna göre kıdem tazminatları ve ikale sözleşmeleri kapsamında çeşitli adlar altında ödenen tutarlara ortak bir tavan uygulaması getirilmiştir.

1475 sayılı İş Kanununun hala uygulanmakta olan 14. maddesi ve 854 sayılı Deniz İş Kanunu-

¹⁷ Danıştay 4. Dairesi Esas No:2014/3676, Karar No: 2016/4376, Tarih 13.12.2016

¹⁸ İstanbul 5. Vergi Mahkemesi Esas No: 2013/2099, Karar No: 2013/3025, Tarih: 26.12.2013

¹⁹ 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 114. maddesine göre vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar. Aynı hüküm Kanunun 126. maddesine göre düzeltme zamanaşımı içinde geçerlidir.

²⁰ 27.03.2018 tarih ve 30373 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

²¹ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 25. maddesinin 1. fıkrasının 7. bendinin değişmeden önceki hali: "7) 1475 ve 854 sayılı Kanunlara göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 sayılı Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarı (Hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz.)"

²² Tebliğin tamamı için <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/06/20180611-9.htm> (Erişim Tarihi: 02 Şubat 2019)

nun²³ 20. maddesine göre ödenecek kıdem tazminatlarının yıllık tutarı en yüksek devlet memuruna bir hizmet yılı için ödenecek azami emeklilik ikramiyesi ile sınırlandırılmıştır.²⁴ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 25. maddesinin 1. fıkrasının 7. bendinin a alt bendine göre ilgili kanunlarında belirtilen tavan tutarlara kadar ödenen kıdem tazminatları istisnadır.

5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tazimi Hakkında Kanunda,²⁵ 1474 sayılı İş Kanunu ve 854 sayılı Deniz İş Kanununda olduğu gibi bir tavan tutar belirlenmemiştir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 25. maddesinin 1. fıkrasının 7. bendinin a alt bendine göre 5953 sayılı Kanuna tabi olarak çalışanlara ödenecek kıdem tazminatlarında hizmet erbabının 24 aylığı aşmayan kısmı istisnadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 25. maddesinin 1. fıkrasının 7103 sayılı Kanunla yeniden düzenlenen 7. fıkrasına göre hizmet erbabına ödenen kıdem tazminatları ve ikale sözleşmesi kapsamında çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımların toplamı kıdem tazminatı için belirlenen tavan tutarlara kadar olan kısmı istisnadır. İstisna tutarını aşan tutarlar ise Kanunun ücretin vergilendirilmesi ile ilgili hükümlerine göre vergilendirilir.

2.3- 30.01.2019 Tarihinde Yapılan Düzenleme

7162 sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile

30.01.2019 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 193 sayılı Gelir Vergisi Kanuna eklenen geçici 89. madde aşağıda yer aldığı gibidir.²⁶

“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 yapılan ödemeler ve yardımlar üzerinden tevkif edilerek tahsil edilen gelir vergisi, hizmet erbabının düzeltme zamanasını süresi içerisinde tarha yetkili vergi dairelerine başvurmaları ve dava açmamları, açılmış davalardan vazgeçmeleri şartıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanununun düzeltmeye ilişkin hükümleri uyarınca red ve iade edilir.

Bu madde hükümlerinden yararlanmak üzere vazgeçilen davalarla ilgili olarak yargılama giderleri ve vekâlet ücretine hükmedilmez.

Hakkında kesinleşmiş yargı kararı bulunan iade talepleriyle ilgili olarak bu madde hükmü uygulanmaz.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

Danıştay 4. Dairesinin 13.12.2016 tarihinde vermiş olduğu karara göre mükellefler önce 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 116 ve müteakip maddelerinde yer alan vergi hatası ve düzeltme hükümlerini dikkate alarak önce vergi dairesine, daha sonra aynı kanunun 124. maddesine göre Maliye Bakanlığı'na²⁷ şikayet yoluyla başvurabilecektir. İade talebi reddedilen mükelleflerden 27.03.2018 tarihine kadar işten ayrılanlar düzelt-

²³ 29.04.1967 tarih ve 12586 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

²⁴ En yüksek devlet memuruna bir hizmet yılı için ödenecek azami emeklilik ikramiyesi 01.01.2019-30.06.2019 arası tarihler için 6.017,60 TL'dir.

²⁵ 20.06.1952 tarih ve 8140 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

²⁶ 30.01.2019 tarih ve 30671 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 7162 sayılı Kanunun 16. maddesinin 1. fıkrasının ç bendine göre 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun geçici 89. maddesi 30.01.2019 tarihinde yürürlüğe girer.

²⁷ 09.07.2018 tarih ve 30473 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 703 sayılı Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Maliye Bakanlığı Hazine Müsteşarlığı ile birleşerek Hazine ve Maliye Bakanlığı ismini almıştır.

me zamanaşımı hükümlerini de dikkate alarak vergi mahkemesine dava açıp mahkeme kararına göre iade alabilecekti.

Ancak 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 89. madde ile ikale sözleşmesi ile iş sözleşmesi sonlandırılan ve kendisine yapılan bir takım ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılan mükellefler dava açmamaları veya açılmış davalardan vazgeçmeleri şartıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanununun düzeltme ve düzeltme zamanaşımına ilişkin hükümlerine göre gelir vergisi iadesi alabilecektir.

3- DEĞERLENDİRME

Herhangi bir işlemin vergilendirilmesi her şeyden önce bir vergi kanununun konusuna girmesine bağlıdır. Bu yönüyle vergi kanunları önce genel bir çerçeve çizerek aynı nitelikteki her işlemi ortak bir tanımın içine dahil eder. Vergilendirilmesi gereken işlemleri ise istisna ve muafiyet maddeleri ile düzenlenir.

Ücret geliri 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 2. maddesine göre gelir vergisinin konusuna girmektedir. Kanunun 61. maddesinin 1. fıkrası ücretin tanımını yapmaktadır. Aynı maddenin 2. fıkrası ise aynı nitelikte ancak farklı adlar altındaki ödemeleri ücret tanımına dahil etmektedir. Buradaki amaç, ücret niteliği taşıyan ödemeleri tam olarak kavramaktır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ücretlerle ilgili istisnaları düzenleyen 23 ve müteakip maddelerine bakıldığında kanunun esas amacının işçi ve işveren arasındaki maddi ilişkinin vergilendirilmesi olduğunu anlayabiliriz. Bu ilişki işe başlatma, işten ayrılma, çeşitli yardımlarda bulunma, tazminat verme veya hizmet erbabının ücretini başka adlar altında verme şeklinde para ile ifade edilebilen yöntemlerle verme şeklinde kurulabilir. Burada kanunun 61. maddesinin 2. fıkrası kapsayıcı olması açısından önem arz etmektedir.

Buna göre ikale sözleşmeleri kapsamında çeşitli adlar altında yapılan ödemelerin 7103

sayılı Kanun öncesinde de ücret niteliği taşıdığı ortadadır. Dolayısıyla Danıştay 4. Dairesinin bu ödemelerin ücret niteliği taşımadığından bahisle gelir vergisinin konusuna girmediği yönündeki 13.12.2016 tarihli kararına katılmamız mümkün değildir. Bir işlemin sadece kanunda isminin geçmediğinden bahisle gelir vergisine tabi olmadığı şeklindeki dar yorum tekniği uygulamada bir çok soruna neden olacaktır. Danıştay'ın bu yorumuna göre hizmet sözleşmesi sona erdirilen hizmet erbabına yapılan ödemeler ismi konulmadığı sürece sınırsız bir şekilde vergi dışı bırakılacaktır. Ancak karar tartışmalı bir konuya, daha sonra yapılan kanuni düzenlemeler ile netlik kazandırılması açısından önemlidir.

Konuyu 303 seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin 4. bölümünde yer alan 10. örnek üzerinden açıklayalım.

(Ç) A.Ş. de 10 yıl süreyle çalıştıktan sonra 12.01.2018 tarihinde işten ayrılan Bay (H) ye, işvereni tarafından 1475 sayılı Kanun uyarınca, kıdem tazminatına esas ücreti olan 3.000 TL üzerinden 30.000 TL kıdem tazminatı ile karşılıklı sonlandırma sözleşmesine (ikale) istinaden 50.000 TL iş güvencesi tazminatı olmak üzere toplam 80.000 TL ödeme yapılmıştır.

Bay (H) nin işten ayrılma tarihi itibarıyla en yüksek devlet memuruna bir hizmet yılı için ödenecek azami emekli ikramiyesi tutarı 5.001,76 TL'dir.

Bay (H)'ye ödenen kıdem tazminatı işten ayrılma tarihi itibarıyla en yüksek devlet memuruna ödenecek azami emekli ikramiyesini geçmediğinden 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 25. maddesinin 1. fıkrasının 7. bendine göre gelir vergisinden istisnadır.

Bay (H)'ye ödenen 50.000,00 TL tutarındaki iş güvencesi tazminatından gelir vergisi kesintisi yapılmışsa dava yoluna giderek yargı kararıyla iade talep edebilecektir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun geçici 89. maddesinin yürürlük tarihi olan 30.01.2019 tarihine kadar davası sonuçlan-

mişsa dava sonucuna göre gelir vergisi iadesi alabilecektir.

Geçici 89. maddenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren²⁸ dava yoluna başvurmadan, dava yoluna başvurmuşsa davasından vazgeçerek 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 116. ve müteakip maddelerine uyarınca gelir vergisi iadesi alabilecektir.

7103 sayılı Kanunun ikale sözleşmeleri ile ilgili maddeleri 27.03.2018 tarihinde yürürlüğe girmesine rağmen 303 seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin 4. bölümünde yer alan bu örnekte Bay (H) 12.01.2018 tarihinde işten ayrılmıştır. 303 seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin 1. maddesine göre tebliğ, 7103 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların belirlemektedir. Dolayısıyla söz konusu genel tebliğde yer alan örneğe Bay (H)'nin işten ayrılma tarihi açısından bakıldığında, Bay (H) dava açabilir veya geçici 89. madde hükümlerinden faydalanabilir. Ancak vergi kanunlarının geriye yürüyemeyeceği ilkesi gereği 12.01.2018 tarihinde işten ayrılan bir hizmet erbabının, 27.03.2018 tarihinde yürürlüğe giren 7103 sayılı Kanunun ikale sözleşmeleri ile ilgili hükümlerine tabi olması mümkün değildir.²⁹

Bay (H) 7103 sayılı Kanunun yürürlük tarihi olan 27.03.2018 tarihinden sonra işten ayrılmış olsaydı, Bay (H)'ye ödenecek azami kıdem tazminatı ve iş güvencesi tazminatı toplamı (5.0001,76x10) 50.017,60 TL'yi geçemeyecekti.

Kıdem Tazminatı Tutarı	30.000,00
İş Güvencesi Tazminatı	50.000,00
Toplam	80.000,00
Vergiden İstisna Edilecek Tutar (5.0001,76x10)	50.017,60
Vergiye Tabi Tutar	29.982,40

Bay (H)'ye ikale sözleşmesi kapsamında 10.000,00 TL tutarında iş güvencesi tazminatı ve 30.000,00 TL tutarında kıdem tazminatı ödenseydi, toplamı olan 40.000,00 TL istisna uygulaması için hesapladığımız 50.017,60 TL'yi aşmıyacağından tamamı istisna olacaktır.

SONUÇ

Çalışmamızda ayrıntılı bir şekilde açıklanan yargı kararları, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 7103 sayılı Kanun ve 7162 sayılı Kanun birlikte değerlendirecek olursak aşağıdaki sonuçlar ortaya çıkmıştır.

- 1) 31.12.2013 tarihine kadar ikale sözleşmesi ile iş sözleşmesi sonlandırılan hizmet erbabına yapılan kıdem tazminatı dışındaki ödemelerden gelir vergisi kesintisi yapılmıştır. Bu mükellefler 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 116 ve müteakip maddelerine göre düzeltme zamanaşımı süresinin son günü 31.12.2018 tarihi olduğundan düzeltme hükümlerinden yararlanarak veya dava yoluyla kesilen gelir vergisini iade almaları mümkün bulunmamaktadır.
- 2) 01.01.2014 ve 27.03.2018 tarihleri arasında ikale sözleşmesi ile iş sözleşmesi sonlandırılan hizmet erbabına kıdem tazminatı dışında yapılan ödemelerden gelir vergisi kesintisi yapılmışsa, hizmet erbabı emsal oluşturan Danıştay 4. Dairesinin kararına göre dava yoluna gidebilmektedir.
 - Dava yoluna gidenlerden hakkında kesilmiş yargı kararı bulunanların iade talepleriyle ilgili olarak yargı kararına göre işlem yapılır.
 - Dava yoluna başvuran ve davasından

²⁸ 30.01.2019

²⁹ 7103 sayılı Kanunun 93. maddesinin 1. fıkrasının g bendine göre kanunun 5. ve 7. maddeleri 27.03.2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

vazgeçenler 30.01.2019 tarihinden itibaren vergi dairesine başvurarak 213 sayılı Vergi Usul Kanununun düzeltmeye ilişkin hükümlerinden yararlanarak gelir vergisi iadesi alabilir.

- 3) 01.01.2014 ve 27.03.2018 tarihleri arasında ikale sözleşmesi ile iş sözleşmesi sonlandırılan hizmet erbabına kıdem tazminatı dışında yapılan ödemelerden gelir vergisi kesintisi yapılmışsa, hizmet erbabi 30.01.2019 tarihinden itibaren dava yoluna gitmeden sadece vergi dairesine başvurarak 213 sayılı Vergi Usul Kanununun düzeltmeye ilişkin hükümlerinden yararlanarak gelir vergisi iadesi alabilir.
- 4) 27.03.2018 tarihi sonrasında ikale sözleşmesi ile iş sözleşmesi sonlandırılanlara yapılan kıdem tazminatı ve çeşitli adlar altında sağlanan ilave menfaatler 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61. maddesinin 3. fıkrasının 7. bendine göre ücret sayılmaktadır. Bu tutarlar yine aynı kanunun 25. maddesinin 1. fıkrasının 7103 sayılı Kanunla değişen 7. bendinde ve 303 seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel tebliğinde belirtilen sınırlar dahilinde gelir vergisinden istisnadır. İstisna haddini aşan tutarlar ise 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ücretin vergilendirilmesi ile ilgili hükümlerine göre vergilendirilir.

KAYNAKÇA

- 1475 sayılı İş Kanunu (Mülga)
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 303 seri no'lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği
- 4857 sayılı İş Kanunu
- 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tazimi Hakkında Kanun
- 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu

- 703 sayılı Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname
- 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
- 854 sayılı Deniz İş Kanunu
- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 15.12.2010 Tarih ve B.07.1.Gİ-B.4.99.16.02-GVK-94-53 Sayılı Özeldes
- Danıştay 4. Dairesi Esas No:2014/3676, Karar No: 2016/4376, Tarih 13.12.2016
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 08.03.2017 Tarih ve 84098128-120.03.05[25-2016-2]-7775 Sayılı Özeldes
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası
- Yargıtay 22. Hukuk Dairesi Esas No: 2017/20595, Karar No: 2017/7654, Tarih: 04.04.2017
- Yargıtay 7. Hukuk Dairesi Esas No: 2015/39583, Karar No: 2015/26609, Tarih: 24.12.2015
- Yargıtay 7. Hukuk Dairesi Esas No: 2015/39584, Karar No: 2015/26610, Tarih: 24.12.2015
- Yargıtay 9. Hukuk Dairesi Esas No: 2015/22987, Karar No: 2015/33603, Tarih: 26.11.2015
- Yargıtay 9. Hukuk Dairesi Esas No: 2016/10425, Karar No: 2017/8620, Tarih: 23.05.2017
- Yargıtay 9. Hukuk Dairesi Esas No: 2016/28986, Karar No: 2017/17897, Tarih: 09.11.2017
- Yargıtay 9. Hukuk Dairesi Esas No: 2014/25285, Karar No: 2014/38607, Tarih: 18.12.2014