

Doç. Dr. Mustafa AKKAYA

Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi

İş Güvencesi Tazminatı'nın Gelir Vergisine Tâbi Olup Olmadığı Sorunu

1. Giriş

4857 sayılı İş Kanunu'nun "Geçersiz Sebep ile Yapılan Feshin Sonuçları" başlıklı 21. maddesi, işverence geçerli sebep gösterilmediği veya gösterilen sebebin geçerli olmadığı mahkemece veya özel hakem tarafından tespit edilerek feshin geçersizliğine karar verildiğinde, işverenin işçiyi bir ay içinde işe başlatmakla zorunlu tutmakta, işçinin başvurusu üzerine bir ay içinde işe başlatmaz ise, işvereni işçiye en az dört aylık ve en çok sekiz aylık ücreti tutarında tazminat (iş güvencesi tazminatı) ödemekle yükümlü kılmakta; üçüncü fıkrasında da kararın kesinleşmesine kadar çalıştırılmadığı süre için işçiye en çok dört aya kadar doğmuş bulunan ücret ve diğer haklarının ödeneceğini hüküm altına almaktadır.

Yeni İş Kanunu'yla getirilen "iş güvencesi tazminatı" olarak adlandırılacak bu ödemenin vergi yasaları karşısındaki konumu, özellikle bu ödemenin elde edenler bakımından gelir vergisine tâbi olup olmadığı, bu soruya verilecek yanıtı bağli olarak ödemeyi yapanların tevkifat (stopaj) sorumluluklarının bulunup bulunmadığı noktalarında irdelenmeye muhtaçtır¹. İş hukukumuzda yeni giren bu tazminat türünün vergisel sonuçlarına ilişkin yerleşik bir içtihattan söz etmek mümkün olmadı-

ğı gibi, bu konunun yazında yeterince ele alındığını söylemek de güçtür. Vergi İdaresi, bu tazminatların "ücret" niteliğini taşıdığını ve bu kapsamda vergilendirileceği yönünde görüş beyan etmiştir².

İş güvencesi tazminatının vergi yasaları karşısındaki konumunun belirlenmesi, genel planda vergi normlarının uygulanması, özel planda vergi normlarının yorumu ile ilgilidir. Aşağıda ele alındığı üzere, "tazminat" terimine yüklenecek anlam, geçersiz sebeple yapılan fesih nedeniyle İş Kanunu gereğince ödenen bu tazminatlara bağlanacak vergisel sonuçlar bakımından belirleyici olacaktır.

Bir hukuk normu olarak vergi normlarının uygulanması ve yorumlanması diğer hukuk alanlarına ait normlardan farklı değildir. Vergi normlarının yorum ve uygulanmasında sorun, normda yer alan özel hukuk kurum ve kavramlarına yüklenecek anlam noktasında karşımıza çıkar. Anayasa'nın 73. maddesinin birinci fıkrasında yer alan "malî güce göre vergilendirme" ilkesi, malî gücü aynı olandan aynı, farklı olandan farklı vergi alınmasını, dolayısıyla hukuki biçimlerin ötesine geçilerek gerçek iktisadi içeriğin esas alınmasını (VUK. m. 3) gerektirir iken, yine Anayasa'da ifadesini bulan "vergilerin yasallığı" (m. 73/3) ve hukuk devleti ilkeleri, belirlilik, hukuki güvenlik, kıyas ve boşluk doldur-

ma yasağını beraberinde getirir. Bir başka ifade ile vergi normları uygulanır iken bu anayasal ilkelerle bağdaştırılmak zorundadır ve biri diğerine tercih edilemez. Bu çerçevede, içinde özel hukuk kurum ve kavramına yer verilen bir vergi normunun uygulanması ve yorumlanması söz konusu olduğunda, çözülmesi gereken ön sorun, normda yer alan özel hukuk kurum ve kavramının (1) özel hukuktaki anlamıyla mı, (2) özel hukuktaki anlamı dışında vergi hukukunda ayrı bir anlamla mı, (3) özel hukuktaki anlamı dışında, temsil ettiği iktisadi içerik ile mi vergi normunda kullanıldığı noktasında bir saptama yapılmasını zorunlu kılar.

2. Gelir Vergisi Kanunu'nda “Ücret”

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesi ücreti, “işverene tâbi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler” olarak tanımlamıştır. Bu tanım, İş Kanunu'nun 32. maddesindeki, “Genel anlamda ücret bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödenen tutardır” biçimindeki tanımdan farklı ve daha kapsamlıdır. Herhangi bir ödemenin Gelir Vergisi Kanunu anlamında ücret sayılıp, vergilendirilebilmesi için, (1) ödemenin hizmet karşılığı olması, (2) belli bir işyerine bağlı olarak çalışılması, (3) İşverene tâbi olunması, (4) ödemenin para, ayın ve para ile temsil edilebilen menfaat şeklinde gerçekleşmesi gerekir. Özü itibarıyla vergi hukuku anlamında ücret, bir tarafın (işçi) bağımlı olarak iş görmeyi üstlendiği sözleşmelerde, diğer tarafın (işveren) bu iş görme karşılığında ödemeyi üstlendiği para ve/veya sağlamayı tekeffül ettiği ayın ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Gelir Vergisi Kanunu 61. maddesinin birinci fıkrasında, ücretlere ilişkin genel çerçeve çizildikten sonra, aynı maddenin ikinci fıkrasında ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı, tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunmasının, onun mahiyetini değiştirmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bu fıkradaki düzenleme,

işverence işçiye hizmet (iş) akdi çerçevesinde yapılan her türlü ödemenin, hangi isimle adlandırılırsa adlandırılınsın vergi hukuku açısından ücret olarak nitelenmesi ve vergilendirilmesi sonucunu doğurmaktadır. Bu hüküm, bireylerin özel hukukun düzenleme olanaklarından yararlanmak suretiyle, hizmet karşılığı yapılan ödemelere “ücret” dışında adlar vermek suretiyle vergilendirme dışında kalma çabalarını boşa çıkarmaya yönelik olup, Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin, “Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.” biçimindeki hükmünün ücretler bakımından somutlaştırılmış halidir. Burada vurgulanması gereken husus, adı ne olursa olsun işçiye yapılan ödemenin iş görme karşılığı ve iş akdi çerçevesinde gerçekleşmesi gereğidir. Hizmet karşılığı olmayan ve iş akdi çerçevesinde yapılmayan ödemeler, fıkra da sayılanlar veya benzer terimlerle adlandırılırsalar dahi ücret niteliği taşımayacaklarından bu kapsamda vergilendirilemezler. Örneğin, işverenin, yanında çalışan işçinin otomobiline çarpması ve hasarın tazmini için yaptığı ödeme, işçisine borç vermesi gibi hallerde yapılan ödemeler hizmet karşılığı olmadıklarından ücret olarak nitelendirilip, vergilendirilemeyecektir³.

Gelir Vergisi Kanunu 61. maddesi 2. fıkrasında hizmet ilişkisi kapsamında değerlendirilemeyecek bazı ödemeleri salt vergi hukuku uygulamasıyla sınırlı olarak ücret olarak nitelendirmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu 23-36. maddeleri arasında “müteferrik istisnalar” başlığı altında düzenlemeler öngörmüş; bazı ödemeleri vergiden istisna etmiştir. Bir başka deyişle, vergiyi doğuran olay olarak Gelir Vergisi Kanunu'nda belirlenmiş bazı ödemeler Kanun'un 23 vd. hükümleri uyarınca vergi dışı tutulmuşlardır. Bu düzenlemelerin pratik sonucu, vergiye tâbi bir kazanç unsurunun, müteferrik istisnalar arasında yer alması halinde vergi dışı kalmasıdır. Anılan istisnalardan inceleme konumuz bakımından önem taşıyanı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. maddesinin (1) nolu bendinde yer alan “ölüm, sakatlık, hastalık ve işsizlik sebepleriyle verilen tazminat ve yapılan yardımlar” biçimindeki düzenlemesidir.

“Tazminat”, uğranılan zarar karşılığı yapılan ödemeyi karşılayan teknik bir kavram olup, gün-

lük dildeki kasa tazminatı, makam tazminatı, yabancı dil tazminatı gibi, aslında ücretin bir parçasını oluşturan ifadelerdeki tazminat teriminden tamamen farklı bir anlama sahiptir. Yukarıda da değinildiği üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinin ikinci fıkrasında, geçen "... tazminat, kasa tazminatı ..." ibareleri, görülen işin veya işgörenin niteliği nedeniyle ve/veya salt vergisel avantaj elde etmek (vergi dışı kalmak) için farklı adlarla da olsa iş akdi uyarınca, hizmet karşılığı yapılan ödemeleri kapsamına almaktadır. Bu noktada hemen belirtmek gerekir ki, işçiye iş akdinden bağımsız, hizmeti karşılığı olmayan ödemeler Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinin 2. fıkrasında sayılan kavramlarla aynılık ya da benzerlik gösterse dahi ücret

ten, bir başka ifade ile ödenen paranın veya sağlanan menfaatin iş akdi çerçevesinde iş görme karşılığı yapıldığı saptandıktan sonra, farklı isimle (ödenek, tazminat, kasa tazminatı, tahsisat, zam avans, ... vb) yapılan ödemenin Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinin 2. fıkrası kapsamında, "ücret" olarak nitelenebilecek bir ödeme olduğu sonucuna ulaşılabilir; bu süreç tamamlanıp, adı farklı da olsa ücret olarak nitelenen bir ödemenin -vergiye tâbi bir kazanç unsuru (ücret) bulduğuna karar verildikten- varlığı saptandıktan sonra bu kazancın vergiden istisna edilip edilmediği araştırılabilir ve bu araştırmada yapılan ödemenin Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. maddesinin (1). bendi kapsamında istisna edilmiş kazanç bulunup bu-

İşveren tarafından işçiye "ücret" dışındaki bir adla yapılan ödemenin "ücret" olarak nitelendirilebilmesi için, işverenin gösterdiği işyerinde bağımlı olarak iş görmeyi üstlenen kişiye, hizmet akdi çerçevesinde gördüğü iş karşılığında ödenen bir para, bu parayla birlikte veya paradan ayrı para ile temsil edilebilen menfaatin sağlanmış olması gerekir.

ret olarak nitelenemeyecek, dolayısıyla da ücret olarak vergilendirilemeyeceklerdir.

Aşağıda ele alındığı üzere vergi idaresi ve yarındaki bazı görüşler, geçersiz sebeple yapılan fesihte işçiye ödenen iş güvencesi tazminatlarını Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinin 1. fıkrası çerçevesinde "ücret" olarak nitelenip nitelenmeyeceğini tartışmaksızın, bu ödemelerin adındaki "tazminat" teriminden hareketle Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinin 2. fıkrası kapsamında değerlendirip, sorunu ve çözümünü Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. maddesinin (1). bendinde sayılan "ölüm, sakatlık, hastalık ve işsizlik sebepleriyle verilen tazminat ve yapılan yardımlar" hükmü ışığında çözmeye çalışmışlardır. Oysa ki somut sorun bağlamında işveren tarafından işçiye "ücret" dışındaki bir adla yapılan ödemenin "ücret" olarak nitelendirilebilmesi için, işverenin gösterdiği işyerinde bağımlı olarak iş görmeyi üstlenen kişiye, hizmet akdi çerçevesinde gördüğü iş karşılığında ödenen bir para, bu parayla birlikte veya paradan ayrı para ile temsil edilebilen menfaatin sağlanmış olması gerekir. Ancak bu ön koşul gerçekleş-

lunmadığı sorgulanabilir. Fakat gerek vergi idaresi, gerekse doktrindeki bazı görüşler, iş güvencesi tazminatının Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinin 1. fıkrası kapsamında "ücret" sayılıp sayılmayacağını tartışmaksızın doğrudan 2. fıkrada yer alan "tazminat" teriminden hareketle bunun ücret olduğunu kabulde, aynı Kanun'un 25. maddesi (1). bendinde vergiden istisna edilip edilmediğini tartışarak, istisna kapsamına girmediği sonucuna varmışlardır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. maddesinin (1). bendi, ölüm, sakatlık, hastalık ve işsizlik nedenleriyle ileride karşılaşılabileceği zararı gidermek için önceden ilgisince akdi ilişkiye dayalı olarak veya yasa gereği üçüncü kişilerce ödenen prim karşılığında getirileri kapsamaktadır. Bu çerçevede düzenlemedeki "tazminat" terimiyle özel hukuktaki teknik tanıma uygun, bir zararı gidermeyi, karşılamayı⁴ amaçlayan ödemeler kastedilmemekte; özel hukuktaki anlamından bağımsız bir anlam yüklenmektedir. Aksi bir yorum, özel hukuktaki teknik anlamıyla, uğranılan bir zararı gidermeye yönelik ödenen tüm tazminatların bir gelir unsuru

olarak kabulünü de zorunlu kılar⁵; oysa özellikli bazı durumlar⁶ dışında teknik tanıma uygun tazminatlar vergiyi doğuran olay, kazanç ve irat niteliğinde değildirler. Yasa koyucunun gelir vergisine tâbi olmayan bir ödemeyi, vergiden istisna etmeyeceği de dikkate alındığında; Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. maddesinin (1). bendindeki düzenlemede yer alan "tazminat" teriminin uğranılan gerçek zararı karşılayan, özel hukuk anlamında tazminat olmadığı açıktır. Anılan hüküm, ödenen pirimle orantılı veya önceden kararlaştırılan tutarların ilgililerine ödenmesini vergiden istisna etmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. maddesinin (1). bendi, işçinin, işverenin veya üçüncü kişilerin iş akdi veya yasa gereği, gerçekleşmesi muhtemel riskler için önceden pirim vb. ödemeleriyle güvence altına alınan risklerin gerçekleşmesine bağlı ödemeleri vergi dışı bırakan bir hüküm olup; akdi ilişkiye dayanmayan, iş görme (hizmet) karşılığı olmayan, uğranılan zararı gidermeyi amaçlayan özel hukuktaki teknik anlamıyla tazminatları kapsamaktadır. Kaldı ki yukarıda da belirtildiği üzere, Gelir Vergisi Kanunu kapsamında kazanç ve irat sayılmayacak bir unsurun (tazminatın) vergi dışı tutulması anlamlı da değildir. Nitekim, Maliye Bakanlığı, 26.05.1989 tarih, 21-043-106-43545 sayılı muktezasında, "İş Kanunu'nun 37. ve Sosyal Sigortalar Kanunu'nun 89. maddesi hükümlerine dayanılarak, işverenlerle işçi sendikaları arasında yapılan toplu iş sözleşmesi gereğince işçilere hasta ve istirahatlı buldukları devre için, belli bir nisbet dahilinde verilen iş göremezlik tazminatı, hizmet karşılığı bir ödeme olması itibarıyla ücrettir. Ancak, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. maddesinin 1 numaralı bendinde ölüm, sakatlık, hastalık ve işsizlik sebepleriyle verilen tazminat ve yapılan yardımlar vergiden istisna edilmiş olduğundan bahis konusu iş göremezlik nedeniyle işveren kurumca kesildiğinden Sosyal Sigortalar Kurumu tarafından ödenen Hastalık Ödeneğinin anılan hüküm ve 89 Seri Sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği'ne istinaden vergiden istisna edilmesi lazım gelir." biçiminde görüş bildirmiştir.

Bu ön açıklamalar ışığında İş Kanunu'nun 21. maddesi kapsamındaki ödemeler incelendiğinde aşağıdaki saptamalar yapılabilir:

3. 4857 Sayılı İş Kanunu'nun 21. Maddesi Uyarınca Yapılan Ödemelerin Vergisel Açıdan Nitelenmesi

a) İşçinin İşe Başlatılması Halinde Yapılan Ödemeler

İş akdi işverence geçerli bir nedene dayanılarak feshedilir ve fesih nedeninin geçerli olduğu yargı kararı ile kesinleşir ise, sözleşme feshi ihbar süresinin sonunda veya peşin ödemenin yapıldığı tarihte sona erer. Bu durumda yapılan ödemeler iş akdi çerçevesinde ve hizmet karşılığı yapılmış sayılacağından ücret niteliğindedir.

İşverenin gösterdiği sebebin geçersizliği mahkeme veya özel hakem tarafından saptanıp, feshin geçersizliğine karar verilmesi halinde, işçi bir ay içinde işe başlatılmak zorundadır. Feshin geçersizliğine karar verilmesi üzerine, işverenin işçiyi işe başlatması durumunda, fesih hükümsüz sayıldığı için iş akdi hiç sona ermemiş gibi bir kesilme olmaksızın devam etmiş sayılacağından⁷ işçiye İş Kanunu'nun 21. maddesi uyarınca ödenen, çalışmadığı döneme ait en fazla dört aylık ücret ve diğer haklar da ücret olarak nitelendirilecektir.

b) İşe Başlatmama Halinde Yapılan Ödemeler

Mahkeme veya özel hakemin feshin geçerli bir nedene dayanmadığına karar vermesi halinde işverenin işçiyi işe başlatmamak suretiyle tazminat ödeme yaptırımını tercih etmiş ise işçiye, (1) süresi içinde işe başlatmadığı tarih itibarıyla geçersiz fesih tazminatı; (2) ayrıca kararın kesinleşmesine kadar çalıştırılmadığı süre için en az dört aya kadar ücret ve diğer haklarını da ödeyecektir.

Çalışılmayan süreler için yapılan ödemeler, bir tazminat değil işçinin boşa geçen sürelerine ilişkin hakları olarak nitelendirilmektedir⁸. İşçiye iş akdinin feshinin geçersiz nedene dayanması nedeniyle, boşa geçen süreler için yapılan bu ödemeler, geçersiz sayılan iş akdi hükümleri uyarınca, başka bir ifadeyle yine iş akdi uyarınca ve iş akdi çerçevesinde yapıldığından vergi hukuku anlamında ücret olarak nitelenecektir.

Yanıtı aranan soru, işçiye işveren tarafından

ödenen iş güvencesi tazminatının vergisel bakımdan nitelenmesidir. Bu ödemenin özel hukuk anlamında, akdin haksız biçimde feshi nedeniyle uğranılan zararın tazmini niteliğinde mi olduğu; yoksa fesih nedeni geçersiz sayılan iş akdi gereği mi yapıldığı noktasında yapılacak saptama vergisel bakımdan farklı sonuçları doğuracaktır.

Maliye Bakanlığı 28.06.2005 tarih ve GİB.0.42/4207-44/27873 sayılı muktezasında “iş akdi feshedilenlerin bu işleme karşı açtıkları işe iade davalarını kazandıkları halde işe başlatılmamaları nedeniyle yargı kararları doğrultusunda yapılan ödemelerin Gelir Vergisi Kanunu’nun 25/1. maddesi kapsamında değerlendirilemeyeceği ve söz konusu ödemelerin ücret kabul edilerek vergi-

resi hem de yazındaki görüşler, “iş güvencesi tazminatı” adıyla işçiye yapılan ödemelerin işgörme karşılığı ve iş akdi çerçevesinde yapılıp yapılmadığını, dolayısıyla Gelir Vergisi Kanunu’nun 61. maddesinin 1. fıkrasında çerçevesi çizilen bir “ücret” olup olmadığını tartışmaksızın, aynı maddenin 2. fıkrasında yer alan “tazminat” ve işçiye yapılan ödemedeki, “tazminat” terimlerini eşleştirerek, iş güvencesi tazminatının “ücret” olduğunu varsaymaktadırlar. Bu varsayıma dayalı nitelmeden sonra da iş güvencesi tazminatının Gelir Vergisi Kanunu’nun 25. maddesinin (1). bendindeki istisna kapsamına girmediğini belirterek iş güvencesi tazminatlarının ücret olarak vergilendirileceği sonucuna ulaşılmaktadır.

İş güvencesi tazminatı adıyla yapılan ödeme, iş görme karşılığı ve iş akdi çerçevesinde yapılan bir ödeme olmayıp, iş akdinin geçersiz sebeple feshi nedeniyle uğranılan veya uğrandığı varsayılan zararı gidermek için tutarını yasa koyucunun takdir ettiği teknik anlamda bir tazminattır ve Gelir Vergisi Kanunu’nun 2. maddesinde sayılan gelir unsurlarından hiçbirini oluşturmamaktadır.

lendirileceği yönünde görüş beyan etmiştir⁹. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı da B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-94/1 sayılı muktezasında, “her ne kadar işsizlik sebebiyle ödenmiş olsa da, işveren tarafından (evvelce yapılmış hizmet karşılığı olsa dahi) (akdin feshi mahkeme kararınca reddedildiğinden, akit taraflar arasında hüküm ifade edeceğinden) hizmet akdine istinaden sağlanan bir menfaat olmasından ve Gelir Vergisi Kanunu’nun 61. maddesinin 2. fıkrasında ücretin tazminat veya başka adlar altında ödenmiş olmasının onun mahiyetini değiştirmeyecek olmasından dolayı ilgiliye yapılan iş güvencesi tazminatı ve boşta geçen zaman için yapılan ödemeler, hangi ad altında olursa olsun Gelir Vergisi Kanunu’nun 61. maddesi gereğince ücret olarak değerlendirilip, gelir vergisine tâbi tutulacaktır.” görüşündedir. Yazında da aynı gerekçelerle Vergi İdaresinin bu görüşüne paralel görüşler ifade edilmiş, geçersiz fesih tazminatlarının ücret olarak niteleneceği ve bu kapsamda vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir¹⁰. Yukarıda da değinildiği üzere hem vergi ida-

Maliye Bakanlığı’nın yukarıdaki görüşlerine katılmak kanımızca mümkün bulunmamaktadır. Çünkü, iş güvencesi tazminatı adıyla yapılan ödeme, iş görme karşılığı ve iş akdi çerçevesinde yapılan bir ödeme olmayıp, iş akdinin geçersiz sebeple feshi nedeniyle uğranılan veya uğrandığı varsayılan zararı gidermek için tutarını yasa koyucunun takdir ettiği teknik anlamda bir tazminattır ve Gelir Vergisi Kanunu’nun 2. maddesinde sayılan gelir unsurlarından hiçbirini oluşturmamaktadır. Gelir Vergisi Kanunu’nun 61. maddesinin 2. fıkrası tek başına bir ödemeyi tek başına ücret olarak nitelerek için yeterli değildir; bu fıkra ancak 1. fıkrada belirlenen kapsamda bir ilişki ve ödemenin varlığı halinde, ödemenin ücret olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği noktasında işleve sahip olacak, uygulama alanı bulacaktır. Bu nedenle, teknik anlamda tazminat niteliği taşıdığı için vergiye tâbi tutulmayacak bir ödemeyi, “ücret” kabul ederek, daha sonra da bu ödemenin vergiden istisna edilip edilmediğini araştırmak ve istisna kapsamına girmediğine karar vermek, vergi hukukunda yorum

kuralları ve bu hukuk alanına hakim temel ilkelerle bağdaşmamaktadır. Nitekim gerekçesi ayrıntılar içermemekle birlikte, Ankara 1. Vergi Mahkemesi iş güvencesi tazminatından yapılan gelir vergisi tevkifatının iadesi talebiyle açılan davada, “yapılacak ödeme mahkeme kararı gereğince yapılan bir ödeme niteliğinde olduğundan ve yasada bahsedilen anlamda tazminat ve ücret niteliğinde bir ödeme olmadığından vergiye tâbi tutulmaması gerekir.” biçiminde kararıyla¹¹ yukarıdaki analizlere paralel bir yaklaşım sergilemiştir. Ancak iş güvencesi tazminatı müessesinin hukuk sistemimize yeni girmiş olması nedeniyle henüz yerleşik bir içtihattan söz etmek mümkün değildir.

4. Sonuç

Yukarıdaki analizler ışığında 4857 sayılı İş Kanunu'nun 21. maddesi uyarınca ödenen iş güvencesi tazminatı Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesi kapsamında “ücret” niteliği taşımadığı için gelir vergisine tâbi olmayan bu ödemenin gelir vergisinden istisna edilen kazançlar kapsamında olup olmadığı araştırılması anlamlı değildir. Ücret niteliği taşımayan bir ödemeden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi uyarınca tevkifat yapılmayacağı açıktır.

DİPNOTLAR

- 1 İş güvencesi tazminatlarını Gelir Vergisi Kanunu açısından inceleyen bir çalışmada, anılan tazminatı ödeyen işverenlerin bu ödemelerini gelir vergisi matrahının tespitinde gider olarak indirip indiremeyeceklerinin de tartışılması konu bütünlüğü açısından gereklidir. Ancak, böyle bir eksikliğin giderilmesi, “İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar”ın indirilmesine izin veren Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin (4) nolu bendindeki hüküm ile “Bilumum para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar”ın indirilmesini engelleyen aynı Kanun'un 41. maddesinin (5) nolu bendindeki düzenlemenin kapsamlı bir biçimde irdelenmesini zorunlu kılmaktadır. Vergi idaresi uygulamasının ve kısmen de olsa yargının “teşebbüs sahibinin suçları” ibaresini ceza hukuku anlamında suç teşkil etmeyen fiillerdeki kusurluluğunu da kapsar biçimde olması, konunun vergi normlarının uygulanması ve yorum kuralları açısından ayrı bir çalışmada ele alınmasının daha isabetli olacağı sonucuna varılmasını gerektirmiştir.
- 2 Maliye Bakanlığı 28.06.2005 tarih ve GİB.0.42/4207-44/27873 sayılı muktezası; İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-94/1 sayılı muktezası. Aynı yönde Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün B. 07.0.GEL.0.42/4205 sayılı 03.08.2004 tarihli muktezası.
- 3 H. Yalçın, Ücretlerin Vergilendirilmesi, İstanbul 1998, s. 27 vd.
- 4 Tazminat (giderim), kişinin maddi ve manevi varlığında meydana

- 5 getirilmiş olan eksilmenin doldurulması için yüklenen edimdir (M. R. Karahasan, Tazminat Hukuku Maddi Tazminat, Genişletilerek Yenilenmiş ve Düzenlenmiş Altıncı Baskı, İstanbul 2001, s. 68.)
- 6 Örn. işverenin aracına çarparak yaralanmasına ve sakat kalmasına neden olduğu işçiye, bedeni zarar, sakatlık ve araca verdiği hasar nedeniyle ödediği tazminatlar önce gelir (vergiyi doğuran olay) olarak nitelenecek, daha sonra da Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. maddesinin (1) bendi kapsamında vergi dışı tutulması gerekecektir. Böyle bir yaklaşım, vergiye tâbi olmayan bir ödemeyi yasa koyucunun vergiden istisna etmek gibi gereksiz bir uğraş verdiğinin kabulünü de beraberinde getirir.
- 7 Ticari, zirai ve mesleki faaliyetleri nedeniyle vergi yükümlülüğü bulunması halinde, yükümlülere iş, işletme ve meslekleriyle ilgili olarak elde edecekleri zarar, ziyan ve tazminatlar da bir gelir unsuru olarak dikkate alınacak ve vergilendirilecektir.
- 8 M. Kandemir, İş Güvencesi Kapsamındaki İşçinin İş Sözleşmesinin İşveren Tarafından Feshi, <http://www.akader.info/sbard/sayilar/2005Eylul/7.pdf>, s. 334.
- 9 Kandemir, İş Güvencesi Kapsamındaki İşçinin İş Sözleşmesinin İşveren Tarafından Feshi, <http://www.akader.info/sbard/sayilar/2005Eylul/7.pdf>, s. 336.
- 10 Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, B. 07.0.GEL.0.42/4205 sayılı 03.08.2004 tarihli muktezasında da aynı yönde görüş belirtilmiştir.
- 11 Gençyürek, İş Güvencesi Tazminatının Vergilendirilmesi, Yaklaşım, Haziran 2005, S. 150, s. 46-47.; C. S. Özdemir, İşe İade Tazminatında Vergi Kesintisi, http://www.alomaliye.com/haziran_06/cumhur_sinan_ise_iade.htm.
- 12 2004/155 E., 2004/622 K. sayılı karar, bu karara karşı Bölge İdare Mahkemesi'ne yapılan itiraz Ankara Bölge İdare Mahkemesi'nin 2004/3086 E., 2004/3572 K. sayılı kararıyla reddedilmiştir.