

Prof. Dr. Veysi SEVİĞ

ICC Vergi Komisyonu Türkiye Delegesi

İşe İade İşlemlerinde İhbar ve Kıdem Tazminatının Mahsubu Sırasında Ortaya Çıkan Vergisel Sorun

1) KONUNUN TANIMI

İş Yasası'nın 17. maddesi uyarınca "belirsiz süreli iş sözleşmelerinin feshinden önce durumun diğer tarafa bildirilmesi" gerekmektedir. Buna göre iş sözleşmeleri;

- İş altı aydan az sürmüş olan işçi için, bildirim diğer tarafa yapılmasından başlayarak iki hafta sonra,
- İş altı aydan bir buçuk yıla kadar sürmüş olan işçi için, bildirim diğer tarafa yapılmasından başlayarak dört hafta sonra,
- İş bir buçuk yıldan üç yıla kadar sürmüş olan işçi için, bildirim diğer tarafa yapılmasından başlayarak altı hafta sonra,
- İş üç yıldan fazla sürmüş işçi için, bildirim yapılmasından başlayarak sekiz hafta sonra, feshedilmiş sayılmaktadır. Bu süreler asgari olup, yapılacak sözleşmeler ile artırılabilir.

Yasal düzenleme gereği olarak işveren bildirim süresine ait ücreti peşin vermek suretiyle iş sözleşmesini feshedebilmektedir. Bu bağlamda ihbar önellerine uyulmadan iş akdinin feshi halinde, çalışana önel süresi kadar ihbar ücreti ödenmekte-

dir. İşveren bunu yargı kararı ile öderse, bu ödemeye ihbar tazminatı denilmektedir.

İhbar tazminatının vergilendirilmesi konusu uygulamada zaman zaman duraksama yaratmış bulunmaktadır.

Bu konuda uygulamada iki farklı görüş vardır. Birinci görüşe göre; ihbar tazminatı bir işsizlik tazminatı niteliğinde olduğundan Gelir Vergisi Yasası'nın 25. maddesinin birinci fıkrasına göre vergiden müstesnadır¹.

İkinci görüşe göre ihbar tazminatı ücret niteliğinde olup, Gelir Vergisi Yasası'nın 61. maddesinin 1 ve 2. fıkraları gereğince vergiye tabi tutulması gerekmektedir. İşverenin bildirim önellerine uymamak suretiyle fesih bildiriminde bulunması halinde önellere ilişkin ücret tutarında ödeyeceği tazminatın, İş Yasası'nda açıkça tanımlanan önellere göre belirlenen peşin ödeme olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Çünkü belirsiz süreli hizmet akitlerinden yasa koyucunun ihbar önelleri öngörmesinin gerek işveren bakımından gerekse de işçi açısından belli bir amacı ve mantığı vardır. İşçi açısından yapılan

İşe iade edilen kişi işyerinden kendisine ödenen ihbar tazminatının geri istenmesine yönelik bir yazı ve ekinde yapılan vergi kesintilerini gösteren bir liste ile ilgili vergi dairesine yazılı olarak başvurmak suretiyle düzeltme isteminde bulunabilecektir.

düzenlemenin amacı işçinin bir anda işsiz kalmasını önlemek ya da belirli bir süre daha ya da belirli bir miktarda gelir elde etmesini temin ederek ona nispi bir koruma sağlamaktadır. Elde edilen gelir ihbar önellerine endeksenerek belirlenmiştir. Ancak bu önellere uyularak yapılan peşin ödemeler ücret olarak adlandırılmış; önellere uyulmaması halinde yapılacak olan ödemeyi tazminat olarak tanımlamıştır.

Dolayısıyla işveren tarafından işçiye ödenen ihbar tazminatları ücret kapsamına giren bir gelir niteliğinde kabul edilerek gelir vergisine tabi tutulmalıdır.

Yapılan bu açıklamalar, işveren tarafından işçiye ödenen ihbar tazminatının ücret kapsamına giren bir gelir unsuru olduğunu ve bu nedenle gelir vergisi kapsamına girdiğini göstermektedir².

Bir başka anlatımla “ihbar tazminatı” özünde işçinin fesihten önce çalışması öngörülen bir süre karşılığı ücret tutarı olarak düşünülmüştür. Bu sürelerle denk gelen ücret çalışana aynen ödenecektir. İhbar tazminatının bu sürelerle denk düşen ücret tutarı olarak algılanması ve vergiye tabi tutulmasında yasanın anlatımı ile çelişen bir özellik görülmemektedir³.

II) GEÇERLİ SEBEBİ BULUNMAYAN FESİHLER

İş Yasası'nın 21. maddesi uyarınca “işverence geçerli sebep gösterilmediği veya gösterilen sebebin geçerli olmadığı mahkemece veya özel hakem tarafından tespit edilerek feshin geçersizliğine karar verildiğinde, işveren, işçiyi bir ay içinde işe başlatmak zorundadır.”

İşveren işçiyi başvurusu üzerine bir ay içinde

işe başlatmaz ise işçiye en az dört aylık ve en çok sekiz aylık ücreti tutarında tazminat ödemekle yükümlü olur.

Kararın kesinleşmesine kadar çalıştırılmadığı süre için işçiye en çok dört aya kadar doğmuş bulunan ücret ve diğer hakları ödenir.

İşçi işe başlatılırsa, peşin olarak ödenen bildirim süresine ait ücret ile kıdem tazminatı konuya ilişkin olarak yapılacak ödemededen mahsup edilmektedir.

Bu konuda da işe iade davasında feshin geçersizliği sonucu nedeniyle işçinin işe başlamak için işverene başvurması durumunda, iş sözleşmesi feshedilirken kendisine ödenen ihbar ve kıdem tazminatlarının işverene iadesi aşamasında, işçiye daha önce ödenen ihbar tazminatı üzerinden kesinti suretiyle alınan gelir vergisinin nasıl bir işleme konusu edileceği hususu uygulamada duraksama yaratmaktadır.

III) OLAYIN VERGİ HUKUKU AÇISINDAN ANALİZİ

Çalışana İş Yasası'nın 17. maddesi kapsamında yapılan ihbar tazminatı ödemesi; yine aynı Yasa'nın 21. maddesi uyarınca ortaya çıkan yeni hukuuki durum (yeniden işe başlatma) nedeniyle işverene borçlanma suretiyle iade edilmekte, bu bağlamda da ödemeye ilişkin işlem mahsup yoluyla kapatılmaktadır. Bu işlem gerçekte ihbar tazminatı ile ilgili işlemin bir anlamda iptal edildiğini göstermektedir.

Dolayısıyla böyle bir durumda “vergiye tabi olan bir işlem, yasa maddesinde yer alan bir hükümün uygulanması sonucu iptal edilerek, bunun sonucunda da “verginin konusuna girmeyen bir olay” dolayısıyla ödenen verginin hukuki dayanaktan yoksun kalmasına neden olmaktadır.

Verginin konusuna giren bir olayın yasal düzenleme sonucunda geçersiz sayılması vergiye tabi olmayan bir olayın varlığını göstermektedir.

Böyle bir durum Vergi Usul Yasası'nın düzeltme hükümleri içerisinde de değerlendirilmektedir. Kendisine bu konuda ihbar tazminatı ödenen kişi gerçekte verginin mükellefi konumundadır. Böyle bir durumda işe iade edilen kişi işyerinden kendisine ödenen ihbar tazminatının geri istenmesine yönelik bir yazı ve ekinde yapılan vergi kesintilerini gösteren bir liste ile ilgili vergi dairesine yazılı

Vergi uygulamaları açısından hangi hallerde ödenen vergilerin yine hangi hallerde hesaplanacak vergilerden mahsup edilebileceği hususu özel hükümlerle belirlenmiş bulunmaktadır.

olarak başvurmak suretiyle düzeltme isteminde bulunabilecektir.

Bu başvuru sonucunda ilgili vergi dairesi konuyu inceleyerek hak sahibinin istemi doğrultusunda işlem yapabilir.

İşten çıkartılanlar eğer birden fazla ise bu takdirde konuya ilişkin işverene yetkilendirme verilerek suretiyle söz konusu düzeltme isteminin işverence takibi sağlanabilir. Ancak böyle bir durumda işveren tarafından çalışanları temsilen yapılacak bu yetkilendirme sonucunda düzeltme suretiyle geri alınacak vergilerin işe iade edilenlerin borcuna mahsup edileceğine yönelik olarak çalışanlara tahhütte bulunulması gerekmektedir.

Yasa maddesinde yer alan “mahsup edilir” kavramı vergi hukuku açısından önem arz etmektedir. Çünkü vergi uygulamaları açısından hangi hallerde ödenen vergilerin yine hangi hallerde hesaplanacak vergilerden mahsup edilebileceği hususu özel hükümlerle belirlenmiş bulunmaktadır.

İş Yasası'nın 17. maddesi uyarınca işveren bildirim süresine ilişkin ücret tutarında tazminat öderken, bu ödemeye ait gelir vergisi kesintisini ödemenin yapıldığı ayı izleyen ay içerisinde Gelir Vergisi Yasası'nda öngörülen sürede muhtasar beyanname ile beyan ederek ilgili vergi dairesine ödemek zorundadır.

Bilahare İş Yasası'nın 21. maddesine göre çalışanın yeniden işe başlatılması halinde söz konusu çalışan için yeniden bordro düzenlenmesi bu bağlamda da işçinin çalışma süresinin kesintiye uğramamasına yönelik işlem yapılması gerekmektedir.

Çalışanın işe başlaması ile ilgili olarak düzenlenecek bordrolar üzerinden hesaplanarak vergi dairesine intikal ettirilecek gelir vergisi kesintisi ile daha önce ihbar tazminatı olarak yapılan ödemeye yönelik hesaplanarak vergi dairesine intikal ettiril-

miş olan vergiler arasında hem tahakkuk ve hem de ödenmeleri açısından zaman yani dönem farkı vardır. Bu farklılık hukuki çözümü tartışılır hale getirmektedir.

Böyle bir durumda çalışanın daha önce toplu olarak almış olduğu ihbar tazminatının bu defa aylık olarak hesaplanan ücret ödemesine dönüşümü hukuken mümkün olmayacağından İş Yasası'nda bu durum “mahsup edilir” ifadesi ile hükümlendirilmiştir. Ancak bu tanımlamaya dayanılarak mahsup işinin basit bir muhasebe işlemi gibi kabul edilerek değerlendirilmesi mümkün değildir.

Önce çalışana ödenmiş bulunan ihbar tazminatının iptal edilmesi, bilahare de çalışan için düzenlenen aylık bordrolar üzerinden çalışanın yeniden işe başlatılması (iadesi) sonucu düzenlenen bordrolar ile hesaplanan ücretlerin kendisine ödemesi gerekmektedir.

Böyle bir durumda daha önce ödenen vergilerin hak sahiplerine ödenmesi veyahut da söz konusu kişiler için yeniden düzenlenen bordrolar üzerinden hesaplanacak vergilere mahsup edilmesi konusunda idarenin özel nitelikte bir görüşüne gereksinim vardır.

Dolayısıyla söz konusu olay uygulamada tartışılır olmuştur.

Çalışanın işyerinden ayrılması ile işe iadesi arasında geçen süre içerisinde işe iade kararı veyahut da uygulaması nedeniyle çalışana ücret tahakkuk ettirilmesi durumunda da düzeltme yoluna başvurulması gerekmektedir.

Daha önce ihbar tazminatı nedeniyle düzenlenen bordro üzerinde hesaplanan ve vergi dairesine muhtasar beyanname ile beyan edilerek yatırılmış bulunan gelir vergisinin işe iade dolayısıyla düzenlenecek bordrolar üzerinden hesaplanacak vergiden düşülmesi konusu uygulamada sorun yaratan bir işlem olarak değerlendirilmektedir.

Bu konuda İş Yasası'nın 21. maddesinde yer alan daha önce yapılan ödemelerin, bundan sonra işe başlama dolayısıyla yapılacak ödemelerden mahsup edilmesi aşamasında belli bir süre önce ödenmiş bulunan gelir vergisinin idarenin bilgisi dışında yeniden düzenlenen bordrolar üzerinden hesaplanacak olan gelir vergisinden indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Dolayısıyla böyle bir durumda da özellikle işe

Daha önce ödenen vergilerin hak sahiplerine ödenmesi veyahut da söz konusu kişiler için yeniden düzenlenen bordrolar üzerinden hesaplanacak vergilere mahsup edilmesi konusunda idarenin özel nitelikte bir görüşüne gereksinim vardır.

iadesi yapılan çalışanın ilgili vergi dairesinden düzeltme isteminde bulunması gerekmektedir.

IV) MALİYE BAKANLIĞI'NDAN GÖRÜŞ İSTENEREK OLAYIN ÇÖZÜME KAVUŞTURULMASI

İşe başlatma kararı sonucunda yeniden işe başlayanlara daha önce yapılan ödemeler sırasında kesinti suretiyle alınan vergilerin, bundan böyle işe başladıktan sonra yapılacak ödemelerden mahsup edilmesi konusunda Maliye Bakanlığı'ndan görüş istenmesi mümkündür.

Konunun bu bağlamda çözümlenmesi durumunda yayımlanacak bir tebliğ ile yürürlükte bulunan İş Yasası'nın 21. maddesinde yer alan düzenleme uyarınca "mahkeme veya özel hakem daha önce yapılan feshin geçersizliğine karar vermesi halinde" işçinin yeniden işe başlatılması sonucu daha önce ödemesi yapılan ihbar tazminatı ve kıdem tazminatının mahsubu sırasında ihbar tazminatı üzerinden daha önce hesaplanan ve ilgili vergi dairelerine yatırılmış bulunan vergilerin, işe başlanması nedeniyle yapılacak ödemeler üzerinden hesaplanacak vergilerden mahsup edilmesi sağlanabilecektir.

Ancak uygulamada idarenin böyle bir olayın çözümüne yönelik görüş vermesi genellikle gecikmeli olmaktadır. Bu nedenle uygulamada farklı görüşlere göre oluşan çözümlerin zaman içerisinde uyumsuzluk konusu haline gelmesi de mümkündür.

V) OLAYIN YARGIYA TAŞINMASI

İdarece olayın çözümlenmesine yönelik herhangi bir duyuru yapılmazsa bu takdirde konunun

yargıya taşınması gündeme gelecektir. Bu bağlamda oluşacak yargı kararları konuya içtihadi çözüm getirmiş olacaktır.

Konunun yargıya taşınmasını önlemeye yönelik olarak ya vergi idaresi konuya çözüm getirecek veyahut da yapılacak yasal düzenleme ile bu tür mahsup işlemlerinin yapılmasına yasal nitelikte ortam hazırlanmış olacaktır.

DİPNOTLAR

- 1 Benokan, Ömer-Özcan, Turgut, "İş Kanunu ve Vergi Uygulaması" HUD Yayınları, 2007, Sf:494.
- 2 Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2007, HUD Yayınları, Sf:107.
- 3 Eraslar, Eyüp, "İşe İade Davası Sonucu Verilen Tazminattan Vergi Kesilmesi" İstanbul Barosu Dergisi, Cilt:81, Sayı:3, Sf:973.