

Yrd. Doç. Dr. Ayşe YİĞİT ŞAKAR

İstanbul Arel Üniversitesi Meslek Yüksekokulu

İşçiye Ödenen Ücret ve Tazminatların Vergilendirilmesine İlişkin Bazı Meseleler

1. GİRİŞ

Ücret, bir üretim faktörü olan emeğin fikren veya bedenen üretime katılması sonucu elde edilen bir gelir unsurudur¹. Ücret, gelir vergisinde sayılan gelir unsurlarından emek gelirleri arasında yer almaktadır. Gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde etmiş oldukları ücret gelirleri gelir vergisine tabidir. Ücret, değişik hukuk dallarında farklı anlamlara gelen bir terim olarak kullanılabilir. Fakat ücretin tanımında belirleyici unsur bir iş sözleşmesinin varlığıdır². Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 61. maddesinde yer alan hükme göre, ücret, işverene tabi ve 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 ilişkisinden kaynaklanmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması mahiyetini değiştirmez.

GVK'nın m. 61/3. fıkrasına göre aşağıda yazılı ödemeler de ücret sayılır:

1. Önceden yapılmış veya gelecekte yapılacak

hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler,

2. TBMM, İl Genel Meclisi ve Belediye Meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzer diğer kişilere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,

3. Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle, tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,

4. Bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,

5. Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler.

GVK'nın 61. maddesinde yapılan tanımdan hareketle bir ödemeyi ücret olarak kabul edebilmek için ücretin unsurlarını şöyle tespit edebiliriz:

- Bir işverene tabi olma,
- Belli bir işyerine bağlı olma,
- Hizmetin karşılığı olarak bir ödemenin yapılması.

Bir gerçek kişinin elde ettiği gelir, bu üç unsurun birlikte var olmasına göre ücret olarak kabul edilecek ve vergilendirilecektir.

1. Bir işverene tabi olma: Herhangi bir ödemenin ücret olarak kabul edilebilmesi için gerekli olan ilk unsur çalışanın işverene tabi olmasıdır. İşveren, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dâhilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir (GVK m.62). GVK 61. maddenin 1 ve 6. bentlerindeki ödemeleri yapanlar, GVK'da yazılı ödevleri yerine getirmek bakımından işveren hükmündedir.

2. Belli bir işyerine bağlı olma: İşyeri ticari, sınai, zirai ve mesleki bir faaliyetin yürütülmesi için tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerlerdir. Bu yerlere bağlılık hukuki anlamda bir bağlılık olup, hizmetin mutlaka fiilen işyerinde yapılması zorunlu değildir³.

3. Hizmetin karşılığı olarak bir ödemenin yapılması: Ödeme bir hizmet karşılığı değilse ücret sayılmasına imkân yoktur. Hizmet karşılığı olarak yapılan ödeme, nakit (haftalık, aylık vb.), ayın (hizmet karşılığının mal olarak verilmesi) veya para ile temsil edilebilen menfaatler (konut, araç sağlanması gibi) şeklinde olabilir.

Gelir Vergisi Kanunu'nda ücretlerin vergilendirilmesinde "gerçek ücret" (GVK m. 63) ve "diğer (götürü) ücret" (GVK m. 64) ayrımı yapılmaktadır. Gerçek usule tabi ücretler (GVK m.95 sayılan ücretler hariç) tevkifat (stopaj) yöntemiyle vergilendirilmektedir. GVK'nın 94/1 maddesine göre hizmet erbabına yapılan ödemelerden GVK 103 ve GVK 104. maddelere göre tevkifat yapılır. Tevkifat, ödemelerin safi tutarları üzerinden yapılmaktadır. Tevkif edilen vergi, işveren tarafından tevkifatın yapıldığı ayı takip eden ayın 23. günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirilir. GVK'nın 86. maddesinde birden fazla işverenden ücret alıp da birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerin toplamı gelir vergisi tarifesinin ikinci diliminde yazılı tutarı aşan ücretlerin yıllık beyanname vermeleri gerektiği belirtilmektedir. GVK'nın 23. maddesinde, işveren tarafından hizmet erbabına sağlanan bazı menfaatlerin gelir vergisinden istisna olduğu belirtilmektedir. GVK'nın 31. maddesinde birinci derece, ikinci derece veya üçüncü derece sakat olan bir hizmet erbabının ücreti vergilendirilirken sakatlık derecesine göre indirim yapılmaktadır.

Bu yazımızda çalışanlara ücret, tazminat veya başka adlar altında yapılan bazı ödemelerin vergi hukuku bakımından durumu üzerinde duracağız.

II. ÇALIŞANLARA YAPILAN ÜCRET NİTELİĞİNDEKİ BAZI ÖDEMELERİN VERGİLENDİRİLMESİ

1. Aynı Yıl İçinde Birkaç Yerden Alınan Ücretlerin Vergilendirilmesi

Birden fazla işverenden ücret alan ve birinciden sonraki işverenlerden aldıkları ücretlerin toplamı Gelir Vergisi Kanunu'nda yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2008 yılı için bu tutar 19.800 YTL'dir.) aşmayan mükelleflerin, tamamı kesinti yoluyla vergilendirilmiş ücretleri beyanname kapsamı dışında tutulmuştur. Bu durumda birinciden sonraki işverenlerden aldıkları ücretlerin toplamı 19.800 YTL'yi aşması durumunda ücretlerin tamamı (ilk işverenden alınan ücret de dâhil olmak üzere) yıllık beyannameye dâhil edilecektir.

Birden fazla işverenden ücret alınması halinde, birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağı serbestçe belirlenebilecektir. Kesintiye tabi tutulmamış ücret gelirleri (diğer ücretler hariç) için tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname verilecektir.

Ücretli birden fazla yerden gelir elde ediyor olabilir. Mesela, işçi emeklisi olan ve sosyal güvenlik destek primine tabi olarak özel bir şirkette çalışan bir kişi, mesai saatleri dışında profesyonel apartman yöneticiliği yapıp ücret alıyorsa, almış olduğu ücretlerin gelir vergisi karşısındaki durumu ne olacaktır?⁴

GVK'nın "Müteferrik istisnalar" başlığı altındaki 23. maddesinin 11. fıkrasına göre, Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20. maddesinde belirtilen özel banka ve sigorta şirketi sosyal güvenlik sandıkları tarafından ödenen emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları⁵ (Genel, katma ve özel bütçelerden ödenen bu nevi aylıklar dahil) gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Öte yandan, aynı Kanunun 86. maddesinde "Aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dâhil edilmez.

1. Tam mükellefiyette;

...

b) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103. maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dâhil)

c) Vergiye tâbi gelir toplamının (a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç 103. maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları, ..." yer almaktadır.

Öte yandan, konuyla ilgili olarak 160 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde, "...Buna göre, bir hizmet erbabının birden fazla işverenden ücret alınması halinde, her bir işverenin ödediği ücretler, ayrı ayrı vergilendirilmektedir. Dolayısıyla vergi tarifesi, her bir işverenin ödediği ücrete, diğer işveren veya işverenlerin ödediği ücretle ilgilendirilmeksizin ayrı ayrı uygulanmaktadır. Ancak, söz konusu ücretlerin gayrisafi tutarları toplamının, Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinde belirtilen haddi aşması halinde, bu ücretlerin yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir." açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, yıl içinde birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağı ilgili tarafından serbestçe belirlenecek olup, başkaca bir gelirin olmaması şartıyla 2008 yılı içinde birinci işverenden sonraki ücretlerinin toplamının 19.800 YTL'yi aşmaması halinde beyanname vermesine gerek bulunmamaktadır. Ancak birinci işverenden sonraki ücretlerinin toplamının 19.800 YTL'yi aşması halinde ise birinci işverenden alınan da dahil olmak üzere ücret gelirinin tamamının yıllık gelir vergisi beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, alınan emekli maaşının, GVK'nın 23/11. maddesine göre istisna kapsamında olduğundan ücretin toplamında dikkate alınmayacağı tabiidir.

ÖRNEK 1: Bay (A), üç ayrı işverenden ücret geliri elde etmekte olup, ücretlerin tamamı kesinti yoluyla vergilendirilmiş bulunmaktadır.

Birinci işverenden alınan ücret 30.000 YTL

İkinci işverenden alınan ücret 15.000 YTL

Üçüncü işverenden alınan ücret 5000 YTL

Örnekte yer alan ve birinci işverenden alınan ücret toplama dâhil edilmeyecek olup, ikinci ve üçüncü işverenden alınan ücretler toplamı (15.000 YTL + 5000 YTL) 20.000 YTL, 19.800YTL'lik beyan sınırını aştığı için 50.000 YTL'lik ücret gelirinin tamamı beyan edilecektir.

ÖRNEK 2: Gerçek usulde ticari kazanç sahibi Bayan (B)'nin ticari kazancının yanında tamamı kesinti yoluyla vergilendirilmiş iki işverenden ücret geliri de bulunmaktadır.

Ticari Kazanç 25.000 YTL

Birinci işverenden alınan ücret 30.000 YTL

İkinci işverenden alınan ücret 15.000 YTL

Mükellef elde etmiş olduğu ticari kazancı nedeniyle mutlaka beyanname verecektir. Birinci işverenden alınan hariç, ikinci işverenden alınan ücret geliri ise 19.800 YTL'lik beyan sınırını aşmadığından ücret gelirleri beyannameye dâhil edilmeyecektir.

2. Yabancı Bir Ülkede Ödenen Ücretlerin Vergilendirilmesi⁶

Yabancı ülkelerde bulunan işverenlerden alınan ücretler (varsa Türkiye dâhilindeki kazanç ve iratlarıyla birlikte) bir beyanname ile ikametgâhının bulunduğu yerin vergi dairesine bildirilir ve vergilendirilir.

Yabancı ülkedeki işverenlerden alınan ücretin doğrudan doğruya orada alınması veya Türkiye'ye gönderilmesi veya bankaya yatırılması vergilendirme bakımından bir değişiklik göstermez.

Ancak iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler gelir vergisinden istisna tutulmuştur.

Türkiye'deki işverenin yurtdışına gönderdiği işçilerin ücretlerinin vergilendirilmesi konusunda İkili Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları'na bakmak gerekir. Mesela, Türkiye Cumhuriyeti ile F.Almanya Cumhuriyeti Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması⁷'nin 5. maddesinde, inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetler kapsamında bazı faaliyetlerin 6 aydan daha kısa süre devam etmesi halinde, faaliyetin icra edildiği akit devlette

bir işyeri oluşmayacağı belirtilmiştir. 15 maddesinde de "...bir Akit Devlet mukiminin bir hizmet akdi dolayısıyla elde ettiği ücret, maaş ve benzeri menfaatler bu hizmet diğer Akit Devlette ifa edilmedikçe, yalnız ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir. Eğer hizmet diğer Devlette ifa edilirse buradan elde edilen gelir diğer Devlette vergilendirilebilir. Gelir elde eden kişi, bu diğer Devlette bir vergilendirme dönemi içinde bir veya birkaç seferde 183 günü aşmamak üzere kalırsa ve ödeme, bu diğer Akit Devletin mukimi olmayan bir işveren tarafından veya böyle bir işveren adına yapılırsa ve ödeme, işverenin diğer Devlette sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılmazsa, yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilebilecektir." hükmü yer almıştır.

Bu hükümlere göre, Almanya'da işçi çalıştırmaya başlayan bir işveren bakımından anlaşmanın 5. maddesi kapsamında bir işyeri oluşması halinde Almanya'daki işçilere yapılan ücret ödemelerinin bu işyerinden yapılması durumunda, sadece Almanya'da vergilendirilecektir. Almanya'da işyeri oluşmadığı durumda ise, gönderilen işçiler ve diğer çalışanlar bu ülkede bir vergilendirme dönemi içinde bir veya birkaç seferde toplam 183 günü aşan bir süre kalırsa, yine ücretlerin vergilendirilmesi Almanya tarafından yapılacaktır. Anlaşmanın 15. maddesinin 2 (b) fıkrası uyarınca, ücret ödemesinin Almanya'da mukim bir teşebbüs tarafından yapıldığı durumda da vergileme hakkının Almanya'ya ait olacağı tabiidir.

Diğer taraftan, Anlaşmanın yukarıda açıklanan hükümleri uyarınca, Türkiye'de mukim kişilere Almanya'da ifa ettikleri hizmetler karşılığında ödenen ve Almanya'da vergilendirilebilen ücretler, Anlaşmanın 23. maddesinin 1 (a) fıkrası hükmü uyarınca Türkiye'de vergiden istisna edilecek ve gelir vergisine tabi tutulmayacaktır.

Öte yandan, Türkiye'den Almanya'ya gönderilen işçiler bu ülkede bir vergilendirme dönemi içinde bir veya birkaç seferde toplam 183 günü aşmayan bir süre kalırlarsa, Anlaşmanın 5. maddesi kapsamında bir işyeri oluşup oluşmadığına bakılmaksızın yapılacak ücret ödemelerinin vergilendirilmesi yine bu Anlaşmanın 15. maddesinin 2 (a) fıkrası uyarınca ilk bahsedilen Devlette yani Türkiye'de yapılacaktır.

İşçilerin 183 günü aşkın sürelerle Almanya'da

çalışması halinde vergilemenin Almanya tarafından yapılması gerektiğinden, vergilendirilen bu ücretler Anlaşmanın ilgili hükümleri uyarınca Türkiye'de gelir vergisine tabi tutulmayacaktır. Bu durumda ilgili, vergi dairesine Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve müteakip maddeleri çerçevesinde düzeltme talebinde bulunabilir.

3. Şirket Üst Düzey Yöneticilerinin Üye Olduğu Bazı Kuruluşlara Ödenen ve İşverence Karşılanan Üyelik Aidatlarının Vergilendirilmesi

Şirketlerin ticari faaliyetleri kapsamında bazı kuruluşlara, iş hacminin artırılması, piyasa hakkında bilgi edinilmesi ve benzeri amaçlara yönelik olmak üzere şirket üst düzey yöneticilerinin üye olma zorunluluğu nedeniyle işveren tarafından ödenen üyelik aidatları Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesi kapsamında ücret olarak değerlendirilebilir mi?

Vergi idaresi bu üyelik aidatlarını ücret olarak değerlendirmektedir. Diğer taraftan bu ücret ödemelerinin genel hükümlere göre kazanç tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkündür⁸.

4. Çalışanlara Ödenen Bahşişlerin Vergilendirilmesi

3 seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin ekinde yer alan, 2 no'lu Cetvelin VI. sırasında, büyük otel, gazino, lokanta ve kulüplerde çalışanlardan, bu gibi yerlerden ücret almayarak müessesese müşteriilerden servis ücreti ve garsoniye gibi namlarla alınan paralar, kısmen veya tamamen kendilerine bırakılan şef ve garson olanların ücretlerinin götürü ücret, (29.07.1998 tarihinden itibaren "diğer ücret") kapsamında vergilendirilecekleri, 8 seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde ise, 3 seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde "diğer ücret"li olarak vergilendirilmeleri hükme bağlanan çalışanların garsoniye adı altında aldıkları bedellerin yanı sıra çalıştıkları müesseseden ücret de almaları durumunda, vergilerinin, her iki istihkakın toplamı üzerinden tevkif suretiyle alınacağı açıklamalarına yer verilmiş, 94 seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde belirtilen açıklamanın geçerliliğini koruduğu belirtilmiştir.

Diğer taraftan, GVK m. 94'de tevkifat yapmak zorunda olanlar sayılmış olup, aynı maddenin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde de; "Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61. maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç) 103 ve 104. maddelere göre" gelir vergisi tevkifat yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Bu durumda, müşteriler tarafından, servis bedeli olarak fatura bedellerine yazılmak veya bahşiş kutusuna bırakılmak suretiyle ödenen bahşişler işverenden alınan ücretin bir parçası olarak değerlendirileceğinden, firma tarafından bu şekilde toplanan bahşişlerin personele dağıtılması aşamasında gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir⁹.

5. İşe İade Davalarını Kazandıktan Halde İşe Başlatılmayan İşçilere Yargı Kararları Doğrultusunda Yapılan Ödemelerin Vergilendirilmesi

İş Kanunu'nun "Geçersiz sebeple yapılan feshin sonuçları" başlıklı 21. maddesine göre, 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. İşçiyi 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. Kararın kesinleşmesine kadar çalıştırılmadığı süre için işçiye en çok dört aya kadar doğmuş bulunan ücret ve diğer hakları ödenir.

GVK 25. maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi hükmüne göre ise; ölüm, sakatlık, hastalık ve işsizlik sebepleriyle verilen tazminat ve yapılan yardımlar gelir vergisinden istisna tutulmuştur.

Bu hükümlere göre, her iki ödeme de her ne kadar işsizlik sebebiyle ödenmiş olsa da, işveren tarafından 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 ilgililere yapılan iş güvencesi tazminatı ve boşta geçen za-

man için yapılan ödemeler, ücret olarak değerlendirilip gelir vergisine tabi tutulacaktır.

Ayrıca, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde hizmet erbabına nakden veya hesaben ödenen ücretler üzerinden 103 ve 104. maddelere göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği hükme bağlanmış, aynı Kanunun 96. maddesinin I. fıkrasında da, "hesaben ödeme" deyiminin vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade ettiği belirtilmiştir.

Bu hükümlere göre de, mahkeme kararına istinaden ödenecek ücret sayılan bu ödemelerin, nakden veya hesaben ödenmesi sırasında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir¹⁰.

Oysa 15 Haziran 2007 tarihli ve 26553 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Danıştay Kararı¹¹ sonucunda "işe iade davası lehine sonuçlanmasına karşın tekrar işe başlatılmayan işçiye ödenecek söz konusu tazminattan, söz konusu ödemenin bir hizmet ilişkisi sebebiyle ödenen bir ücret niteliğinde olmadığı düşüncesiyle gelir vergisi kesintisinin yapılmaması gerektiği" yönünde karar verilmiştir.

Diğer bir mesele, söz konusu ödemelerin ayrıldığı dönemdeki devreden gelir vergisi matrahı üzerinden mi yoksa ödemenin yapıldığı dönem takvim yılı üzerinden mi vergi tevkifatına tabi tutulacağı hususudur. Yapılan ödemeler; işveren tarafından nakden veya hesaben ödendiği yılda, o yıl için geçerli olan ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yer alan gelir vergisi tarifesi üzerinden vergiye tabi tutulacaktır.

Diğer taraftan, söz konusu tazminatın işlemiş faizleri ile diğer masraflarını, mahkemece kusurlu bulunan işverence kayıtlarında gider olarak gösterilebilmesi mümkün değildir.

Yukarıdaki tüm açıklamalar sendikal tazminat için de geçerlidir.

6. İkale Sözleşmesiyle Verilen Kıdem Tazminatlarının Vergilendirilmesi

İşçilerin işverenle karşılıklı olarak yapacakları "İkale Sözleşmesi" (bozma sözleşmesi) neticesinde ödenen kıdem tazminatı ne şekilde vergilendirilecektir?¹²

GVK'nın 25. maddesinin 7. fıkrasında "1475 ve 854 sayılı Kanunlara göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 sayılı Kanuna

göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz)” denilmektedir.

Diğer taraftan 1475 sayılı İş Kanunu'nun 14. maddesinde “*Bu kanuna tabi işçilerin hizmet akitlerinin;*

1- *İşveren tarafından bu Kanununun 17 inci maddesinin II numaralı bendinde gösterilen sebepler dışında,*

2- *İşçi tarafından bu Kanununun 16 ncı maddesi uyarınca,*

3- *Muvazzaf askerlik hizmeti dolayısıyla,*

4- *Bağlı buldukları kanunla kurulu kurum veya sandıklardan yaşlılık, emeklilik veya malul-lük aylığı yabut toptan ödeme almak amacıyla;*

.....

Feshedilmesi veya kadının evlendiği tarihten itibaren bir yıl içerisinde kendi arzusu ile sona erdirmesi veya işçinin ölümü sebebiyle son bulması hallerinde işçinin işe başladığı tarihten itibaren hizmet akdinin devamı süresince her geçen tam yıl için işverence işçiye 30 günlük ücreti tutarında kıdem tazminatı ödenir. Bir yıldan artan süreler için de aynı oran üzerinden ödeme yapılır.” hükmü yer almıştır.

Bu hükümlere göre, işverenle işçiler arasında karşılıklı anlaşmalı olarak yapılacak “İkale Sözleşmesi” neticesinde ödenen kıdem tazminatının İş Kanunu'nun 14. maddesinde tanımlanan kıdem tazminatı kapsamına girmediğinden, GVK'nın 25/7. maddesine göre vergiden istisna edilmesi mümkün değildir. Bu nedenle, anlaşmalı olarak yapılan ikale sözleşmesiyle verilen kıdem tazminatlarının ücret olarak değerlendirilerek GVK'nın 61, 94, 103 ve 104. maddeleri gereğince tevkif suretiyle vergilendirilmesi gerekmektedir.

III. SONUÇ

Görüldüğü gibi, vergi idaresi GVK m.61 hükmünü gerekçe göstererek çalışanlara yapılan tüm ödemelerin vergilendirilmesi yönünde görüş bildirme eğilimi içindedir. Danıştay'ın aksine kararları bile idareyi bu ısrarından vazgeçirememektedir.

DİPNOTLAR

1 Doğan ŞENYÜZ, Türk Vergi Sistemi Dersleri, 2. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa 2005, s.74.

- 2 Mualla ÖNCEL/ Ahmet KUMRULU/ Nami ÇAĞAN, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 15. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2008, s.287.
- 3 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 287.
- 4 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10.06.2008 tarih ve 12848 sayılı özelgesi (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2008/gelirvergi-si2008/12848.htm> erişim:31.10.2008).
- 5 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen aylıkların toplamı, en yüksek Devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarından fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.
- 6 İstanbul İl Defterdarlığı'nın 17.10.2003 tarihli ve 14066 sayılı özelgesi (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/KV/ornek178.htm> erişim:31.10.2008).
- 7 31.12.1989 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, hükümleri 01.01.1990 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır.
- 8 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.08.2007 tarih ve 17666 sayılı özelgesi (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2007/gelirvergi-si2007/17666.htm> erişim:31.10.2008).
- 9 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.04.2008 tarihli ve 6972 sayılı özelgesi (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2008/gelirvergi-si2008/4911.htm> erişim:31.10.2008).
- 10 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.03.2008 tarihli ve 4911 sayılı özelgesi (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2008/gelirvergi-si2008/4911.htm> erişim: 31.10.2008). İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.12.2007 tarihli ve 26961 sayılı özelgesi (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2007/gelirvergi-si2007/14599.htm> erişim:31.10.2008).
- 11 Danıştay 3. Daire, E. 2006/3801, K.2007/416 (Şükrü Kızılot, Danıştay Kararları ve Özelgeleri, Yaklaşım Yay., Ankara 2008, s.172-175).
- 12 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.06.2008 tarihli ve 12268 sayılı özelgesi (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2008/gelirvergi-si2008/12268.htm>, erişim:31.10.2008).