

Prof. Dr. Ahmet KIRMAN

Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi

# Nedensiz veya Geçersiz İş Sözleşmesi Sonlandırmalarına Bağlı Ödemelerin Vergilendirilmesi

## I. GİRİŞ

Gelişmiş ekonomilerde işçi-işveren ilişkileri, bu konulara yönelik olarak getirilen düzenlemelerin önemini özellikle demokratik sistemlerde ön plana çıkarmaktadır. Koruma amacının işçi lehine olduğu, dengelerin gelir sosyal devlet anlayışında çalışanlardan yana yapılandırıldığı dikkate alındığında kuralların uygulanması da ayrıca önem kazanmaktadır. Çalışma koşullarının özel olarak düzenlenmesi sadece bu konuya yönelik mevzuatta yer almamakta, bunun yanı sıra gelirlerin vergilendirilmesi bakımından da ücret bağlamında kendisine özgü düzenlemelere tabi tutulmaktadır.

Bu bağlamda işçi işveren ilişkilerini düzenleyen sözleşmelerin sona erdirilmeleri bilindiği gibi özel koşullara bağlı kılınmaktadır. Özel düzenlemelere bağlı kılınmanın temelinde yukarıda da ifade edilmeye çalışıldığı gibi toplumsal barışın ve dengenin korunmasının yanı sıra çalışanların korunmalarının sosyal devlet ve hukuk devleti anlamında bir gereklilik olması yatmaktadır. Konumuz özelinde işverenin bir gerekçe göstermediği ya da gösterdiği gerekçenin geçersiz olduğu hallerde, iş akdinin sona

erendirilmesinde, işçi lehine bir bölüm ödemeler yapılması öngörülmüş bulunmaktadır.

İlgi alanımız ile sınırlı olmak üzere, yukarıda belirtilen esasları kavrayan 4857 sayılı İş Kanunu'nun 21. maddesi uyarınca, nedensiz ya da geçersiz feshine bağlı olarak iş akdi sonlandırılan çalışanlara yapılacak ödemelerin vergilendirilmesinde izlenecek yol da önem taşıyan bir başka husus olarak karşımıza çıkmaktadır. İşveren tarafından yapılacak olan ödemelerin vergi düzenlemeleri karşısındaki durumu, bu ödemelerin nitelendirilmesini gerekli kılmaktadır. Hiç şüphesiz yapılacak nitelendirmenin temeli 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre yapılmakta, bunun yanı sıra ödemenin dayanağını oluşturan iş hukuku mevzuatının da dikkate alınması gereği bulunmaktadır.

## II. UYGULAMANIN DAYANAĞINI OLUŞTURAN MEVZUAT

### A. İş Hukuku Düzenlemeleri

İstihdam edilenlerin, istihdam edenlerle olan

ilişkilerini düzenleyen temel mevzuat 4857 sayılı İş Kanunu ile getirilmiş bulunmaktadır. Kanunun işverenler ile bir iş sözleşmesine dayanarak çalıştırılan işçilerin çalışma şartları ve çalışma ortamına ilişkin hak ve sorumluluklarını düzenlemekte ve istisnalar dışında kalan bütün işyerlerine, bu işyerlerinin işverenleri ile işveren vekillerine ve işçilerine faaliyet konularına bakılmaksızın uygulanmaktadır.

İstihdam edilen ve 4857 sayılı Kanun hükümlerine göre işçi tanımı kapsamındaki çalışanların, iş sözleşmelerinin çeşitli biçim ve esaslara bağlı olarak sonlandırılması mümkün bulunmaktadır. İş sözleşmesinin sonlandırılmasının geçerli bir sebebe dayandırılmadığı ya da geçersiz nedenlerden kaynaklandığı hallerde, işveren açısından bunun özel sonuçlarının olması benimsenmekte ve konuya ilişkin olarak Kanunun 21. maddesinde;

“Geçersiz sebeple yapılan feshin sonuçları

MADDE 21. - İşverence 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.

Mahkeme veya özel hakem feshin geçersizliğine karar verdiğinde, işçinin işe başlatılmaması halinde ödenecek tazminat miktarını da belirler.

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, yukarıdaki fıkra hükümlerine göre yapılacak ödemedен mahsup edilir. İşe başlatılmayan işçiye bildirim süresi verilmemiş veya bildirim süresine ait ücret peşin ödenmemişse, bu süreler için ücret tutarı ayrıca ödenir.

İşçi kesinleşen mahkeme veya özel hakem kararının tebliğinden itibaren on işgünü içinde işe başlamak için işverene başvuruda bulunmak zorundadır. İşçi bu süre içinde başvuruda

bulunmaz ise, işverence yapılmış olan fesih geçerli bir fesih sayılır ve işveren sadece bunun hukuki sonuçları ile sorumlu olur.

Bu maddenin birinci, ikinci ve üçüncü fıkraya hükümleri sözleşmeler ile hiçbir suretle değiştirilemez; aksi yönde sözleşme hükümleri geçersizdir.”<sup>1</sup>

hükmü yer almaktadır. Madde incelendiğinde geçerli bir nedenin bulunmadığı ya da nedenin bulunmasına karşın bunun geçersiz olduğu hallerde işverenin iki tür ödeme ile işçinin ortaya çıkan kayıplarını karşılamasının amaçlandığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Yapılan ödemelerden ilki, işveren tarafından iş sözleşmesinin feshedilmesinin mahkeme ya da özel hakem tarafından geçersiz bulunması halinde ortaya çıkmaktadır. İşveren iş sözleşmesini feshettikten sonra, işçi tarafından yaratılan uyuşmazlığın karara bağlanma sürecinde eğer işçiye ücret ve diğer haklarını ödemiş ise, aleyhine karar verilmesi durumunda bunları ödeme yükümlülüğü altına girmesinden kaynaklanmaktadır. Ancak seri yargılama esaslarna göre yapılacak bu yargılamanın kısa sürede sona ermesinin amaçlanmasına karşın en fazla dört aylık döneme ilişkin ücret ve diğer haklar ödenmektedir. Hiç şüphesiz bu süreç içerisinde örneği gözlenmemekle birlikte işveren, işçiyi çalıştırmaya devam eder ise zaten bu aşamada gereken ücret ve diğer hakları ödemesi gerekecektir<sup>2</sup>. Geniş anlamdaki ücret ödemesi, işçinin çalışmakta olduğu dönemdeki ücreti ile diğer mali hakları esas alınmak suretiyle saptanmakta ve bu hali ile yargılama süresince feshedilmiş bulunan iş sözleşmesi uyarınca ödenmiş gibi kabul edilmektedir. Diğer bir ifadeyle iş sözleşmesi, işverenin işçiyi işe tekrar başlatması durumunda aynı koşullarla devam etmektedir. Maddede kullanılan geçersizlik, feshin kanuna aykırılığını ortaya koyma amacıyla olduğundan<sup>3</sup>, dört ayla sınırlanan bu sürenin sözleşme içeriği hakların varlığının kabul edildiğini gösteren bir işaret olarak anlaşılması kanımızca mümkündür. Bu durumda dört ay ile sınırlı tutulmasına karşın bu döneme ilişkin yapılan ödemeler, iş hukuku kuralları bağlamında iş sözleşmesine dayanan ve bu mevzuat uyarınca ücret olarak isimlendirilen bir ödeme olmaktadır<sup>4</sup>.

Maddenin öngördüğü ikinci ödeme ise, işveren tarafından, mahkeme ya da hakem kararına karşın bu kararların gereğinin yapılmaması durumunda yapılacak ödemeyi kavramaktadır. Düzenleme başvuruda bulunan işçinin işe başlatılmaması halinde, işçiye en az dört, en fazla sekiz aylık ücreti ile sınırlanmak suretiyle yapılacak bu ödeme, kanun metninde tazminat olarak isimlendirilmektedir. İşçinin işe başlatılması yolunda verilmiş bulunan bir karara rağmen işverenin bu karara uymaması halinde ödenmesi gereken bu tutar “iş güvencesi tazminatı” olarak isimlendirilmekte<sup>5</sup>, dört ay ile sınırlanan ücret ile ilişkilendirilemeyen, iş sözleşmesi ile bağlantısı olmayan bir ödeme, bir tazminat olarak tanımlanmaktadır<sup>6</sup>.

Konuya ilişkin olarak yapılan ödemenin niteliğinin incelenmesi durumunda, alt ve üst ödeme sınırlarının ödeme tutarının belirlenmesi noktasında sadece ücret ile ilişkilendirildiği, bunun ücret olarak algılanmadığı anlaşılabilir. Ayrıca bu ödemenin yukarıda ifade edildiği gibi aslında işverenin mahkeme ya da hakem tarafından verilmiş bulunan bir karara-yargı kararı olarak algılanması yerinde bir yaklaşım olacaktır- uymamanın karşılığında katlanılması öngörülen cezai niteliğinin olduğu da görülebilmektedir<sup>7</sup>. Diğer taraftan, işe iade kararına karşın işe iade edilmeyen işçi açısından da bu konudaki kaybın giderilmesi de amaçlanmaktadır. Bir anlamda haksız bir suretle işsiz kalma karşılığında işçiye ödenmesi gereken işsizlik tazminatı olarak anlaşılması da bu konudaki yaklaşımlardan birisidir<sup>8</sup>. Konuya ilişkin olarak alt ve üst sınırlar arasında ödenmesi söz konusu olacak bu tutarın belirlenmesinde, hâkimin-hakemin takdir yetkisinin bulunmakta olması da bunun iş sözleşmesi ile ilgisini kesmekte, tamamen olayın özelliklerinin dikkate alınması suretiyle belirlenen bir tutar, bir tazminat olacağını ortaya koymaktadır<sup>9</sup>.

Konuya ilişkin dolaylı bir mevzuat olan sosyal güvenlik mevzuatı bağlamında, prim ödeme yükümlülüğünün yerine getirilmesine ilişkin idare düzenlemesinde de, İş Kanunu 21. maddesine bağlı ödemeler nitelendirilmektedir<sup>10</sup>. Söz konusu Genelgede, 21. madde uyarınca yapılan ve dört aya kadar olan süreyi kavra-

yan ilk türdeki ödemelerin, ücret olarak kabul edilerek prim kesintisine tabi tutulması ve bu sürelerin hizmet süresinden sayılması ifade edilmiştir<sup>11</sup>. Bunun yanı sıra, 21. maddeye göre yapılan ve kararın yerine getirilmeyerek işçinin iade edilmemesi üzerine dört ay ile sekiz aylık ücret dikkate alınarak belirlenecek ödemenin ücret olarak değerlendirilmesinin mümkün olmadığı, tazminat olarak ele alınarak prim kesintisine konu edilmemesi gerektiği ifade edilmektedir<sup>12</sup>.

## B. Gelir Vergisi Düzenlemeleri

### a) Vergilendirme İlke ve Esasları

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun, “Gelirin Unsurları” başlığını taşıyan 2. maddesi gelir olarak vergilendirilecek unsurları sayma yolu ile belirlemiş bulunmaktadır. Bunun temel anlamı, kaynak esasını benimseyen gelir vergisi sistemimizin, kanunda sayılmayan ve de kavranmayan kaynaklardan sağlanan unsurların gelir olması halinde bile vergilendirilmesinin söz konusu olmayacağıdır<sup>13</sup>. Herhangi bir ekonomik değer kuramsal anlamda gelir olması, vergilendirme bakımından yeterlilik göstermez. Dolayısıyla, gelirin Kanunun 2. maddesinde; ticari kazanç, zirai kazanç, ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve irat olarak sayılan ve de ilgili maddelerde tanımlanan gelir unsurlarından birisi ile örtüşmesi vergi yükümlülüğünün ortaya çıkması açısından temel şart olmaktadır. Gelir vergisi uygulaması açısından kabul edilen yaklaşım uyarınca yedi gelir unsurdan, “Diğer Kazanç ve İratlar” başlığı altında yer alan kazanç ve irat türlerinin de ilk altı unsur dışında kalan tüm gelir karakterli unsurların vergilendirileceği gibi bir sonuca ulaşılması da mümkün bulunmamaktadır<sup>14</sup>. Dolayısıyla yedi gelir unsuru açısından her birisinin aradığı nitelikleri taşıyan gelir karakterli unsurun vergi kapsamında ele alınması söz konusu olacaktır<sup>15</sup>.

Gelir vergisine tabi tutulması gereken bir gelirin özelliklerinin, özel hukuk alanında ye-

## Herhangi bir ekonomik değerin kuramsal anlamda gelir olması, vergilendirme bakımından yeterlilik göstermez.

terince inceleme konusu edilmediği de gözlenmektedir. Sendikal tazminatın vergilendirilmesi konusunda Yargıtay Hukuk Genel Kurulu tarafından verilen bir kararda, vergi hukukunda kuralın her türlü gelirin vergi kesintisine tabi olması olduğu, istisnaların Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtildiği, bir gelirin vergiye tabi tutulmasının kural, indirim ve muafiyetlerin ise istisna olması gerektiği yolunda bir yaklaşım sergilenmiştir<sup>16</sup>.

Bu temel belirleme, kanun metninde istisnadan bahsedilerek bir bölüm ödemelerin kazanç ve irat olarak ele alındığı ancak istisna edildiğini ortaya koyan düzenlemeler, bu konuda benzerlik gösteren başkaca ödemelerin gelir vergisi konusuna girdiği anlamına gelemeyeceğini göstermektedir. Aşağıda tekrar üzerinde durulacağı gibi gelir vergisinden istisna edilmiş tazminatların bulunması, tazminat niteliğini taşıyan ancak istisna maddesinde yer almayan diğer tazminatların gelir vergisine tabi tutulması açısından bir dayanak oluşturmayacaktır. Özünde tazminatlar gelir vergisi uygulamasının dışında kalmakta<sup>17</sup>, tazminatı oluşturan ödemenin niteliği aranan gelir unsurları ile uyumlu ise vergilendirilecek kazanç ve irat kökenli bir tazminattan bahsedilebilmektedir. Dolayısıyla her bir tazminatın ya da başkaca ödemelerin gelir unsurlarından biriyle örtüşmemesi halinde vergilendirme yapılması söz konusu olmayacaktır. Ayrıca vergi kanunları ile düzenlenme getirilmediği sürece, benzerlik gösterse bile kanun ile açık bir şekilde vergilendirileceği hüküm altına alınmadığından herhangi bir ödemenin, tazminatın vergilendirme konusu edilmesi imkânından kesinlikle bahsedilememektedir<sup>18</sup>.

Vergilendirmenin dayanağını oluşturan bu temel ilkelerin hatırlatılmasındaki amaç, özellikle inceleme konumuz bağlamında yapılmakta olan ödemelerin nitelendirilmesinde, vergi kanunu düzenlemelerinin yorumlanması ve

olaya uygulanmasındaki önemin vurgulanmasıdır. Dolayısıyla İş Kanunu'nun 21. maddesi uyarınca yapılacak her bir ödemenin, vergilendirilmesi öngörülen kazanç ve iratlar arasında, kendileri açısından yapılan tanımlamaya uygun biçimde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda tanımlanmış olması gerekmektedir. Yapılan tanıma uygunluk gösteren ödemelerin, İş Kanunu tarafından yapılan tanımlamaları ise kural olarak önem taşımayacak, ancak vergi uygulaması anlamında açıklık bulunmadığı durumlarda nitelendirmenin yapılmasında yardımcı bir kaynak olma özelliğini taşıyacaktır<sup>19</sup>. Bu esaslara bağlı olarak, İş Kanunu'nun 21. maddesi uyarınca yapılan ödemelerin nitelendirilmesi söz konusu olacaktır.

### b) Vergilendirilecek Ücret Geliri

Gelir vergisine tabi tutulacak kazanç ve irat unsurlarından ücret, vergilendirilmesi gereken gelir unsurlarından birisi olarak sayılmakta ve 193 sayılı Kanununun 61. maddesinde;

“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 münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.

.....”

ifadesiyle tanımlanmaktadır. Bunun yanı sıra konumuz açısından bağlantılı olan, ancak vergi uygulamasında temel kaynak olmayan bir başka tanım da İş Kanunu'nun 32. maddesinde yer almaktadır. İş Kanunu'nun 32. maddesinde “Genel anlamda ücret bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödenen tutardır.” ifadesiyle dar anlamda ücret, maddenin 5. fıkrasında da, para ile ölçülmesi mümkün menfaatlerden bahsederek, geniş anlamda ücret kavramı ortaya konmaktadır<sup>20</sup>.

Vergi uygulaması açısından yukarıda yer

alan GVK düzenlemelerine bakıldığında ise ücretin en geniş anlamda ele alındığı, para ile temsil edilebilen menfaatlerin de vergilendirilecek gelir olarak nitelendirildiği görülebilmektedir. Konuya ilişkin temel fark ise İş Kanunu'nun 32. maddesinde üçüncü kişilerden temin edilen ve ücret olarak kabul edilen para biçimindeki menfaatlerin, vergi düzenlemeleri tarafından ifade edilmemiş olmasında ortaya çıkmaktadır<sup>21</sup>. Vergilendirme bakımından ödemenin niteliği dikkate alınarak sayılan gelir unsurlarından herhangi birisi ile örtüşmesi halinde vergilendirme yapılacağı hususu bu noktada gözden kaçırılmamalıdır. Ancak konumuz açısından, mevcut bir sözleşmesine dayanarak çalışmakta olan bir işçinin, iş sözleşmesinin geçerli olmayacak biçimde feshine bağlı ödemeler dikkate alındığında ortada üçüncü kişi ilişkisi bulunmamaktadır.

İşveren tarafından, iş sözleşmesi uyarınca yapılan ödemelerin ücret olarak ele alınabilmesinin temeli, bir işverene tabi olmak, işyerine bağlı olarak çalışmak ve de ödemenin bir hizmet karşılığında yapılması noktasında ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla bu ilişkinin varlığı, sağlanan ve parayla ölçülebilir menfaatlerin ücret olarak kabulü suretiyle vergilendirilmesini gerektirmektedir. Ücret olarak yapılacak bir vergilendirmede, 61. maddedeki tanımda yer alan temel unsurların varlığının aranması gerekecek, her iki ödeme bakımından da bunların var olup, olmadığı incelenecektir. Ücret bağlamında aranan unsurların ödemelerde bulunmadığı hallerde ise ücret olarak nitelendirilemeyecek olmakla birlikte, ödemenin diğer gelir unsurları ile uyumuna bakılacaktır.

Bu, iş hukuku düzenlemeleri uyarınca yapılan ödemelerin ücret olarak vergilendirilmesi

**Vergi kanunları ile düzenlenme getirilmediği sürece, benzerlik gösterse bile herhangi bir ödemenin, tazminatın vergilendirme konusu edilmesi imkânından kesinlikle bahsedilememektedir.**

açısından aranacak temel ölçüdür. Bu ölçünün uygulanabildiği her durumda, ödemenin vergiden kaçma ya da kaçınma amaçlarının önlenmesini teminen ödemeye verilen isim ya da yapılan tanımlamalar önem taşımayacaktır.

Konumuz açısından akla gelebilecek bir başka hüküm yine ücreti tanımlayan 61. maddenin 2. fıkrasında geçmiş dönemde yapılan hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatlerin de ücret olarak kabul edileceğini belirten hükümdür. Burada konumuz açısından özellikle geçmiş dönem bağlantısında da, hizmet verilmesinin ayırıcı unsur olduğu görülebilmektedir. Madde 61. maddenin bütünü dikkate alındığında, daha önce mevcut bir iş sözleşmesi uyarınca, belirli bir işyerine bağlı olarak verilmiş bulunan hizmetlerden bahsetmektedir<sup>22</sup>. Hükümün temel amacı sonradan yapılacak ödemelerin, iş sözleşmesinin bulunmadığı gibi bir gerekçeden hareketle vergi dışında bırakılmasına imkan verilmemesidir.

Vergilendirilecek ücreti tanımlayan 61. maddenin yanı sıra bir bölüm ödemelerin vergi dışında tutulmasını öngören GVK düzenlemesine de bu bağlamda değinilmesinde gereklilik bulunmaktadır. Kanunun 25/1. maddesinde;

“Aşağıda yazılı tazminat ve yardımlar Gelir Vergisi'nden müstesnadır:

1. Ölüm, sakatlık, hastalık ve işsizlik sebepleriyle verilen tazminat ve yapılan yardımlar;
2. ....”

hükümü yer almaktadır. Konumuz açısından bir bölüm yaklaşımlara göre gelir vergisinden istisna edilmiş bulunan 21. madde uyarınca yapılan ikinci ödeme, “işsizlik sebepleriyle verilen tazminat” niteliğini taşımakta ve istisna kapsamında yer almaktadır<sup>23</sup>.

Nitelendirilmesi açısından, sayılan gelir unsurlarından birisine uygunluk gösteren bir ödemenin varlığı yukarıda da ifade edildiği gibi gereklidir. Bu durumda tazminatın istisna konusu edilebilmesi için, sayılan gelir unsurlarından birisi ile uyumlu olan ve temelinde bu kazanç ve iratlardan birisini içeren bir ödemeden bahsedilmesi gereği bulunmaktadır. Bu durumda Kanunun 25/1. maddesindeki ödemenin hangi gelir unsuru ile örtüştüğü ve dolayısıyla aslı ver-

gilendirilen bir gelir unsurunun, istisna kapsamına alındığını ortaya koymak gerekmektedir.

### III. VERGİLENDİRME UYGULAMASI

İş Kanunu'nun 21. maddesi uyarınca yapılacak iki tür ödemenin nitelendirilmesi ve buna bağlı olarak vergilendirilmesi açısından gerek vergi idaresinin gerek vergi yargısının-zaman, zaman adli yargının- yaklaşımlarında farklılıklar gözlenmektedir. Söz konusu farklılıklar ve tarafımızdan benimsenen yaklaşımlar aşağıda ödeme türlerine göre ele alınacaktır.

#### A. Dört Aylık Ücret Tutarına Kadar Yapılan Ödeme

İş Kanunu'nun 21. maddesinde yer alan ve iş sözleşmesinin sonlandırılması sonrasında konunun yargı ya da özel hakem kararına taşındığı hallerde, işçinin haklı bulunması halinde yargılama sürecinin en çok dört aya kadar doğmuş bulunan ücret ve diğer haklarının işveren tarafından ödenmesi gerekmektedir. Yargılama sonucunda işverenin haklılığının söz konusu olması durumunda bir ödeme yapılmayacağından, vergilendirme açısından bir nitelendirme gereği olmayacaktır.

Yapılan bu ödeme, yargı tarafından işveren tarafından yapılan iş sözleşmesinin sonlandırılması işleminin geçerli olup olmadığının incelenmesi aşamasına denk gelmekte, ancak en fazla dört aylık ücret ve diğer haklar ile sınırlandırılmaktadır. Geniş anlamda ücret olarak anlaşılandırılan bu ücret ödemesi, aslında henüz hukuken geçerliliği açısından bir karar verilmediğinden, sürmekte olan bir iş sözleşmesinden kaynaklanmaktadır. Karar sonucunda fesh edilmesi geçersiz kabul edilen iş sözleşmesi, bu karara uyulması halinde hiç bozulmamış olarak baştan beri geçerliliğini sürdüren bir özellik taşıyacaktır. Buna karşılık feshin geçersiz olmasına karşın, işverenin işçiyi tekrar işe başlatmaması halinde, iş sözleşmesi fiilen işverenin fesih tarihinden itibaren sonlanmakla birlikte, yargılamanın sürdüğü süreçteki dört aylık dönemde ücret ve diğer haklar bakımından geçerlilik gösterecektir. İlişkinin dört aylık sürede

devamı açısından Yargıtay tarafından yapılan bir belirleme; " Hâkimin, feshin baştan itibaren geçersiz olduğunu, diğer bir deyimle feshin hüküm ve sonuç doğurmadığının tespiti ile aynı zamanda taraflar arasındaki iş sözleşmesinin en çok dört ay daha devam ettiği anlaşılmaktadır." ifadesiyle yukarıda gelinen noktayı doğrulamaktadır<sup>24</sup>. Bu durumda da bir iş sözleşmesine dayanmak suretiyle işveren tarafından yapılan ve en fazla dört aya kadar olan dönem için yapılan, diğer hakları da içeren ödeme ücret olarak ele alınacaktır.

İş sözleşmesinin bu süreçte ücret ve diğer haklar açısından geçerlilik göstermesi özellikle gelir vergisi açısından ödemenin nitelendirilmesinde dikkate alınması gereken bir husustur. Yukarıda açıklama konusu edildiği gibi gelir vergisine konu edilebilme bakımından, bir kazanç ve iradın GVK'nın 61. maddesi, iş sözleşmesi uyarınca yapılan ödemelerin ücret olarak ele alınabilmesinin temeli, bir işverene ve işyerine bağlı olarak çalışmak ve de ödemenin bir hizmet karşılığında yapılması şartlarını aramaktadır. Şimdi İş Kanunu'nun 21. maddesi uyarınca işveren tarafından sonlandırılan ve geçersizliği nedeniyle dört aya kadar işçiye ödeme yapılmasına neden olan iş sözleşmesinin varlığı, işçinin bu dönemde işverene ve bir işyerine bağlılığının bulunması aranan iki şartın olayımızda var olduğunu göstermektedir.

Üçüncü unsur olan ödemelerin hizmet karşılığı olması ise olayımızda fiilen yoktur<sup>25</sup>. İş sözleşmesinin feshinin uyuşmazlık konusu edildiği bir durumda, yargılama süreci boyunca işçinin çalışması söz konusu olmamaktadır. İşçinin bir hizmet vermemesi durumunda, yapılacak ödemenin iş sözleşmesinin geçerli olduğunu kabul ettiğimiz dört aylık süre içerisinde bir hizmet karşılığı olmaksızın gerçekleştiği görülebilmektedir. Hizmet verilmeksizin işveren tarafından yapılan bir ödemenin GVK 61. madde uyarınca ücret olarak nitelendirilmesinde güçlük olması, kanımızca verginin kanuniliği ilkesinin doğal bir sonucu olacaktır. Vergilendirme açısından aranan unsurlardan birisinin eksik olması, Anayasa Mahkemesi kararlarında yer alan ve vergilendirme için aranan tüm unsurları içermesi gereken vergi kanunu kavramının, somut ola-

ya uygulanması açısından da vergiyi doğuran olayın unsurları ile örtüşmesi gereğinin eksik olması anlamına gelecektir. Unsurlardan birisinin bulunmaması daha öncede ifade edilmeye çalışıldığı gibi vergilendirmenin yapılmasını, vergilendirmenin kanunilik ilkesine aykırı olarak ve de kıyaslama anlamına gelecek biçimde ekonomik yaklaşımda bulunmak veya genişletici yorum yapmanın imkânsızlığı nedeniyle engelleyecektir<sup>26</sup>.

Ancak, yapılan bu ödemenin gelir vergisi açısından ücret olarak nitelendirilmesi konusundaki görüşlerin savunulduğu gözlenmekte ve hizmet unsurun var olup, olmadığı tartışılmamakta, bu unsurun eksikliğine karşın ücret olarak değerlendirilmesinde bir sakınca görülmemekte, dolayısıyla ödemenin ücret olarak nitelendirilmesi bakımından aranan tüm şartların var olduğu sonucuna ulaşılabilmektedir<sup>27</sup>.

## B. İşe İade Etmemeye Bağlı Olarak Yapılan Ödeme

Konuya ilişkin mevzuatla ilgili açıklamalar sırasında ifade edildiği gibi İş Kanunu'nun 21. maddesi uyarınca, işverenin iş sözleşmesini feshetmesinin yasal geçerliliğinin olmadığına ilişkin karar üzerine işçiyi iade etmesi gereği ortaya çıkmaktadır. İade konusundaki karara uyulmaması durumunda ise en az dört en çok sekiz aylık ücreti tutarında bir tazminatın işçiye ödenmesi mahkeme/hakem tarafından verilen kararda yer alacak olmasına bağlı olarak zorunluluk göstermektedir. Sorunumuz, yapılacak bu ödemenin gelir vergisi açısından nitelendirilmesi ve dolayısıyla vergiye tabi tutulup, tutulmayacağı noktasında ortaya çıkmaktadır.

Yapılan bu ödemenin ücret bağlamında vergilendirilmesi ya da istisna kapsamında yer alan bir tazminat olması nedeniyle vergi dışı tutulması yolunda bilinen iki yaklaşımın bulunduğu gözlenmektedir.

Vergi idaresi, daha önceki dönemlerde benzer bir durumda kişinin çalışmadığı günlerin karşılığında mahkeme kararına dayanılarak ödenen tazminatın gelir unsurlarından hiçbirisine girmemesi nedeniyle gelir vergisine tabi tutulmaması gerektiği yolunda açıkladığı görü-

şünü<sup>28</sup> daha sonra değiştirmiştir. Halen benimsenen yaklaşım, işe iade etmeme nedeniyle işçiye yapılacak ödemenin GVK'nın 61. maddesi uyarınca ücret niteliğinde olduğu, istisna kapsamında bir tazminatın söz konusu olmadığı dolayısıyla vergilendirilmesi gerektiği yolundadır<sup>29</sup>. Yeni tarihli bir görüşte de bu yaklaşımın muhafaza edildiği gözlenmektedir<sup>30</sup>.

Konuya ilişkin yargı kararlarında ise farklı yaklaşımlara karşın özellikle Danıştay nezdinde, yapılan ödemenin vergilendirilmemesi gerektiği yolunda bir gelişme olduğu gözlenmektedir. Konuya ilişkin olarak saptanan kararlar, uyuşmazlıkların tutarlarının tek hâkimle ve bölge idare mahkemeleri nezdinde çözülme sınırlarında verilmiş bulunmaktadır. Bu kararlardan vergilendirme yönünde olanı daha sonra kanun yararına düzeltme konusu edilerek Danıştay tarafından vergilendirilme yapılmaması yönünde sonuca bağlanmıştır. Vergilendirmeme bağlamındaki kararlar açısından önemli nokta, bunların vergilendirmeme sonucuna farklı gerekçeler ile varmaları noktasında ortaya çıkmaktadır.

Kararlardan birisinde İş Kanunu'nun 21. maddesi uyarınca verilen karara işverence uyulmayarak işçinin işe başlatılmaması nedeniyle ödenen tazminatın;

“Davacı kurumun davacıya ödediği miktarın mahkeme kararına göre ödenen tazminat tutarı olduğu taraflar arasında ihtilafsızdır. Bu karar gereğince davacıya yapılacak ödeme mahkeme kararı gereğince yapılan bir tazminat ödemesi niteliğinde olduğundan ve yasada bahsedilen anlamda tazminat ve ücret niteliğinde bir ödeme olmadığından vergiye tabi tutulmaması gerekir.”

gerekçesi ile vergilendirilmemesi gerektiği sonucuna varmış, bu karar Bölge İdare Mahkemesi tarafından onanmıştır<sup>31</sup>.

İkinci davadaki gelişim ise farklı olmuştur. Dava konusu olayda ilk derece mahkemesi tarafından 4857 sayılı İş Kanunu'nun 21. maddesine göre işe iade kararına uymama sonucu yapılan ödemenin ücret olarak vergilendirilmesi gereken ödemelerden olmadığına karar verilmiştir. Bu esasa göre vergilendirilmemesi gerektiği yolundaki görüşü içeren ve tek hâkimle

verildiği anlaşılan ilk derece mahkemesi kararı, miktarın belli tutarı aşmamasına bağlı olarak temyiz aşamasında Bölge İdare Mahkemesi tarafından incelenmiş, karar ödemenin ücret olarak nitelendirilmesi gerektiğinden bahisle bozulmuştur. Diğer bir ifade ile karar bu hali ile söz konusu ödemelerin ücret olarak vergilendirilmesini öngörmüş ve hüküm altına almıştır.

Kararın kesinleşmesine karşın, Danıştay Baş Savcılığınca konunun Danıştay ilgili dairesi tarafından incelenmesine imkân veren ve kanun yararına bozma olarak anılan uygulama çerçevesinde temyiz konusu edilmiştir<sup>32</sup>.

Danıştay Başsavcılığı tarafından kanun yararına bozma talebi üzerine Danıştay 3. Dairesi tarafından;

“Tarım Kredi Kooperatifleri Sakarya Bölge Birliği ile yaptığı iş sözleşmesi işveren tarafından feshedilen davacının, feshin geçersizliği ve işe iadesini isteyerek açtığı davayı sonuçlandıran Ankara 5. İş Mahkemesi'nin 17.11.2003 tarihinde verdiği K: 2003/1794 sayılı kararıyla; aktin feshinin geçersizliğine ve davacının işe iadesine karar verildiği; süresinde işe iadesini isteyen davacının bu istemi yerine getirilmeyerek işe başlatılmadığı; dört aya kadar olmak üzere kararın kesinleşmesine kadar olan sürede doğan ücret ve hakları dışında işe başlatılmaması nedeniyle dört aylık ücretinin de tazminin ve iş mahkemesi kararı gereğince davacıya ödemesi sırasında bu ödemelerden gelir vergisi kesintisi yapıldığında çekişme bulunmamaktadır.

Yapılan bu tevkifata karşı açılan davayı inceleyen Sakarya Vergi Mahkemesince verilen 20.7.2005 gün ve K: 2005/180 sayılı kararlar davacıya yapılan ödemelerin iş mahkemesi kararına dayandığı ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinde ücret olarak vergilendirilmesi gereken ödemelerden olmadığı gerekçesiyle tevkif edilen vergilerin davacıya ret ve iadesine karar verilmişse de bu kararı itiraz yoluyla inceleyen Sakarya Bölge İdare Mahkemesince verilen 3.3.2006 günlü ve E: 2006/130, K: 2006/184 sayılı kararlar, kesilen vergilerin davacıya ret ve iadesine ilişkin hükmün bozulduğu ve 2577 sayılı Yasa'nın 45. maddesinin 4. fıkrası uyarınca davanın reddine karar verildiği anlaşılmaktadır.

Kanun yararına bozma istemi; iş mahkemesi kararı gereğince işveren tarafından davacının işe başlatılmaması nedeniyle ödenen tazminat vergi kesintisi yapılmasında hukuka aykırılık görülmeyle verilen davanın reddi yolundaki hüküm fıkrasına ilişkindir.

Sözleşmenin feshinin geçersizliğine ve çalışanın işe iadesine karar verilmesi üzerine bu istemle başvurulmasına karşın işe başlatmayan işveren aleyhine hükmolunan tazminatın ödenmesi, iş sözleşmesinin tarafları arasındaki çalışma ilişkisinin sona ermesi sonucunu yaratmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 61. maddesinde ücret ve ücret sayılan ödemelerin ortak özelliği, bu ödemelerin çalışanın işverene bağlılığı ve hizmet karşılığı sağlanan ve para ile temsil edilen yahut edilebilen ödemeler olmasıdır.

Çalışanı işe iade etmeyerek çalışma ilişkisini sona erdiren işveren tarafından yargı kararında öngörüldüğü için ödenen tazminat, ücret sayılan ödemelerin ortak özelliklerini taşımadığından, bu ödemelerden Gelir Vergisi Kanununun 61. ve 94. maddesinin birinci fıkrasına bağlı (1) işaretli bent uyarınca vergi kesintisi yapılmasına olanak bulunmamaktadır.

Yargı kararıyla işe iadesine karar verilen davacıya, başvurusuna rağmen işe başlatılmayarak işsiz bırakılması nedeniyle işverence yapılan bu ödeme; Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. maddesinin birinci fıkrasına bağlı (1) işaretli bentte vergiden müstesna tutulan işsizlik sebebiyle verilen tazminat niteliğinde olduğu halde, 25'inci maddede sadece çalışanlara ödenen kıdem tazminatının 24 aylığı aşmayan kısmının vergiden müstesna tutulduğuna dayanılarak verilen hükmün bozulması gerekmiştir.

Açıklanan nedenlerle, Danıştay Başsavcısının temyiz isteminin kabulü ile Sakarya Bölge İdare Mahkemesi'nin 3.3.2006 gün ve E: 2006/130, K: 2006/184 sayılı kararının, davacıya, işe başlatılmaması sebebiyle dört aylık ücreti tutarında ödenen tazminatın tevkifata tabi tutulmasında hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesine dayanan davanın reddine ilişkin hüküm fıkrasının; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 51. maddesi uyarınca kanun yararına



ve hükmün hukuki sonuçlarına etkili olmamak üzere bozulmasına, kararın bir örneğinin Maliye Bakanlığı ile Danıştay Başsavcılığı'na gönderilmesine ve Resmî Gazete'de yayımlanmasına, 15.2.2007 gününde oybirliğiyle karar verildi.”

gerekçeleri ile ödemelerin işe iade edilmeye bağlı olarak yapılan ödeme kısmının ücret olarak vergilendirilemeyeceği, tazminat niteliği itibarıyla istisnadan yararlanacağı sonucuna ulaşılmıştır<sup>33</sup>.

İş Kanunu'nun 21. maddesi uyarınca yapılan tazminat ödemesinin vergilendirilmemesi gerektiği yolundaki sonuç kanımızca yerinde bir belirlemeyi ifade etmektedir. Ancak burada önemli olan vergilendirmeme gerekçesidir. Danıştay 3. Dairesi tarafından verilmiş bulunan karar, ödemenin ücret ödemesi niteliğinde olmadığını belirttiğinden sonra, tüm tazminatların vergilendirilmesi gerekmiş gibi bir düşünce-

tin çalışabilir nüfusa formasyonuna uygun iş sağlama taahhüdünün yerine getirilememesi durumunda, yasayla kurulmuş sosyal güvenlik örgütüne ve özel yasaya dayanılarak yapılacak ödemeyi ifade etmektedir.”

denilmektedir. Kararda haklı olarak işsizlik ödemelerinin bir seferde (tazminat) ya da süreklilik (yardım) gösteren biçimde ödenmesinde özel unsurların bulunması gerektiği ifade edilmektedir.

İşsizlik nedeniyle yapılan tazminat ödemesi, en azından bu isimle mevzuatımızda yer alan bir kavram değildir. İşsiz kalınması halinde, işsiz kalan kişinin durumunu sosyal devlet anlamında korumak ve iş bulana kadar yaşamını sürdürmesine imkân tanımak amacıyla yapılan bir bölüm ödemelere mevzuatımızda rastlanmaktadır.

Bu ödemelerden birisi özelleştirilen kuruluşların, işsiz kalan çalışanlarına yönelik olarak

## Çalışanı işe iade etmeyerek çalışma ilişkisini sona erdiren işveren tarafından yargı kararında öngörüldüğü için ödenen tazminat, ücret sayılan ödemelerin ortak özelliklerini taşımadığından vergi kesintisi yapılmasına olanak bulunmamaktadır.

den hareketle olsa gerek 25. maddede yer alan işsizlik sebebiyle yapılan bir ödemenin varlığından bahisle vergilendirmemenin gerekçesini oluşturmuştur.

Bu tür ödemelerin gerçekten işsizlik nedeniyle olup, olmadığını, 25/1. maddesinin düzenleme kapsamının belirginleştirilmesi gerekmektedir. GVK'nın 25. maddesinin kavradığı işsizlik tazminatı, eski gelir vergisi düzenlemesinden aynen 193 sayılı GVK'ya aktarılmıştır<sup>34</sup>. Bu maddenin amacı, işsiz kalma halinde yapılabilecek ödemelerin vergilendirilmesinin önüne geçilmesidir. Konuya ilişkin olmak üzere Danıştay VDDGK tarafından verilmiş bulunan bir kararda;

“.. sözü geçen bent, ölüm, sakatlık, hastalık ve işsizlik sebepleriyle verilen tazminat ve yardımları, gelir vergisinden ayrı tutmuştur. Kanunda öngörülen işsizlik tazminatı, Devle-

iş kaybı tazminatı ödenmesi yolundaki uygulamadır. 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun'un 2 ve 21. maddeleri uyarınca, özelleştirme kapsamına alınan kuruluşların özelleştirmeye hazırlanması, özelleştirilmesi, küçültülmesi, faaliyetlerinin kısmen veya tamamen durdurulması, süreli ya da süresiz kapatılması ile tasfiye edilmeleri durumunda, bu kuruluşlarda bir iş sözleşmesine dayanarak çalışanlara, iş sözleşmesi tazminata hak kazanan biçimde sona erenlere kanun ve toplu iş sözleşmelerinden doğanlar dışında ilave olarak iş kaybı tazminatı ödenmektedir<sup>35</sup>. Bu ödeme tam anlamıyla işsizlik nedeniyle verilmiş bir tazminattır. Kaynağını da, madde metninde de ifade edildiği gibi özelleştirme nedeniyle sona eren bir iş sözleşmesi bağlantısından almaktadır. Bunun VDDGK kararı ile uyumluluğu, devletin kendi işletmelerinde sağlanan işlerin, bu işletmelerin özelleştirme yolu ile elden çı-

## İşsizlik nedeniyle yapılan tazminat ödemesi, en azından bu isimle mevzuatımızda yer alan bir kavram değildir.

karması halinde, yerine getirmek zorunda olduğu iş sağlama taahhüdünü sürdürememesinin bedeli olmaktadır. Dolayısıyla bunun bir işsizlik tazminatı olarak algılanmasının karar ile uyumlu olduğu yaklaşımı tarafımızdan benimsenmektedir.

Diğer taraftan VDDGK kararı ile uyumlu esas ödemenin ise 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu ile getirildiği görülmektedir<sup>36</sup>. Yapılan işsizlik ödemesi, işsizlik sigortası esasına dayanmakta, ödenen primler bağlamında belli bir süre ile yapılan ödemeler kavranmaktadır<sup>37</sup>. Bu ödemeler de süreli olmakla birlikte bu tam anlamıyla bir işsizlik yardımı olma özelliğini taşımaktadır.

Bu noktaya kadar ortaya konan gerekçeler ile özellikle konuya ilişkin yargı kararlarının değerlendirilmesinden, iş sözleşmesinin feshinin geçersizliğine rağmen, işçiyi tekrar işe başlatmayan işveren tarafından ödenmesi öngörülen ve en az dört en fazla sekiz aylık ücret ile sınırlandırılmış bulunan tazminatın, kuramsal olarak gelir niteliğinin bulunduğu ancak, GVK'nın 2. maddesinde sayılan gelir unsurlarının aradığı özellikleri içeren bir nitelik taşıdığı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla bu ödemenin ücret olarak vergilendirilmesi, hatta kanun ile sayılan gelir unsurlarından hiçbirisi ile bağlantısının bulunmaması nedeniyle bir başka gelir unsuru olarak vergilendirilmesinin de mümkün olmadığı görülebilmektedir.

Bu noktada vergilendirilmesi mümkün olmayan bu ödemenin, işsizlik tazminatı olarak ele alınmasının mümkün olup, olmayacağı ve dolayısıyla bu istisna kapsamında mı, yoksa istisna olmaksızın mı vergilendirilmeme sonucuna ulaşılacağı önem taşımaktadır. Değişik nedenlere bağlı olarak yaptığımız açıklamalar dikkate alındığında, konuya ilişkin olarak yargı tarafından verilmiş bulunan kararın işveren tarafından yerine getirilmemesi üzerine, işe

iade edilmeyen işçinin bu konuda hukuka olan güveninin sarsılmaması temeline dayanan bir ödeme söz konusu olmaktadır. İşçi, yargı tarafından verilmiş bir kararı yerine getirmeyen işverenin bunun sonucuna mali açıdan katlandığı, bu nedenle kendisi tarafından duyulan üzüntü ve sıkıntının bedelinin ödendiği düşüncesi ile hukuk sistemine olan güvenini sürdürmektedir. Burada dengelenen, bir mahkeme kararının yerine getirilmemesinin birilerine yarar sağlamaması, işe alma ya da bunu yapmanın bedeli kabul edilen bir tutarın ödenmesi zorunluluğu olmaktadır.

Dolayısıyla yapılan ödemenin mevzuatımız anlamında işsizlik nedeniyle yapılan bir ödeme olmamasının yanı sıra nitelik olarak da bir işsizlik tazminatı olarak ele alınması kanımızca mümkün değildir. Bu durumda ödeme özellikleri itibarıyla GVK'nın 25/1. maddesi uyarınca yapılan işsizlik tazminatı ya da yardımı değildir.

Bu düzenlemeler gereğince, İş Kanunu'nun 21. maddesi uyarınca, işe iade sonucunu doğuran ve iş sözleşmesinin feshedilmesinin haksızlığını ortaya koyan kararın gereğini yerine getirmeme nedeniyle ödenecek olan ve tazminat olarak isimlendirilen ödemenin, gelir unsurları bakımından aranan özellikleri taşımasına bağlı olarak vergi konusuna girmediği görüşü tarafımızdan benimsenmektedir. Vergilendirmeye yolundaki sonucun fiilen istisna sayılması durumunda da gerçekleşmesi kanımızca vergi hukuku açısından durumu farklı kılmamaktadır. Zira, isimlendirmenin başka olduğu bir durumda, vergilendirme açısından aranan unsurlar var ise ödemenin vergilendirme gereği, bunun aksi durumda da dikkate alınması gereken bir özelliktir.

### III. SONUÇ

İş Kanunu uyarınca ya da başkaca mevzuat çerçevesinde yapılacak ödemelerin, vergilendirilmesinde temel düzenlemenin vergi mevzuatı olduğu gözden kaçırılmaması gereken temel husustur. Vergi hukuku ilkeleri ve de gelirin vergilendirilmesi bakımından düzenlemeler getiren 193 sayılı GVK hükümlerinin de, kuramsal olarak gelir kabul edilen her türlü unsu-

ru kavramadığı da önemli bir başka husustur. Vergilendirilecek gelirin kanun ile tanımlanan, kanun ile belirlenen unsurları içeren özellikler taşıması, bunların kıyaslama konusu edilerek ya da genişletici yorum yapılarak vergilendirme ya da vergilendirmeme konusu edilmesinin imkânsızlığı nedeniyle zorunludur.

Bu belirlemeler çerçevesinde;

İş Kanunu'nun 21. maddesi uyarınca, iş sözleşmesinin feshedilmesinden sonraki yargılama aşamasında dört aylık dönemle sınırlı olmak üzere ücret ve diğer hakları içeren, geniş anlamdaki ücret ödemesinin, GVK'nın ödemenin ücret olarak vergilendirilmesi açısından aradığı şartlardan, bir hizmet karşılığı olma özelliğini taşımamakta olması nedeniyle ücret olarak ve de diğer gelir unsurları anlamında bir özelliğinin bulunmaması sonucunda gelir esasında vergilendirilemeyeceği,

Yine İş Kanunu'nun 21. maddesi gereği, işverenin iş sözleşmesini nedensiz ya da geçersiz olarak sonlandırması sonucunda yargı kararına uymayarak işçiyi tekrar işe başlatmaması nedeniyle dar anlamdaki ücretten hareketle hükmedilen en az dört en fazla sekiz aylık ödeme tutarının, bir işsizlik tazminatı olmaması, yargı kararına uyulmamasının karşılığını oluşturması sonucunda, taşıdığı özellikler itibarıyla GVK ile düzenlenen hiçbir gelir unsuru açısından aranan özellikleri içermemesi nedeniyle vergilendirme konusu edilemeyeceği sonucuna ulaşılmaktadır.

## DİPNOTLAR

1 4857 sayılı İş Kanunu Madde 21 Gereğesi; Mahkemenin veya özel hakemin yapılan feshi geçersiz bulması, dolayısıyla işçinin işe iadesine karar vermesi durumunda, işveren karar tarihinden itibaren bir ay içinde işçiyi işe başlatmak zorundadır. İşveren mahkemenin veya özel hakemin kararına rağmen işçiyi öngörülen süre içinde işe başlatmaz ise, işçiye tazminat ödemekle yükümlü olacaktır. Bu tazminat, iş sözleşmesinin sona erdirilmesi ve işverenin işçiyi işe başlatmama sebepleri göz önünde tutularak, en az altı aylık ve en çok bir yıllık ücret tutarında olmak üzere, mahkeme veya özel hakem tarafından takdir edilecektir. Dava, seri muhakeme usulüne göre görülecek olmakla birlikte, sonuçlanması uygulamada öngörülen dört aylık süreyi aşabilecektir. Böyle bir durumda -işveren işçiyi ister işe başlatmış, isterse başlatmamış olsun- işçi çalıştırılmadığı sürenin en çok dört aya kadar olan kısmı için ücretini ve diğer haklarını

alabilecektir. Ancak, bildirim süresine ait ücret ile kıdem tazminatı işçiye peşin ödenmişse, bu tutar yapılacak ödmeden düşülecek; buna karşılık, peşin ödeme yapılmamış ve de bildirim süresi verilmemiş ise, bu süreler ait ücret tutarı işçiye ayrıca ödenecektir. İşçi, çıkarıldığı işinde çalışmayı sürdürmek istiyorsa, mahkeme kararının kendisine tebliğinden itibaren altı işgünü içinde işe başlamak için işverene başvurmak zorunda tutulmuştur. İşçi, belirtilen süre içinde başvuruda bulunmazsa, işverence yapılan fesih geçerli fesih sayılacak ve kendisine buna göre hak ettiği tazminatlar ödenecektir. Maddede öngörülen tazminatların sözleşmelerle artırılmaması için, bunların değiştirilemeyeceği vurgulanmıştır. Kabul Edilen Değişiklik Önergesi: Görüşülmekte olan (73'e 1. ek) sıra sayılı Kanun Tasarısının çerçeve 21. maddesinde geçen "en az altı aylık ve en çok bir yıllık ücreti tutarında" ibaresinin "en az dört aylık ve en çok sekiz aylık ücreti tutarında" şeklinde değiştirilmesini arz ve talep ederiz. Gerekece: İşçi ve işverenin karşılıklı hak ve menfaatleri açısından sürelerin bu şekilde düzenlenmesinin daha isabetli olacağı değerlendirilmiştir. Kabul Edilen Değişiklik Önergesi: (73'e 1.Ek) Tasarının 21. maddesinin 5. fıkrasındaki "altı işgünü" ibaresinin "on işgünü" şeklinde değiştirilmesini arz ve teklif ederiz. Gerekece: İşçiye başvuru için yeterli süre tanınması amacıyla bu değişiklik önerilmektedir.

- 2 Davanın sona ermesinden önce işçinin, işveren tarafından tekrar çalıştırılmaya başlanması örneklerine rastlanılmaktadır. Bu uygulamalarda dört ayla sınırlı ücret ve diğer hakların ödenmesi açısından yapılan tartışmalar ile ilgili olarak bkz. SÜZEK, İş Hukuku, 3. bası, 2006 İSTANBUL, s. 484.
- 3 Bu belirleme için bkz. ÇELİK, İş Hukuku Dersleri, Yenilenmiş 16. bası, 2003 İSTANBUL, s. 208.
- 4 Bu konuda benzer saptamalar için bkz. KILIÇOĞLU, İş Kanunu Yorumu ve Yargıtay Uygulaması, 2005 ANKARA, s. 222.
- 5 Yargıtay 9. Daire, E: 2003/14994, K: 203/14267, T: 11.9.2003; KILIÇOĞLU, age., s. 231-232; SÜZEK, age., s. 485.
- 6 Bkz.KILIÇOĞLU, age., s. 222,227; AKTAY/ARICI/KAPLAN, İş Hukuku, s. 195; EYRENCİ/TAŞKENT/ULUCAN, Bireysel İş Hukuku, yenilenmiş 3. bası, İSTANBUL, 2006, s. 160 vd.
- 7 Bkz. SÜZEK, age., s. 485.
- 8 Aşağıdaki bölümde üzerinde durulacak olan Danıştay 3. Daire kararında konu bu esasa göre değerlendirilmektedir.
- 9 Gerek mahkeme kararlarında gerek öğretilerde tazminatın alt ve üst sınırlar arasında belirlenmesinde gerekçelendirmenin zorunluluğu ifade edilmekte ve dolayısıyla ödemenin aslında bir kaybın giderilmesi, bir karara uymamanın bedeli olması hali hayata geçirilmeye çalışılmaktadır. Yargıtay 9. Daire, E: 2003/18733, K: 203/18279, T: 6.11.2003; KILIÇOĞLU, age., s. 237/240-241; SÜZEK, age., s. 486.
- 10 Bu konuda SSK Sigorta İşleri Genel Müdürlüğü Sigorta Primleri Daire Başkanlığı tarafından 4.3.2005 tarihinde yayımlanan 16-330 Ek Genelge ve 27.4.2006 tarih ve 16.370

- Ek Genelge.
- 11 SSK Genelgesi 16-330, II/2-1. b; Genelge 16-370, II/2-1. c. 2
- 12 SSK Genelgesi 16-330, II/2-1. b; Genelge 16-370, II/2-1. b.
- 13 Bilindiği gibi vergi sistemlerinde gelir üzerinden yapılan vergilendirmeler temelde iki biçimde şekillendirilmektedir. Bunlardan ilki "Kaynak Kuramı" olarak isimlendirilmekte, gelir kişilerin sahip oldukları üretim faktörlerinin, üretim faaliyetlerinde kullanılması sonucunda elde edilen değer olarak tanımlanmakta, kaynaklar da sayılmak suretiyle belirlenmektedir. Gelir Vergisi Sistemimiz de bu yaklaşımı benimsemiş bulunmaktadır. İkinci sistem ise "Safi Artış Kuramı" olarak adlandırılmakta ve bu sistemde gelir, kişinin belli bir süreç içerisindeki dönem başı servet değeri ile dönem sonu servet değeri arasındaki farka, bu süre içerisinde tüketilen değerlerin eklenmesi suretiyle hesaplanan değer fazlalığı olarak algılanmaktadır. Bkz. ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU, Vergi Hukuku, 10. bası, ANKARA, s. 239 vd; SABAN, Vergi Hukuku, Gözden geçirilmiş 4. bası, 2006 İSTANBUL, s. 326 vd; AKSOY, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 1999 İSTANBUL, s. 144 vd.
- 14 Bkz.ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU, age., s. 244.
- 15 Bu konuda vergi idaresi tarafından önceki dönemlerde verilen görüşlerin de ilkeler ile uyumlu olduğu görülebilmektedir. "Vakfınız personeli olmayan kişilere karşılıksız olarak verilmesi düşünülen burslar 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde sayılan gelir unsurlarından hiç birisine girmediklerinden, gelir vergisine tabi tutulmaması gerekir." TCMB Gelirler Genel Müdürlüğü 6.6.1986 tarih 21991 sayılı görüşü; Konumuzla ilgili olan ve daha sonra tekrar üzerinde durulacak olan bir görüşte de, "kişinin çalışmadığı günlerin karşılığında mahkeme kararına dayanılarak ödenen tazminatın, gelir unsurlarından hiç birisine girmemesi nedeniyle gelir vergisine tabi tutulmaması gerekir." TCMB Gelirler Genel Müdürlüğü 13.4.1982 tarih ve 30999 sayılı görüşü. Görüşler için bkz. CENK, Ücretler, Tazminatlar ve Harcırahlar, 1999 ANKARA, s. 6-7.
- 16 Yapılan değerlendirmelerin vergi hukuku ilkeleri ve GVK hükümleri ile ilgisinin bulunmadığı açıkça görülmekte, gelir unsurunun tanımı ve nitelendirilmesi başta olmak üzere kanun hükümlerinden hareket edilmediği ayrıca vergilendirmeyi salt vergi kesintisine indirgeyen bir anlayışı yansıttığı sonucuna varılmaktadır. Bkz. YHGK 12.5.2004/9-255/290, EKMEKÇİ/UÇUM, İş Güvencesi Tazminatı Gelir Vergisi Kesintisine Tabii midir? Türk Hukuk Sitesi, [http://turkhukuksitesi.com.makale\\_891](http://turkhukuksitesi.com.makale_891).
- 17 Bkz. BAYRAKLI, Gelir Vergisi Kanununda Gelir Kavramı ve Sapmalar, Mevzuat Dergisi, Aralık 2000, Yıl. 3, S.36.
- 18 Dayanağını Anayasa'nın 73. maddesinden alan "Vergide Kanunilik İlkesi" ile ilgili olarak geniş bilgi ve örnek kararlar için bkz. KIRMAN, Vergide Kanunilik İlkesi ve ÖTV Örneği; TSK Yapılan Araç Teslimleri, GSÜ Hukuk Fakültesi Dergisi, 2004/2 Prof. Dr. Erden Kuntalp'e Armağan'dan Ayrı Bası, 2006 İSTANBUL; KIRMAN, Mali Yükümlülükler Bakımından Verginin Kanuniliği İlkesinin Anlamı, TBB Yayın No. 230, 2002 İSTANBUL; GÜNEŞ, Verginin Yasallığı İlkesi, 1998 İSTANBUL; Bunun yanı sıra vergi kanunlarının uygulanmasında kıyas yolu ile vergilendirme ya da vergilendirmeme sonucunu doğuran yorum ve buna dayalı kararların geçerliliği bulunmamaktadır. Bu konuda bkz. AKKAYA, Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, 2002 ANKARA; KARAKOÇ, Genel Vergi Hukuku, 4. bası, 2007 ANKARA, s. 171.; ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU, age., s. 29.
- 19 Bu noktada unutulmaması gereken husus, kıyas ya da benzeri yöntemlerle bir kazanç ya da iradın vergilendirme kapsamına alınmasına imkân bulunmadığıdır. Bu nedenle yardımcı kaynak olma niteliği, vergi kanununda düzenlenmiş bir konuda açıklık getirme anlamındadır. Aksi, anayasa mahkemesi kararları ile belirginlik kazanan ve vergi kanunlarının nitelikleri bakımından aranan temel niteliklerin, kanunilik ilkesi bağlamında yorum yolu ile tamamlanmasının mümkün olmaması nedeniyle uygulanabilir değildir.
- 20 İş Hukuku uygulamasında ücret açısından geniş bilgi için bkz. EYRENCİ/TAŞKENT/ULUCAN, age., s. 121 vd.
- 21 Kişi ile üçüncü kişiler arasında gelir vergisi anlamında yapılan ücret tanımının uygulanabilirliğinin bulunması halinde vergilendirmenin ücret olarak yapılacağı kuşkusuzdur. Hiç şüphesiz, üçüncü kişi ile mevcut ilişkinin vergi düzenlemeleri ile aranan özellikleri taşıyan başkaca bir kazanca konu edilmesi de mümkündür.
- 22 Maddenin getirdiği diğer düzenleme ise gelecekte yapılacak olan hizmetler için, yapılmasından önce yapılacak ödemeleri de vergilendirme yolundadır. Hiç şüphesiz işleyen bir iş sözleşmesi uyarınca bu isimle yapılsa da kanımızca gelir vergisine tabi tutulacak bir gelir oluşumu ücret bağlamında ortaya çıkmaktadır. Ayrıca ileride yapılacak hizmet nedeniyle o dönemde ortaya çıkacak ilişkinin nitelendirilmesi halinde de vergilendirme sonucuna ulaşılabilecektir. Bu noktada sorun, vergilendirmenin yapıma zamanı açısından ortaya çıkmaktadır. Ancak maddenin bu konularda tereddüt kalmamasını teminen gelecekte yapılacak hizmetlere bağlı olarak hizmetin gerçekleşmediğinden bahisle vergilendirmeden kaçınılmasını önleme amacıyla olduğu anlaşılabilir.
- 23 Emsal yargı kararının yanı sıra bir bölüm çalışmalarda da bu istisnanın 21. madde ile bağlantılı olduğu yaklaşımı gözlenmektedir. Bu konunun ilgili bölümde üzerinde durulacağı gibi farklı bir esastan hareketle tartışma konusu edilmesi imkânı da bulunmaktadır.
- 24 Yargıtay 9, Hukuk Dairesi, E: 2004/28355, K: 2004/26161, T: 6.12.2004.
- 25 Teorik de olsa işverenin işçinin davayı açmasına bağlı olarak, yargılama sürecinde işte çalışmasına izin vermesi durumunda, aranan üçüncü şartın da olayda bulunması söz konusu olacaktır.
- 26 Vergilendirme uygulaması bakımından kıyas yasağı ile genişletici yorumun ve ekonomik yaklaşımın sınırları açısından geniş bilgi için bkz. ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU, age., s. 30; KARAKOÇ, age., s. 156; AKKAYA, age.
- 27 Konuya ilişkin görüşlere örnek olarak bkz. DOĞRUSÖZ,

- İşe Başlatmama Tazminatının Vergilendirilmesi, 21.6.2007 Referans Gazetesi; EKMEKÇİ/UCUM, agm.
- 28 TCMB Gelirler Genel Müdürlüğü 13.4.1982 tarih ve 30999 sayılı görüşü.
- 29 TCMB Gelir İdaresi Başkanlığı 4.2.2005 tarih ve 5167 sayılı görüşü; Ankara Defterdarlığı Vasitasız Vergiler Gelir Müdürlüğü görüşü, DEF.0.06.11/05/GVK-12094, www.avdb.gov.tr/y/mukteza.
- 30 TC Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından konuya ilişkin olarak 2008 yılında verilmiş bulunan B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-61 sayılı görüşte de; "Bu hükümlere göre, her iki ödeme de 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 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, 96. maddesinin birinci fıkrasında da, hesaben ödeme deyiminin, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumunda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade ettiği belirtilmiştir. Buna göre, mahkeme kararına göre ödenecek ücret sayılan bu ödemelerin, nakden veya hesaben ödenmesi sırasında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir." denilmiştir.
- 31 Ankara 1. Vergi Mahkemesi E: 2004/155, K: 2004/622, T: 30.6.2004; Ankara Bölge İdare Mahkemesi, E: 2004/3086, K: 2004/3572, T: 28.10.2004.
- 32 Bilindiği gibi 2577 sayılı Kanunun 51. maddesi uyarınca gerek Danıştay gerek ilk derece mahkemeleri tarafından verilmiş bulunan, temyiz incelemesinden geçmemiş olan ancak yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade eden kararların ilgili Bakanlıklar ya da Başsavcı tarafından temyiz edilebilmektedir. Temyiz sonucu verilen kararlar önceki kararların sonuçlarını değiştirmemekte, kural olarak bu tür uyuşmazlıkların bundan sonra böyle çözümleneceği konusunda kesin ve bağlayıcı bir nitelik taşımamaktadır. Ancak, bu şekilde verilen kararlar, üst derece vergi yargısının görüşünün netleşmesi anlamında önemli bir gösterge olmaktadır. Kanun yararına düzeltme uygulaması ile ilgili geniş bilgi için bkz. SABAN, age., s. 308; KARAKOÇ, age., s. 842; CANDAN, İdari Yargılama Usulü Kanunu, 2. bası, 2006 ANKARA, s. 979 vd.
- 33 Danıştay 3. Dairesi E: 2006/3799 K: 2007/414, T: 15.2.2007.
- 34 Bkz. Gelir Vergisi Kanunu gerekçesi, <http://www.gib.gov.tr>
- 35 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun, RG 8.10.2003, 25253.
- 36 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu, RG 8.9.1999, 23810.
- 37 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu'nun 50. maddesinde, hizmet sözleşmesinin sona ermesinden önceki son 120 gün prim ödemiş ve son üç yıl içerisinde de belirli gün sayısına kadar işsizlik sigortası ödeyenlere 300 güne kadar işsizlik ödeneği verileceği hüküm altına alınmıştır.