

Yrd. Doç. Dr. Ayşe YİĞİT ŞAKAR

İstanbul Arel Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Yüksek Okulu

# İşçiye Ödenecek Bazı Tazminatların Vergi Hukuku Bakımından Durumu

## 1. GİRİŞ

Bu yazıda, kıdem tazminatı, ihbar tazminatı, iş kazası tazminatı, iş güvencesi tazminatı gibi işçiye ödenecek bazı tazminatların vergi hukuku bakımından durumunu ele alacağız. Konumuz bu tazminatların ne olduğunu ve nasıl hesaplandıklarını açıklamak olmadığı için, sadece vergi boyutuyla incelenecektir<sup>1</sup>.

## II. VERGİ HUKUKU BAKIMINDAN KIDEM TAZMİNATI

Kıdem tazminatının vergilendirilmesi, Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 25/7 maddesinde özel olarak düzenlenmiştir. Buna göre; kıdem tazminatının vergilendirilmesi için 1475 sayılı İş Kanunu veya 854 sayılı Deniz İş Kanunu veya 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanun hükümlerine uygun olarak ödenmesi gerekmektedir.

İş Kanunu ve Deniz İş Kanunu'nda işçiye ödenecek kıdem tazminatı sınırlandırılmıştır.

Bu nedenle bu yasaların koyduğu sınırlar içinde ödenen kıdem tazminatı ücret olarak vergilendirilmeyecektir.

Kıdem tazminatından sadece binde 6,6 damga vergisi kesintisi yapılarak, işçiye ödenecektir. Gelir Vergisi Kanunu md. 25/VII'ye göre, İş Kanunu ve Deniz İş Kanunu'na göre ödenen kıdem tazminatından gelir vergisi kesilmez. Bunun İş Kanunu'na göre ödenen kıdem tazminatının ise 24 aylığı aşmayan miktarı vergi dışıdır.

1475 ve 854 sayılı Kanunlara göre kıdem tazminatı aşağıdaki koşullara uygun olarak ödenmelidir:

1. Kıdem tazminatı hakkının doğması için çalışma süresinin 1 yılı geçmesi gerekir. Çalışma süresi 1 yıldan az ise, kıdem tazminatı ödeme zorunluluğu yoktur. Ödeme yapılırsa, kıdem tazminatı niteliğinde olmadığından ücret olarak vergilendirilmesi gerekir.

2. İş sözleşmesinin işveren tarafından feshedilmesi veya işçinin emeklilik nedeniyle işten ayrılması gerekir. İşçi haklı sebep olmadan kendi arzusu ile işten ayrılırsa, kıdem tazminatı

## Kıdem tazminatı ücret olarak vergilendirilmiş olmasına bakılmaksızın ticari kazançtan indirilecektir.

ödenmeyecektir. Ödenmesi durumunda ücret istisnasından yararlanmayacak, vergilendirilecektir.

3. İşçinin işine kıdem tazminatı ödenmesini gerektirecek nedenlerle son verilmiş olmalıdır. İş Kanunu'nun 25/II. maddesinde sayılan kıdem tazminatı gerektirmeyen nedenlerle işçinin sözleşmesine son verilmişse ve kıdem tazminatı ödenirse, İş Kanunu'na göre ödenen kıdem tazminatı niteliğinde olmayacağı için vergilendirilecektir.

4. Kıdem tazminatı işçinin son ücreti üzerinden hesaplanacaktır. Son ücret kapsamına asli ücretle birlikte, prim, ikramiye, konut bedeli, çocuk zammı, yemek bedeli, yakacak ve aydınlatma karşılığı ödenenler gibi yan ücretler de dahildir. Dolayısıyla bunlar katılarak bulunan ücret üzerinden hesaplanan kıdem tazminatı vergilendirilmeyecek, fazlası vergilendirilecektir. Kıdem tazminatı ücret olarak vergilendirilmiş olmasına bakılmaksızın ticari kazançtan indirilecektir.

Sözleşme gereği tahsil edilen kıdem tazminatlarının ileri tarihte ödenecek olması halinde kıdem tazminatının tahakkuk ettiği dönemin geliri kabul edilerek ilgili dönemin kurumlar vergisi matrahına dahil edilmesi gerekmektedir. Çünkü safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanmakta ve ticari kazancın hesaplanmasında da tahakkuk esasının geçerli olduğu kabul edilmektedir. Çalışanın bir şirkette çalışırken kıdem tazminatı hak ederek işten ayrılması ve kıdem tazminatının şirketçe ödenmesi halinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/3. maddesi hükümlerine göre gider olarak Kurumlar Vergisi matrahından indirilmesi mümkündür<sup>2</sup>.

Kıdem tazminatının geç ödenmesi nedeniyle bir de faiz ödenmesi durumunda, yapılan ödeme Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinde tanımlanan ücret olarak nitelendirilmemektedir.

Fakat, yapılan faiz ödemesi aynı Kanun'un 75/6 ıncı maddesine göre alacak faizi niteliğinde kabul edildiği için Gelir Vergisi Kanun'un 85, 86 ve 87. maddeleri uyarınca tevkif yoluyla vergilendirilmemiş menkul sermaye iradı olarak bunu elde edenlerce yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir<sup>3</sup>.

1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre işletmeler tarafından ilgili kanunlarda yer alan esaslara göre kıdem tazminatlarından dönem içinde ödenmeyen kısım için karşılık ayrılması zorunludur<sup>4</sup>. Fakat ayrılan kıdem tazminatı karşılıkları vergi kanunları açısından kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilecek ve ticari kazançta veya kurum kazancına eklenecektir. Çünkü Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 3. bendine göre işle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar ziyan ve tazminatların gelir vergisi matrahından indirilebileceği hükmü vardır. Ayrıca, Vergi Usul Kanunu'nun 288. maddesinde de karşılıklar, ortaya çıkan veya ortaya çıkması beklenen, ama miktarı kesin olarak tahmin edilemeyen ve teşebbüs için borç niteliği arz eden belli zararları karşılamak amacıyla hesaben ayrılan tutarlar olarak tanımlanmıştır. Bu nedenle gelecek dönemler için kıdem tazminatı karşılığı ayrılması halinde, bu karşılıklar kazançtan gider olarak indirilememektedir. Ancak cari dönemde ödenen kıdem tazminatlarından karşılık ayrılmış olanların ise, ayrılan karşılık kadar olan kısmı cari dönemde giderleştirilebilir<sup>5</sup>. Bu konuda aksi yönde görüş de mevcuttur. Bu görüşe göre, karşılık ayrılmasının, bir değerlendirme işlemi olduğu ve değerlendirme ile ilgili hükümlerin Vergi Usul Kanunu'nda yer aldığı ifade edilmekte ve Vergi Usul Kanunu'na uygun olarak belirlenen kazançta ancak maddi vergi kanunlarında sayı-

**Kıdem tazminatı gelir vergisinden istisna edilmiştir ve sadece binde 6,6 damga vergisine tâbidir. İhbar tazminatından ise hem gelir vergisi ve hem de binde 6,6 damga vergisi kesilir.**

lan (GVK.'nın 41. maddesi KVK.'nın 11. maddesi, Motorlu Taşıtlar Kanunu, Özel İletişim Vergisi Kanunu gibi) ödemelerin eklenebileceği ve bu kanunlar dışında muhasebe uygulama tebliği ile Vergi Usul Kanunu gereğince belirlenmiş kazancın üzerinde matrah saptanması mümkün olmadığı belirtilmektedir<sup>6</sup>.

### III. VERGİ HUKUKU BAKIMINDAN İHBAR TAZMİNATI

Kıdem tazminatı gelir vergisinden istisna edilmiştir ve sadece binde 6,6 damga vergisine tâbidir. İhbar tazminatından ise hem gelir vergisi ve hem de binde 6,6 damga vergisi kesilir. İhbar tazminatı adı altında yapılan ücret ödemesi, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. maddesinde öngörülen işten çıkma ya da işsizlik sebebiyle verilen tazminat olarak kabul edilemez. Dolayısıyla da gelir (stopaj) vergisine tabi tutulması icap eder.

**2010 Gelir Vergisi Tarifesi**

8.800 TL'ye Kadar			15%
22.000 TL'nin	8.800 TL'si için	1.320 TL, fazlası	20%
50.000 TL'nin	22.000 TL'si için	3.960 TL, fazlası	27%
50.000 TL'den fazlasının	50.000 TL'si için	11.520 TL, fazlası	35%

Asgari geçim indirimi uygulamasına ilişkin 265 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesi kapsamında değerlendirilen ücret geliri elde edenlerin, asgari geçim indiriminden yararlanacakları açıklanmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesine göre de ücret, işverene tabi ve belirli bir iş yerine 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 edil-

miş bulunması onun mahiyetini değiştirmez. İhbar tazminatları ücret sayılarak gelir vergisine tabi tutulmaktadır. Bu bağlamda, asgari geçim indirimi uygulamasında, ihbar tazminatlarının da ücret olarak değerlendirilmesi, ödemenin yapıldığı aya ilişkin asgari geçim indirimi tutarını aşmamak üzere, ihbar tazminatı üzerinden hesaplanan gelir vergisinin de mahsup edilmesi gerekir.

### IV. VERGİ HUKUKU BAKIMINDAN İŞE BAŞLATMAMA TAZMİNATI

16.06.2009 tarihli ve 5904 sayılı Kanun'un 1. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan 've işsizlik sebepleriyle verilen tazminat' ibaresi 've işsizlik sebepleriyle (işe başlatmama tazminatı dahil) verilen tazminat' şeklinde değiştirilmiş ve Kanun'un 4. maddesi ile de Gelir Vergisi Kanunu'na aşağıdaki geçici 77. madde eklenmiştir.

“GEÇİCİ MADDE 77- Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önceki dönemlerle ilgili olarak 22.05.2003 tarihli ve 4857 sayılı İş Kanununun 21. maddesi uyarınca işverenlerce işçiye ödenen işe başlatmama tazminatları, damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulmaz. Anılan dönemlere ilişkin işe başlatmama tazminatı gelir vergisi tevkifatına tabi tutulan mükelleflerin; tarha yetkili vergi dairelerine başvuruları ve dava açmamaları, açılmış davalardan vazgeçmeleri şartıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanununun düzeltmeye ilişkin hükümleri uyarınca tahsil edilen gelir vergisinin red ve iade işlemleri yapılır.

Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esası belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

Bu hükümler, Kanun'un yayımı tarihi olan 03.07.2009'da yürürlüğe girmiştir.

Buna karşılık, “boşta geçen zaman için yapılan ödemeler”, ücret olarak değerlendirilip gelir vergisine tabi tutulacaktır.

### V. VERGİ HUKUKU BAKIMINDAN İŞ KAZASI TAZMİNATI

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/3. maddesine göre “İşle ilgili olmak şartıyla mukavelemeye

## “Boşta geçen zaman için yapılan ödemeler”, ücret olarak değerlendirilip gelir vergisine tabi tutulacaktır.

veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar” gider olarak yazılabilmektedir. Buna karşılık aynı Kanun’un “kanunen kabul edilmeyen giderler”i düzenleyen 41/6. maddesinde “teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar”ın gider yazılamayacağı kabul edilmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu md. 11/g’de de aynı esaslar benimsenmiştir. Bu maddelerden, ticari faaliyetle ilgili olmak kaydı ile ve suç oluşturmamak koşulu ile sözleşmeye veya mahkeme kararına yahut kanun emrine istinaden ödenen tazminatların gider yazılabileceği sonucuna ulaşılmaktadır.

Suç kavramı, hukuk düzeninin ceza veya güvenlik tedbiri yaptırımına bağladığı yasaklanmış davranışı ifade etmektedir. Dolayısıyla iş kazasının oluşumunda işverenin suç niteliğinde fiili söz konusu değilse, işçiye veya mirasçısına yahut yaptığı masrafların rücuu dolayısıyla SGK’ya ödenen tazminatın gider yazılabilmesi gerekmektedir<sup>7</sup>. Buna karşılık Maliye Bakanlığı teşkilatının vermiş olduğu özelgelerde, kanunun lafzi yorumu ile çelişir şekilde, işverenin ödediği tazminatın işverenin kusurlu olduğu orana tekabül eden kısmının gider yazılamayacağı görüşü kabul edilmektedir. Örneğin Gelir İdaresi Başkanlığı 31.01.2007 tarihli özelgesinde, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı 11.01.2008 tarihli özelgesinde, ödenen tazminatın işverenin kusuruna tekabül eden kısmının gider yazılamayacağı görüşü benimsenmiştir. Kısacası Bakanlık, Kanun’un lafzında yer alan “suç” kavramını, “kusur” olarak anlamaktadır. Oysaki kusur, farklı bir kavramdır. Bütün kusurlu hareketler, aynı zamanda suç oluşturmaz. Bu nedenle Bakanlığın görüşüne katılmak mümkün değildir<sup>8</sup>. Nitekim yargı da bu görüşe katılmamaktadır. Danıştay 3. Dairesi, 05.04.1995 gün ve E.1994/2892, K.1995/1147 sayılı Kararı’nda, iş kazası nedeniyle işçisine kusuru oranında mahkeme kararına göre tazminat ödeyen ve ödediği tazminatı gider yazan

bir mükellef aleyhine tazminatın işverenin kusuru dolayısıyla ödendiği ve bu sebeple gider yazılamayacağı sebebiyle yapılan cezalı tarhiyati, teşebbüs sahibine olayın oluşumu dolayısıyla suç izafe edilmediği gerekçesiyle kaldırmıştır<sup>9</sup>.

GVK.’nın 25/1 maddesinde; maddede sayılan tazminat ve yardımların gelir vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir. Müteferrik istisnalar bölüm başlığı altındaki “Ücretlerde” madde başlığı ifadesi taşıyan 23. madde hükmü ile, gider karşılıkları başlığını taşıyan 24. madde hükmü hizmet akdi ile çalışan ücretlilere yapılan bazı ödemelerin vergiden istisnasını hükme bağlamıştır. Oysa 25. maddenin 1. bendindeki “ölüm, sakatlık, hastalık ve işsizlik sebepleriyle verilen tazminat ve yapılan yardım” deyişinin iş sözleşmesi ile çalışan ücretlilerle sınırlı olup olmadığı belirtilmiş değildir. Dolayısıyla bu tazminat ve yardımların iş sözleşmesi ile çalışanlara ödenmesi veya iş sözleşmesi ile çalışmayanlara ödenmesi ticari kazançtan indirilme açısından farklı olacaktır. İş sözleşmesi ile çalışanlara ödenmesi durumunda, ticari kazançtan indirilecektir. İş sözleşmesi ile çalışanlar dışındaki ödenmesi durumunda bu ödemenin gelir niteliğinde olduğu da tartışmalıdır. Ancak bu nitelikteki ödemeler ilke olarak ticari kazançtan indirilemeyecektir. GVK.’nın 25/1 maddesinde vergiden istisna edildiği belirtilen bu tazminatlar için herhangi bir kısıtlama getirilmiş değildir. Bir ölçü getirilmemiş olduğundan, bu tazminatların tutarı ne olursa olsun gelir vergisine tabi olmayacaktır. Ancak düzenlemenin tazminatı alan yönünden yapıldığı gözden uzak tutulmamalıdır. Tazminatı ödeyenin ticari kazancından indirmesinin koşulları farklıdır. Bu tazminatın ticari kazançtan indirilebilmesi için ya GVK.’nın 40/3 maddesi kapsamında olması

**03.07.2009 tarihinden itibaren iş güvencesi kapsamındaki işçilere ödenen işe başlatmama tazminatları ise, damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulmaz.**

ya da gelirin elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenmiş yani GVK.'nın 40/1 kapsamında sayılması gerekir. İşveren tarafından ödenen ölüm, sakatlık, hastalık veya işsizlik tazminatı hizmet akdinin bir gereği ise, gene ticari kazançtan indirilebilecektir. Ancak bu nitelikteki tazminat elde edenin geliri olarak vergilendirilmeyecektir. İş sözleşmesi ile çalışanlar yönünden ölüm tazminatının durumu farklıdır. Ölüm tazminatı, işçinin ölümü nedeniyle yakınlarına ödenebileceği gibi; yakınlarının ölümü nedeniyle işçiye ödenmiş olabilir. Her iki halde de iş sözleşmesi gereği ölüm tazminatı veya yardımı ödeniyorsa ticari kazançtan indirilebilecek, ücret olarak da vergilendirilmeyecektir.

## VI. SONUÇ

Kıdem tazminatı gelir vergisinden istisna edilmişken ve sadece binde 6,6 damga vergisine tâbi iken, ihbar tazminatından hem gelir vergisi ve hem de binde 6,6 damga vergisi kesilir. 03.07.2009 tarihinden itibaren iş güvencesi kapsamındaki işçilere ödenen işe başlatmama tazminatları ise, damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulmaz.

GVK.'nın 25/1 maddesinde; maddede sayılan tazminat ve yardımların gelir vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir. İşverence iş kazası tazminatı veya yardımı ödeniyorsa ticari kazançtan indirilebilecek, ücret olarak da vergilendirilmeyecektir.

## DİPNOTLAR

- 1 Hesaplama örneklerini de içeren geniş bilgi için bkz. Ayşe YİĞİT ŞAKAR/Müjdat ŞAKAR, İş Hukuku Sosyal Güvenlik Hukuku ve Vergi Hukuku Açısından İşçiye Ödenecek Tazminatlar, Yaklaşım Yayınevi, Ankara 2010.
- 2 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-40/3-12210 Sayı ve 17.01.2006 tarihli özelgesi.
- 3 Maliye Bakanlığı'nın B.07.0.GEL.0.40/4061- 20/14271 Sayı ve 04.04.1997 tarihli özelgesi.
- 4 Danıştay; "213 sayılı Vergi Usul Kanununun 288. maddesine göre "Hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katıyetle kestirilmeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyeti arz eden belli bazı zararları karşılamak maksadıyla hesaba ayrılan meblağlar.." karşılık olarak tanımlanmıştır. Yasa koyucu doğmuş veya doğması beklenen ve miktarı kesin olarak saptanmayan her türlü zarar için karşılık ayrılmasını öngörmemiştir. Bilânçonun pasifinde karşılık ayrılmak suretiyle ve mukayyet değeriyle pasifleştirerek değerlendirilecek zararların, teşebbüs sahibi yönünden borç niteliğini

taşınması gerekmektedir. Gelecek yıllarda ödenme ihtimali bulunan kıdem tazminatlarının, Vergi Usul Kanununun 288. maddesinde değinilen türden bir borç niteliğini taşıdığı düşünülemez. Zira 1475 sayılı İş Kanununun 1927 sayılı Yasanın 1.maddesiyle değişik 14.maddesinde, bu kanuna tabi işçilerin hizmet akitlerinin; işveren tarafından ahlak ve iyi niyet kurallarına uymayan haller ve benzeri nedenler dışında feshi, işçi tarafından bildirimsiz fesih hakkının kullanılarak feshi, muvazzaf askerlik hizmeti yahut da işçinin bağlı bulunduğu Kanunla kurulu kurum veya sendikalardan yaşlılık, emeklilik, malüllük aylığı ya da toptan ödeme olmak amacıyla feshi nedeniyle işçiye kıdem tazminatı ödeneceği hükme bağlanmıştır. Hizmet sözleşmesinin ne zaman ve hangi nedenle sona ereceği ve kıdem tazminatı almaya hak kazanıp kazanamayacağı belli olmayan işçi için, bir takvim yılı sonu itibarıyla hesaplanan kıdem tazminatının, bu nedenlerle işveren yönünden borç niteliği taşıdığını kabul etmek gerekir." şeklindeki kararıyla kıdem tazminatı için bilânçonun pasifinde karşılık ayrılamayacağı yönünde görüş bildirmiştir." Danıştay 4. Daire, E. 1983/1913, K.1984/1033, K.T. 13.03.1984.

- 5 Sema Küçük, Değerleme ve Dönemsonu İşlemleri, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2010, s. 213.
- 6 Şefik ÇAKMAK, 2008 Yılı Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, Ankara 2008.
- 7 Bumin DOĞRUSÖZ, "İş Kazası Nedeniyle Ödenen Tazminatların Gider Yazılması", Yaklaşım, Temmuz 2008, Sayı: 187.
- 8 DOĞRUSÖZ, adı geçen yazı.
- 9 Veysi SEViĞ, "Vergi Hukukunda İş Kazaları Nedeniyle Ödenen Tazminatlar ve İstihdam Edenlerin Sorumluluğu", Sicil İş Hukuku Dergisi", Yıl: 3, Sayı: 11, Eylül 2008, 162.