

İŞVERENLER TARAFINDAN KARŞILIKLI SONLANDIRMA SÖZLEŞMESİ VEYA İKALE SÖZLEŞMESİ KAPSAMINDA ÇALIŞANLARA ÖDENEN TAZMİNATLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

İmdat TÜRKAY*

ÖZ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na göre yedi gelir unsurundan biri olan ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde genel vergilendirme sistemi, işverenler tarafından çalışanlara ödenen ücret ve ücret kapsamındaki ödemeler üzerinden tevkif (stopaj) suretiyle gelir vergisi kesintisinin yapılması suretiyle sorumlu sıfatıyla Vergi İdaresine yatırılmasıdır. Vergi toplama maliyetini ve ücretlilerin vergi ödemedeki kolaylığını düşündüğümüzde diğer gelir unsurlarına göre en düşük maliyetle toplanan bir vergileme sistemi kaynaktan verginin tevkif suretiyle kesilmesidir. Ancak, Vergi İdaresi ile çalışanlar arasında vergisel ihtilaflara baktığımızda ise oransal olarak en çok vergi davalarının ücretlilerin açtığı davalar olduğu görülmektedir. Bunun sebebi, işverenler tarafından çalışanlara ödenen asıl aylık ücretin dışında tazminat, mesai, prim, huzur hakkı, aidat, ödenek, gider karşılığı gibi birçok ödemenin yapılmış olması ve bu ödemelerin bir kısmının tamamen vergiden istisna edilmesi bir kısmının ise belli limitler dahilinden vergiden istisna edilmesidir. Uygulamada hangi ödemelerin ücret olarak vergiye tabi tutulacağı ve hangi ödemelerin vergiden istisna edilmesi gerektiği konusunda zaman zaman tereddütler yaşanmaktadır. İşte hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımların vergiye tabi olup olmadığı konusu da bu kapsamda çalışanlarla Vergi İdaresi arasında uzun yıllardır ihtilaf yaratan bir konu olmuş, ancak 7103 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeyle bu sorun giderilmiştir. 7162 sayılı Kanunla Ocak/2019'da yapılan düzenlemeyle ise 27/3/2018 tarihinden önce yapılan ödemeler üzerinden kesilen verginin iadesi yolu açılmış ve İdare ile kişiler arasındaki ihtilaflar tamamen ortadan kaldırılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Ücret, ikale sözleşmesi, kıdem tazminatı, iş kaybı tazminatı, iş sonu tazminatı, iş güvencesi tazminatı, vergiden istisna tazminatlar, vergiye tabi tazminatlar, kesilen verginin iadesi.

* Gelir İdaresi Grup Başkanı

1. GİRİŞ

İkale, tarafların yani işveren ve işçinin anlaşmasıyla iş sözleşmesinin sona erdirilmesidir. Genel uygulamada, iş sözleşmesini ya işçi ya da işveren sona erdirir. Yargıtay kararlarında ikale “bozma sözleşmesi” sözleşmenin, doğal yollar dışında tarafların ortak iradesiyle sona erdirilmesi yönündeki işlem olarak tanımlanmaktadır. 4857 sayılı İş Kanunu’nda ikale ile iş aktinin feshi, bir fesih türü olarak mevcut değilse de taraflardan birinin karşı tarafa ilettiği iş aktinin karşılıklı feshine dair sözleşme yapılmasını içeren bir açıklama ve diğer tarafın da bunu kabulü ile bozma sözleşmesi (ikale) kurulmuş olur. Bir diğer anlatımla Borçlar Kanunun’daki icap ve kabul ile ikale kurulmuş olur. Bu sebeple iş sözleşmesinin bir tarafının, diğer tarafa ilettiği sözleşmenin karşılıklı feshine dair açıklama (icap) fesih olarak değerlendirilemez. Zira bozma sözleşmesi yapmaya dair icap ancak karşı tarafın kabulüyle ikale/bozma sözleşmesi vasfını kazanır. (Kaban, 2014).

Yargıtay’ın emsal sayılan bir kararında da belirttiği üzere; ikale sözleşmesinde kıdem ve ihbar tazminatlarına yer verilmesi, başlı başına işçinin uygun yararını göstermemektedir. Çünkü, işveren feshinde kıdem ve ihbar tazminatlarının ödenmesi zaten kanun hükmüdür. İşçinin, ikale sözleşmesi ile mahrum kaldığı haklarının karşılığı olarak, uygun bir yarar sağlaması halinde ikale sözleşmesine geçerlilik tanınmalıdır. İkale sözleşmesiyle işçiye kıdem ve ihbar tazminatlarının yanı sıra, iş güvencesine yakın bir miktarda tazminat ödenmesi, ikale sözleşmesine duyulan inancı pekiştirecektir. (Yargıtay 9. Hukuk Dairesi, 2008)

İkale sözleşmesi karşılığında işverenler tarafından çalışanlara yapılan ödemelerin ücret kapsamında vergiye tabi olup olmadığı konusunda geçmiş dönemde çalışanlar ile Vergi İdaresi arasında vergi ihtilafı yaşanmıştır. Bu sorunu ortadan kaldırmak için 21.03.2018 tarihinde TBMM’de kabul edilen 7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla, (T.C. Yasalar, 2018) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun (T.C. Yasalar, 1961) 23, 25, 32 ve 61. maddelerinde işverenleri ve çalışanları ilgilendiren bazı düzenlemeler yapılmış olup yapılan bu değişiklikler 27.03.2018 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

Uygulamada, işçi ve işveren karşılıklı olarak anlaşmak suretiyle iş sözleşmesini sona erdirebilmekte ve bu sözleşme (bozma sözleşmesi) ile aynı zamanda işçiye kıdem tazminatı, ihbar tazminatı vb. hususlar dikkate alınarak çeşitli şekillerde hesaplanan ödemelerin yapılması kararlaştırılmaktadır. Uzun yıllardır çalışanlar ile işverenler arasında ihtilaf konusu olan işverenler tarafından iş sonlandırma veya ikale sözleşmeleri kapsamında çalışana yapılan tazminat ödemelerinin ücret kapsamında değerlendirilmesi ve yapılan ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması sorunu, 7103 sayılı Kanunla GVK'nın 61 ve 25. maddelerinde yapılan değişiklik sonrasında çözüme kavuşturulmuştur. Yapılan düzenlemeyle öncelikle, hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımların GVK'nın 61. maddesine göre ücret kapsamında ödemeler olduğu hüküm altına alınmıştır.

Daha sonra GVK'nın 25/7. maddesinde yer alan çalışanlara ödenen kıdem tazminatlarının ne şekilde gelir vergisinden istisna edileceğine ilişkin hükümlerde değişiklik yapılmış ve anılan maddeye eklenen hükümlerle; hizmet erbabının tabi olduğu mevzuata göre kıdem tazminatının vergiden istisna tutarının hesabında dikkate alınmak şartıyla, hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale *sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar; iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar* gelir vergisinden müstesna edilmiştir. GVK'nın 61 ve 25. maddelerinde yapılan bu değişiklikler 27.03.2018 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiş bulunmakta olup yapılan bu düzenlemeye ilişkin olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan ve 11/06/2018 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 303 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2018) konu hakkında gerekli açıklamalar yapılmış bulunmaktadır.

Bu çalışmada, işverenler tarafından karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale *sözleşmesi kapsamında çalışanlara ödenen* ve ücret kapsamında değerlendirilen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımların ne şekilde ve hangi şartlarla gelir vergisinden istisna edileceği konusu incelenecektir.

2. ÜCRETİN KAPSAMI VE VERGİDEN İSTİSNA EDİLEN TAZMİNAT VE YARDIMLAR

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesine 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 münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez. Gelir Vergisi Kanununun 62. maddesine göre işverenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir.

GVK'nın 25. maddesinde yer alan tazminat ve yardımlar, genel manada aynı Kanunun 61'inci maddesine göre ücret kapsamında değerlendirilmekle beraber, gelir vergisinden istisna edilmişlerdir. Ancak, işverenler tarafından tazminat ve yardım kapsamında yapılan birçok ödemeler anılan maddede yer alan istisnalar kapsamında değerlendirilmemektedir. Ayrıca, istisna kapsamında yapılan bazı ödemeler de belli limitler dahilinde gelir vergisinden istisna edilmektedir. Bu nedenle, söz konusu tazminat ve yardımları ödeyenler tarafından bu sınırlamalara dikkat edilmesi ve limiti aşan ödemelerin ücret kapsamında vergilendirilmesi gerekmektedir. Gelir Vergisi Kanununun 25. maddesi gereğince aşağıda yazılı tazminat ve yardımlar gelir vergisinden müstesna edilmiştir.

- ✓ Ölüm, engellilik, hastalık ve işsizlik sebepleriyle (işe başlatmama tazminatı dahil) verilen tazminat ve yapılan yardımlar,
- ✓ Muhtaç olanlara belli bir süre için veya hayat kaydıyla yapılan yardımlar (Asker ailelerine yapılan yardımlarla hayır derneklerinin ve yardım sandıklarının yardımları mutlak olarak bu istisnaya girerler),
- ✓ Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklar tarafından, kendilerine zat aylığı bağlananlara aylıkları dışında, kanunları veya statüleri gereğince verilen emekli, dul, yetim ve evlilik ikramiyeleri veya iade olunan mevduatı ve sürelerini doldurmamış bulunanlarla dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminatlar (506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen tazminat, yardım ve toptan ödemeler en yüksek Devlet memuruna çalışılan süreye bağlı olarak ödenen tutardan fazla

- ise aradaki fark ücret olarak vergiye tâbi tutulur. Bu mukayesede gerek muhtelif sandıklardan gerek aynı sandıktan muhtelif zamanlarda yapılan ikramiye, tazminat ve toptan ödemeler topluca dikkate alınır.),
- ✓ Hizmet erbabına ödenen çocuk zamları (Bu zamlar devletçe verilen miktarları aştığı takdirde, fazlası vergiye tabi tutulur.),
 - ✓ Evlenme ve doğum münasebetiyle hizmet erbabına yapılan yardımlar (Bu istisna hizmet erbabının iki aylığına veya buna tekabül eden gündeliklerinin tutarına kadar olan yardım kısmına uygulanır.),
 - ✓ Sosyal sigorta kurumları tarafından sigortalılara yapılan ödemeler,
 - ✓ *25/8/1971 tarihli ve 1475 sayılı İş Kanunu ve 20/4/1967 tarihli ve 854 sayılı Deniz İş Kanununa göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 13/6/1952 tarihli ve 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (Hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz.),*
 - ✓ Hizmet erbabının tabi olduğu mevzuata göre bu bendin (a) alt bendinde belirtilen istisna tutarının hesabında dikkate alınmak şartıyla, hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar (Bu bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.),
 - ✓ Genel olarak nafakalar (alanlar için),
 - ✓ Yardım sandıkları tarafından statüleri gereğince kendi üyelerine ölüm, engellilik, hastalık, doğum, evlenme gibi sebeplerle yapılan yardımlar,
 - ✓ Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, dul, yetim ve evlenme ikramiyeleri veya iade olunan mevduat, sürelerini doldurmamış bulunanlarla, dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminat ve yardımlar.

Bu hükme göre; 1475 sayılı İş Kanunu ve 854 sayılı Deniz İş Kanununa göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları gelir gergisinden istisna edilmektedir.

3. İŞ KANUNUNA GÖRE ÖDENEN KIDEM TAZMİNATININ MAHİYETİ

Bir işverene bağlı olarak çalışan ücretlinin belirli bir süre çalıştıktan sonra işine son verilmesi ya da emeklilik dolayısıyla işinden ayrılmak durumunda kalması durumunda, işçiye çalıştığı süreye göre işyerince topluca ödenen paraya kıdem tazminatı denilmektedir. 1475 sayılı İş Kanununun 14. maddesi kapsamında ödenen kıdem tazminatı, çalışanın geçmişte işverene verdiği hizmet karşılığı yıpranmasının bedeli olarak ödenen bir tazminat niteliğindedir. 4857 sayılı İş Kanununun 120. maddesinde; “25.8.1971 tarihli ve 1475 sayılı İş Kanununun 14. maddesi hariç diğer maddeleri yürürlükten kaldırılmıştır.” hükmü yer almakta olup işçinin ya da çalışanın kıdem tazminatı almaya hak kazanabilme şartlarının düzenlendiği 1475 sayılı İş Kanununun 14. maddesinde ise, “*Bu Kanuna tabi işçilerin hizmet akitletlerinin:*

1. *İşveren tarafından bu Kanunun 24 üncü maddesinin II numaralı bendinde gösterilen sebepler dışında,*

2. *İşçi tarafından bu Kanunun 25 inci maddesi uyarınca,*

3. *Muvazzaf askerlik hizmeti dolayısıyla,*

4. *Bağlı buldukları kanunla kurulu kurum veya sandıklardan yaşlılık, emeklilik veya malullük aylığı yahut toptan ödeme almak amacıyla;*

5. *506 sayılı Kanunun 60’inci maddesinin birinci fıkrasının (A) bendinin (a) ve (b) alt bentlerinde öngörülen yaşlar dışında kalan diğer şartları veya aynı kanunun geçici 81’inci maddesine göre yaşlılık aylığı bağlanması için öngörülen sigortalılık süresini ve prim ödeme gün sayısını tamamlayarak kendi istekleriyle işten ayrılmaları nedeniyle,*

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.

...

Ancak, toplu sözleşmelerle ve hizmet akitletleri ile belirlenen kıdem tazminatlarının yıllık miktarı, Devlet Memurları Kanununa tabi en yüksek Devlet memuruna 5434 sayılı T.C. Emekli Sandığı Kanunu hükümlerine göre bir hizmet yılı için ödenecek azami emeklilik ikramiyesini geçemez.”

hükmüne yer verilmiştir. Öte yandan, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununa göre en yüksek gösterge ve ek göstergeden aylık ödemesi Cumhurbaşkanlığı İdari İşler Başkanına yapılmaktadır. Buna göre, kıdem tazminatının tavanı Cumhurbaşkanlığı İdari İşler Başkanına ödenecek emekli ikramiyesi tutarı kadardır.

4. HİZMET SÖZLEŞMESİ SONA ERDİKTEN SONRA ÖDENEN TAZMİNAT VE YARDIMLARIN ÜCRET OLARAK VERGİLENDİRİLMESİ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61. maddesi hükmü uyarınca 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. Aynı maddede ücretin bilinen unsurlarını taşıyıp taşımadığına bakılmaksızın ücret kapsamında değerlendirilmesi gereken ödemeler altı bent halinde ayrıca sayılmıştır. İşte 7103 sayılı Kanunla mevcut bu ücret ödemelerine bir yenisi daha yedinci bent olarak eklenmiştir.

7103 sayılı Kanunla GVK'nın 61. maddesinin üçüncü fıkrasına eklenen (7) numaralı bent hükmüne göre, "*Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar; iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar.*" da ücret kapsamında sayılmıştır. Bu durumda GVK'nın 61. maddesine göre, gelir vergisi uygulamasında aşağıda yazılı ödemeler de ücret sayılmaktadır;

1. 193 sayılı Kanunun 23/11 numaralı bendine göre istisna dışında kalan emeklilik, malüliyet, dul ve yetim aylıkları,

2. Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler,

3. Türkiye Büyük Millet Meclisi, il genel meclisi ve belediye meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzeyen diğer kimselere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,

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

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

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

7. *Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar.*

Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra yapılan ödemeler ve yardımların vergilendirilmesi konusunda 7103 sayılı Kanunla 193 sayılı GVK'nın 61. maddesinin üçüncü fıkrasına eklenen bent hükmü ile hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi ve ikale sözleşmesi gibi sözleşmeler kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımların ücret olarak kabul edildiği ve vergilendirildiği hususuna açıklık getirilmiştir. Bu tazminatlar, hizmet erbabına işten ayrılma, emekli olma, dava açmama vb. nedenlerle çalışmasından bağımsız olarak ödenmiş olup olmadığına bakılmaksızın, ücret hükümlerine göre vergilendirilecektir.

5. 7103 SAYILI KANUNLA BAZI TAZMİNAT VE YARDIMLARDA GELİR VERGİSİ İSTİSNASI GETİRİLMESİ

7103 sayılı Kanunla, 193 sayılı GVK'nın tazminat ve yardımlarda gelir vergisi istisnasını düzenleyen 25. maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinde değişiklik yapılmıştır. GVK'nın 25/7. maddesinde yer alan hükümlere göre;

- ✓ 25/8/1971 tarihli ve 1475 sayılı İş Kanunu ve 20/4/1967 tarihli ve 854 sayılı Deniz İş Kanununa göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 13/6/1952 tarihli ve 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tazimi Hakkında Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (Hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz.),
- ✓ Hizmet erbabının tabi olduğu mevzuata göre kıdem tazminatlarında

istisna tutarının hesabında dikkate alınmak şartıyla, hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar; iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar, gelir vergisinden müstesna edilmiştir.

Buna göre, 10.06.2003 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan ve aynı tarihte yürürlüğe giren 4857 sayılı İş Kanununun 120’nci maddesiyle 1475 sayılı İş Kanununun kıdem tazminatı ile ilgili 14. maddesi hariç diğer tüm hükümleri yürürlükten kaldırılmıştır. Bu çerçevede kıdem tazminatı 1475 sayılı Kanunun 14. maddesi, 4857 sayılı Kanunun 24, 25 ve 32’nci maddeleri, 854 sayılı Deniz İş Kanununun 14 ve 20. Maddesi ve 5953 sayılı Basın İş Kanununun 6 ve 7. maddelerinde düzenlenmiştir.

5.1. Kıdem Tazminatlarında İstisna Uygulaması

7103 sayılı Kanunla 193 sayılı GVK’nın 25. maddesinin birinci fıkrasının yeniden düzenlenen (7) numaralı bendinin (a) alt bendi ile 1475, 854 ve 5953 sayılı Kanunlara göre ödenen kıdem tazminatlarına uygulanacak istisnaya ilişkin düzenleme aynen korunmuştur. Bu çerçevede ücret kapsamında değerlendirilen;

- ✓ 1475 ve 854 sayılı Kanunlar uyarınca ödenmesi gereken kıdem tazminatları,
 - ✓ 5953 sayılı Kanun uyarınca yapılan ve çalışanın son brüt ücreti üzerinden hesaplanan ve ödenen 24 aylık tutarı aşmayan kıdem tazminatları,
- gelir vergisinden istisna edilecektir.

1475 ve 854 sayılı Kanunlar uyarınca, hizmet erbabının çalıştığı süre ve kıdem tazminatına esas ücreti dikkate alınarak hesaplanan ve ödenen kıdem tazminatları istisna kapsamına girmekte olup hesaplanan bu tutarları aşan ilave ödemeler ise ücret kapsamında değerlendirilmek suretiyle vergilendirilecektir. Dolayısıyla, hizmet erbabının kıdem tazminatına esas ücretine göre hesaplanan ve en yüksek Devlet memuruna bir hizmet yılı için ödenen azami emekli ikramiyesi tutarını aşan ödemelerde ise en yüksek Devlet memuruna ödenen

azami emekli ikramiyesi kadarlık kısmı istisnaya konu edilecek, aşan kısmı ise ücret olarak vergilendirilecektir.

Bilindiği üzere, 703 sayılı KHK'da yer alan Ek 34. madde hükme göre, en yüksek Devlet memuru Cumhurbaşkanlığı İdari İşler Başkanı olup ilgili mevzuatta mali ve sosyal hak ve yardımlar ile emeklilik hakları bakımından Başbakanlık Müsteşarına ve en yüksek Devlet memuruna yapılan atıflar Cumhurbaşkanlığı İdari İşler Başkanına yapılmış sayılacaktır. Buna göre, kıdem tazminatının yıllık miktarı 14/7/1965 tarihli ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanununa tabi en yüksek Devlet memuruna 8/6/1949 tarihli ve 5434 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu hükümlerine göre bir hizmet yılı için ödenecek azami emekli ikramiyesini geçemez. Bu tutar, 2/1/2018 tarihi itibarıyla 5.001,76 TL', 1/7/2018 tarihinden itibaren ise 5.434,42 TL'dir.

5.1.1. Kıdem tazminatlarının vergiden istisna edilecek tutarının tespitine ilişkin örnek olaylar

Aşağıda yer alan örnekler, 303 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 10. maddesindeki "Kıdem tazminatlarında istisna uygulaması" başlığı altında yer alan örneklerin 2018 yılı ikinci dönemine uyarlanmış halidir.

Örnek 1: (A) Anonim şirketinde 10 yıl süreyle çalıştıktan sonra 20/08/2018 tarihinde işten ayrılan Bay (B)'ye, 1475 sayılı Kanun uyarınca işvereni tarafından, kıdem tazminatına esas ücreti olan 4.000 TL üzerinden 40.000 TL kıdem tazminatı ödenmiştir. Buna göre, Bay (B)'ye 1475 sayılı Kanun kapsamında hesaplanarak ödenen ve en yüksek Devlet memuruna ödenen azami emeklilik ikramiyesinin (5.434,42 X10=) 54.344,2 TL'nin altında kalan 40.000 TL kıdem tazminatının tamamı gelir vergisinden istisna edilecektir.

Örnek 2: (C) Anonim şirketinde 20 yıl süreyle çalıştıktan sonra 15/09/2018 tarihinde işten ayrılan Bay (D)'ye, işvereni tarafından 854 sayılı Kanun uyarınca, kıdem tazminatına esas ücreti olan 7.500 TL üzerinden hesaplanan 150.000 TL kıdem tazminatı ödenmiştir. Hesaplanan kıdem tazminatı tutarı 150.000 TL olsa da istisna edilecek tutar, en yüksek Devlet memuruna bir hizmet yılı için ödenen azami emekli ikramiyesi tutarı ve çalışma süresi dikkate alınarak hesaplanan tutarı aşamayacaktır. Buna göre, Bay (D)'nin 20 yıl çalışması karşılığı istisna edilecek azami tutar (5.434,42 X20=) 108.688,4

TL dir. Bu nedenle Bay (D)'ye ödenen 150.000 TL kıdem tazminatının 108.688,4 TL'lik kısmı gelir vergisinden istisna edilecek, aşan kısım olan (150.000-108.688,4=) 41.311,6 TL ise ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır.

Örnek 3: (E) Gazetesinde 30 yıl süreyle çalıştıktan sonra 15/10/2018 tarihinde emekli olan Bayan (S)'ye işvereni tarafından 5953 sayılı Kanun uyarınca, son aya ilişkin brüt ücreti olan 10.000 TL üzerinden hesaplanan 300.000 TL kıdem tazminatı ödenmiştir. Bayan (S)'ye ödenen kıdem tazminatının, 24 aylığına isabet eden tutar olan (24X10.000=) 240.000 TL gelir vergisinden istisna edilecek, kalan tutar (300.000-240.000=) 60.000 TL ise ücret olarak gelir vergisine tabi olacaktır.

5.2. Hizmet Sözleşmesi Sona Erdikten Sonra Yapılan Ödemeler ve Yardımlarda İstisna

Çalışma hayatında hizmet erbabına işten ayrılma, emekli olma, dava açılmaması vb. nedenlerle karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi ödemeler yapılabilmektedir. 193 sayılı GVK'nın 25. maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinin (b) alt bendinde yapılan düzenleme ile bu ödemelerinde çalışanın tabi olduğu mevzuata göre kıdem tazminatına ilişkin istisna tutarının hesabında dikkate alınması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Buna göre, anılan Kanunlar uyarınca ödenecek kıdem tazminatlarından gelir vergisinden istisna edilecek tutar hesap edilirken, yukarıda sayılan ödemeler de dahil edilerek ödemelerin toplamı üzerinden istisna uygulanacak, istisnayı aşan tutarlar ise ücret olarak gelir vergisine tabi tutulacaktır.

1475 ve 854 sayılı Kanunlar uyarınca hesaplanan kıdem tazminatı tutarı dışında, birinci fıkrada sayılan ilave bir tazminat ödemesi yapılması halinde, bu ödemenin; bu tutar ile kıdem tazminatı tutarı toplamının, en yüksek Devlet memuruna ödenen azami emekli ikramiyesi tutarını aşmayan kısmı istisnaya konu edilecektir. 5953 sayılı Kanun uyarınca kıdem tazminatı ödenen hizmet erbabına, bu tazminat dışında, birinci fıkrada sayılan ilave bir tazminat ödemesi yapılması halinde, bu tutar ile kıdem tazminatı tutarı toplamının, çalışanın son brüt ücreti üzerinden hesaplanan 24 aylık tutarını aşmayan kısmı istisnaya tabi tutulacaktır.

1475 ve 854 sayılı Kanunlara tabi olarak çalışanlara kıdem tazminatı ödenmediği, ancak birinci fıkrada sayılan bir tazminat ödendiği durumlarda, ödenen bu tazminat tutarının, en yüksek Devlet memuruna ödenen azami emekli ikramiyesi tutarını aşmayan kısmı, 5953 sayılı Kanuna tabi olarak çalışanlarda ise çalışanın son brüt ücreti üzerinden hesaplanan 24 aylık tutarını aşmayan kısmı istisnaya tabi tutulacak, aşan kısmı ise ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır.

Örnek 4: (Ç) A.Ş.'de 10 yıl süreyle çalıştıktan sonra 12/08/2018 tarihinde işten ayrılan Bay (H)'ye, işvereni tarafından 1475 sayılı Kanun uyarınca, kıdem tazminatına esas ücreti olan 3.000 TL üzerinden 30.000 TL kıdem tazminatı ile karşılıklı sonlandırma sözleşmesine (ikale) istinaden 50.000 TL iş güvencesi tazminatı olmak üzere toplam 80.000 TL ödeme yapılmıştır.

12/8/2018 tarihi itibarıyla 657 sayılı Kanuna tabi en yüksek Devlet memuruna bir hizmet yılı için ödenecek azami emekli ikramiyesi tutarı 5.434,42 TL'dir. Bay (H)'ye yapılan 80.000 TL'lik ödemenin gelir vergisinden istisna edilecek tutarı aşağıdaki gibi olacaktır.

Kıdem tazminatı tutarı	30.000 TL
İş güvencesi tazminatı	50.000 TL
Ödenen toplam tazminat tutarı	80.000 TL
Vergiden istisna edilecek tutar (5.434,42 X10=)	54.344,2 TL
Vergiye tabi tutar (80.000-54.344,2=)	25.655,8 TL

Örnek 5: (K) A.Ş.'de 854 sayılı Kanuna tabi olarak, 10 yıl süreyle çalıştıktan sonra ikale sözleşmesi ile 02/08/2018 tarihinde işten ayrılan Bayan (L)'ye, işvereni tarafından 55.000 TL iş kaybı tazminatı ödenmiş olup ayrıca kıdem tazminatı ödemesi yapılmamıştır. Bayan (L)'ye yapılan 55.000 TL'lik ödemenin gelir vergisinden istisna edilecek tutarı aşağıdaki gibi olacaktır.

Ödenen iş kaybı tazminatı	55.000,00 TL
Vergiden istisna edilecek tutar (5.434,42 X10=)	54.344,2 TL
Vergiye tabi tutar (55.000-54.344,2=)	655,8 TL

Örnek 6: (M) A.Ş.'de 5953 sayılı Kanun kapsamında 20 yıl süreyle çalıştıktan sonra, 15/9/2018 tarihinde emekliliğe ayrılan ve en son aya ilişkin ücreti 20.000 TL olan Bayan (N)'ye işvereni tarafından 400.000 TL kıdem

tazminatı ve 500.000 TL emeklilik tazminatı (ikramiyesi) ödenmiştir. Bayan (N)'ye yapılan 900.000 TL'lik ödemenin gelir vergisinden istisna edilecek tutarı aşağıdaki gibi olacaktır.

Kıdem tazminatı tutarı	400.000 TL
Emeklilik tazminatı (ikramiyesi)	500.000 TL
Ödenen toplam tazminat tutarı	900.000 TL
Vergiden istisna edilecek tutar (20.000 X 24=)	480.000 TL
Vergiye tabi tutar (900.000-480.000=)	420.000 TL

5.3. 7143 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklik Öncesinde Yaşanan İhtilafların Durumu

7103 sayılı Kanunla 27.03.2018 tarihinde yürürlüğe giren GVK'nın 61 ve 25/7. maddesinde yapılan değişiklik öncesinde Gelir İdaresi tarafından verilen bir görüşte; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve İş Kanununun ilgili hükümlerinden bahsedildikten sonra; 1475 sayılı İş Kanununun 14. maddesi kapsamında ödenen kıdem tazminatının, çalışanın geçmişte işverene verdiği hizmet karşılığı yıpranmasının bedeli olarak ödenen bir tazminat niteliğinde olduğu düşünüldüğünde, tarafların iş sözleşmesini karşılıklı olarak anlaşmak suretiyle sona erdirmesi dolayısıyla, çalışana genellikle o işyerindeki çalışma süresi de dikkate alınarak yapılan ödemenin, aynı mahiyette bir kıdem tazminatını içerdiğinin kabulü gerekir. Dolayısıyla, iş akdinin taraflarca karşılıklı olarak anlaşılacak suretiyle sona erdirilmesi dolayısıyla çalışana ödenmesi öngörülen tutarın; iş akdinin 1475 sayılı Kanunun 14. maddesi uyarınca fesh edilmesi halinde aynı çalışanın hak edeceği kıdem tazminatına tekabül eden kısmının Gelir Vergisi Kanununun 25. maddesinin 7. bendi uyarınca kıdem tazminatı olarak dikkate alınması ve bu çerçevede söz konusu tutarın gelir vergisinden istisna edilmesi, bu tutarı aşan kısmının ise hangi ad altında ödenmiş olursa olsun gelir vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Buna göre, iş akitleri ikale sözleşmesi ile sona erdirilen çalışanlara bu sözleşme uyarınca yapılacak ödemenin 1475 sayılı Kanunun 14. maddesine göre hesaplanacak kıdem tazminatına tekabül eden kısmının gelir vergisinden istisna edilmesinin mümkün bulunduğu, bunu aşan kısmın ise ücret olarak gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacağı yönünde görüş verilmiştir. (Büyük Mükellef Vergi Dairesi Başkanlığı, 2010)

Yine başka bir görüşte; 193 sayılı GVK'nın 61 ve 25/7. maddesi ile 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanunun ilgili maddelerinden bahsedildikten sonra yapılan açıklamada; 5953 sayılı Kanun uyarınca kıdem tazminatı, Kanunun 6. maddesinde belirtildiği üzere iş akdinin feshi hallerinde hak kazanılan bir tazminattır. Ancak uygulamada, işçi ve işveren karşılıklı olarak anlaşmak suretiyle iş sözleşmesini sona erdirebilmekte ve bu sözleşme (bozma sözleşmesi) ile aynı zamanda işçiye kıdem tazminatı, ihbar tazminatı vb. hususlar dikkate alınarak çeşitli şekillerde hesaplanan ödemelerin yapılması kararlaştırabilmektedir.

Bu açıklamalar çerçevesinde, 5953 sayılı Kanunun 6. maddesi kapsamında ödenen kıdem tazminatının, çalışanın geçmişte işverene verdiği hizmet karşılığı yıpranmasının bedeli olarak ödenen bir tazminat niteliğinde olduğu düşünüldüğünde, tarafların iş sözleşmesini karşılıklı olarak anlaşmak suretiyle sona erdirmesi dolayısıyla, çalışana genellikle o işyerindeki çalışma süresi de dikkate alınarak yapılan ödemenin, aynı mahiyette bir kıdem tazminatını içerdiğinin kabulü gerekir. Dolayısıyla, iş akdinin taraflarca karşılıklı olarak anlaşılacak suretiyle sona erdirilmesi dolayısıyla çalışana ödenmesi öngörülen tutarın; iş akdinin 5953 sayılı Kanun uyarınca feshedilmesi halinde aynı çalışanın hak edeceği kıdem tazminatına tekabül eden kısmının Gelir Vergisi Kanununun 25/7. bendi kapsamında kıdem tazminatı olarak dikkate alınması ve bu çerçevede söz konusu kıdem tazminatının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarının (hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler kıdem tazminatı sayılmaz.) gelir vergisinden istisna edilmesi, bu tutarı aşan kısmının ise hangi ad altında ödenmiş olursa olsun gelir vergisine tabi tutulması gerekmektedir. Buna göre, iş akdinin ikale sözleşmesi ile sona ermesi nedeniyle bu sözleşme uyarınca ödenen 5953 sayılı Kanunun 6. maddesine göre hesaplanacak kıdem tazminatının, 24 aylık maaşınızı aşmayan kısmının gelir vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmakta olup, bunu aşan kısmın ise ücret olarak gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacağı belirtilmiştir. (İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, 2017)

Geçmiş dönemde Vergi İdaresinin ikale sözleşmesi gereği ödenen tazminattan gelir vergisi kesintisinin yapılması gerektiği yönünde vermiş olduğu görüşlerin aksine; yargı ikale sözleşmesi gereği ödenen tazminattan gelir vergisi kesintisinin yapılmaması gerektiği yönünde görüşler vermiştir. Danıştay 4. Dairesince verilen 13.12.2016 tarih ve Esas No:2014/3676, Karar

No:2016/4376 sayılı Kararda; ikale sözleşmesi gereği yapılan ek ödemelerin ücret niteliğini taşımadığı gerekçesiyle gelir vergisine tabi olmadığına karar verilmiştir. Anılan Kararda özetle; ikale yoluyla yapılan fesih sırasında işçiye yapılan tazminat ödemelerinin gelir vergisi kesintisine tabi olmadığı sonucuna varmış ve Danıştay, yasal bir zorunluluk olmaksızın, işsiz kalmanın olumsuz etkilerini gidermek amacıyla yapılan ödemelerin ücret veya ücret sayılan bir ödem olmadığını kabul etmiştir.

Geçmiş dönemlerle ilgili olarak Vergi İdaresi ile yargının görüşleri farklı olsa da her yargı kararı kişileri bağladığından, 7103 sayılı Kanunla yapılan düzenleme öncesinde ikale sözleşmesi gereği yapılan tazminatlardan Vergi İdaresi kendi uygulaması doğrultusunda ödenen tazminatları ücret olarak değerlendirmiş ve vergi kesintisi yapılması gerektiğini belirtmiştir. Geçmiş dönemde anılan ödemelerden yapılmış olan gelir vergisi kesintileri için kişilerin 5 yıllık zamanaşımı süresi içinde hatalı vergilendirme yapıldığı gerekçesiyle vergi dairelerine düzeltme talebinde bulunmaları ve tahsil edilen gelir vergisinin iadesini istemeleri gerekmektedir. Yapılan başvuruya rağmen süresi içinde vergi dairesi tarafından düzeltmenin yapılmaması halinde kişilerin Hazine ve Maliye Bakanlığı'na şikayet yolu ile başvurması ve başvurunun da süresi içinde sonuçsuz kalması halinde vergi mahkemesinde dava açma yoluna gitmeleri mümkün bulunmaktadır.

5.4. 657 Sayılı Kanunun 4/B ve Mülga 4/C Maddeleri Kapsamında Çalışan Personele Ödenen İş Sonu Tazminatlarının Vergilendirilmesi

7103 sayılı Kanunla düzenleme yapılmadan önceki dönemlerde Vergi İdaresi tarafından; 4/B statüsünde çalışan personele ödenen iş sonu tazminatı, Gelir Vergisi Kanununun 25. maddesinde yer alan gelir vergisinden istisna edilen tazminat ve yardımlar arasında sayılmaması nedeniyle aynı Kanunun 61. maddesi kapsamında ücret olarak değerlendirilerek, Kanunun 94. maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendine göre gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmaktaydı. 7103 sayılı Kanunla GVK'nın 61 ve 25/7. maddesinde yapılan düzenleme sonrasında Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 303 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalara göre; 657 sayılı Kanunun 4. maddesinin (B) fıkrası kapsamındaki sözleşmeli personele ve mülga (C) fıkrası kapsamındaki geçici personele hizmet sözleşmelerinin sona ermesi nedeniyle ödenen iş sonu tazminatları da 193 sayılı GVK'nın

25. maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendi uyarınca, Genel Tebliğin 10 ve 11. maddelerinde yapılan açıklamalar çerçevesinde gelir vergisinden istisna edilecektir.

7103 sayılı Kanunun yayımı tarihinden önce 657 sayılı Kanunun 4. maddesinin (B) fıkrası kapsamındaki sözleşmeli personele ve mülga (C) fıkrası kapsamındaki geçici personele ödenen iş sonu tazminatları üzerinden gelir vergisi kesintisinin yapılmış olması durumunda, zamanaşımı süresi de dikkate alınarak;

- ✓ Kesilen gelir vergisini dava konusu yapmayan mükelleflerin, ilgili muhasebe birimlerine dilekçeyle başvurmaları,
- ✓ Mahkemelerde ihtilafı devam eden ve bu Tebliğin yayımı tarihi itibarıyla yargıda kesinleşmemiş işlemlere ilişkin olarak; mükelleflerin, davalarından feragat etmeleri ve buna ilişkin ilgili mahkemeden feragat ettiklerini gösterir şerhli dilekçe örneğini veya bu belge temin edilemediği takdirde feragat nedeniyle verilecek karar örneğini muhasebe birimlerine ibraz etmeleri,

kayıyla, tahsil edilen gelir vergisinin red ve iadesi yapılacaktır.

6. KIDEM TAZMİNATININ GİDER YAZILMASI

İş Kanununa göre işverenler tarafından çalışanlara ödenen kıdem ve ihbar tazminatının gider kaydı konusunda Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesinde özel bir hüküm olmamakla birlikte maddenin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi çerçevesinde kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebilmesi için İş Kanununa göre işçinin kıdem tazminatına hak kazanması ve hak edilen kıdem tazminatının da işçiye ödenmiş olması gerekir. Tahakkuk etmiş olsa da çalışana ödenmemiş kıdem tazminatının gider yazılması mümkün değildir. Bu nedenle, iş akdinin fesih sözleşmesi ile sona erdirilmesi veya mahkeme kararı dolayısıyla işveren tarafından çalışanlara ödenecek kıdem ve ihbar tazminatı giderlerinin, ödemenin yapıldığı dönemde kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Öte yandan, söz konusu tazminatın 1475 sayılı Kanunun 14. maddesine göre hesaplanacak kıdem tazminatına tekabül eden kısmı gelir vergisinden istisna olup, kıdem tazminatının istisnayı aşan kısmı ile ihbar tazminatının tamamı ise Gelir Vergisi Kanununun 61. maddesi uyarınca ücret olarak kabul edilecek ve gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacaktır. (İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, 2015)

7. 7162 SAYILI KANUNLA GVK'YA EKLENEN GEÇİCİ 89. MADDEYE GÖRE 27/03/2018 TARİHİNDEN ÖNCE KESİLEN VERGİLERİN İADE EDİLMESİ

30.01.2019 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 7162 sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 89. maddeye göre; 27/3/2018 tarihinden önce karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar üzerinden tevkif edilerek tahsil edilen gelir vergisi, hizmet erbabının düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde tarha yetkili vergi dairelerine başvurmaları ve dava açmamaları, açılmış davalardan vazgeçmeleri şartıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanununun düzeltmeye ilişkin hükümleri uyarınca red ve iade edilecektir. Bu madde hükümlerinden yararlanmak üzere vazgeçilen davalarla ilgili olarak yargılama giderleri ve vekâlet ücretine hükmedilmez ve hakkında kesinleşmiş yargı kararı bulunan iade talepleriyle ilgili olarak bu madde hükmü uygulanmaz.

Gelir Vergisi Kanununa eklenen bir geçici 89. madde ile karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında yapılan tazminat ödemelerinden kesilen gelir vergisinin iade edilmesi yönünde düzenleme yapılmıştır. Böylece, 27/3/2018 tarihinden önce kesilen vergilerin iadesine imkan sağlanmıştır. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir. Bu düzenleme, Kanunun Resmi Gazete'de yayımı tarihinde yani 30.01.2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 7162 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile 27/03/2018 tarihinden önce yapılan ödemeler üzerinden kesilen vergilerin iadesi konusunda açılan büyük orandaki davalar sonucunda Vergi İdaresi ile kişiler arasında yaşanan ihtilafların ortadan kalkması sağlanmış oldu.

8. SONUÇ

Kıdem tazminatı belirli bir süre çalıştıktan sonra işine son verilen ya da emeklilik dolayısıyla işinden ayrılmak durumunda bulunan işçiye, çalıştığı süreye göre, işyerince topluca ödenen para olarak tanımlanmaktadır. Kıdem tazminatı Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesine göre ücret kapsamında değerlendirilmekle beraber, Gelir Vergisi Kanunu'nun 25/7. maddesine göre belirli koşullar içerisinde vergiden istisna edilmesi gerekmektedir. 1475 İş Kanunu ve 854 sayılı Deniz İş Kanunu uyarınca, hizmet erbabının çalıştığı süre ve kıdem tazminatına esas ücreti

dikkate alınarak hesaplanan ve ödenen kıdem tazminatları istisna kapsamına girmekte olup hesaplanan bu tutarları aşan ilave ödemeler ise ücret kapsamında değerlendirilmek suretiyle vergilendirilecektir. Dolayısıyla, hizmet erbabının kıdem tazminatına esas ücretine göre hesaplanan ve en yüksek Devlet memuruna bir hizmet yılı için ödenen azami emekli ikramiyesi tutarını aşan ödemelerde ise en yüksek Devlet memuruna ödenen azami emekli ikramiyesi kadarlık kısmı istisnaya konu edilecek, aşan kısmı ise ücret olarak vergilendirilecektir. 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanun uyarınca yapılan ve çalışanın son brüt ücreti üzerinden hesaplanan ve ödenen 24 aylık tutarı aşmayan kıdem tazminatları gelir vergisinden istisna edilecektir.

7103 sayılı Kanunla GVK'nın 61 ve 25/7. maddesinde yapılan ve 27.03.2018 tarihinde yürürlüğe giren düzenlemeye göre; işveren ve hizmet erbabı arasındaki hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar ücret kapsamında değerlendirilecektir. Ancak, hizmet erbabının tabi olduğu mevzuata göre kıdem tazminatına ilişkin istisna tutarının hesabında dikkate alınmak şartıyla, hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar gelir vergisinden istisna edilmiştir. Yapılan düzenlemeyle, uzun yıllardır çalışanlar ile Vergi İdaresi arasında ihtilaf konusu olan bu tür ödemelerin vergilendirilmesi açıklığa kavuşmuş bulunmaktadır.

Konu hakkında son olarak 30.01.2019 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 7162 sayılı Kanunla GVK'ya eklenen geçici 89. maddeye göre; 27/3/2018 tarihinden önce karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar üzerinden tevkif edilerek tahsil edilen gelir vergisi, hizmet erbabının düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde tarha yetkili vergi dairelerine başvurmaları ve dava açmamaları, açılmış davalardan vazgeçmeleri şartıyla, kişilere iade edilmesi sağlanmış ve İdare ile kişiler arasından geçmişten buyana yaşanan ihtilaflar tamamen ortadan kaldırılmıştır.

KAYNAKÇA

Büyük Mükellef Vergi Dairesi Başkanlığı (15.12.2010) B.07.1.GİB.4.99.16.02-GVK-94-53 sayılı muktezası. İstanbul: Büyük Mükellef Vergi Dairesi Başkanlığı

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı (08.03.2017) 84098128-120.03.05[25-2016-2]-7775 sayılı muktezası. İzmir: İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı

Kaban Özkan, (2014), İ kale Nedir? İş ilişkisinin Karşılıklı Anlaşmayla Bozulması Nedir? <http://www.kabanhukuk.com>. (2014)

Maliye Bakanlığı (11/06/2018). **Gelir Vergisi 303 Seri No.lu Genel Tebliği**. Ankara: Resmi Gazete (30448 sayılı)

T.C. Yasalar (06.01.1961). **193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu**. Ankara: Resmi Gazete (10700 sayılı)

T.C. Yasalar (08.06.1949). **5434 sayılı T.C. Emekli Sandığı Kanunu**. Ankara: Resmi Gazete (7235 sayılı)

T.C. Yasalar (13.06.1952). **5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanunu**. Ankara: Resmi Gazete (8140 sayılı)

T.C. Yasalar (14.07.1965). **657 sayılı Devlet Memurları Kanunu**. Ankara: Resmi Gazete (12056 sayılı)

T.C. Yasalar (18.01.2019). **7162 sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**. Ankara: Resmi Gazete (30671 sayılı)

T.C. Yasalar (20.04.1967). **854 sayılı Deniz İş Kanunu**. Ankara: Resmi Gazete (12586 sayılı)

T.C. Yasalar (21.03.2018). **7103 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun**. Ankara: Resmi Gazete (30373 ikinci mükerrer sayılı)

T.C. Yasalar (22.05.2003). **4857 sayılı İş Kanunu**. Ankara: Resmi Gazete (25134 sayılı)

T.C. Yasalar (25.08.1971). **1475 sayılı İş Kanunu**. Ankara: Resmi Gazete (13943 sayılı)

Yargıtay 9. Hukuk Dairesi (25.09.2008). Esas: 2008/1888 ve Karar: 2008/25058 sayılı kararı. Ankara: Yargıtay 9. Hukuk Dairesi