

İŞVERENLER TARAFINDAN İŞ AKTİ SONLANDIRILAN ÇALIŞANLARA ÖDENEN İHBAR TAZMİNATININ VERGİLENDİRİLMESİ VE GİDER YAZILMASI

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 suretiyle gelir vergisi kesintisinin yapılması suretiyle gerçekleştirilmektedir. Tek işverenden tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret geliri elde eden ücretlilerin yıllık beyanname vermesi söz konusu değildir. Ancak, birden fazla işverenden tevkifata tabi ücret geliri elde edilmesi durumunda yıllık olarak belirlenen sınırın aşılması halinde ücret gelirlerinin tamamı için yıllık beyanname verilmesi gerekmektedir. Tevkifata tabi tutulmayan ücret geliri elde edilmesi halinde ise her halükarda yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Bir işveren bünyesinde çalışmakta iken iş akdine son verilen işçilere mahkeme kararına istinaden ihbar tazminatı ödenmektedir. Uygulamada, işçi ve işveren karşılıklı olarak anlaşmak suretiyle iş sözleşmesini sona erdirebilmekte ve sonucunda işçiye kıdem tazminatı yanında ihbar tazminatı da ödenebilmektedir. İşverenler tarafından çalışanlara ödenen ihbar tazminatı da ücret kapsamında değerlendirilerek, tevkif suretiyle vergilendirilmesi gereken bir ödemedir.

Anahtar Sözcükler: Ücret, işveren, iş akti, fesih bildirim, ihbar tazminatı, vergiden istisna tazminatlar, vergiye tabi tazminatlar, vergi tevkifatı.

1. 4857 SAYILI İŞ KANUNU'NA GÖRE İŞ AKTİNİN FESHİ VE SONUÇLARI

4857 sayılı İş Kanunu'nun (T.C. Yasalar, 2003) 8'inci maddesine göre "iş sözleşmesi", bir tarafın (işçi) bağımlı olarak iş görmeyi, diğer tarafın (işveren) da ücret ödemeyi üstlenmesinden oluşan bir sözleşme olarak tanımlanmıştır. İş sözleşmesinin taraflarından birinin iş aktini sona erdiren irade beyanına ise fesih bildirim denilmektedir. Aynı Kanunun 17'nci maddesinde, belirsiz süreli iş sözleşmelerinin feshinden önce durumun diğer taraflara bildirilmesi

* Gelir İdaresi Grup Başkanı

gerektiği, bildirim şartına uymayan tarafın bildirim süresine ilişkin ücret tutarında tazminat ödeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bu şekilde, belirtilen esaslara uyulmadan iş sözleşmesinin sona erdirilmesi halinde, işi terk eden işçi ya da işçinin işine son veren işverenin ödemek durumunda olduğu tazminata uygulamada “ihbar tazminatı” denilmektedir.

Konu hakkında Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu tarafından verilen 14.01.1994 tarih ve Esas No: 1993/143, Karar No:1994/1 sayılı Kararda, İş Kanunu 13’üncü maddesinde yazılı ihbar önellerine uyulmadan iş sözleşmesini fesheden işveren tarafından peşin ödenen ihbar ödencesinin Gelir Vergisi Kanununun 25’inci maddesinde yer alan istisnalardan olmadığı yönündedir. Söz konusu Kararda, *“Sözü geçen bent, ölüm, sakatlık, hastalık ve işsizlik sebepleriyle verilen tazminat ve yardımları, gelir vergisinden ayrı tutmuştur. Kuralda öngörülen işsizlik tazminatı, Devletin, çalışabilir nüfusa formasyonuna uygun iş sağlama taahhüdünün yerine getirilememesi halinde, yasayla kurulmuş sosyal güvenlik örgütüne ve özel yasaya dayanılarak yapılacak ödemeyi ifade etmektedir. İhbar önellerine uymadan sözleşmeyi sona erdiren işverenin, 1475 Sayılı Yasa’nın 13. maddesi uyarınca yaptığı peşin ödemenin, salt “ihbar öneli”ne ilişkin bir ödeme olması nedeniyle işsizlik tazminatı olarak nitelenmesine olanak yoktur. Diğer taraftan bu ödeme, tazminat ve yardımlarda uygulanacak istisnaların düzenlendiği Gelir Vergisi Kanunu’nun 25. maddesinin diğer bentlerinde yazılı ödemelerden de değildir.”* açıklaması yapılmıştır.

2. ÜCRET KAPSAMINDA YAPILAN VE VERGİDEN İSTİSNA EDİLEN TAZMİNAT VE YARDIMLAR

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun (T.C. Yasalar, 1961) 61 inci 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 inci maddesinde yer alan tazminat ve yardımlar, genel manada aynı Kanunda 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 Kanunu'nun 25 inci maddesi gereğince aşağıda yazılı tazminat ve yardımlar gelir vergisinden müstesna edilmiştir. (Türkay, 2019)

- ✓ 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 erbabınının 24 aylığını aşmayan miktarları (Hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz.),

- ✓ Hizmet erbabınının tabi olduğu mevzuata göre bu bendin (a) alt bendinde belirtilen istisna tutarınının 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.

Yukarıda yer alan ve belli şartlar çerçevesinde gelir vergisinden istisna edilen tazminat ve yardımlara baktığımızda, 4857 sayılı İş Kanunu'nun 17 nci maddesi kapsamında ödenen ihbar tazminatının gelir vergisinden istisna edileceğine dair bir hüküm yer almamaktadır. İhbar tazminatı, GVK'nın 61'inci maddesine göre ücret kapsamında yapılan bir ödeme olduğundan gelir vergisi tevkifatına tabi tutularak hizmet erbabına ödenmesi gerekmektedir.

3. İŞ KANUNU'NA GÖRE ÖDENEN İHBAR TAZMİNATININ GELİR VERGİSİ KANUNUNA GÖRE ÜCRET KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

4857 sayılı İş Kanunu'nda açık olarak ihbar tazminatının tanımı yapılmamış, ancak Kanunun 17 nci maddesinde açık olarak hangi hallerde ihbar tazminatı ödenmesi gerektiği belirtilmiştir. 4857 sayılı İş Kanunu'nun "Sürelili Fesih" başlıklı 17 nci maddesinde yer alan hükümlere göre, belirsiz süreli iş sözleşmelerinin feshinden önce durumun diğer tarafa bildirilmesi gerekmektedir. İş sözleşmeleri;

- a) İş altı aydan az sürmüş olan işçi için, bildirim diğer tarafa yapılmasından başlayarak iki hafta sonra,
- b) İş altı aydan birbuçuk yıla kadar sürmüş olan işçi için, bildirim diğer tarafa yapılmasından başlayarak dört hafta sonra,
- c) İş birbuçuk yıldan üç yıla kadar sürmüş olan işçi için, bildirim diğer tarafa yapılmasından başlayarak altı hafta sonra,
- d) İş üç yıldan fazla sürmüş işçi için, bildirim yapılmasından başlayarak sekiz hafta sonra,
feshedilmiş sayılır.

Bu süreler asgari olup sözleşmeler ile artırılabilir. Bildirim şartına uymayan taraf, bildirim süresine ilişkin ücret tutarında tazminat ödemek zorundadır. İşveren bildirim süresine ait ücreti peşin vermek suretiyle iş sözleşmesini feshedebilir. İşverenin bildirim şartına uymaması veya bildirim süresine ait ücreti peşin ödeyerek sözleşmeyi feshetmesi, bu Kanunun 18, 19, 20 ve 21 inci maddesi hükümlerinin uygulanmasına engel olmaz. İş Kanunu'nun 18 inci maddenin birinci fıkrası uyarınca bu Kanunun 18, 19, 20 ve 21 inci maddelerinin uygulanma alanı dışında kalan işçilerin iş sözleşmesinin, fesih hakkının kötüye kullanılarak sona erdirildiği durumlarda işçiye bildirim süresinin üç katı tutarında tazminat ödenir. Fesih için bildirim şartına da uyulmaması ayrıca dördüncü fıkra uyarınca tazminat ödenmesini gerektirir. Bu maddeye göre ödenecek tazminatlar ile bildirim sürelerine ait peşin ödenecek ücretin hesabında 32 nci maddenin birinci fıkrasında yazılan ücrete ek olarak işçiye sağlanmış para veya para ile ölçülmesi mümkün sözleşme ve Kanundan doğan menfaatler de göz önünde tutulur.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 61 inci maddesinde yer alan hükme göre; ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez. Aynı maddede yer alan hükme göre, bu kanunun uygulanmasında, 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 sayılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 62 nci maddesine göre işverenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir. Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde ise, hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği hükme bağlanmıştır. GVK'nın 25. maddesinde yer alan tazminat ve yardımlar, genel manada aynı Kanunun 61'inci maddesine göre ücret kapsamında değerlendirilmekle beraber, gelir vergisinden istisna edilmiştir. Tazminat ve yardımlarda istisnaları düzenleyen 25 inci maddesinin 7 nci bendinde yer alan hükme göre;

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

b) 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,

gelir vergisinden istisna edilmiştir. Konu ile ilgili gerekli açıklamalar 11/6/2018 tarihli ve 30448 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 303 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2018) yer almaktadır.

Buna göre, Gelir Vergisi Kanununun 25 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında 1475, 854 ve 5953 sayılı Kanunlara göre ödenen kıdem tazminatları ile aynı fıkranın (b) bendinde yer alan 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, en yüksek Devlet memuruna ödenen azami emekli ikramiyesi tutarını aşmayan kısmı gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanununda, 4857 sayılı Kanunun 17 nci maddesi kapsamında ödenen ihbar tazminatlarının gelir vergisinden istisna edileceğine dair bir hüküm yer almamaktadır. Bu hüküm ve açıklamalara göre, işten ayrılan personele ödenecek ihbar tazminatının, tamamının ücret olarak değerlendirilerek Gelir Vergisi Kanununun 61, 63, 94, 103 ve 104 üncü maddeleri uyarınca vergilendirilmesi gerekmektedir. (İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, 2019)

Konu hakkında Gelir İdaresince verilen bir özalgede aşağıda açıklamalar yapılmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 25 inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendine göre 1475 ve 854 sayılı Kanunlara göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 sayılı Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz) gelir vergisinden müstesna edilmiştir. GVK'nın 61 inci 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. Bu kanunun uygulanmasında, evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler de ücret sayılır.

Yine aynı Kanunun 94 üncü maddesinde tevkifat kapsamına giren ödemeler bentler halinde sayılarak (1) numaralı bendinde hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç) 103 ve 104 üncü maddelere göre vergi tevkifatı yapılacağı hükme bağlanmıştır. Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, mahkeme kararına istinaden kişiye yapılan ödemelerden;

-1475 sayılı Kanuna göre yapılan kıdem tazminatı ödemesinin, Gelir Vergisi Kanununun 25 inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendi uyarınca gelir vergisinden istisna edilmesi,

-Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesi gereğince ücret olarak kabul edilen ihbar tazminatı, fazla çalışma ve genel tatil ödemelerinin ise nakden veya hesaben ödemenin yapıldığı dönemin ücreti olarak değerlendirilmesi ve bu ödemelerden gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir. (Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı, 2019)

4. ÖZEL DÜZENLEMELERLE VERGİDEN İSTİSNA EDİLEN ÜCRETLER KAPSAMINDA OLAN İHBAR TAZMİNATININ VERGİDEN İSTİSNA EDİLMESİ

İşverenler tarafından ödenen ihbar tazminatı işçinin son aldığı ücret matrahına dahil edilerek vergiye tabi tutulacaktır. İhbar tazminatı iş akdinin fesh edildiği tarihe kadar elde ettiği ücret geliri ile ödenen ihbar tazminatı toplanarak gelir vergisi stopajı yapılacaktır. Ancak, gerek Gelir Vergisi Kanunu'nda gerekse özel kanunla yapılan düzenleme ile yapılan ücret ve ücret kapsamındaki tüm ödemelerin tamamının vergiden istisna olduğu durumlarda, çalışanlara yapılan ihbar tazminatının da gelir vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir.

- **Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerde çalışan personele ödenen ihbar tazminatının vergilendirilmesi**

Konu hakkında Gelir İdaresince verilen bir görüş şöyledir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde ücretin tanımı yapılmış ve aynı Kanunun 62 nci maddesinde ise “İş verenler hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir.” denilmiştir. Ayrıca, Gelir Vergisi Kanununun 25/7 nci maddesinde, “1475 ve 854 sayılı Kanunlara göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 sayılı Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz)” nın vergiden istisna edileceği hükme bağlanmış olup, maddede belirtilen istisna kısmını aşan tutar ücret olarak vergilendirilmektedir.

Diğer taraftan 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı KHK’de Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 7’nci maddesinde, “Türk Uluslararası Gemi Siciline tescil edilen gemiler ve yatlar Türk Bayrağı çekerler. Bu Kanun uyarınca Türk Bayrağı çeken gemiler ve yatlar millî mevzuatla tanınmış olan haklardan yararlanırlar. Ancak, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 823 üncü maddesi uyarınca Türk Bayrağı

çekme hakkına sahip olmayan gemiler ve yatlar 815 sayılı Kabotaj Kanunu hükümlerinden yararlanamazlar. Türk Bayrağının çekilmesine ilişkin hakların ihlalinde Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümleri uygulanır.” hükmü yer almaktadır. 4490 sayılı Kanunun 12 nci maddesine göre, Türk Uluslararası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde çalışan personele ödenen ücretler gelir vergisi ve fonlardan müstesnadır.

Bu hükümlere göre, ihbar tazminatları Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesi kapsamında ücret niteliği taşımakta olup 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı KHK’de Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 12 nci maddesinde Türk Uluslararası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde çalışan personele ödenen ücretlerin gelir vergisi ve fonlardan istisna edilmesi nedeniyle şirket tarafından Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerde çalışan personele ödenen ihbar tazminatının gelir vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olmayan gemilerde çalışan personele ödenen ihbar tazminatlarının ise Gelir Vergisi Kanununun 61, 94, 103 ve 104 üncü maddelerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 2018)

- **Serbest Bölgelerde çalışan personele ödenen ihbar ve kıdem tazminatlarının vergilendirilmesi**

Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde ücretin tanımı yapılmış ve aynı Kanununun 25 inci maddesinin (7) numaralı bendinde, 1475 ve 854 sayılı Kanunlara göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 sayılı Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları gelir vergisinden istisna edilen tazminat ve yardımlar arasında sayılmış, parantez içi hükümde ise hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretlerin tazminat sayılmayacağı hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 5810 sayılı Kanunla değiştirilen ve 01/01/2009 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe giren geçici 3 üncü maddesinde; “Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar;

a) Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci ve 30 uncu maddeleri uyarınca yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85 ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır. Bu oranı % 50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir.”

hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan, konu ile ilgili olarak yayımlanan 1 Seri No.lu 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliğinde (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2008) uygulamaya yönelik olarak ayrıntılı açıklamalara yer verilmiş olup, anılan Tebliğin “4.İstisna Uygulamasında Özellik Gösteren Hususlar” başlıklı bölümünün dördüncü paragrafında;”- Yurt içinden serbest bölgeye fason imalat kapsamında getirilen veya dahilde işleme rejimi kapsamında yurt dışından bölgeye getirilen maddelerin bölge içinde çeşitli işlemlere tabi tutulduktan sonra ülke içine geri gönderilen veya bu ürünlerden yurt dışına ihraç edilen ürün bedelleri, %85 ihracat tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır. Bölgedeki işletmelerin fason imalat yanında ayrıca bölge içinde üretim ve ihracat yapmaları durumunda ise, Kanunda belirtilen şartları taşıyıp taşımadıklarının tespitinde fason imalat dışında üretim yapılan ve ihraç edilen ürün bedelleri dikkate alınacaktır.” düzenlemesi yer almaktadır.

İstisna kapsamında değerlendirilmeyen fason imalat ise, bir malın mülkiyet ve tasarruf hakkının devralınmaksızın ücreti karşılığı belirli işlemlere tabi tutularak/işlemlerden geçirilerek tasarruf veya mülkiyet hakkı sahibine iade edilmesini ifade etmektedir. Örneğin, yurt dışında bulunan yabancı şirketten tam mükellef kurumun geçici kabul rejimine göre getirdiği ham veya yarı mamul madde ve malzemeyi kendi tesislerinde yurt dışındaki yabancı firmanın emir ve talimatları doğrultusunda işledikten sonra yurt dışındaki firmaya geri gönderilmesi suretiyle verilen hizmet fason hizmettir.

Buna göre, serbest bölgede yapılan üretimin fason imalat olarak değerlendirilmemesi için, mülkiyet ve tasarruf hakkı kendisine ait olan ham veya yarı mamul madde ve malzemedan mamul mal elde edilmesine ilişkin üretimin tüm aşamalarının serbest bölgede gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu hüküm ve düzenlemeler çerçevesinde, sadece bölge içinde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin üretime ilişkin istihdam ettikleri tüm personele ödedikleri ücretler istisna kapsamında değerlendirilmekte olup fason imalata ilişkin bedellerin, “ürünlerin FOB bedelinin en az %85’ini

yurt dışına ihraç edilmesi” kapsamında değerlendirilmesi hukuken mümkün görülmemektedir. Buna göre, şirket tarafından yapılan faaliyetlerin “fason imalat kapsamında” yapılmaması ve mevzuatta aranılan diğer şartlarında sağlanması kaydıyla münhasıran serbest bölgede çalışılan süreye isabet eden kıdem ve ihbar tazminatı ödemelerinin 3218 sayılı Kanunda belirtilen istisnadan yararlanması mümkün bulunmaktadır. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 2014)

- **Kapıcılara ödenecek ihbar ve kıdem tazminatının vergilendirilmesi**

Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde ücretin tanımı yapılmış ve aynı Kanunun 23/6 ncı maddesinde, hizmetçilerin ücretleri (Hizmetçiler özel fertler tarafından evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan sair yerlerde orta hizmetçiliği, süt ninelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık gibi özel hizmetlerde çalıştırılanlardır.) (Mürebbiyelere ödenen ücretler istisna kapsamına dahil değildir.) gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu hükme göre, ücretleri gelir vergisinden istisna edilen hizmetçiler, özel fertler tarafından evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan yerlerde orta hizmetçiliği, süt ninelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık, kalorifercilik gibi hizmetlere çalıştırılan kişilerdir.

Diğer yandan, aynı Kanunun 25/7’nci maddesinde, 1475 ve 854 sayılı Kanunlara göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 sayılı Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarlarının (hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz) gelir vergisinden istisna edileceği belirtilmiştir. Bu hüküm ve açıklamalara göre, ihbar ve kıdem tazminatlarının Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesi kapsamında ücret niteliği taşıması ve aynı Kanunun 23/6 ncı maddesi kapsamında ticaret mahalli olmayan yerlerde çalıştırılan kapıcılara ödenen ücretlerin de bir sınırlamaya tabi olmaksızın gelir vergisinden istisna edilmesi nedeniyle, kapıcıya ödenen ihbar ve kıdem tazminatlarının tamamının gelir vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir. Ayrıca, Gelir Vergisi Kanununun 23/6 ncı maddesi kapsamında kapıcılara ödenen ücret olarak değerlendirilen ihbar ve kıdem tazminatı ödemeleri nedeniyle düzenlenen kağıtların, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu’na (T.C. Yasalar, 1964) ekli (2) sayılı tablonun IV/34 fıkrası uyarınca damga vergisinden istisna tutulması gerekmektedir. (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 2013)

5. İHBAR TAZMİNATININ İŞVERENLER TARAFINDAN GİDER YAZILMASI

“Tazminat” kavramı maddi ve manevi anlamda uğranılan zarar karşılığında ödenen para ya da ödeneği ifade etmekte olup, kişilerin mal varlığında meydana gelen eksilmeyi karşılamaya yönelik olarak yapılan ödemeler maddi tazminat kavramının konusunu oluştururken; mal varlığı dışındaki hukuki değerlere yapılan saldırılarla meydana getirilen eksilmenin giderilmesi ve zarara uğrayan şahsın manevi varlığında meydana gelen tahribatın kısmen de olsa hafifletilmesine yönelik ödemeler ise manevi tazminatın konusunu oluşturmaktadır. Tazminat ödenmesi, ana kural olarak, ödeyen kişi açısından gider, tahsil eden kişi açısından ise gelir anlamına gelir. İşveren, “işle ilgili olmak şartıyla sözleşme, mahkeme kararı veya kanun hükmü gereği ödediği zarar, ziyan ve tazminatları safi ticari kazancın tespitinde gider olarak indirebilir.” (GVK md. 40/3,68/10). Buna karşılık, işletmeden işletme sahibi veya yakınlarına ödenen tazminatlar gider olarak düşülemez (GVK md. 41/2). Benzer şekilde, işletme sahibinin suçlarından doğan tazminatlar da gider olarak düşülemez (GVK md. 41/6, 68/10). (Bilici, Öden, 2019)

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun (T.C. Yasalar, 2006) 6 ncı maddesinin birinci fıkrasında, kurumlar vergisinin mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı belirtilmiş, maddenin ikinci fıkrasıyla da safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bu hüküm uyarınca tespit edilecek kurum kazancından Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ncı maddesinde yer alan giderler indirilebilecektir. Gelir Vergisi Kanununun 40 ncı maddesinde, safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmış olup; maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin, (3) numaralı bendinde de işle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, şirket tarafından mahkeme kararına istinaden ödenen ihbar tazminatı, ayrımcılık tazminatı, işe başlatmama tazminatı, işe iade sonucu işçinin çalışmadığı süre için ödenen ücretler ve diğer haklar ile bu ödemelere ilişkin işlemiş yasal faizlerin ve yargılama giderlerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. (Büyük Mükellef Vergi Dairesi Başkanlığı, 2013)

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 ve ihbar 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)

6. İHBAR TAZMİNATINDAN DAMGA VERGİSİ KESİNTİSİ YAPILMASI

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1'inci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu; 3'ncü maddesinde, damga vergisinin mükellefinin kağıtları imza edenler olduğu; 19'uncu maddesinde, genel ve özel bütçeli dairelerle il özel idareleri ve belediyeler, bankalar, iktisadi kamu teşekkülleri ile bunların iştirakleri ve müesseseleri ve benzeri teşekkül, iştirak ve müesseselerin ödemelerinde kullanılan ve nispi vergiye tabi bulunan makbuzlarla bu mahiyetteki kağıtlara ait vergilerin, bu ödemelerin yapılması, avans suretiyle ödemelerde avansın itası sırasında ilgili daire ve müesseseler tarafından istihkaklardan kesinti yapılması şekliyle tahsil edileceği; lüzum görülen hallerde damga vergisini istihkaktan kesinti yapılması şeklinde ödetme konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığına yetki tanındığı; 23'üncü maddesinde, genel bütçeli daireler dışında kalan ve istihkaktan kesinti yapmak durumunda bulunan daire ve müesseseler tarafından bir ay içinde kesilen damga vergisinin, ertesi ayın yirminci (119 No.lu VUK Sirküleri ile 26'ncı) günü akşamına kadar ödemenin yapıldığı yer vergi dairesine bir beyanname ile bildirileceği ve 26'ncü günü akşamına kadar yatırılacağı hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, 10 seri no.lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 1976) ile yaptıkları ödemelerden kestikleri gelir vergisini sorumlu sıfatıyla aylık muhtasar beyanname ile vergi dairesine bildirerek ödemek mecburiyetinde olan gerçek veya tüzel kişilerin, bu ödemeler sebebiyle düzenlenen kâğıtlara ait damga vergilerini de bu muhtasar beyanname ile aynı vergi dairesine ödemeleri Bakanlık tarafından uygun görülmüştür. Mezkur Kanuna ekli (1) sayılı tablonun “IV. Makbuzlar ve diğer kâğıtlar” başlıklı bölümünün (1/b) fıkrasında, maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar (avans olarak ödenenler dahil) için verilen makbuzlar ile bu paraların nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak cari hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediye olunduğu takdirde nakli veya tediye temin eden kâğıtların nispi damga vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır. Buna göre, iş akdi feshedilen işçilere yapılacak ihbar ve kıdem tazminatı ödemelerine ilişkin olarak işçilerden kesilen damga vergisinin, ödemeye ilişkin kâğıdın düzenlendiği tarihi izleyen ayın 26 ncı akşamına kadar vergi dairesine verilecek muhtasar beyanname ile bildirilmesi ve 26’ncü günü akşamına kadar ödenmesi gerekmektedir. (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2019)

7. SONUÇ

İşverenler tarafından işçiye ödenen ihbar tazminatının ücret olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Şöyle ki, 4857 sayılı İş Kanunu’nun 8’inci maddesine göre “iş sözleşmesi”, bir tarafın (işçi) bağımlı olarak iş görmeyi, diğer tarafın (işveren) da ücret ödemeyi üstlenmesinden oluşan bir sözleşme olarak tanımlanmıştır. İş sözleşmesinin taraflarından birinin iş aktini sona erdiren irade beyanına ise fesih bildirimini denilmektedir. Aynı Kanununun 17’nci maddesinde, belirsiz süreli iş sözleşmelerinin feshinden önce durumun diğer taraflara bildirilmesi gerektiği, bildirim şartına uymayan tarafın bildirim süresine ilişkin ücret tutarında tazminat ödeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bu şekilde, belirtilen esaslara uyulmadan iş sözleşmesinin sona erdirilmesi halinde, işi terk eden işçi ya da işçinin işine son veren işverenin ödemek durumunda olduğu tazminata uygulamada “ihbar tazminatı” denilmektedir.

4857 sayılı İş Kanunu kapsamında işçilere ödenen ve Gelir Vergisi Kanunu’na göre ücret olarak kabul edilen ihbar tazminatının nakden veya hesaben ödemenin yapıldığı dönemin ücreti olarak değerlendirilmesi ve bu

ödemeler üzerinden işverenler tarafından gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir. İhbar tazminatı gelir vergisinden istisna edilen tazminat ve yardımlar kapsamında bulunmamaktadır. İşveren tarafından ödenen ihbar tazminatı işçinin son aldığı ücret matrahına dahil edilerek artan oranlı vergi tarifesine göre vergiye tabi tutulacaktır. Çalışanın iş akdinin fesh edildiği tarihe kadar elde ettiği ücret geliri ile ödenen ihbar tazminatı toplanarak gelir vergisi stopajı ve damga vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir. Öte yandan, 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.

KAYNAKÇA

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı (15.03.2013) 90792880-155/1-2012/2009]-235 sayılı muktezası. Ankara: Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı

Bilici, Nurettin, Öden, Begüm Dilemre (2019), “Tazminatların Vergilendirilmesi” *Dünya Gazetesi*. Serbest Kürsü, 4.5.2019

Büyük Mükellef Vergi Dairesi Başkanlığı (16.08.2013) 64597866-125/6-2013]-127 sayılı muktezası. İstanbul: Büyük Mükellef Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir İdaresi Başkanlığı (29.03.2019). *Vergi Usul Kanunu 115 No.lu Sirküleri*. Ankara: www.gib.gov.tr

Hazine ve Maliye Bakanlığı (11.06.2018). *Gelir Vergisi 303 Seri No.lu Genel Tebliği*. Ankara: Resmi Gazete (30448 sayılı)

Hazine ve Maliye Bakanlığı (12.06.1976). *Damga Vergisi Kanunu 10 Seri No.lu Genel Tebliği*. Ankara: Resmi Gazete (15614 sayılı)

Hazine ve Maliye Bakanlığı (25/11/2008). *3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu 1 Seri No.lu Genel Tebliği*. Ankara: Resmi Gazete (27065 sayılı)

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (08.07.2014) 62030549-120/94-2013/305]-1830 sayılı muktezası. İstanbul: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (09.01.2018)

B.07.1.GİB.4.34.16.01-125/5-2017/195]-23820 sayılı muktezası. İstanbul: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı (03.04.2019) 84098128-120.03.05.07/25-2018/1]-E.113444 sayılı muktezası. İzmir: İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı (20.03.2015) 84098128-120.01.02.07/40-2013-3]-143 sayılı muktezası. İzmir: İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı

Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı (24.12.2018) 50426076-120[25-2017/20-661]-105621 sayılı muktezası. Kayseri: Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı

T.C. Yasalar (01.07.1964). 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (11751 sayılı)

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

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

T.C. Yasalar (13.06.2006). 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (26205 sayılı)

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

Türkay, İmdat (2019), “İşverenler Tarafından Karşılıklı Sonlandırma Sözleşmesi Veya İkale Sözleşmesi Kapsamında Çalışanlara Ödenen Tazminatların Vergilendirilmesi” *Mali Çözüm Dergisi*. 151,(29):157-175