

İŞ KANUNUNA GÖRE İŞ AKTİNİN FESHİ VE İŞE BAŞLATMAMA TAZMİNATININ VERGİLENDİRİLMESİ¹

İmdat Türkay²

ORCID ID: orcid.org/0000-0003-3596-0872

Öz

İşverenler kendilerine bağlı olarak çalışan personelin iş aktini 4857 sayılı İş Kanunu'nun ilgili hükümleri gereğince tek taraflı olarak feshedebilmekte, iş akti feshedilen çalışanlar ise konuyu mahkemelerde dava konusu yapmakta veya özel hakeme gitmektedirler. Mahkemece veya özel hakem tarafından feshin geçersizliğine ve çalışanın işe iadesine karar verildiğinde ise hizmet erbabına, göreve iade kararının kesinleşmesine kadar çalıştırılmadığı süre için en çok 4 aylık ücret tutarı ve diğer hakları ile süresinde işe başlatılmamaları karşılığında en az 4 aylık ve en çok 8 aylık ücreti tutarında tazminat ödenmesine karar verilmektedir. İş Kanunu'na göre ödenen işe başlatmama tazminatı, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa göre ücret kapsamında değerlendirilmekle beraber, gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Ücret, işveren, hizmet erbabı, iş aktinin feshi, işe başlatmama tazminatı, gelir vergisi istisnası, gelir vergisi tevkifatı, vergi tarifesi.

¹ Bu yazıda yapılan açıklamalar, tamamıyla yazarına ait olup, hiçbir şekilde yazarın çalıştığı kurumunu bağlamaz; kurumunun görüşü olarak kullanılamaz ve değerlendirilemez.

² Gelir İdaresi Grup Başkanı, Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara - Türkiye. E-posta: iturkay@gelirler.gov.tr

TAXATION OF COMPENSATION FOR IMPEDIMENT AND TERMINATION OF THE LABOR CONTRACT ACCORDING TO THE LABOR LAW

İmdat Türkay

ABSTRACT

Employers may terminate labor contract of their employees in accordance with the relevant provisions of the Labor Law no. 4857 unilaterally and the employees whose contract is terminated file a court case or go to special arbitrator. If the court or the special arbitrator rules on invalidity of termination and decide to recruitment of the employee, it is decided to pay compensation to the employee amounting up to 4 monthly wage for the period not working until the finalization of remitter decision and minimum 4 monthly and maximum 8 monthly wage for other rights and not be started to work on time. Compensation for Impediment, paid according to the Labor Law, is exempted from the income tax, while being assessed within the scope of wage according to the Income Tax Law No. 193.

Keywords: Wage, employer, employee, termination of labor contract, compensation for impediment, income tax exemption, withholding of income tax, tax scale

GİRİŞ

Arapça kökenli bir isim olan ücret, ekonomik bir tabir olarak iş gücünün karşılığı olan para veya mal olarak tarif edilmektedir (<http://www.tdk.gov.tr>). İlke olarak ekonomik bir kavram olan “ücret” gelir unsuru olarak da ekonomik yönü ağır basan bir tabirdir. Çalıştıran ve çalışanların iş ilişkisi çerçevesinde karşılıklı hak ve yükümlülükleri özellikle emeğin değerlendirilip korunması açısından ücretin ekonomik, sosyal, hukuksal ve siyasi yönleri bulunmaktadır (Bahar, 2005, s.6). 5904 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (T.C. Yasalar, 2009) ile GVK'nın 25'inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yapılan ibare değişikliği ile 4857 sayılı İş Kanunu'nun (T.C. Yasalar, 2003) 21'inci maddesi uyarınca işverenlerce işçilere ödenen işe başlatmama tazminatları, 2009 yılından buyana damga vergisi hariç gelir vergisinden istisna edilmiştir. İstisna kapsamındaki tutar, iş sözleşmesi feshinin geçersizliğine karar veren mahkeme veya özel hakemin kararında belirlediği işçinin işe başlatılmaması nedeniyle ödenecek tazminat miktarı ile sınırlıdır. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan 272 seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde (Maliye Bakanlığı, 2009) konu hakkında gerekli açıklamalar yapılmış bulunmaktadır.

Bu çalışmada, işçinin işe iade davasını kazanması sonucu işe başlatılmaması halinde işvereni tarafından kendisine ödenecek tazminat olan işe başlatmama tazminatı (uygulamada iş güvencesi tazminatı veya işe iade tazminatı da denilen) ödemelerinin gelir vergisi ve damga vergisi kesintisine tabi olup olmadığı hakkında açıklamalar yapılacaktır.

2. İŞVERENLER TARAFINDAN HİZMET ERBABINA YAPILAN ÜCRET ÖDEMELERİ

İş Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu'nda farklı ücret tanımları mevcut bulunmaktadır. Ücret, ekonomik yönden “üretimde kullanılan bedensel ve düşünsel insan gücünün karşılığı” ve “emeği üretimde kullanabilmek için ödenen bir bedel”dir. Başka bir tanıma göre “ücret, hizmet sözleşmesinin bir koşulu olup, iş karşılığı kararlaştırılan veya yasalarla belirlenen bir paradır.” Gene değişik bir tanıma göre “ücret, hizmet ediminin bir karşılığı” veya “bir işin karşılığı”dır. 1982 Anayasa'sının 55/1'inci maddesine göre “ücret, emeğin karşılığıdır.” 4857 sayılı İş Kanunu'nun 32'nci maddesine göre, “Genel anlamda ücret, bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödenen tutardır” (Çelik, 2017). Şimdi Gelir Vergisi Kanunu ve İş Kanunu'na göre işverenin, ücretin tanımına ve ücretin unsurlarına bir bakalım.

2.1. Gelir Vergisi Kanunu'na göre işveren ve ücret ödemeleri

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesinde ücretin, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olduğu ve 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 bulunmasının onun mahiyetini değiştirmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Aynı maddede, ücretin unsurlarının olup olmadığına bakılmaksızın Kanun koyucu aşağıda yazılı ödemeleri de ücret kapsamında değerlendirmiştir.

- Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20' inci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen ve en yüksek Devlet memuruna yapılan en yüksek ödeme tutarını aşan emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları.
- ***Daha önce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler.***
- TBMM, İl Genel Meclisi ve Belediye Meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimî veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzer diğer kişilere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler.
- Yönetim ve Denetim Kurulları başkanı ve üyeleriyle, tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler.
- Bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler.
- Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler.

Yukarıda da belirtildiği üzere, Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında, evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler de ücret sayılmaktadır. Ücret gelirinden bahsedebilmek için gerekli olan unsurlar ise şöyledir:

- ***Bir işverene tabi olma:*** Herhangi bir ödemenin ücret olarak kabul edilebilmesi için gerekli olan ilk unsur çalışanın bir işverene tabi olmasıdır. İşveren, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dâhilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir. Çalışanın işverene bağlılığı,

fiili olabileceği gibi kanun, tüzük, yönetmelik veya sözleşme ile de saptanmış olabilmektedir.

- **Belli bir iş yerine bağlı olma:** İş yeri ticari, sınai, zirai ve mesleki bir faaliyetin yürütülmesi için tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerlerdir. Bu yerlere bağlılık, hukuki anlamda bir bağlılıktır. Hizmetin mutlaka fiilen iş yerinde yapılması zorunlu değildir.
- **Hizmetin karşılığı olarak bir ödemenin yapılması:** Ödeme, bir hizmet karşılığı değilse ücret sayılmasına imkân yoktur. Hizmet karşılığı olarak yapılan ödeme, nakit (haftalık, aylık vb.), ayın (hizmet karşılığının mal olarak verilmesi) veya para ile temsil edilebilen menfaatler (konut, araç sağlanması gibi) şeklinde olabilir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 62'nci maddesinde işverenlerin, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişiler olduğu ifade edilmiştir. GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde de hizmet erbabına ödenen ücretler ile ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç) vergi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir. Gelir vergisinden istisna edilen ücret ödemeleri ise GVK'nın "Müteferrik İstisnalar" bölümünde ve ücret ödemelerine ilişkin kendi özel kanunlarında belirtilmiştir. Dolayısıyla, istisna kapsamında olmayan veya istisna kapsamında olmakla beraber belli bir istisna limitini geçen ücret ödemelerinin tamamının gerçek usulde elde edilen ücret geliri olarak tevkif suretiyle ya da yıllık beyan esasıyla vergilendirilmesi gerekmektedir.

2.2. İş Kanunu'na göre işçi, işveren ve ücret ödemeleri

İş Kanunu'nun 2'nci maddesine göre; bir iş sözleşmesine dayanarak çalışan gerçek kişiye **işçi**, işçi çalıştıran gerçek veya tüzel kişiye yahut tüzel kişiliği olmayan kurum ve kuruluşlara **işveren**, işçi ile işveren arasında kurulan ilişkiye de **iş ilişkisi** denilmektedir. İşveren tarafından mal veya hizmet üretmek amacıyla maddî olan ve olmayan unsurlar ile işçinin birlikte örgütlendiği birime ise **işyeri** denmektedir. İşverenin işyerinde ürettiği mal veya hizmet ile nitelik yönünden bağlılığı bulunan ve aynı yönetim altında örgütlenen yerler (işyerine bağlı yerler) ile dinlenme, çocuk emzirme, yemek, uyku, yıkanma, muayene ve bakım, beden ve meslekî eğitim ve avlu gibi diğer eklentiler ve araçlar da işyerinden sayılmaktadır. İşyeri, işyerine bağlı yerler, eklentiler ve araçlar ile oluşturulan iş organizasyonu kapsamında bir bütündür.

İş Kanunu'nun 32'nci maddesine göre **genel anlamda ücret**, bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödenen tutardır. Ücret, prim, ikramiye ve bu nitelikteki her çeşit istihkak kuralı olarak, Türk parası ile işyerinde veya özel olarak açılan bir banka hesabına ödenir. Ücret, prim, ikramiye ve bu nitelikteki her çeşit istihkak, yabancı

para olarak kararlaştırılmış ise ödeme günündeki rayice göre Türk parası ile ödeme yapılabilir.

Çalıştırılan işçilerin ücret, prim, ikramiye ve bu nitelikteki her çeşit istihkakının özel olarak açılan banka hesabına yatırılmak suretiyle ödenmesi hususunda; tabii olduğu vergi mükellefiyeti türü, işletme büyüklüğü, çalıştırdığı işçi sayısı, işyerinin bulunduğu il ve benzeri gibi unsurları dikkate alarak işverenleri veya üçüncü kişileri zorunlu tutmaya, banka hesabına yatırılacak ücret, prim, ikramiye ve bu nitelikteki her çeşit istihkakının, brüt ya da kanuni kesintiler düşüldükten sonra kalan net miktar üzerinden olup olmaya-cağını belirlemeye Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Maliye Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığından sorumlu Devlet Bakanlığı müştereken yetkilidir. Çalıştırdığı işçilerin ücret, prim, ikramiye ve bu nitelikteki her çeşit istihkakını özel olarak açılan banka hesapları vasıtasıyla ödeme zorunluluğuna tabii tutulan işverenler veya üçüncü kişiler, işçilerinin ücret, prim, ikramiye ve bu nitelikteki her çeşit istihkaklarını özel olarak açılan banka hesapları dışında ödeyemezler.

İşçinin ücret, prim, ikramiye ve bu nitelikteki her çeşit istihkakının özel olarak açılan banka hesaplarına yatırılmak suretiyle ödenmesine ilişkin diğer usûl ve esaslar anılan bakanlıklarca müştereken çıkarılan “Ücret, Prim, İkramiye Ve Bu Nitelikteki Her Türlü İstihkakın Bankalar Aracılığıyla Ödenmesine Dair Yönetmelik” (Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, 2008) 2009 yılında yürürlüğe girmiştir. Ücret ödemesi ile ilgili son olarak “Ücret, Prim, İkramiye ve Bu Nitelikteki Her Türlü İstihkakın Bankalar Aracılığıyla Ödenmesine Dair Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik” (Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, 2016) hükümleri gereği ücretlerin bankalar aracılığı ile ödenmesi açısından aranılan işçi sayısı 10 işçiden 5 işçiye düşürülmüştür. Emre muharrer senetle (bono ile), kuponla veya yurtda geçerli parayı temsil ettiği iddia olunan bir senetle veya diğer herhangi bir şekilde ücret ödemesi yapılamaz. Ücret en geç ayda bir ödenir. İş sözleşmeleri veya toplu iş sözleşmeleri ile ödeme süresi bir haftaya kadar indirilebilir. İş sözleşmelerinin sona ermesinde, işçinin ücreti ile sözleşme ve Kanundan doğan para ile ölçülmesi mümkün menfaatlerinin tam olarak ödenmesi zorunludur.

3. 4857 SAYILI İŞ KANUNU'NA GÖRE İŞ AKTİNİN FESHİ VE SONUÇLARI

Geçerli bir sebep olmadan işçinin sözleşmesine son verilememesine “iş güvencesi” denilmektedir. İş Kanunu'nda açıkça adı konmamış olan tazminat, öğretide “iş güvencesi tazminatı”, Gelir Vergisi Kanunu'nda ve Yargıtay kararlarında ise “işe başlatmama tazminatı” olarak anılmaktadır. “İş güvencesi tazminatı, dolaylı olarak işçinin işsiz kalmasını önlemeye hizmet etmekle bir-

likte işçinin işsiz kalması nedeniyle verilen bir tazminat niteliği taşımamaktadır. İş güvencesi tazminatı, işe iadeye ilişkin mahkeme kararına uymadığı takdirde, işveren tarafından ödenmekte ve bu yolla işveren, işe iade kararına uymaya zorlanmaktadır” (Şakar, 2011, s.161).

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 bildirim denilmektedir. Aynı Kanunun 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. İhbar tazminatı, GVK'nın 61'inci maddesine göre ücret kapsamında yapılan bir ödeme olduğundan gelir vergisi tevkifatına tabi tutularak hizmet erbabına ödenmesi gerekmektedir.

Öte yandan İş Kanunu'nun 19'uncu maddesinde, sözleşmenin feshi ile ilgili olarak, işverenin feshin bildirimini yazılı olarak yapmak zorunda olduğu ve feshin sebebinin açık ve kesin bir şekilde belirtilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır. Aynı Kanunun 20'nci maddesinde de feshin bildirimine işçinin ne şekilde itiraz edeceği ve bunun usulü belirtilmiştir. Buna göre, iş sözleşmesi feshedilen işçi, fesih bildiriminde sebep gösterilmediği veya gösterilen sebebin geçerli bir sebep olmadığı iddiası ile fesih bildiriminin tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde iş mahkemesinde dava açabilmektedir. Toplu iş sözleşmesinde hüküm varsa veya taraflar anlaşır, söz konusu uyuşmazlık yine bir aylık süre içinde özel hakeme götürülebilmektedir. Feshin geçerli bir sebebe dayandığını ispat külfeti ise işverene aittir.

Geçersiz sebeple yapılan feshin sonuçlarının yer aldığı İş Kanunu'nun 21'inci maddesine göre; “İşverence geçerli sebep gösterilmediği veya gösterilen sebebin geçerli olmadığı mahkemece veya özel hakem tarafından tespit edilerek feshin geçersizliğine karar verildiğinde, işveren, işçiyi bir ay içinde işe başlatmak zorundadır. İşçiyi başvurusu üzerine işveren bir ay içinde işe başlatmaz ise, işçiyi en az dört aylık ve en çok sekiz aylık ücreti tutarında tazminat ödemekle yükümlü olur. Mahkeme veya özel hakem feshin geçersizliğine karar verdiğinde, işçinin işe başlatılmaması halinde ödenecek tazminat miktarını da belirler. Kararın kesinleşmesine kadar çalıştırılmadığı süre için işçiyi en çok dört aya kadar doğmuş bulunan ücret ve diğer hakları ödenir.

İşçi işe başlatılırsa, peşin olarak ödenen bildirim süresine ait ücret ile kıdem tazminatı, yukarıdaki fıkra hükümlerine göre yapılacak ödemedен mahsup edilir. İşe başlatılmayan işçiyi bildirim süresi verilmemiş veya bildirim süresine

ait ücret peşin ödenmemişse, bu süreler için ücret tutarı ayrıca ödenir. İşçi kesinleşen mahkeme veya özel hakem kararının tebliğinden itibaren on işgünü içinde işe başlamak için işverene başvuruda bulunmak zorundadır. İşçi bu süre içinde başvuruda bulunmaz ise, işverence yapılmış olan fesih geçerli bir fesih sayılır ve işveren sadece bunun hukuki sonuçları ile sorumlu olur. Bu maddenin birinci, ikinci ve üçüncü fıkraya hükümleri sözleşmeler ile hiçbir suretle değiştirilemez; aksi yönde sözleşme hükümleri geçersizdir.” Görüldüğü üzere, maddede hizmet erbabına iki farklı ödeme söz konusudur. Bunlar;

1) İşçiye, mahkeme kararının kesinleşmesine kadar çalıştırılmadığı süre için en çok 4 aya kadar doğmuş bulunan ücret ve diğer haklarının ödenmesi.

İş Kanunu'na göre iş akitleri tek taraflı olarak fesh edilen hizmet erbabının, feshin yasal olmadığı gerekçesiyle açmış oldukları dava sonucunda verilen yargı kararlarında, işe iade ile beraber iki tür ödeme yapılmasına hükmedilmektedir. Bu ödemelerden birincisi, kararın kesinleşmesine kadar çalıştırılmayan süre için yapılan ödemeler ve diğer haklardır. Dolayısıyla, işçiye mahkeme kararının kesinleşmesine kadar çalıştırılmadığı süre için ödenen en çok 4 aya kadar doğmuş bulunan ücret ve diğer hakların ücret olarak vergilendirilmesi konusunda vergi idaresince yapılan uygulama ücretin vergilendirilmesine ilişkin hükümlerine göre yapılmaktadır. Bir işveren nezdinde çalışmakta iken işten çıkartılan ve mahkeme kararı ile yeniden işe başlayan ücretliye, geçmişe yönelik olarak yapılacak ücretlerin tahakkuku hangi ayda yapılmış ise o ayın ücreti olarak kabul edilip vergilendirilmesi gerekmektedir.

2) İşçinin başvurusu üzerine işveren bir ay içinde işe başlatmaz ise, işçiye en az 4 aylık ve en çok 8 aylık ücreti tutarında tazminat ödenmesi (Mahkeme veya özel hakem feshin geçersizliğine karar verdiğinde, işçinin işe başlatılmaması halinde ödenecek tazminat miktarını belirlemek zorundadır).

İşe başlatmama tazminatı işsizlik sebebiyle verilen tazminatlar kapsamında değerlendirilmekte ve vergi hukuku alanında geçmişte bu konuyu değerlendiren kişiler ile konu hakkında verilen yargı kararlarında (Danıştay 3. Dairesi, 2007) da bu tazminatın GVK'nın 61'inci maddesinde tanımı yapılan ücret ve ücret kapsamındaki ödemeler içerisinde değerlendirilmemesi gerektiği belirtilmiştir. Vergi İdaresi de uzunca bir süre işe başlatmama tazminatını, yargı kararlarının aksine ücret kapsamında değerlendirmiş ve üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği yönünde uygulama yapılmış, ancak müstekar hale gelen yargı kararları sonrasında 2009 yılında yapılan

düzenleme ile anılan tazminatın gelir vergisinden istisna olması gerektiği yönünde Gelir Vergisi Kanunu'na hüküm eklenmiştir.

4. TAZMİNAT ÖDEMELERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Türk Dil Kurumunda "tazminat" (<http://www.tdk.gov.tr>) zarar karşılığı ödenen para, ödence olarak tanımlanmaktadır. "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.

GVK'nın 61'inci maddesinde ücretin, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olduğu ve ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olmasının onun mahiyetini değiştirmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla GVK'nın 25'inci maddesinde yer alan gelir vergisinden müstesna tazminatlar kapsamında olmayan ve bir işçi işveren ilişkisi kapsamında olan tüm tazminatlar ücret kapsamında değerlendirilecek ve gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacaktır. Öte yandan, kişinin manevi değerlerinde sebep olunan zararı tazmin amacıyla mahkeme kararıyla maddi bir bedel olarak tayin edilen, ancak fiili bir çalışma ya da hizmetin karşılığı olmayan manevi tazminatın, bir işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak bir hizmet karşılığı yapılan bir ödeme olmaması nedeniyle ücret olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamakta olup söz konusu ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmaması gerekmektedir (İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, 2014).

4.1. İşe Başlatmama tazminatının vergilendirilmesi

5904 sayılı Kanununun 1'inci maddesiyle, Gelir Vergisi Kanunu'nun "Tazminat ve Yardımlarda" istisnaları düzenleyen 25'inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan "ve işsizlik sebepleriyle verilen tazminat" ibaresi "ve işsizlik sebepleriyle (işe başlatmama tazminatı dahil) verilen tazminat" şeklinde değiştirilmiştir. GVK'nın 25/1'inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yapılan ibare değişikliği ile 4857 sayılı İş Kanunu'nun 21'inci maddesi uyarınca işverenlerce işçilere ödenen işe başlatmama tazminatı, yapılan düzenlemenin yürürlüğe girdiği 03.07.2009 tarihten itibaren damga vergisi hariç gelir vergisinden istisna edilmiştir. İstisna

kapsamındaki tutar, iş sözleşmesi feshinin geçersizliğine karar veren mahkeme veya özel hakemin kararında belirlediği işçinin işe başlatılmaması nedeniyle ödenecek tazminat miktarı ile sınırlı bulunmaktadır.

Geçmiş dönemlerde işverenler tarafından hizmet erbabına ödenen işe başlatmama tazminatından kesilen gelir vergisi kesintilerinin hak sahiplerine ne şekilde geri ödeneceği hakkında ise 5904 sayılı Kanunun 4'üncü maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 77'nci madde ile düzenleme yapılmıştır. GVK'ya eklenen geçici 77'nci maddesinde yer alan hüküm gereğince Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan 272 seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar doğrultusunda, işçilerin açmış oldukları davalardan feragat etmeleri karşılığında tahsil edilen gelir vergisinin ret ve iade işlemleri yapılmıştır.

5904 sayılı Kanunla değişik GVK'nın 25'inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendine göre; ölüm, sakatlık, hastalık ve işsizlik sebepleriyle (işe başlatmama tazminatı dahil) verilen tazminat ve yapılan yardımlar gelir vergisinden istisna edilmiştir. Buna göre, iş sözleşmesinin feshedilmesi işleminin geçersizliğine hükmeden mahkeme kararında işe başlatılmama hali için belirlenen tazminat ödemesinden damga vergisi kesintisinin yapılması, gelir vergisi kesintisinin ise yapılmaması gerekmektedir.

4.2. Konu hakkında Vergi İdaresinin görüşleri

İşçi tarafından işveren aleyhine açılan işe iade davalarında iş mahkemesinin kararının işçi lehine sonuçlanması durumunda, işçinin çalışmadığı dönemlere ait en fazla 4 aya kadar ücret ödemesi ve işçiye en az 4, en çok 8 aylık ücreti tutarında işe alınmama tazminatı "iş güvencesi tazminatı" ödenmesi durumunda bu ödemelerin ne şekilde vergilendirileceği konusunda sorulan bir soruya Vergi İdaresi tarafından verilen görüş şöyle olmuştur.

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

94'üncü maddesinin birinci fıkrasında, yaptıkları ödemeler üzerinden tevkifat yapmaya mecbur olanlar sayılmış olup, anılan fıkranın birinci bendinde, "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 yapılacağı,

25'inci maddesinin 1 numaralı bendinde, "Ölüm, sakatlık, hastalık ve işsizlik sebepleriyle (işe başlatmama tazminatı dahil) verilen tazminat ve yapılan yardımlar"ın gelir vergisinden istisna olduğu,

Geçici 77'nci maddesinde, "Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önceki dönemlerle ilgili olarak 22/5/2003 tarihli ve 4857 sayılı İş Kanunu'nun 21'inci 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 başvurmaları ve dava açmamaları, açılmış davalardan vazgeçmeleri şartıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun düzeltmeye ilişkin hükümleri uyarınca tahsil edilen gelir vergisinin red ve iade işlemleri yapılır.

Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esası belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir." hükümleri yer almıştır. Konu ile ilgili olarak 12/08/2009 tarihli ve 27317 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 272 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde gerekli açıklamalar yapılmıştır.

Bu düzenlemelere göre, iş sözleşmesinin feshinin geçersizliğine hükmeden mahkeme kararında belirlediği işçinin işe başlatılmaması nedeniyle 4857 sayılı İş Kanunu'nun 21'inci maddesi uyarınca işverenlerce işçilere ödenen işe başlatmama tazminatları damga vergisi hariç gelir vergisinden istisna edilmiştir. İstisna kapsamındaki tutar, iş sözleşmesi feshinin geçersizliğine hükmeden mahkeme kararında belirlenen, işçinin işe başlatılmaması nedeniyle ödenecek tazminat miktarı ile sınırlıdır.

Öte yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükmüne yer verilmiş olup, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde de işle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların kurum kazancının tespitinde gider olarak indirileceği hükme bağlanmıştır.

Buna göre, mahkeme tarafından ödenmesine hükmedilen işe başlatmama tazminatı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendine göre, işçinin çalıştırılmadığı süre için ödenen dört aylık ücretin ise anılan maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendine göre safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, İş Mahkemelerince iş akdinin haksız nedenle fesih edildikten sonra verilen işe başlatmama tazminatı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 25'inci maddesi ile istisna kapsamına alındığından bu tutar üzerinden gelir vergisi tevki-

fatı yapılmaması ancak damga vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir. Ancak, kararın kesinleşmesine kadar işçinin çalıştırılmadığı 4 aylık süre için ödenen tutarın Gelir Vergisi Kanunu'nun 61, 63, 94 ve 103'üncü maddeleri uyarınca ücret olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.” (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 2012)

5. İŞVERENLER TARAFINDAN İŞE BAŞLATMAMA TAZMİNATININ GİDER YAZILMASI

İş mahkemelerince iş akdinin haksız nedenle fesih edildikten sonra verilen işe başlatmama tazminatından gelir vergisi ve damga vergisi kesintisi yapıp yapılmayacağı ile ödenen bu tazminatın Kurumlar Vergisi Kanununa göre kurum kazancından indirim konusu yapıp yapılamayacağının sorulması üzerine Gelir İdaresince verilen cevaptaki;

Bu düzenlemelere göre, iş sözleşmesinin feshinin geçersizliğine hükmeden mahkeme kararında belirlediği işçinin işe başlatılmaması nedeniyle 4857 sayılı İş Kanunu'nun 21'inci maddesi uyarınca işverenlerce işçilere ödenen işe başlatmama tazminatları damga vergisi hariç gelir vergisinden istisna edilmiştir. İstisna kapsamındaki tutar, iş sözleşmesi feshinin geçersizliğine hükmeden mahkeme kararında belirlenen, işçinin işe başlatılmaması nedeniyle ödenecek tazminat miktarı ile sınırlıdır.

Öte yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükmüne yer verilmiş olup, Gelir Vergisi Kanununun 40'inci maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde de işle ilgili olmak şartıyla, mukaveleleme veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların kurum kazancının tespitinde gider olarak indirileceği hükme bağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci 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, mukaveleleme veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, mahkeme tarafından ödenmesine hükmedilen işe başlatmama tazminatı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendine göre, işçinin çalıştırılmadığı süre için ödenen dört aylık ücretin ise anılan maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendine göre safi

kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, İş Mahkemelerince iş akdinin haksız nedenle fesih edildikten sonra verilen işe başlatmama tazminatı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 25'inci maddesi ile istisna kapsamına alındığından bu tutar üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmaması, ancak damga vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir. Diğer yandan, kararın kesinleşmesine kadar işçinin çalıştırılmadığı 4 aylık süre için ödenen tutar Gelir Vergisi Kanunu'nun 61, 63, 94 ve 103'üncü maddeleri uyarınca ücret olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. (Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı, 2011)

Yukarıda yer alan hükümlere göre, iş sözleşmesinin feshedilmesi işleminin geçersizliğine hükmeden mahkeme kararında işe başlatılmama hali için belirlenen işe iade tazminatlarının ve mahkeme masraflarının Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi kapsamında; 4 aylık ücret ödemelerinin ise aynı maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi kapsamında kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Öte yandan, işe iade tazminatlarının Gelir Vergisi Kanunu'nun 25'inci maddesi hükmü uyarınca gelir vergisinden istisna edilmesi ve çalışanın işe iadesi için işverene süresi içinde müracaatı halinde hak kazanılacak olan ve kararın kesinleşmesine kadar en çok 4 aylık ücret ve diğer haklarının ise ücret olarak gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir. (İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, 2011)

6. İŞE BAŞLATMAMA TAZMİNATI ÜZERİNDEN ÖDENEN ALACAK FAİZİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

İşe başlatmama tazminatları Gelir Vergisi Kanunu'na göre istisna kapsamında olduğundan mahkeme kararına istinaden yapılacak işe başlatmama tazminatı ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır. Mahkeme kararı gereği görevi iade olan personelin çalışmadığı sürelerle ait ücret ödemeleri üzerinden ödenecek yasal faizlerden gelir vergisi kesintisi yapıp yapılmayacağı konusuna gelince; söz konusu Kanununun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (6) numaralı bendinde ise adi, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklarla carî hesap alacaklarından doğan faizler ve kamu tüzelkişilerince borçlanılan ve senede bağlanmış olan meblağlar için ödenen faizler de dahil olmak üzere her nevi alacak faizinin menkul sermaye iradı olduğu hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanununun 85'inci maddesine göre; mükellefler, ikinci maddede yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için bu kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verirler. Bu Kanuna göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannameye toplanması zorunludur. Aynı

Kanunun 86'ncı maddesinin birinci fıkrasının (1-d) bendinde ise bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 2017 yılı için 1.600 TL'yi aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Bu hükümlere göre, emeklilik nedeniyle ayrılan ancak daha sonra mahkeme kararı gereği görevi iade olan personelin çalışmadığı süreler için ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatının yapılması gerekmektedir. Söz konusu ödemelerin hak sahibine geç ödenmesi nedeniyle ödenen faizlerin ücret olarak nitelendirilmesi mümkün değildir. Öte yandan söz konusu faiz ödemeleri Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında alacak faizi niteliğinde olduğundan, tevkif yoluyla vergilendirilmeyen bu ödemeleri, elde edenlerce Gelir Vergisi Kanunu'nun 85 ve 86/1-d maddeleri uyarınca belirlenen sınırı aşması durumunda menkul sermaye iradı olarak yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

7. ÜCRET ÖDEMELERİNE UYGULANAN VERGİ TARİFESİ

Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan hükümlere göre, muafiyet ve istisna kapsamına girmeyen ve her ne ad altında yapılsa yapılsın ücret tanımı içine giren tüm ödemeler, ücret olarak vergiye tabi tutulmaktadır. İşverenler tarafından ücret ve ücret kapsamında yapılan ödemelerin tevkif suretiyle vergilendirilmesi GVK'nın 61, 62, 63, 94, 103 ve 104'üncü maddelerine göre yapılmaktadır. Ücret ödemelerinin ne şekilde vergilendirileceğinin genel esasları ise 128 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği (Maliye Bakanlığı, 1981) ile 160 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde (Maliye Bakanlığı, 1989) açıklanmıştır. Öte yandan, işverenler tarafından hizmet erbabına ücret ve ücret kapsamında yapılan ödemelerden hangilerinin gelir vergisinden istisna olduğunun Gelir Vergisi Kanunu ile yapılan ödemelerin yasal dayanağı olan özel kanunlarda belirtilmesi gerekmektedir. İstisna kapsamında olmayan ve ücret kapsamında değerlendirilen ödemelerin işverenler tarafından nakden veya mahsuben ödenmesi sırasında Gelir Vergisi Kanunu'nun ücretin tevkif suretiyle vergilendirilmesine ilişkin hükümlerine göre gelir vergisi tevkifatına tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 103'üncü maddesinde yer alan gelir vergisine tabi gelirlerin vergilendirilmesinde esas alınan tarife, 2017 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınmak üzere aşağıdaki şekilde belirlenmiştir. Ücret gelirlerine uygulanan vergi tarifesinde, üçüncü ve dördüncü gelir dilimlerinde diğer gelir unsurlarına göre farklılaştırılma yapılmıştır.

13.000 TL'ye kadar	%15
30.000 TL'nin 13.000 TL'si için 1.950 TL, fazlası	%20
70.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.350 TL, (Ücret gelirlerinde 110.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.350 TL), fazlası	%27
70.000 TL'den fazlasının 70.000 TL'si için 16.150 TL, (Ücret gelirlerinde 110.000 TL'den fazlasının 110.000 TL'si için 26.950 TL), fazlası	%35
oranında vergilendirilir.	

Ücret ödemelerine ilişkin açıklamaların yer aldığı 149 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde (Maliye Bakanlığı, 1986), muafiyet ve istisna kapsamına girmeyen ve her ne ad altında yapılırsa yapılsın ücret kapsamına giren tüm ödemelerin, ücret olarak vergiye tabi tutulması gerekmektedir. 160 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde ise bir hizmet erbabının birden fazla işverenden ücret alması halinde, her bir işverenin ödediği ücretlerin ayrı ayrı vergilendirileceği, dolayısıyla vergi tarifesinin her bir işverenin ödediği ücrete diğer işveren veya işverenlerin ödediği ücretle ilgilendirilmeksizin ayrı ayrı uygulanacağı açıklanmıştır.

7.1. Geçmiş dönemlerle ilgili olarak hizmet erbabına yapılan ücret ödemelerine uygulanacak vergi tarifesi

İşverenler tarafından fiilen çalışan hizmet erbabına aylık olarak ödenen maaşların dışında zaman zaman toplu ödemeler de yapılabilmektedir. Geçmişe yönelik olarak yapılan bu tip ödemeler genellikle toplu iş sözleşmeleri nedeniyle ücret farkı ödemesi veya hizmet erbabının iş akitlerinin işveren tarafından fesh edilmesi nedeniyle, işten çıkarılan kişilerin dava sonucuna göre işe iade edilmeleri sonucunda işsiz kaldıkları dönemle ilgili olarak ücret ödemesi yapılmaktadır. GVK'nın 61'inci maddesinin 2'nci bendine göre, evvelce yapılmış hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler ücret sayılmaktadır. Toplu iş sözleşmeleri ile eskiye yönelik olarak ödenen ücret farklarının vergilendirilmesi ile ilgili olarak gerekli açıklamalar 166 seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde (Maliye Bakanlığı, 1991) yapılmış bulunmaktadır. Söz konusu Genel Tebliğde, toplu iş sözleşmesi görüşmelerinin uzaması ve sözleşmenin sonraki takvim yılında imzalanması veya sözleşme aynı yılda imzalanmakla beraber sözleşmeden doğan farkların müteakip takvim yılında tahakkuk ettirilerek ödenmesi halinde, toplu sözleşmeden doğan farklar, tahakkuk ve ödemesinin yapıldığı yılın ücreti olarak kabul edilmek suretiyle vergilendirileceği belirtilmiştir.

Konu hakkında geçmiş dönemle ilgili olarak mahkeme kararına göre yapılacak bir ücret ödemesinin hangi dönemin ücret geliri sayılarak vergi tarifesinin uygulanacağı ile geçmiş dönemlere asgari geçim indiriminin uygulanma imkanının olup olmadığına ilişkin olarak sorulan bir soruya, Gelir İdaresi tarafından verilen görüşte; "...166 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde ise Aralık-Ocak dönemi itibariyle yapılan ödemelere uygulanan gelir vergisi tarifesi hakkında açıklamalara yer verilmiştir. Söz konusu tebliğde yapılan açıklamalara göre bir ücret ödemesinin tahakkuk ve ödemesi hangi ayda yapılmışsa bu ödemenin o ay ücreti kabul edilerek Gelir Vergisi Kanunu'nun 103 ve 104'üncü maddeleri dikkate alınmak suretiyle vergi tevkifatı yapılması gerektiği belirtilmiştir. Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre; bir ay içinde yararlanılacak asgari geçim indirimi tutarı, yıllık olarak hesaplanan tutarın 1/12'sini geçmemesi gerekir. Dolayısıyla, anılan personelin "Aile Durumu Bildirimi"ni Kurumunuza zamanında vermiş olması halinde mahkeme kararına istinaden geçmiş döneme ilişkin ödenen ücretin tahakkuk ve ödemesi hangi dönemde yapılmış ise yapılan ödemenin o dönemin ücreti kabul edilerek ödemenin yapıldığı aya ait asgari geçim indiriminin de sadece o dönemdeki tahakkuk eden vergiden mahsup edilerek uygulanması, geçmiş dönemler için asgari geçim indirimi uygulanmaması gerekmektedir." açıklaması yapılmıştır (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 2016).

Bazı durumlarda da işverenler tarafından çalışanlar resen emekliye sevk edilmekte veya işten çıkarılmaktadırlar. Çalışanlar ise konuyu dava konusu yaparak, davayı kazanmalarına müteakip işe başlamakta ve geçmiş dönemlerle ilgili olarak alamadıkları ücretleri işverenden almaktadırlar. Bu durumda, bir işveren nezdinde çalışmakta iken işten çıkartılan ve mahkeme kararı ile yeniden işe başlayan ücretliye, geçmişe yönelik olarak yapılacak ücretlerin tahakkuku hangi ayda yapılmış ise o ayın ücreti olarak kabul edilmesi gerekir.

7.2. Memur ve işçi olarak çalışan ücretlilere 15 Aralık-14 Ocak dönemi itibariyle yapılan ödemelere uygulanan vergi tarifesi

İşverenler tarafından hizmet erbabına yapılan ücret ve ücret kapsamındaki ödemeler istisna kapsamında olmadığı sürece, gayrisafi ücret tutarından belirlenen indirimler yapıldıktan sonra bulunan safi ücret tutarı üzerinden gelir vergisi tevkifatına tabi tutularak vergi hesaplanmaktadır. GVK'nın 96'ncı maddesinde, vergi tevkifatının 94'üncü madde kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanacağı belirtilmiş, hesaben ödeme ise vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemler olarak tanımlanmıştır. Konu ile ilgili olarak yayımlanan 166 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin

"Memur ve İşçi Olarak Çalışan Ücretlilere 15 Aralık-14 Ocak Dönemi İtibarıyla Yapılan Ödemelere Uygulanan Özel İndirim ve Vergi Tarifesi" başlıklı 5'inci bölümünde de gerekli açıklamalar yapılmış bulunmaktadır. Bu açıklamalara göre, örneğin 15 Aralık 2016-14 Ocak 2017 dönemine ait ücretlerin tahakkuk ve ödemesinin Aralık ayında yapılması halinde, söz konusu ödemelerin 2016 yılı geliri sayılması ve 2016 yılında geçerli olan vergi tarifesi uygulanması gerekmekte olup ancak söz konusu ücretlerin tahakkuk ve ödemesinin Ocak ayında yapılması halinde ise 2017 yılı geliri sayılarak 2017 tarihinde geçerli olan vergi tarifesi uygulanarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Benzer şekilde, toplu iş sözleşmesi görüşmelerinin uzaması ve sözleşmenin bir sonraki takvim yılında imzalanması halinde, toplu sözleşmeden doğan farkların, tahakkuk ve ödemesi hangi yılda yapılmış ise o yılın ücreti olarak kabul edilecek, tahakkuk ve ödemenin yapıldığı yılda uygulanan vergi tarifesine göre vergilendirilmesi gerekecektir. Örneğin, işverenler tarafından 2018 yılının Ocak ayında ödemesi yapılacak olan toplu iş sözleşmesinden doğan ücret farklarının, 2017 yılında bordro yapılarak tahakkuk ettirilmesi ve personelin kişi bazında alacaklandırılması durumunda, bu ücret farklarının hesaben ödendiği kabul edilerek, 2017 takvim yılında geçerli olan vergi tarifesi göre vergi tevkifatının yapılması gerekmektedir.

8. SONUÇ

İşverenler tarafından çeşitli sebeplerle 4857 sayılı İş Kanunu gereğince işten çıkarmalar yapılmakta ve yargı kararı ile işe iade edilen hizmet erbabını, işverenin süresinde işe başlatmaması durumunda ise işe başlatmama tazminatını ödemek zorunda kalmaktadır. İşverenler tarafından personelin iş aktinin İş Kanunu'nun ilgili hükümleri gereğince tek taraflı olarak feshedilmesi sonucunda, iş akti feshedilen çalışanlar konuyu mahkemelerde dava konusu yapmaktalar veya özel hakeme gitmektedirler. Mahkemece veya özel hakem tarafından feshin geçersizliğine ve işe iadesine karar verildiğinde ise hizmet erbabına iki tür ödeme yapılabilmektedir. Birincisi göreve iade kararının kesinleşmesine kadar hizmet erbabının çalıştırılmadığı süre için en çok 4 aylık ücret tutarı ve diğer haklarının ödenmesi, diğer bir ödeme ise işverenin süresinde işe başlatmaması karşılığında en az 4 aylık ve en çok 8 aylık ücreti tutarında tazminat ödenmesidir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 25'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (1) numaralı bendinde yapılan ibare değişikliği ile 4857 sayılı İş Kanunu'nun 21'inci maddesi uyarınca işverenlerce işçilere ödenen işe başlatmama tazminatları, yapılan düzenlemenin yürürlüğe girdiği 03.07.2009 tarihinden itibaren gelir

vergisinden istisna edilmiştir. İstisna kapsamındaki tutar, iş sözleşmesi feshinin geçersizliğine karar veren mahkeme veya özel hakemin kararında belirlendiği işçinin işe başlatılmaması nedeniyle ödenecek tazminat miktarı ile sınırlıdır. Ancak işe başlatmama tazminatı ödemelerinde Damga Vergisi açısından istisna söz konusu değildir.

KAYNAKÇA

- T.C. Yasalar (22.05.2003). *4857 sayılı iş kanunu*. Ankara: Resmî Gazete (25134 sayılı)
- T.C. Yasalar (06.01.1961). *193 sayılı gelir vergisi kanunu*. Ankara: Resmî Gazete (10700 sayılı)
- T.C. Yasalar (13.06.2006). *5520 sayılı kurumlar vergisi kanunu*. Ankara: Resmî Gazete (26205 sayılı)
- T.C. Yasalar (16.06.2009). *5904 sayılı gelir vergisi kanunu ve bazı kanunlarda değişiklik yapılması hakkında kanun*. Ankara: Resmî Gazete (27277 sayılı)
- Maliye Bakanlığı (31.01.1981). *Gelir vergisi 128 seri no'lu genel tebliği*. Ankara: Resmî Gazete (17237 sayılı)
- Maliye Bakanlığı (18.03.1986). *Gelir vergisi 149 seri no'lu genel tebliği*. Ankara: Resmî Gazete (19051 sayılı)
- Maliye Bakanlığı (21.11.1989). *Gelir Vergisi 160 Seri No'lu Genel Tebliği*. Ankara: Resmî Gazete (20349 sayılı)
- Maliye Bakanlığı (10.03.1991). *Gelir Vergisi 166 Seri No'lu Genel Tebliği*. Ankara: Resmî Gazete (20810 sayılı)
- Maliye Bakanlığı (12.08.2009). *Gelir Vergisi 272 Seri No'lu Genel Tebliği*. Ankara: Resmî Gazete (27317 sayılı)
- Çelik, A.(2017). *İş Hukukunda Ücret Kavramı*, <http://www.tazminathukuku.com/arastirma-yazilari/is-hukukunda-ucret-kavrami.htm>, erişim tarihi: 15.05.2017
- Bahar, C. O. (2005). *Ücret gelirlerinin vergilendirilmesi*. İstanbul: Yaklaşım Yayıncılık.
- Şakar, A.Y. (2011). İş güvencesi (işe başlatmama) tazminatından gelir vergisi kesintisi yapılması durumunda işverenin düzeltme talep etme hakkı, *Maliye Dergisi*. 2011, 161
- Danıştay 3.Dairesi (15.02.2007). E.2006/3799, K.2007/414 Sayılı Karar; E.2006/3800, K.2007/415 Sayılı Karar; E.2006/3801, K.2007/416 Sayılı Karar. Ankara: Danıştay 3. Dairesi

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı (27.08.2014) 84098128-120.03.04[61-2014/4]-495 sayılı muktezası. İzmir: İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (06.01.2012) B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 8-57 sayılı muktezası. İstanbul: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı
Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı (15.09.2011) B.07.1.GİB.4.27.15.01-10-515-74-41sayılı muktezası. Gaziantep: Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı
İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı (23.12.2011) B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-747 sayılı muktezası. İzmir: İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı
Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı (30.11.2016) 38418978-120[32-16/4]-405297 sayılı muktezası. Ankara: Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı