

24 Mart 2017

ÖZEL SİRKÜLER NO: 2017/02

KONU: İşe İade Dava Sonucu Ödenen Ücretlerin Vergiler Mevzuatı ve SGK Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi

A.GİRİŞ

İşveren ile işçi arasındaki çalışma ilişkisinde işçiye sağlanan iş güvencesi, 4857 sayılı İş Kanunu'nun 18 ila 21. maddelerinde düzenlenmiş olup, işçinin işten çıkarılması durumunda işe iade davasıyla birlikte işçinin eski işine dönmesi ve tazminat gibi çeşitli olanaklar sağlanmaktadır.

Sirkülerimizde işe iade davası neticesinde iş sözleşmesi feshedilen işçinin hak kazanabileceği **boşta geçen süre ücreti, işe iade tazminatı, izin farkı, kıdem tazminatı ve ihbar tazminatı gibi ücretlerin** Vergi Mevzuatı ve SGK mevzuatı karşısındaki durumu, ilgili muktezalar ve genelgeler ışığında açıklanmaya çalışılacaktır.

B. İŞ KANUNU AÇISINDAN İŞE İADE DAVASI SONUCUNDA HAK EDİLEBİLECEK MENFAATLER

4857 sayılı İş Kanunu'nun "Feshin Geçerli Sebebe Dayandırılması" başlıklı 18'inci maddesine göre, otuz veya daha fazla işçi çalıştıran işyerlerinde en az altı aylık kıdemi olan işçinin belirsiz süreli iş sözleşmesini fesheden işveren, işçinin yeterliliğinden veya davranışlarından ya da işletmenin, işyerinin veya işin gereklerinden kaynaklanan geçerli bir sebebe dayanmak zorundadır.

Diğer taraftan anılan Kanun'un "Geçersiz Sebep ile Yapılan Feshin Sonuçları" başlıklı 21'inci maddesi hükmü uyarınca; işverenlerce geçerli sebep gösterilmediği veya gösterilen sebebin geçersizliği mahkemece veya özel hakem tarafından tespit edilerek feshin geçersizliğine karar verildiğinde, işverenin işçiyi bir ay içerisinde işe başlatması gerekmektedir. İşçinin kesinleşen mahkeme veya özel hakem kararının tebliğinden itibaren 10 iş günü içinde işe başlamak için işverene başvurusuna rağmen işe başlatılmaz ise işveren tarafından işçiye;

- Mahkeme veya özel hakem tarafından belirlenecek **en az dört aylık ve en çok sekiz aylık ücreti tutarında tazminat,**
- Kararın kesinleşmesine kadar çalıştırılmadığı süre için **dört aya kadar doğmuş bulunan ücret ve diğer hakları,**
- Verilmemiş olan ihbar ve kıdem tazminatının ödenmesi gerekmektedir.

C. VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN DEĞERLENDİRME

İşçinin haksız yere iş sözleşmesinin feshedilmesi sonucu işe iade davası neticesinde hak edebileceği **en az dört aylık ve en çok sekiz aylık ücreti tutarında tazminat(işe başlatmama tazminatı), dört aya kadar doğmuş bulunan ücret, izin farkı, verilmemiş ihbar ve kıdem tazminatı ödemelerinin** işveren açısından ilgili vergi mevzuatı karşısındaki durumu aşağıdaki şekilde açıklanmaya çalışılmıştır.

C.1 Gelir Vergisi Açısından Değerlendirme

Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde ücretin, işverene tabi ve belirli bir iş yerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olduğu, ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olmasının veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunmasının onun mahiyetini değiştirmeyeceği; 25 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi ile ölüm, sakatlık, hastalık ve işsizlik sebepleriyle (işe başlatmama tazminatı dahil) verilen tazminat ve yapılan yardımların gelir vergisinden müstesna olacağı hüküm altına alınmıştır.

İşe başlatmama tazminatlarının vergilendirilmesinde istisna uygulamasına ilişkin açıklamalara 272 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer verilmiştir. Buna göre, iş sözleşmesi feshinin geçersizliğine karar veren mahkeme kararında belirlediği, işçinin işe başlatılmaması nedeniyle 4857 sayılı İş Kanununun 21 inci maddesi uyarınca işverenlerce **işçilere ödenen işe başlatmama tazminatları damga vergisi hariç gelir vergisinden istisna edilmiştir**. İstisna kapsamındaki tutar, iş sözleşmesi feshinin geçersizliğine karar veren mahkeme kararında belirlediği işçinin işe başlatılmaması nedeniyle ödenecek tazminat miktarı ile sınırlıdır.

Danıştay 3. Dairesi tarafından verilen kararlarda işe iade edilmeme tazminatının ücret kapsamında değerlendirilmesinin gerekliliği ile ilgili yer alan ortak hüküm; çalışanı işe iade etmeyerek çalışma ilişkisini sona erdiren işveren tarafından yargı kararında öngörüldüğü için ödenen tazminatın, ücret sayılan ödemelerin ortak özelliklerini taşımadığından, bu ödemelerden Gelir Vergisi Kanununun 61'inci ve 94'üncü maddesinin birinci fıkrasına bağlı (1) işaretli bent uyarınca vergi kesintisi yapılmasına olanak bulunmadığı hükmüdür.

C.2 Gider Yazılıp Yazılmama Açısından Değerlendirme

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, “işle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği”, 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. (İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.12.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-747 sayılı muktezası.) İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI'nın 06/01/2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 8-57 sayılı muktezası)

Mahkeme kararı çıkmadan sulh yoluyla ödeme yapılması durumunda takvim yılı aşılmaması kaydıyla gider yazılması mümkün olup takvim yılı aşılmaması durumunda sulh yoluyla yapılan zarar, ziyan ve tazminat ödemelerinin de gider kaydı mümkün değildir.

Her ne kadar görüşümüz olumlu muktezarlar yönünde olmasına rağmen, bu ödemelerin gider yazılabilmesi yönünde olsa da vergi idaresinin vermiş olduğu aksi yöndeki muktezarlar da unutulmamalıdır.

C.3 SGK Açısından Değerlendirme:

Sosyal Sigortalar Kurumu Başkanlığı Sigorta İşleri Genel Müdürlüğü Sigorta Primleri Daire Başkanlığı tarafından yayımlanan 04.03.2005 tarih ve 154443 sayılı 16-330 EK Genelge ve 27.04.2006 tarih ve 329546 sayılı 16/370 EK Genelge ile iş sözleşmesi feshedilen sigortalıların işe iade edilmelerine ilişkin kararlar çerçevesinde yapılması gereken işlemler sarih olarak açıklanmıştır.

Sosyal Sigortalar Kurumu Başkanlığı'nın 16-370 Ek sayılı Genelgesi'nin II-2.1.b bölümünde; *“İşçi, kesinleşen mahkeme veya özel hakem kararının kendisine tebliğinden itibaren on işgünü içinde işe başlamak için işverene başvurduğu halde, başvurduğu tarihten itibaren bir ay içinde işe başlatılmaması durumunda, mahkeme veya özel hakem kararına istinaden kendisine ödenmesi gereken en az dört, en çok sekiz aylık ücreti tutarındaki iş güvencesi tazminatı, daha önce 16-330 Ek sayılı Genelgede de belirtildiği gibi, niteliği itibariyle ücret sayılabilecek bir kazanç durumunda olmaması, esasen işe başlatılmayan sigortalının, başlatılmaması nedeniyle sigortalılık vasfının da kalmaması, ödenecek paraların işçiyi himaye gayesine ve işverene işe başlatmama nedeniyle verilen bir medeni ceza niteliğinde olması nedenleriyle, prime tabi tutulmayacaktır.”* hükmüne yer verilmektedir.

Ayrıca 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'na istinaden 01.09.2012 tarihinde yayımlanan İşveren Uygulama Tebliğinin 7.3 bölümünde iş sözleşmesi feshedilen sigortalının işe iade edilmesi durumunda yapılması gereken işlemler aşağıdaki gibi açıklanmıştır;

“İşçinin işe iadesi için kesinleşen mahkeme veya özel hakem kararının kendisine tebliğinden itibaren on iş günü içinde işe başlamak üzere başvurmuş olması kaydıyla, işe başlatılsın veya başlatılmasın bu nitelikteki işçilere çalıştırılmayan süre için ödenen en çok dört aya kadar ücret ve diğer haklar, akdin feshedildiği aydan başlanılarak ilgili ayların prime esas kazançlarına dahil edilerek işsizlik sigortası primi de dahil olmak üzere tüm sigorta kollarına ait primler kesilecek ve bu süreler hizmetten sayılacaktır.”

İşçi işe başlatıldığında bildirim süresine ait (ihbar) ücreti ile kıdem tazminatı peşin olarak ödenmiş ise işçiye ödenecek en çok dört aya kadar olan ücret ve diğer alacaklarından mahsup edileceğinden, Kanunun 80 inci maddesi uyarınca bildirim süresine ait (ihbar) ücret ile kıdem tazminatının prime tabi tutulmaması nedeniyle işçiye işe başlatılması halinde ödenecek en çok dört aya kadar olan ücret ve diğer hakları mahsup edilmemiş haliyle prime tabi tutulacak ve bu süreler prim ödeme gün sayısından sayılacaktır.”

İş Kanununun uygulandığı; otuz veya daha fazla işçi çalıştıran işyerlerinde en az altı aylık kıdemi bulunan işçinin belirsiz süreli iş sözleşmesinin geçerli sebep gösterilmeden veya gösterilen sebebin geçerli olmadığı mahkeme veya özel hakemce tespit edilerek feshin geçersizliğine karar verilmesi halinde;

- İşçiyi başvurusu halinde bir ay içinde işe başlatmayan işverence işçiye ödenen ve mahkeme veya özel hakemce belirlenen en az dört, en çok sekiz aylık ücreti tutarındaki tazminatın, niteliği itibariyle ücret sayılabilecek bir kazanç durumunda olmaması, esasen işe başlatılmayan sigortalının, başlatılmama nedeniyle sigortalılık vasfının da kalmaması, ödenecek paraların işçiyi himaye gayesine ve işverene işe başlatmama nedeniyle verilen bir medeni ceza niteliğinde olması nedenleriyle, anılan tazminatın prime tabi tutulmaması,

- Feshin geçersizliğine dair mahkeme veya özel hakem kararının kesinleştirilmesine kadar işçiye çalıştırılmadığı süre için en çok dört aya kadar doğmuş bulunan ücret ve diğer hakların da işverenin işçiye işe başlatması veya başlatmamasına bakılmaksızın ödeneceğinden, bu düzenleme ile, feshin geçersizliğine dair karar alan işçiye, işe başlatıp başlatmama konusunda işverene verdiği inisiyatif karşılık işçiye en çok dört aya kadar doğmuş bulunan ücret ve diğer haklarının ödenmesini hüküm altına alarak korumuş, sözleşmenin fesh tarihini, en çok dört aya kadar ileri bir tarihe atmış bulunmaktadır. Buna göre, işe başlatılsın veya başlatılmasın işçiye çalıştırılmadığı süre için ödenen en çok dört aya kadar ücret ve diğer haklarından iş kazaları ve meslek hastalıkları ile işsizlik sigortası primi de dahil olmak üzere tüm sigorta kollarına ait primlerin kesilmesi ve bu sürelerin hizmetten sayılması, gerekmektedir.

- İşçi işe başlatıldığında bildirim süresine ait (ihbar) ücreti ile kıdem tazminatı peşin olarak ödenmiş ise işçiye ödenecek en çok dört aya kadar olan ücret ve diğer alacaklarından mahsup edileceğinden, 5510 sayılı Kanun'un 80 inci maddesi uyarınca bildirim süresine ait (ihbar) ücret ile kıdem tazminatının prime tabi tutulmaması nedeniyle, işçiye işe başlatılması halinde ödenecek en çok dört aya kadar olan ücret ve diğer haklarının mahsup edilmemiş haliyle prime tabi tutulması ve bu sürelerin prim ödeme gün sayısından sayılması gerekmektedir.

C.4 SGK Açısından Prim Belgelerinin Verilmesi ve Primlerin Ödenmesine İlişkin Süreler

Sosyal Sigortalar Kurumu Başkanlığı'nın 16-330 Ek sayılı Genelgesi'nin II-2.3.1 bölümünde; "Geriye yönelik olarak düzenlenen prim belgelerinin 4857 sayılı İş Kanununun 21 inci maddesine istinaden verildiği takdirde, söz konusu belgelerin;

- Mahkeme kararının temyiz edilmemesi durumunda kararın kesinleştiği,
- Temyiz edilmesi halinde Yargıtay onama ilamının işveren veya vekiline tebliğ edildiği,
- Yargıtay onama ilamı taraflara tebliğ edilmemiş/edilememiş ise Yargıtay onama ilamının kararı vermiş olan mahkemenin kalemine intikal ettiği,

tarihi (bu tarihlerin, taraflarca Kurumumuza ibraz edilecek kesinleşmiş mahkeme kararlarına kaydedilmesi istenecektir) takip eden ayın sonuna kadar verilmesi ve belgelerde kayıtlı sigorta primlerinin aynı süre içerisinde ödenmesi halinde, **idari para cezası ve gecikme zammı uygulanmayacak**, bu yükümlülüklerin, yukarıda belirtilen kesinleşme tarihini takip eden bir ay içerisinde yerine getirilmemesi halinde ise bu defa belgelerin verilebilmesi amacıyla işverene tanınan bir ayı takip eden aydan başlanarak gecikilen her ay için gecikme zammı, ayrıca her bir aya ilişkin prim belgesinden dolayı bir aylık sürenin son gününde geçerli olan asgari ücret üzerinden de idari para cezası uygulanacaktır." hükmüne yer verilmiştir ve konuyu bir örnekle açıklarsak;

Örnek: (...AŞ.) işletmesinde çalışan (A) 'nın 01.06.2014 tarihinde iş sözleşmesinin feshine karar verilmesi üzerine iş mahkemesinde sözleşmenin feshinin geçersizliği talebi ile açtığı dava sonucunda, mahkemece sözleşmenin feshinin geçersizliğine karar verilmiş ve bu karar 09.11.2014 tarihinde kesinleşmiştir. Bu durumda, (X) işverenince, mahkeme tarafından ödenmesine hükmedilen ücret ve diğer haklardan dolayı düzenlenmesi gereken prim belgelerini kararın kesinleştiği 09.11.2014 tarihini izleyen ay (01.12.2014-31.12.2014) içerisinde vermesi ve muhteviyatı primleri de aynı süre içinde ödemesi halinde, idari para cezası ve gecikme zammı alınmayacak, aksi halde, geriye doğru verilen her bir aya ait prim belgesi için ayrı ayrı olmak üzere 31.12.2014 tarihinde yürürlükte olan asgari ücret üzerinden idari para cezası uygulanacak ve 01.01.2015 tarihinden başlayarak gecikilen her ay için gecikme zammı alınacaktır."

D. SONUC

Sonuç olarak sirkülerin yukarıdaki bölümlerinde yapılan açıklamalara göre:

İşveren açısından işe başlatılmayan işçiler için mahkeme tarafından ödenmesine hükmedilen ücret ve tazminatlar üzerinden hesaplanacak vergi ve SGK primleri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

	Gelir Vergisi	Damga Vergisi	S.S.K.
Ücret	Tabidir	Tabidir	Tabidir
İhbar tazminatı	Tabidir	Tabidir	-
Kıdem tazminatı	-	Tabidir	-
İzin farkı	Tabidir	Tabidir	Tabidir
İşe başlatmama tazminatı	-	Tabidir	-

• İşe başlatılmayan işçiler için ödenecek ücret ve tazminatlar üzerinden hesaplanan vergilerin beyanı için “mahkemece iş sözleşmesinin feshinin gerçekleştiği tarih” önem arz etmektedir. Söz konusu ödemeler için davaların sonuçlanıp karara bağlandığı tarih dikkate alındığında, mahkeme tarafından ödenmesine hükmedilen ücretler üzerinden hesaplanacak gelir vergisi (ücret, ihbar tazminatı, izin farkı ödemeleri üzerinden hesaplanan) ve damga vergilerini (ücret, ihbar-kıdem tazminatları, izin farkları, işe başlatmama tazminatı ödemeleri üzerinden hesaplanan) **davanın sonuçlandığı ilgili ayın Muhtasar beyannamesinde;** (Mahkeme kararına istinaden; işveren tarafından ücretlisi durumundaki kişi veya kişilere iş güvencesi tazminatı ve geçmiş dönemlere ait 4 aylık veya en çok sekiz aylık olarak yapılan ücret ödemelerinin (hangi ad altında olursa olsun) ücret sayılarak yapılan ödemeler; işveren tarafından **nakden veya hesaben ödendiği yılda**, o yıl için geçerli olan ve Gelir Vergisi Kanunu’nun 103’üncü maddesinde yer alan gelir vergisi tarifesi üzerinden vergiye tabi tutulacaktır)

• Ücretler ve izin farkları üzerinden hesaplanacak **SGK primlerini ise ücretlerin ilgili oldukları aylara SSK Bildirgesi düzenleyerek en geç davanın sonuçlandığı ayın son gününe kadar beyan edilmesi** halinde idare tarafından idari para cezası ve gecikme zammı alınmayacaktır.

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı	:	B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 8-57	06/01/2012
Konu	:	Mahkeme ilamına istinaden ödenen tazminatlar	

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, işçi tarafından işveren aleyhine açılan işe iade davalarında İş 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 kurum kazancınızın tespitinde nasıl dikkate alınacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

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 Resmi 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 tevkifatı 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.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

20.03.2015 tarih ve 143 sayılı özelge)

Kıdem ve ihbar tazminatının gider kaydı konusunda Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinde özel bir hüküm olmamakla birlikte, maddenin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi çerçevesinde kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebilmesi için, İş Kanunu'na göre işçinin kıdem tazminatına hak kazanması ve hak edilen kıdem tazminatının da işçiye ödenmiş olması gerekir.

Tahakkuk etmiş olsa da ödenmemiş kıdem tazminatının gider yazılması mümkün değildir.

272 SERİ NO'LU GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ (Resmi Gazete No: 2731712/08/2009)

1. Giriş

16/6/2009 tarihli ve 5904 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla1 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun2 25 inci ve 32 nci maddelerinde yapılan değişikliklere ilişkin açıklamalar bu Tebliğin konusunu oluşturmaktadır.

2. İşe Başlatmama Tazminatlarının Vergilendirilmesinde İstisna Uygulaması

2.1. Yasal düzenleme

16/06/2009 tarihli ve 5904 sayılı Kanunun 1 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 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 değiştirilmiş ve Kanunun 4 üncü maddesi ile de Gelir Vergisi Kanununa aşağıdaki geçici 77 nci madde eklenmiştir.

"GEÇİCİ MADDE 77- Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önceki dönemlerle ilgili olarak 22/5/2003 tarihli ve 4857 sayılı İş Kanununun3 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 Kanununun4 düzeltmeye ilişkin hükümleri uyarınca tahsil edilen gelir vergisinin red ve iade işlemleri yapılır.

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

Bu hükümler, Kanunun yayımı tarihi olan 3/7/2009'da yürürlüğe girmiştir.

2.2. İstisnanın kapsamı

Gelir Vergisi Kanununun 25 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yapılan ibare değişikliği ile22/5/2003 tarihli ve 4857 sayılı İş Kanununun 21 inci maddesi uyarınca işverenlerce işçilere ödenen işe başlatmama tazminatları, yapılan düzenlemenin yürürlüğe girdiği (3/7/2009) 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 sınırlıdır.

2.3. Yasa değişikliği öncesi uygulama ve yapılacak işlemler

5904 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 77 nci madde hükmüyle, 3/7/2009 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak işverenlerce işçilere ödenen işe başlatmama tazminatlarının, damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulmaması; anılan dönemlere ilişkin söz konusu tazminatı gelir vergisi tevkifatına tabi tutulan mükelleflerin ise tarha yetkili vergi dairelerine başvurmaları, dava açmamaları veya açılmış davalardan vazgeçmeleri şartıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanununun düzeltmeye ilişkin hükümleri uyarınca tahsil edilen gelir vergisinin red ve iade işlemlerinin yapılması gerekmektedir.

Buna göre, yasa değişikliğinin yürürlüğe girdiği tarihten önceki dönemlerle ilgili olarak;

- a) Kesilen gelir vergisini dava konusu yapmayan mükelleflerin,
- b) Kesilen gelir vergisiyle ilgili 5904 sayılı Kanunun yayım tarihi itibarıyla mahkemelerde ihtilafı devam eden mükelleflerin, davalarından feragat etmeleri ve buna ilişkin ilgili mahkemeden feragat ettiklerini gösterir şerhli dilekçe örneğini veya bu belge temin edilemediği takdirde mahkemenin feragat nedeniyle davanın reddine dair vereceği karar örneğini tarha yetkili vergi dairesine ibraz etmeleri kaydıyla,
- c) Kesilen gelir vergisi nedeniyle dava açan ve aleyhine kesinleşmiş yargı kararı bulunan mükelleflerin,

tarha yetkili vergi dairesine dilekçeyle başvurmaları halinde, tahsil edilen gelir vergisinin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun düzeltmeye ilişkin hükümleri de dikkate alınarak red ve iade işlemlerinin yapılması uygun görülmüştür.

Yapılacak iade işlemi sırasında, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesine göre işe başlatmama tazminatı tutarlarıyla ilgili vergi indirim uygulamasından faydalananların indirim tutarlarının mahsup edilmesi ve mükelleflerin dilekçe ile birlikte çalıştıkları işverenlerinden alacakları söz konusu dönemlere ait vergi tevkifatı tutarlarına ilişkin bilgileri içeren bir belgeyi de vermeleri zorunludur.

3. Asgari Geçim İndirimi ile Teşvik Amaçlı Diğer İndirim ve İstisnaların Birlikte Uygulanması

3. 1. Yasal düzenleme ve uygulama

16/6/2009 tarihli ve 5904 sayılı Kanunun 2 nci maddesiyle Gelir Vergisi Kanununun 32 nci maddesine dördüncü fıkrasından sonra gelmek üzere; "Ücretlerin vergilendirilmesinde asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra, varsa teşvik amaçlı diğer indirim ve istisnalar dikkate alınır." fıkrası eklenmiş olup bu hüküm 1/1/2009 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Yapılan düzenleme uyarınca, gelir vergisi stopajı teşviki öngörülen yerlerde ücretli olarak çalışan işçilerin ücret gelirleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, öncelikle 265 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde5 belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde hesaplanan asgari geçim indirimi mahsubu yapılacak olup bu mahsup uygulandıktan sonraki tutar, ilgili kanunlarda yer alan teşvik amaçlı indirim ve istisna uygulamasında dikkate alınacaktır.

Tebliğ olunur.

Bilgilerinize sunarız.

Saygılarımızla,
PARETO YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
BAĞIMSIZ DENETİM DANIŞMANLIK LTD. ŞTİ.