

Duyuru Tarihi : 29.09.2009
Duyuru No : DUYURU/2009-090
Yayımlandığı Yer : YAKLAŞIM DERGİSİ / EKİM 2009 / SAYI : 202 / Sayfa : 132 - 135

Haluk ERDEM
Yeminli Mali Müşavir
DENET YMM A.Ş.

NET ÜCRET UYGULANAN İŞYERLERİNDE İŞE BAŞLATMAMA TAZMİNATLARI ÜZERİNDEN ÖDENEN STOPAJIN KİME İADE EDİLECEĞİ

1.İşe Başlatmama Tazminatı:

Bilindiği gibi İş Kanunu'nun 21 nci maddesine göre,iş akdi geçersiz sebeple feshedilen iş güvencesi kapsamındaki işçiye,açtığı davanın sonuçlanmasına kadar geçen süre için,azami 4 aya kadar doğmuş bulunan ücret ve diğer haklarının ödenmesi gerekmektedir.Diğer taraftan işverence geçerli sebep gösterilmemesi veya gösterilen sebebin geçerli sayılmaması nedeniyle,mahkemece feshin geçersizliğine karar verildiği takdirde işveren,işçinin 10 gün içinde yapacağı başvuru üzerine işçiye 1 ay içinde işe başlatmak veya başlatmadığı takdirde işçiye,miktarı mahkeme veya özel hakem tarafından belirlenen 4-8 aylık ücreti tutarında tazminat ödemek zorundadır.

2.İşe Başlatmama Tazminatının Gelir Vergisi ve SGK Kesintisi Karşısındaki Durumu ve Bu Konu Hakkında Yaşananlar:

İşçinin açtığı davanın sonuçlanmasına kadar geçen süre için azami 4 aya kadar doğmuş bulunan ücret ve diğer haklarının,gelir vergisi ve sosyal güvenlik primi karşısında ücret olarak kabulü,bu nedenle vergi ve sosyal güvenlik kesintisine tabi tutulması gerektiği konusunda tereddüt yoktur.Buna mukabil,4 ila 8 aylık ücret tutarındaki işe başlatmama tazminatının ücret mi yoksa tazminat mı olduğu ve bu nedenle gelir vergisi ile sosyal güvenlik kesintisine tabi tutulup tutulmayacağı konusunda tereddütler yaşanmıştır.Maliye Bakanlığı öteden beri bu tazminatların ücret sayılması ve gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerektiğine dair görüşler bildirmiş ve tarhiyatlar yapmış,Danıştay ise,bu tazminatların gelir vergisine tabi tutulamayacağı yönünde kararlar vermiştir.

Nihayet,Maliye Bakanlığı'nın işe başlatmama tazminatlarının vergi kesintisine tabi tutulması yönündeki görüşlerinin sebep olduğu ihtilaflara son vermek amacıyla,5904 sayılı Kanun'un 1 nci maddesi ile,GVK'nun 25 nci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan "*ve işsizlik sebepleriyle verilen tazminat*" ibaresi "*ve işsizlik sebepleriyle (işe başlatmama tazminatı dahil) verilen tazminat*" şeklinde değiştirilerek,işe başlatmama tazminatlarının gelir vergisi kesintisine tabi tutulmaması sağlanmıştır.(Bu tazminatlar,ücret olarak telakki edilemeyeceği cihetle,bunların sosyal güvenlik prim matrahına girmeyeceği konusunda ise zaten tereddüt yoktur.)

Bize göre işe başlatmama tazminatının,GVK'nda belirtilen gelir unsurlarının ücret dahil hiç birine girmediği cihetle sanki prensipte bu gelir unsurlarına giriyormuşçasına, tıpkı maddede belirtilen diğer yardım ve tazminatlarda olduğu gibi gelir vergisinden istisna edilmesi Kanun tekniği açısından hatalıdır.Çünkü,bir gelir unsurunun gelir vergisinden istisna tutulabilmesi için onun öncelikle gelir vergisinin konusuna girmesi gerekir.Ancak Kanun koyucu,yanlış anlama ve uygulamalara sebebiyet vermemek amacıyla,zaman zaman bu tür düzenlemeler yapabilmektedir.Sonuç itibarıyla işe başlatmama tazminatlarında da bu yanlış anlama ve uygulamalar hasıl olmuş ve Kanun koyucu çareyi bu düzenlemeleri yapmakta bulmuştur.Amaç böylece hasıl olmuştur.

Diğer taraftan, 5904 sayılı Kanun'un 4 ncü maddesi ile, GVK'na eklenen geçici 77 nci madde ile, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önceki dönemlerle ilgili olarak işçilere ödenen işe başlatmama tazminatlarının damga vergisi hariç her hangi bir vergiye tabi tutulmayacağı, anılan dönemlerde işe başlatmama tazminatı gelir vergisi tevkifatına tabi tutulan mükelleflerin, ilgili vergi dairesine başvuruları, dava açmamları ve dava açmışlar ise bundan vazgeçmeleri şartıyla tahsil edilen gelir vergilerinin, VUK'nun düzeltme hükümleri çerçevesinde iade edileceği hükme bağlanmıştır.

3. Düzeltme ve İade İşlemlerine İlişkin 272 no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği:

Maliye Bakanlığı, 272 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile, yasa değişikliğinin yürürlüğe girdiği 3.7.2009 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak Kanun'un geçici 77 nci maddesine istinaden aşağıdaki açıklamaları yapmıştır.

- "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 dilekçe ile başvuruları 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 tutarıyla ilgili vergi indirimi 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."

Görüleceği üzere, GVK'nun Geçici 77 nci maddesi ve bu maddeye ilişkin 272 no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca, mükellefler Tebliğ'de belirtilen koşulları yerine getirerek, tarha yetkili vergi dairesinden (stopaj tarhiyatını yapan vergi dairesi) işe başlatmama tazminatı üzerinden kesilen gelir vergisini, VUK'nun düzeltmeye ilişkin hükümleri çerçevesinde, düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde iade alabileceklerdir.

4. İşe Başlatmama Tazminatına İlişkin Fuzulen Kesilen Gelir Vergisinin İadesini Kesintiye Tabi Tutulan Hizmet Erbabının Yanı Sıra, Kesintiyi Yapan İşveren de İsteyebilmelidir:

VUK'nun vergi hatalarını düzeltme ve reddiyata ilişkin 116 ila 126 ncı maddelerine bakıldığında, işe başlatmama tazminatının sonradan yapılan bir düzenlemeyle de olsa , gelir vergisine tabi olmayacağı yönünde düzenleme yapılması nedeniyle bunun üzerinden gelir vergisi kesilmesinin Kanun'un 118/3 maddesinde belirtilen "mevzuda hata" olarak nitelenmesi gerekmektedir.

Bu hatanın düzeltilmesi ve fazladan kesilen verginin iadesi VUK'nun 121 nci maddesine göre re'sen idare tarafından yapılabileceği gibi Kanun'un 122 nci maddesi uyarınca mükelleflerce de yazı ile istenebilecektir. Ancak, yukarıda metni verilen 272 no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nden görüleceği üzere, bu düzenleme ve reddiyat idarece re'sen yapılmayacak, mükellefin başvurusu üzerine yapılacaktır. Vergi dairesinin, kendisine beyan edilen stopaj matrahının ne kadarının işe başlatmama tazminatı olduğunu bilmemesi veya kendisi aleyhine açılmış dava bulunması nedeniyle re'sen düzeltme imkanının olmaması ve bu yüzden mükellefin başvurusu üzerine düzeltme yapılması isabetli ve normaldir.

Yukarıdaki Tebliğ metninden görüleceği üzere düzenlemenin mantığı, işe başlatmama tazminatından gelir vergisi kesintisi yapılan hizmet erbabının iade talep etmesi üzerine kurulmuştur. Brüt ücret üzerinden yapılan iş sözleşmelerinde, gelir vergisi hizmet erbabının istihkakından kesildiği ve bu suretle hizmet erbabının eline kesilen vergi kadar az tazminat geçtiği cihetle bu mantık doğrudur. Bununla birlikte, anılan tazminatın vergiye tabi olmaması nedeniyle, hizmet erbabının mükellefi olmadığı bir verginin iadesi için VUK'nun düzeltme hükümlerinden yararlanabilmesi teknik olarak tartışmaya açıktır. Ancak, bu füzuli vergi, hizmet erbabının istihkakını azalttığı için anılan Tebliğ

düzenlemenin yapılması her şeye rağmen yerindedir. Zira hizmet erbabı ile kesintiyi yapmış olan işveren ilişkilerinin zaten gergin ve kötü olma ihtimalinin yüksek olması dolayısıyla, bu düzeltmeyi talep etmeyi işverenlerin inisayitifine bırakmak ve reddiyatı onlara yapmak istenmeyen sonuçlara sebebiyet verebilirdi.

Bununla birlikte, işverenlerin de bu düzeltmeyi isteyebilme ve verginin iadesini alabilme yetkisi kanunen vardır. Şöyle ki, VUK'nun yukarıda belirtmiş olduğumuz 122 nci maddesi, mükelleflerin vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebileceklerine amirdir. Burada belirtilen "mükellef" tabiri, hatalı tevkifat yapılan işlemlerde, istihkakından kesinti yapılan mükelleflerin yanı sıra, kesintiyi yapan vergi sorumlularına da şamildir. Zira VUK'nun 8 nci maddesinde, VUK'nda geçen "mükellef" tabirinin vergi sorumlularına da şamil olduğuna hükmedilmiştir. Bu nedenle, tevkifat yapılan vergilerde, mükelleflerin yanı sıra tevkifatı yapan sorumluların da düzeltme talep etme hakları vardır. Bu konuda daha önce yaşanan uyuşmazlıklarda, Danıştay müstekar olarak vergi sorumlularının da düzeltme ve iade isteyebileceklerine dair kararlar almıştır.*

Bu nedenle, işe başlatmama tazminatı üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapan işverenlerin de düzeltme için vergi dairesine başvurmaları ve fazladan kesilen gelir vergisinin iadesini alabilmeleri mümkün ve gereklidir. Ancak bunun için işverenlerin kesintinin yapıldığı dönemlere ilişkin olarak düzeltilmiş muhtasar beyanname vermeleri gerekecektir. Beyanname ile birlikte verecekleri dilekçe ve ekinde yer alan kesintinin yapıldığına dair belgeler ile, vergi dairelerinin bu talepleri incelemeye sevketmeksizin düzeltme ve reddiyat işlemlerini gerçekleştirmeleri gerekir. Bu suretle, özellikle çok sayıda hizmet erbabını işten çıkaran işverenlerin yapacağı başvuru ile bir defada tüm hizmet erbabının tazminatından kesilen vergi tutarlarını tahsil ederek kendilerine ödeme imkanı sağlanmış olacaktır. Pratik yönü itibarıyla bu, vergi dairesince de tercih edilen bir yöntem olmalıdır. Burada akla, kötü niyetli işverenlerin iade aldığı vergi tutarını hizmet erbabına yansıtmayabileceği gelecekte de, hizmet erbabının özel hukuk çerçevesinde tıpkı işe almama tazminatının kendisini olduğu gibi fuzulen kesilen vergisini de işverenden talep etme haklarının bulunduğu açıktır.

Diğer yandan, bu düzeltmenin, net ücret anlaşması yapan ve bu yüzden mahkemece tayin edilen işe başlatmama tazminatının vergisini kendisi üstlenerek hizmet erbabına kesintiden etkilenmemiş net istihkakını ödeyen stopaj mükellefi işverene yapılabilmesi zaten gerekli olan bir durumdur. 272 no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'ndeki düzeltmeyi talep yetkisinin, sadece hizmet erbabına ait olduğu şeklinde bir yorum yapmak, net ücret anlaşması yapmak suretiyle fuzulen kesilen bu vergileri üstlenen işverenlerin mağduriyetine yol açacak, devletin de haksız yere aldığı vergiyi iade etmeyerek sebepsiz zenginleşmesine neden olacaktır. Bu gibi durumlarda, işverenin talebi üzerine işçilerin vergi dairelerine başvurup, iade aldıkları vergiyi işverene ödemesi, işten çıkarılan işçiyle işveren arasındaki ilişkiler düşünüldüğünde, pek de gerçekçi olmayan bir beklentidir.

5.Sonuç:

İşe başlatmama tazminatları üzerinden kesilen gelir vergisinin iadesini düzenleyen 272 no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin, düzeltme ve iade başvurusunun sadece hizmet erbabınca yapılabileceği şeklinde değil, işverenlerin de bu başvuruyu yapabilecekleri şeklinde anlaşılması, olası tereddütlere mahal vermemek için, Bakanlıkça bunun bir tebliğ veya sirküler ile açıklanması yerinde olacaktır.

* Danıştay 4.Dairesi, 23.01.1986-E:1985/3253, K:1986/343
Danıştay Vergi Dava Daireleri, 11.04.1997-E:1995/194, K:1997/188
Danıştay Vergi Dava Daireleri, 13.11.1997-E:1997/335, K:1997/454