

DENET VERGİ DUYURU



Duyuru Tarihi : 30.04.2018
Duyuru No : 2018/065
Yayımlandığı Yer : LEBİB YALKIN DERGİSİ
MAYIS 2018
SAYI : 173

Erdoğan SAĞLAM
Yeminli Mali Müşavir

erdogan.saglam@bdo.com.tr

İKALE SÖZLEŞMELERİNE İSTİNADEN YAPILAN ÖDEMELER HAKKINDA 7103 SAYILI KANUNLA YAPILAN DÜZENLEMELER VE DAHA ÖNCE BU KAPSAMDA ÖDENMİŞ STOPAJLARIN GERİ ALINMA İMKÂNI

Özet:

Sözleşme özgürlüğünün bir sonucu olarak tarafların karşılıklı anlaşma yolu ile iş sözleşmesinin sona ermesini sağlayan ve uygulamada “ikale” olarak adlandırılan uygulamalar, iş güvencesi hükümlerinden sonra yaygınlaşmıştır.

7103 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununda yapılan düzenlemelerden önce bu konuda özel bir hüküm bulunmamaktaydı. Söz konusu düzenlemeler ile hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar ücret sayılan ödemeler arasına dahil edilmiş ve bu tazminatlar ile kıdem tazminatı toplamının ancak

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2017 yılında 8,1 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 160'den fazla ülkede bulunan 1.500 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 74.000'nin üzerinde kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

yasal kıdem tazminatı tutarına kadar olan kısmı için istisna uygulanacağı hükme bağlanarak, kıdem tazminatı dışındaki tazminat ödemelerine ilişkin istisna bir anlamda kaldırılmıştır.

7103 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler ayrıca bu düzenlemelerin yürürlüğe girdiği tarihten önce yapılmış olan 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 ücret sayılamayacağını ve bu tazminatların tamamının Gelir Vergisi Kanununun 25 inci maddesinin 1 inci fıkrası kapsamında istisna olduğu yönündeki görüşleri ve bu görüşe uygun olarak verilen müstekar yargı kararlarını da teyid etmektedir.

7103 sayılı Kanunla konuya ilişkin yapılan düzenlemelerin yürürlüğe girdiği tarihten önce kendisine ikale sözleşmesi kapsamında tazminat ödenen ve bu tazminat üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılan kişilerin düzeltme yoluyla stopaj iadesi isteme ve red halinde dava açma hakkı vardır.

Anahtar Kelimeler: İkale, kıdem tazminatı, iş güvencesi tazminatı, işsizlik yardımı, ücret sayılan ödemeler, düzeltme yoluyla stopaj iadesi.

1. GENEL OLARAK İKALE SÖZLEŞMESİ:

Tarafların karşılıklı anlaşma yolu ile iş sözleşmesini sona erdirmeleri sözleşme özgürlüğünün bir sonucudur. Sözleşmenin İş Kanununda öngörülen yollar dışında tarafların ortak iradesiyle sona erdirilmesine ilişkin işlem “*ikale*” olarak adlandırılmaktadır. Yargıtay kararlarında ise ikale sözleşmesi “bozma sözleşmesi” olarak nitelendirilmektedir.

İş Kanununda bu fesih türü yer almasa da, taraflardan birinin karşı tarafa ilettiği iş sözleşmesinin karşılıklı feshine dair sözleşme yapılmasını içeren bir açıklama (icap), ardından diğer tarafın da bunu kabulü ile bozma sözleşmesi (ikale) kurulmuş olur.

İkale teklifi iş sözleşmesinin iki tarafından da gelebilir.

İkale sözleşmesinin hukuki geçerliliği için öngörülen şartlar, Yargıtay’ın yerleşik kararları çerçevesinde şöyle özetlenebilir:

- İkale sözleşmesi, kanun tarafından özel olarak düzenlenmemiş olmakla birlikte Borçlar Kanunu’ndaki sözleşmenin geçerlilik şartlarına dair genel hükümlere tabidir. Borçlar Kanununda düzenlenmiş bulunan irade bozuklukları halleri ikale sözleşmeleri yönünden de geçerlidir.
- İkale sözleşmesinin şekli, yapılması, kapsam ve geçerliliği Borçlar Kanunu hükümlerine göre belirlenir. Ancak, ikale sözleşmesi iş hukukunu da yakından ilgilendirdiği için ikale sözleşmesinin yorumunda iş hukukundaki işçi yararına yorum ilkesi göz önünde bulundurulmalıdır (Yargıtay 22. H.D. E 2012/282 K. 2012/13883).

- İ kale sözleşmesinin geçerliliği değerlendirilirken, Yargıtay tarafından getirilmiş en önemli ölçüt “makul yarar” ölçütüdür. Makul yarar ölçütü, ikale sözleşmesi yapma konusunda icabın işçi veya işverenden hangisinden geldiği ile somut olayın özellikleri dikkate alınarak incelenmelidir. Makul yarar ölçütünde, işçinin ikale sözleşmesi nedeniyle işverenin bazı yasal yükümlülüklerinden doğan ödemelerden mahrum kalıp kalmadığına bakılır. Ayrıca ikale icabı, işverenden gelmişse kanuni tazminatlara ilaveten işçiye ek bir menfaatin sağlanmış olması, makul yararın bulunduğu delil teşkil etmesi açısından önem taşır. (Yargıtay 22. H.D. E.2014/402 K.201471341).
- İ kale sözleşmesi yoluyla hizmet sözleşmesi sona eren işçi, iş güvencesinden yoksun kalır ve kural olarak ihbar ve kıdem tazminatına da hak kazanamaz. Yine 4447 sayılı Kanun kapsamında işsizlik sigortasından da yararlanamaz. Bu durum, işverenin işçisini koruma ve dürüst davranma yükümlülüğüne ters bir durum ortaya çıkarmaktadır. Bu nedenle, ikale sözleşmesinin geçerliliği noktasında işçi lehine değerlendirme yapılmalı, taraflar ihbar ve kıdem tazminatı ile birlikte iş güvencesi tazminatı, hatta boşta geçen süreye ait ücret ve diğer haklardan bazılarını ya da tamamını ikale sözleşmesi dâhilinde kararlaştırmalıdır (Yargıtay 22. H.D. E 2012/282 K. 2012/13883).

2. İ KALE SÖZLEŞMELERİNE İSTİNADEN YAPILAN ÖDEMELERİN VERGİ KARŞISINDAKİ DURUMU:

2.1.7103 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikten Önceki Durum:

Uygulamada somut olaya ve ikale teklifinin kimden geldiğinde bağlı olarak ikale sözleşmesine istinaden genellikle çalışanlara kıdem ve ihbar tazminatı karşılığı ödenmekte, ayrıca tazminat, işsizlik tazminatı, iş kaybı tazminatı, iş sonu tazminatı, iş güvencesi tazminatı gibi adlar altında ek ödemeler yapılmaktadır.

İş ilişkisi karşılıklı anlaşma ile sona eren çalışana yapılan ve ücret niteliği taşıyan ödemeler (ihbar tazminatı, izin ücreti vs.) dışındaki tür ödemelerin vergisel açıdan niteliği, ücret sayılıp sayılmayacağı konusunda Gelir Vergisi Kanununda açık bir hüküm bulunmamaktaydı.

Maliye Bakanlığının özelge¹ bazında açıkladığı görüşü, “**1475 sayılı İş Kanununun 14 üncü maddesi kapsamında ödenen kıdem tazminatının, çalışanın geçmişte işverene verdiği hizmet karşılığı yıpranmasının bedeli olarak ödenen bir tazminat niteliğinde olduğu, tarafların iş sözleşmesini karşılıklı olarak anlaşmak suretiyle sona erdirmesi dolayısıyla, çalışana genellikle o işyerindeki çalışma süresi de dikkate alınarak yapılan ödemenin, aynı mahiyette bir kıdem tazminatını içerdiğinin kabulü gerektiği; dolayısıyla, iş akdinin taraflarca karşılıklı olarak anlaşılacak**

¹ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 15.12.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-GVK-94-53 sayılı Özelgesi ile İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 08.03.2017 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-120.03.05[25-2016-2]-7775 sayılı Özelgesi.

suretiyle sona erdirilmesi dolayısıyla çalışana ödenmesi öngörülen tutarın; İş akdinin 1475 sayılı Kanunun 14 üncü maddesi uyarınca fesh edilmesi halinde aynı çalışanın hak edeceği kıdem tazminatına tekabül eden kısmının Gelir Vergisi Kanununun 25 inci maddesinin 7 nci bendi uyarınca kıdem tazminatı olarak dikkate alınması ve bu çerçevede söz konusu tutarın gelir vergisinden istisna edilmesi, bu tutarı aşan kısmının ise hangi ad altında ödenmiş olursa olsun gelir vergisine tabi tutulması gerektiği” şeklindeydi.

Özetle ifade etmek gerekirse, Maliye Bakanlığı, ikale yoluyla iş akdi feshedilen çalışana yapılan ödemelerin sadece yasal kıdem tazminatına tekabül eden kısmının gelir vergisinden istisna edilmesinin mümkün bulunduğu, bunu aşan kıdem tazminatı ile sair adlarla yapılan tüm tazminat ve yardım ödemelerinin gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacağı görüşündeydi.

Bu görüşe katılmıyoruz, çünkü 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 25 inci maddesinin 1 inci fıkrası uyarınca, işsizlik sebebiyle (işe başlatmama tazminatı dahil) verilen tazminat ve yapılan yardımlar gelir vergisinden müstesnadır. Bu madde kapsamında işsizlik sebebiyle verilen tazminat veya yapılan yardımın, gelir vergisinden müstesna tutulabilmesi için mutlaka bir yargı kararına istinaden yapılması mecburiyeti yoktur. Nitekim maddede yargı kararına istinaden ödenen işe başlatmama tazminatının istisna kapsamına dâhil olduğu özellikle belirtilmiştir. Bu tedvinden de anlaşılmaktadır ki, istisna uygulaması, yargı kararı ile yapılan ödemelerle sınırlı değil, tek taraflı ya da ortak irade ile yapılan ödemeleri de kapsamaktadır.

Nitekim Danıştay 4. Dairesi, iş akdi işverenle aralarında düzenlenen protokol ile sona eren çalışana **iş güvencesi tazminatı** adı altında ödenen tutar üzerinden **kesilen gelir vergisinin iadesini öngören vergi mahkemesi kararını uygun bulmuş ve temyiz istemini reddetmiştir.**²

Bu uyuşmazlıkta ilgili vergi mahkemesi, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61. maddesine göre ücret ve ücret sayılan ödemelerin çalışanın işverene bağlılığı ve hizmet karşılığı sağlanan para ve para ile temsil edilebilen ödemeler olduğu ve ancak ücret veya ücret niteliği taşıyan ödemelerden tevkifat yapılacağı, davaya konu kesintinin ait olduğu tazminatın, davacının çalıştığı şirketin işçi azaltma yoluna gitmesi sonucu iş akdinin fesh edilmesi sebebiyle yasal bir zorunluluk olmaksızın **davacıya işsiz kalması sebebiyle yardım amaçlı yapılan bir ödeme olduğu ve ücret sayılan ödemelerin ortak özelliğini taşıdığından bahsedilemeyeceği, yapılan kesintide açık bir vergilendirme hatası olduğu, tesis edilen işlemde hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle** davanın kabulüne karar vermiştir. Danıştay 4. Dairesi de davalı idarenin temyiz talebini reddetmiştir.

Danıştay 3. Dairesi de, iş akdi feshedilen çalışana kıdem, ihbar tazminatı ve prim ödemeleri dışında **iş güvencesi tazminatı** adı altında ödenen tazminatın,

² Danıştay 4. Dairesinin 13.12.2016 tarih ve E:2014/3676, K:2016/4376 sayılı Kararı.

işsiz kalan davacıya yasal zorunluluk olmadan 193 sayılı Kanunun 25'inci maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca işsizlik nedeniyle yardım amaçlı ödendiği, işine son verilen kişiye yapılan ödemenin hizmet karşılığında yapılması da düşünülemeyeceğinden ücret niteliği taşımadığı gibi şirketin yasal sorumluluğu ve zorunluluğu olmadan yapılmış olmasının, tevkifata tabi tutulmasına neden olmayacağı, bu durumda ücret niteliği taşımayan ve 193 sayılı Kanunun 25 inci maddesi uyarınca vergiden istisna edilen tazminat ödemesinden hukuka aykırı olarak yapılan kesintinin açık bir vergilendirme hatası olması nedeniyle, davacıya iadesi gerekirken aksi yöndeki dava konusu zımni ret işlemine hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle işlemi iptal eden ve yapılan kesintinin iadesine karar veren vergi mahkemesini haklı bulmuş ve idarenin temyiz talebini reddetmiştir.³

Davalı idarece bu uyuşmazlıkta; davacıya yapılan ödemenin niteliğinin belirlenmesinin hukuki bir ihtilaf olduğu ve düzeltme şikâyet başvurusuna konu edilemeyeceği, bu ödemenin bir yargı kararına dayanılarak yapılmaması nedeniyle 4857 sayılı İş Kanununun 21'inci maddesi kapsamında işe başlatmama tazminatı niteliğinde olmadığı, ödemelerin istisna kapsamında değerlendirilebilmesi için, işverence geçerli bir sebebin gösterilmemesi, gösterilen sebebin geçerli olmadığına mahkeme veya özel hakem tarafından tespit edilip feshin geçersizliğine karar verilmesi, işçinin işe başlatılmaması veya iş bulamama nedeniyle sosyal güvenlik kurumlarınca yapılması durumlarından birinin bulunması gerektiği ileri sürülerek kararın bozulması istenmiştir. Yukarıda açıklandığı üzere bu gerekçeler yeterli görülmemiş ve temyiz talebi reddedilmiştir.

2.2.7103 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler:

7103 sayılı Vergi Kanunları İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (Kanun) ile hizmet erbabına iş sözleşmesi sona erdikten sonra çeşitli adlar altında (iş kaybı, iş sonu, iş güvencesi, karşılıklı sonlandırma sözleşmesi ve ikale sözleşmesi tazminatı gibi) yapılan ödemelerin gelir vergisi ve istisna karşısındaki durumuna ilişkin aşağıdaki düzenlemeler yapılmıştır:

- Kanunun 7'nci maddesi ile GVK'nun 61 inci maddesinin üçüncü fıkrasına 7 numaralı bent eklenmek suretiyle, **hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar ücret sayılan ödemeler arasına dahil edilmiştir.**

³ Danıştay 3. Dairesinin 5.6.2014 tarih ve E:2012/170, K:2014/2703 sayılı Kararı
DENET DUYURU
Sayı : 2018/065/5

- Kanunun 5'inci maddesi ile GVK'nun 25 inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendi (a) ve (b) bendi şekilde yeniden düzenlenmiş, eski (7) numaralı bent hükmü (a) alt bendi olarak aynen korunmuş (yani 1475, 854 ve 5953 sayılı Kanunlara göre ödenen kıdem tazminatlarından istisna edilen tutarlar aynen devam ettirilmiş), (b) alt bendi ile 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.

Her iki düzenleme de Kanun'un yayım tarihi olan 28.03.2018 itibariyle yürürlüğe girmiştir.

Böylece, anılan Kanunlar uyarınca ödenecek kıdem tazminatlarından istisna edilecek tutar hesap edilirken, metne eklenen (7) numaralı bendin (b) alt bendinde sayılan ödemeler de dahil edilerek, ödemeler toplamı üzerinden bir defa istisna uygulanması, istisnayı aşan tutarların ise ücret olarak gelir vergisine tabi tutulması hükme bağlanmıştır.

Buna göre iş akdi ikale yoluyla sona eren çalışana hem kıdem tazminatı hem de işsizlik tazminatı vs. adlar altında tazminat ödendiği hallerde, 1475 sayılı İş Kanunu ve 854 sayılı Deniz İş Kanununa göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları gelir vergisinden istisna edilecek, ödenen kıdem tazminatı ile ikale tazminatı vs. tazminatların bu tutarları aşan kısımlarına ise istisna uygulanmayacak ve bunlar üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılacaktır. Yani ikale sözleşmesinde öngörülen ödemelerin hangi adla yapıldığına bakılmaksızın toplam ödeme tutarından yasal kıdem tazminatına tekabül eden tutar istisna olarak düşülecek ve kalan tutar üzerinden gelir vergisi hesaplanacaktır.

Diğer bir deyişle yapılan değişiklik, kıdem tazminatı karşılığında ödeme yapılmayan az sayıdaki durumda, yapılan ödemeleri gelir vergisinden istisna ederek, çalışan lehine sonuç doğuracaktır. Bizim anlayışımıza göre, kıdem tazminatına ilaveten bu amaçla yapılan tüm ödemelerin, herhangi bir sınırlama olmaksızın gelir vergisinden istisna edilmesi daha isabetli olurdu.

Bu bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili olup, genel tebliğ hazırlandığı ve bu tebliğde, yukarıda açıkladığımız doğrultuda açıklama yapılacağı öğrenilmiştir.

Her ne kadar,

- Kanunun 5 inci maddesinin gerekçesinde, bu madde ile yapılan düzenlemenin, hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra hizmet erbabına, karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen

tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi adlar altında yapılan ödemeler ve yardımların, çalışanın tabi olduğu mevzuata göre kıdem tazminatına ilişkin söz konusu istisna tutarın hesabında dikkate alınması gerektiği hususuna açıklık getirildiği,

- Kanunun 7 nci maddesinin gerekçesinde, bu madde ile yapılan düzenleme ile hizmet erbabına hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra, karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar ile iş kaybı, iş sonu ve iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödeme ve yardımların ücret kapsamında olduğu hususunun açıklığa kavuşturulduğu,

ifade edilmekte ise de, önceki bölümde yer verilen yargı kararları da gözönünde bulundurulduğunda bu düzenlemelerin yeni hükümler getirdiği tartışmasızdır.

Yapılan düzenlemelerin, İdarenin özelge yoluyla paylaştığı görüşlerin ve bu özelgeye dayanılarak yapılan uygulamaların yargı tarafından kabul görmemesi üzerine, söz konusu uygulamalara yasal dayanak kazandırmak amacıyla yapıldığı anlaşılmaktadır.

Bu nedenle anılan düzenlemeler yürürlüğe girdiği tarihten önceki işlemleri etkileyemez. Çünkü kanunlar geriye dönük olarak uygulanamaz.

Örnek 1-

- (A) A.Ş. ile çalışanı arasında imzalanan ikale sözleşmesi ile çalışana aşağıdaki ödemelerin yapılmasına karar verilmiştir:

Kıdem tazminatı karşılığı	30.000 TL	İş akdi işverence tek taraflı olarak feshedilseydi ödenmesi gereken kıdem tazminatı tutarına tekabül etmektedir.
İhbar tazminatı karşılığı	20.000 TL	Brüt
İzin ücreti karşılığı	10.000 TL	Brüt
İş güvencesi tazminatı	50.000 TL	Brüt

Bu örnekte iş akdi ikale ile sona eren çalışana yapılan ödemenin sadece 30.000 TL'lik kısmına istisna uygulanacak, kalan tutarlar üzerinden gelir vergisi hesaplanacaktır.

Örnek 2-

(B) A.Ş. ile çalışanı arasında imzalanan ikale sözleşmesinde çalışana toplam brüt 80.000 TL ikale tazminatı ödemesi yapılacağı kararlaştırılmıştır. Bu çalışanın iş akdi işverence tek taraflı olarak kıdem tazminatı ödenecek şekilde feshedilseydi ödenmesi gereken kıdem tazminatı tutarı 20.000 TL'dir. Bu durumda 80.000 TL'nin 20.000 TL'lik kısmına istisna uygulanacak, kalan 60.000 TL gelir vergisine tabi tutulacaktır.

3. YAPILAN DÜZENLEMELER İKALE UYGULAMALARINI AZALTACAKTIR:

İş güvencesine ilişkin hükümlerin uygulamaya girmesinden sonra ikale uygulamaları yaygınlaşmıştır. Pek çok olayda tarafların uyuşmazlığa gitmelerini önlemekte, anlaşma yoluyla tarafların yararına çalışmaktadır.

7103 sayılı Kanunla yapılan düzenlemelerden önce, işsizlik sebebiyle ödenen tazminatlar, İdarenin aksi yöndeki görüşüne rağmen, hangi aşamada ödendiğine bakılmaksızın ve yargı kararı aranmaksızın gelir vergisinden istisna edilmekteydi. Yukarıda açıklanan düzenlemelerden sonra, mahkeme veya arabulucu kararına dayanılarak yapılan ödemelerde gelir vergisi istisnası devam ederken⁴, ikale sözleşmelerine istinaden yapılan tazminat ödemeleri istisna kapsamı dışında kalacaktır. Bu durumun, düşük maliyetli ve pratik bir seçenek olan ikale sözleşmelerinin uygulama alanını daraltacağı beklenmelidir.

4. SONUÇ:

Sözleşme özgürlüğünün bir sonucu olarak tarafların karşılıklı anlaşma yolu ile iş sözleşmesini sona erdirmeleri “ikale” olarak adlandırılmaktadır. İş güvencesi hükümlerinden sonra ikale sözleşmeleri yaygınlaşmıştır.

7103 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununda yapılan düzenlemelerle, hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar ücret sayılan ödemeler arasına dahil edilmiş ve bu tazminatlar ile kıdem tazminatı toplamının ancak yasal kıdem tazminatı tutarına kadar olan kısmı için istisna uygulanacağı hükme bağlanarak, kıdem tazminatı dışındaki tazminat ödemelerine ilişkin istisna bir anlamda kaldırılmıştır. Yeni düzenlemeye göre, iş akdi ikale ile sona eren bir çalışana yasal kıdem tazminatı karşılığı bir ödeme yapıldığı takdirde, diğer tazminatlara uygulanabilecek bir istisna kalmamaktadır.

⁴ Gelir Vergisi Kanununun 25/1 inci maddesi mevcudiyetini koruduğundan bu madde kapsamına giren ödemeler için istisna uygulaması devam etmektedir. Bu konuda tereddüt yoktur. Arabulucu veya Mahkeme kararına istinaden yapılan ödemelerden işe başlatmama tazminatına istisna uygulanacak, bunun dışında kalan ve ücret niteliği taşıyan ödemeler ise gelir vergisi kesintisine tabi tutulacaktır.

7103 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler ayrıca bu düzenlemelerin yürürlüğe girdiği tarihten önce yapılmış olan 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 ücret sayılamayacağını ve bu tazminatların tamamının Gelir Vergisi Kanununun 25 inci maddesinin 1 inci fıkrası kapsamında istisna olduğu yönündeki görüşleri ve buna uygun müstekar yargı kararlarını da teyid etmektedir.

Bu nedenle, 7103 sayılı Kanunla konuya ilişkin yapılan düzenlemelerin yürürlüğe girdiği tarihten önce kendisine ikale sözleşmesi kapsamında tazminat ödenen ve bu tazminat üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılan kişilere önerimiz, Vergi Usul Kanununun 116 ila 126 ncı maddeleri kapsamında düzeltilme yoluyla işverenin vergi dairesinden iade talebinde bulunmaları, red halinde Maliye Bakanlığına şikâyetle bulunmalarıdır. Bu şikâyetin yazı ile açıkça reddi veya 60 gün içinde cevap verilmeyerek zımnen reddi üzerine 30 gün içinde vergi mahkemesinde dava açılabilir ve haksız olarak kesilen vergiler yasal faizi ile birlikte geri istenebilir.

Bu konudaki son uyarımız ise, ikale sözleşmelerinde, ödenecek tazminatın brüt mü yoksa net mi olduğu hususuna açıkça yer verilmesidir.