

Sirküler Tarihi : 17.08.2009
Sirküler No : 2009/101

GELİR VERGİSİ KANUNUNDA 5904 SAYILI KANUNLA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER HAKKINDA 272 SERİ NO.LU GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ

[5904 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun](#) ile 192 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda da değişiklikler yapılmış olup, bunlar 2009/86 sayılı Sirkülerimizin 1'inci bölümünde açıklanmıştır.

Maliye Bakanlığı söz konusu değişiklikleri [Gelir Vergisi Genel Tebliği \(Seri No: 272\)](#) ile açıklamıştır.

1. İŞE BAŞLATMAMA TAZMİNATINDA İSTİSNA UYGULAMASI:

Bilindiği gibi İş Kanunu'nun 21'inci 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 başlatmak veya başlatmadığı takdirde işçiye, miktarı mahkeme veya özel hakem tarafından belirlenen 4-8 aylık ücreti tutarında tazminat ödemek zorundadır.

2005/126 ve 2007/83 sayılı Sirkülerimizde detaylı bir şekilde açıklandığı üzere, işçinin 4 aya kadar doğmuş bulunan ücret ve diğer haklarının, gelir vergisi ve sosyal güvenlik primi karşısında ücret olarak kabul edilerek vergiye ve prime tabi tutulması gereklidir. Buna karşılık 4 ila 8 aylık ücret tutarındaki kötü niyet (işe başlatmama) tazminatının ücret sayılmaması, dolayısıyla gelir vergisi ve sigorta primine tabi tutulmaması gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı'nın işe başlatmama tazminatlarının vergi kesintisine tabi tutulması yönündeki görüşlerinin sebep olduğu ihtilaflara son vermek amacıyla 5904 sayılı Kanun'un 1'inci maddesi ile, 192 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 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.

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

Maliye Bakanlığı 272 seri no.lu Tebliğ'de, 3.7.2009 tarihinde yürürlüğe giren bu istisna hükmü nedeniyle, bu tarihten itibaren, iş sözleşmesinin feshinin geçersizliğine karar veren mahkeme veya özel hakem kararında belirtilen tazminat miktarı ile sınırlı olmak üzere ödenecek işe başlatmama tazminatlarına istisna uygulanacağını açıklamıştır.

Yasa değişikliğinin yürürlüğe girdiği tarihten önceki dönemlere ilişkin olarak da Tebliğ'de, geçici 77'nci maddeye istinaden aşağıdaki açıklamaları yapılmıştır:

- "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. "

Buna göre, düzeltme zamanaşımı içerisinde kalmak kaydıyla ¹, tahsil ettikleri işe başlatmama tazminatları üzerinden vergi kesilmiş olan kişilerden, olayı dava konusu yapan (davası halen devam eden veya aleyhine karar verilmiş bulunan) kişilerle, dava amamış bulunanlar vergi dairesine yazılı olarak başvurmak suretiyle kesilen vergilerin iadesini sağlayabileceklerdir. Açmış olduğu davası süren davacıların iade talepleri, davadan feragat etmeleri halinde mümkün olabilecektir. Tebliğde, feragat nedeniyle ilgili mahkemenin vereceği red kararının bir rneği ile vergi dairesine başvurulması gerektiği belirtildiğinden, bu durumdaki kişilerin kesilen vergiyi geri almalarının bir miktar gecikeceği anlaşılmaktadır. Bize göre, devam eden ihtilaflarda davadan feragat edildiğine daire dilekçenin verilmiş olması yeterli görülebilirdi. Maddede de dava açmış olanların davadan vazgeçmelerinin yeterli olduğu belirtilmektedir.

Aleyhlerine kesinleşmiş yargı kararı bulunan, yani açmış olduğu davayı kaybeden kişilerin de kesin yargı kararına rağmen düzeltme talebinde bulunabileceklerinin belirtilmiş olması, mükellef hakları açısından fevkalade isabetlidir.

Tebliğde ayrıca, işverenden alınacak kesintiye ilişkin bilgileri içeren bir yazınının da vergi dairesine verilmesi istenmiştir. Özellikle dava açan kişilerin işverenlerinden bu belgeyi almalarında sorun yaşanabilir. Belgeyi temin edemeyenler, durumu vergi dairesine bildirirlerse, belgenin vergi dairesi kanalıyla alınması mümkün olabilir.

¹ Vergi Usul Kanununun 126 ncı maddesine göre, 114'nc maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez. řu kadar ki, düzeltme zamanaşımı süresi:

a) Zamanaşımı sresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı;

b) İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği;

c) İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre hacizin yapıldığı;

tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz. Vergi Usul Kanununun 114'üncü maddesine göre, Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.

2. TEŞVİK AMAÇLI İNDİRİM VE İSTİSNALARIN ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİ UYGULANDIKTAN SONRA KALAN TUTARA UYGULANACAĞI:

5904 sayılı Kanun'un 2 nci maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 32 nci maddesinin 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, öngörülen yerlerde ücretli olarak çalışan işçilerin ücret gelirleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, öncelikle [265 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği](#)'nde belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde hesaplanan asgari geçim indirimi mahsubu yapılacak, bu mahsup uygulandıktan sonraki kalan tutar, ilgili kanunlarda yer alan teşvik amaçlı indirim ve istisna uygulamasında dikkate alınacaktır

Asgari geçim indirimi uygulamasına ilişkin 265 seri no.lu Tebliğ, 2007/104 sayılı Sirkülerimizde açıklanmıştır.

Saygılarımızla.

“GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ
(SERİ NO: 272)
(R.G. 12.08.2009 -27317)

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 ile 22/5/2003 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.

¹ 3/7/2009 tarihli ve 27277 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

² 6/1/1961 tarihli ve 10700 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

³ 10/6/2003 tarihli ve 25134 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴ 10/1/1961 tarihli ve 10703 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵ 4/12/2007 tarihli ve 26720 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır."