

1475 SAYILI İŞ KANUNU'NA AYKIRI OLARAK ÖDENEN KIDEM TAZMİNATLARININ VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU

Azmi DEMİRCİ

Baş Hesap Uzmanı

I - 1475 Sayılı Kanun'a Göre Ödenen Kıdem Tazminatlarının Hukuksal İçeriği:

A- İş Hukukunda Kıdem Tazminatları:

Yasal olarak belirlenmiş asgari çalışma süresini dolduran işçilerin hizmet akdinin, yine yasada gösterilen nedenlerle son bulması durumunda, işveren tarafından işçilere veya yasal mirasçılara, çalışılan süre esas alınarak ödenen tutar, olarak tanımlanabilecek olan kıdem tazminatları esas olarak 1475 sayılı İş Kanunu'nda düzenlenmiştir. 854 sayılı Deniz İş Kanunu ve 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkındaki Kanun'da da kıdem tazminatlarına ilişkin olarak düzenlemeler bulunmasına rağmen, anılan Kanunların uygulama alanı itibariyle sınırlı olması nedeniyle, izleyen bölümlerde yapılacak açıklamalarda, ağırlıklı olarak 1475 sayılı İş Kanunu'nun ilgili hükümleri esas alınacaktır.

3008 sayılı Kanun'la çalışma yaşamına giren kıdem tazminatlarına ilişkin düzenleme, 931 sayılı İş Kanunu ve 1475 sayılı İş Kanunu'nda yapılan düzenlemelerle çeşitli değişikliklere uğramış; 1475 sayılı İş Kanunu'nda değişiklik yapan 1927, 2320, 2457, 2762 ve 2869 sayılı Kanunların yürürlüğe girmesiyle bugünkü şeklini almıştır. ⁽¹⁾

1475 sayılı İş Kanunu'nun 14'üncü maddesine göre;

"Bu Kanuna tabi işçilerin hizmet akitlerinin:

1. İşveren tarafından bu Kanunun 17 nci maddesinin II numaralı bendinde gösterilen sebepler dışında,
2. İşçi tarafından bu Kanunun 16 ncı maddesi uyarınca,
3. Muvazzaf askerlik hizmeti dolayısıyla,
4. Bağlı bulundukları kanunla kurulu kurum veya sandıklardan yaşlılık, emeklilik veya malullük aylığı yahut toptan ödeme almak amacıyla;

Feshedilmesi veya kadının evlendiği tarihten itibaren bir yıl içerisinde kendi arzusu ile sona erdirmesi veya işçinin ölümü sebebiyle son bulması hallerinde işçinin işe başladığı tarihten hizmet akdinin devamı süresince her geçen tam yıl için işverence işçiye 30 günlük ücreti tutarında kıdem tazminatı ödenir. Bir yıldan artan süreler için de aynı oran üzerinden ödeme yapılır.

.....

Aynı kıdem süresi için bir defadan fazla kıdem tazminatı ve ikramiye ödenmez.

Kıdem tazminatının hesaplanması, son ücret üzerinden yapılır. Parça başı, akort, götürü veya yüzde usulü gibi ücretin sabit olmadığı hallerde son bir yıllık süre içinde ödenen ücretin o süre içinde çalışılan günlere bölünmesi suretiyle bulunacak ortalama ücret bu tazminatın hesabına esas tutulur.

.....

..... Kıdem tazminatının zamanında ödenmemesi sebebiyle açılacak davanın sonunda hakim gecikme süresi için, ödenmeyen süreye göre, mevduata uygulanan en yüksek faizin ödenmesine hükmeder.....

Bu maddede belirtilen kıdem tazminatı ile ilgili 30 günlük süre, hizmet akidleri veya toplu iş sözleşmeleri ile işçi lehine değiştirilebilir.

Ancak, toplu sözleşmelerle ve hizmet akitleriyle belirlenen kıdem tazminatlarının yıllık miktarı, Devlet Memurları Kanununa tabi en yüksek Devlet memuruna 5434 sayılı TC. Emekli Sandığı Kanun hükümlerine göre bir hizmet yılı için ödenecek azami emeklilik ikramiyesini geçemez.

.....”

Yapılan yasal düzenlemeden görüleceği üzere, kıdem tazminatı hakkının doğması, öncelikle bir tam yıllık çalışma süresinin tamamlanmasına ve hizmet sözleşmesinin tazminata yol açmayacağı belirlenen (İş Kanunu md. 17) nedenler dışında feshedilmiş olması şartına bağlanmıştır.

1475 sayılı İş Kanunu ile düzenlenen ve kıdem tazminatının hesabında üst sınır olarak değerlendirilen husus ise, konumuz bakımından özellik arz etmektedir. Yasal düzenlemeyle, işçiye ödenecek kıdem tazminatının hesabında esas alınacak 30 günlük süre, sözleşmelerle işçi lehine değiştirilebilecek bir unsur olarak değerlendirilmesine rağmen; ödenecek kıdem tazminatının yıllık tutarı en yüksek Devlet memuruna bir hizmet yılı için ödenecek azami emeklilik ikramiyesini aşamayacaktır.

Bu düzenlemeye göre, ortalama ücreti düşük olan, ancak sözleşmelerle kıdem tazminatı hesabında 30 günlük ücreti yerine daha uzun bir dönem ücretinin (örneğin 60 günlük ücret) esas alınacağı öngörülen işçiler ile; aylık ortalama ücretinin yüksekliği nedeniyle bir hizmet yılı için hesaplanan kıdem tazminatı yasal tavanı aşan işçilerin alacağı kıdem tazminatının sınırı aynıdır ve bu sınır en yüksek Devlet memuru olarak Başbakanlık Müsteşarı'na bir hizmet yılı için ödenecek ikramiye tutarıdır.⁽²⁾

1475 sayılı İş Kanunu'na göre ödenecek kıdem tazminatları konusunda özellik arz eden ikinci husus ise, kıdem tazminatlarının ödenme zamanıdır. Kanun hükümlerinden çıkan sonuç, kıdem tazminatının, hizmet akdinin işveren veya işçi tarafından Kanunda sayılan hallere dayandırılarak sona erdirilmesi veya işçinin ölümü nedeniyle akdin sona ermesiyle “muaccel” olduğudur. Bu düzenlemeye göre, hizmet akdi devam ederken kıdem tazminatı talep edilmesi veya ödenmesi İş Kanunu'na aykırıdır; diğer yandan şartlar oluştuğu halde ödenmeyen kıdem tazminatı için, ödenmeyen sürede mevduata uygulanan en yüksek faizin uygulanacağı yine Kanun hükmüdür. (1475 sayılı İş Kanunu md. 14)

İş Hukukunda yerleşmiş içtihatlarla göre, kıdem tazminatı talepleri ücretin içerisinde düşünülmeyecek ve kıdem tazminatına Borçlar Kanunu'nda (md. 125) öngörülen 10 yıllık genel zamanaşımı uygulanacaktır.⁽³⁾

B- İş Hukukunun Kıdem Tazminatlarına İlişkin Hükümlerinin Emrediciliği:

1475 sayılı İş Kanunu'nun 16'ncı maddesinde kıdem tazminatlarının hesaplanması ve ödenmesine ilişkin usul ve esaslar belirlendikten sonra, 98'inci maddesinin D fıkrasında da tespit edilen esaslara aykırı olarak kıdem tazminatı ödenmesi halinde uygulanacak yaptırımlar hükme bağlanmıştır. İlgili hüküm aynen aşağıdaki gibidir:

“14'üncü madde hükümlerine aykırı hareketle bulunarak kıdem tazminatının öngörülen esaslar dışında veya saptanan miktar veya tavan aşılarak ödenmesi için emir veya talimat veren veya bu yolda hareket eden özel veya kamu kurumu veya kuruluşlarının yönetim kurulu üyeleri, genel müdür, müessese müdürü, muhasebe müdürü gibi yetkili sorumluları hakkında, fiil daha ağır cezayı gerektiren bir suç teşkil etmediği takdirde altı aydan iki seneye kadar hapis ve yirmi bin liradan elli bin liraya kadar ağır para cezası hükmolunur. Kanuna aykırı olarak fazla ödenen miktarın da ayrıca Hazine lehine resen tahsiline karar ve-rilir.”

İş Kanunu'nun 98'inci maddesinin D fıkrasında yer alan bu düzenlemeden hareketle, şu sonuçlara ulaşmak olanaklıdır.

- İş Kanunu'nun 14'üncü maddesinde tespit edilen esaslara aykırı ödemeler ile yine aynı maddede belirlenen tavan aşılarak yapılan ödemeler, suç teşkil eden fiillerdir. Bu yönüyle ele alındığında, işçiye hizmet akdi devam ederken yapılan kıdem tazminatı ödemesinin, yasal tavanın üzerindeki kıdem tazminatı ödemesinden veya kendi rızası ile (istifa ederek) işten ayrılması durumunda yapılan kıdem tazminatı ödemesinden farkı yoktur ve örnek verilen fiillerin tamamı, İş Kanunu'nun 98'inci maddesinin D fıkrasına göre cezalandırılacak fiillerdir.

- İş Kanunu'nun 14'üncü maddesinde öngörülen esaslar dışında kıdem tazminatı ödenmesi, suç olmasına rağmen bu tazminatların işçi için gelir olma özelliğini ortadan kaldırmamakta; yasal tavan aşılarak ödeme yapılması durumunda ise, fiil suç olduğu gibi, ödenen tutarın işçi yönünden gelir olma özelliği de bulunmamaktadır. Zira yaptırım maddesinde (İş Kanunu md. 98/D), kanuni esaslara aykırı ödemeler istirdada (geri almaya) konu edilmemişken, yasal tavan aşılarak yapılan kıdem tazminatı ödemelerinde, fazladan ödenen tutarların Hazine lehine geri alınacağı açık olarak hükme bağlanmıştır.

- İş Kanunu'nun 98'inci maddesinin D fıkrası, aynı Kanunun 14'üncü maddesine mutlak emredici bir nitelik kazandırmıştır ⁽⁴⁾. Maddenin bu niteliği nedeniyle, Yargıtay da İş Kanunu'nda kıdem tazminatı ödenmesini gerektiren ayrılış biçimleri arasında istifanın bulunmadığı ve 14'üncü maddenin emredici nitelikte, kamu düzeni ile ilgili bir madde olduğu gerekçesiyle; istifa halinde kıdem tazminatı ödenmesini öngören toplu iş sözleşmesinin geçersiz olduğunu kabul etmiştir ⁽⁵⁾. Belirtilen bu özellik, kıdem tazminatını düzenleyen ilgili maddelerin kamu düzeni bakımından mutlak emredici (buyurucu) nitelikte maddeler olduğunu, tarafların bu konudaki aksi iradelerinin düzenlemelere etki edemeyeceğini ve yasal düzenlemenin yerine ikame edilemeyeceğini açık olarak ortaya koymaktadır.

II- Kıdem Tazminatlarının Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu:

A- Yasal Koşullara Uygun Kıdem Tazminatı Ödemeleri:

Esas olarak iş hukuku ile ilgili bir kavram olan kıdem tazminatının vergi hukuku bakımından ifade ettiği anlam, kıdem tazminatını elde edenler için vergilenecek bir gelir unsuru olup olmadığı; ödeyenler için de kazançtan indirilecek bir gider unsuru olup olmadığıdır.

Yasal düzenlemeler ve bu doğrultuda oluşan uygulama ilkelerine göre, yasal koşullara uygun olarak yapılan kıdem tazminatı ödemelerinin işçi bakımından ücret geliri olduğu, işveren bakımından ise kazançtan indirilecek bir ücret gideri olduğu konusunda şüphe yoktur. Ancak, 1475 sayılı Kanun'a uygun olarak ödenen ve işçi yönünden “ücret” sayılan kıdem tazminatı, Gelir Vergisi Kanunu'nda

düzenlenen istisna hükmü çerçevesinde vergiden müstesna tutulmasına karşın, işveren yönünden ücret gideri niteliğini koruması nedeniyle, kazancın tespitinde dikkate alınacak gider unsurudur.

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Tazminat ve Yardımlarda İstisnalar" başlığını taşıyan 25'inci maddesinin 7'nci bendinde, hizmet erbabına ödenecek kıdem tazminatları ile ilgili istisna düzenlenmiştir. Bent hükmüne göre:

"1475 ve 854 sayılı Kanunlara göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 sayılı Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları" gelir vergisinden müstesna tutulmuştur.

Bu düzenlemenin sonucu olarak, 1475 sayılı İş Kanunu (md. 14) ile 854 sayılı Deniz İş Kanunu'nda (md. 20) tespit edilen esaslar ile sınırlara uygun olarak ödenen kıdem tazminatı tutarları tamamen gelir vergisinden müstesna tutulmuş; 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkındaki Kanun'da ise kıdem tazminatı ödemeleri için herhangi bir yasal tavan öngörülmediğinden, bu Kanuna göre ödenecek kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan kısmı istisnaya konu edilirken, 24 aylığı aşan kısmın ücret olarak vergilendirilmesi amaçlanmıştır.

1475 sayılı Kanun ile 854 sayılı Kanun'da belirlenen esaslar ile sınıra uygun olarak ödenen ve gelir vergisinden müstesna tutulan kıdem tazminatları ile; 5953 sayılı Kanun gereğince ödenen 24 aylığı aşmayan kısmı vergiden müstesna tutulan, 24 aylığı aşan kısmı ise ücret olarak vergilendirilen kıdem tazminatlarının, işverenin kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınacağı tabiidir.

B- 1475 Sayılı Kanun'a Aykırı Olarak Ödenen Kıdem Tazminatları:

Bu bölümde öncelikle İş Kanunu'na aykırı olarak yapılan (veya yapılabilecek) kıdem tazminatı ödemeleri hakkında kısa bir açıklama yapıldıktan sonra, bu şekilde yapılan ödemelerin işçi ve işveren bakımından vergi kanunları karşısındaki durumu irdelenecektir.

Açıklamalarımızın I. bölümünde ifade edilen hususlar dikkate alındığında, 1475 sayılı İş Kanunu'na aykırı olarak yapılan kıdem tazminatlarının iki şekilde ortaya çıkabileceği söylenebilir. Bunlardan birincisi İş Kanunu'nda öngörülen esaslar dışında kıdem tazminatı ödenmesidir. Bu şekilde yapılabilecek ödemelere,

- Hizmet akdi devam eden işçilere yapılan kıdem tazminatı ödemelerini,

- İş Kanunu'nun 17. maddesinde belirtilen nedenlerle işten ayrılan işçilere yapılan kıdem tazminatı ödemelerini,

- Kendi rızası (istifa) ile işten ayrılan işçilere yapılan kıdem tazminatı ödemelerini örnek olarak gösterebiliriz.

İş Kanunu'na aykırı olarak yapılabilecek ikinci çeşit kıdem tazminatı ödemeleri ise, Kanun'un belirlediği yasal tavan olan en yüksek Devlet memuruna bir hizmet yılı için ödenen emeklilik ikramiyesinin aşarak ödeme yapılmasıdır.

Yukarıda açıklanan ve iki şekilde ortaya çıkan yasaya aykırı kıdem tazminatı ödemelerinin, ödeyenler bakımından vergisel sonucu aynı olmakla birlikte, elde edenler yönünden bu sonuç farklılık arz etmektedir. Şöyle ki;

Önceki bölümlerde de ifade edildiği üzere, ister İş Kanunu'nda öngörülen esaslara aykırı olarak ödensin, isterse Kanun'da belirlenen yasal sınır aşılarak ödeme yapılsın, her iki ödeme biçiminde de İş Kanunu'nun amir hükümlerine aykırı olduğu için cezai yaptırıma bağlanmış fiiller sözkonusudur ve bu fiiller İş Kanunu'nun 98. maddesinde suç olarak tanımlanmıştır. Kanunen suç teşkil eden bu ödemelerin işveren yönünden gider olarak kabul edilmesi ⁽⁶⁾ vergi hukukunun temel ilkelerine aykırı olduğu gibi, gelir ve kurumlar vergisi kanunlarına da aykırıdır. Zira, kamu hukuku içerisinde önemli bir yer tutan ve vergilendirme işlemini icra ederken kamu kudretini kullanan vergi hukukunun, kanunen suç sayılan bu fiiller karşısında tarafsız kalması düşünülemeyeceği gibi, bunları gider olarak kabul ederek koruması ve hatta teşvik etmesi hiç bir gerekçeyle savunulamaz. Vergi hukukunun temel ilkeleri bir yana, belirtilen ödemelerin kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması, maddi vergi kanunları bakımından da olanaklı değildir. Gelir ve kurumlar vergisi kanunlarında bu tür ödemelerin gider olarak kabulünü sağlayacak bir düzenleme mevcut değildir. Buna rağmen, hizmet akdinin sona ermesi nedeniyle iş ve işletmeyle ilgisi kesilen, bu yönüyle kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgisi bulunmayan kişilere yapılan bu ödemelere "genel gider" anlamı izafe etmek ⁽⁷⁾ yasal dayanağı olmayan bir kanaatten öteye gitmemektedir.

İş Kanunu'na aykırı olarak ödenen kıdem tazminatlarının elde edenler yönünden vergisel sonucu ise, ödemenin yapılma şekline göre farklılık göstermektedir. Birinci şekilde, yani İş Kanunu'nun 14. maddesinde öngörülen esaslara aykırı olarak yapılan kıdem tazminatı ödemelerinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. maddesinde düzenlenen istisnadan yararlanması mümkün olmayıp, bu ödemelerin "ücret" geliri olarak gelir vergisine tabi tutulması gerekir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. maddesinin 7. bendinde düzenlenen istisnanın ancak 1475 sayılı İş Kanunu'na uygun olarak yapılacak kıdem tazminatı ödemelerinde geçerli olacağı açıktır. 1475 sayılı İş Kanunu'nda belirlenen esaslara aykırı ödemelerin, yukarıda açıklandığı şekilde ödeyen yönünden gider olarak kabul edilmemesinin ise, elde eden yönünden "ücret" sayılıp vergilendirilmesine doğal olarak etkisi yoktur.

İş Kanunu'nun 14. maddesinde tespit edilen yasal tavan aşılarak kıdem tazminatı ödenmesi durumunda, yine aynı Kanunu'nun 98. Maddesinin D fıkrası hükmü gereğince fazladan ödenen tutar Hazine lehine re'sen geri alınacağından, bu tutarın elde eden yönünden "ücret" veya başka bir gelir unsuru olarak kabul edilmesi ve dolayısıyla gelir vergisine tabi tutulması ⁽⁸⁾ mümkün değildir. Devlet lehine istirdada konu olacak bu tutarların gelir vergisine konu edilmesi, açık olarak vergi mevzuunda hata yapmak demektir. Çünkü, böyle bir işlem vergi mevzuuna girmeyen fiktif bir "gelir" üzerinden vergi istenmesi veya alınması anlamına gelmektedir.

III- SONUÇ

1475 sayılı İş Kanunu'da öngörülen esaslara aykırı olarak veya belirlenen yasal tavan aşılarak yapılan "kıdem tazminatı" ödemelerinin, ödeyenlerin kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması yasal olarak olanaklı değildir.

Bu ödemelerin elde edenler yönünden vergisel sonucu ise, ödemenin yapılma şekliyle ilgili olarak, değişiklik arz etmektedir.

Belirtilen sonuçlar İş Kanunu ile Gelir Vergisi Kanunu'nun birlikte değerlendirilmesi suretiyle elde edilebilecek sonuçlar olmakla birlikte, doğrudan çalışma barışı ve kamu düzeni bakımından da özellik arz eden bu hususların, açıklayıcı olması ve uygulama birlikteliği sağlaması bakımından bir genel tebliğ ile düzenlenmesi yararlı olacaktır.

(1) Prof. Dr. Nuri ÇELİK, İş Hukuku Dersleri, 6. Bası, İstanbul 1984

(2) Başbakanlık Müsteşarına ödenecek emeklilik ikramiyesinin yıllık tutarı, 5434 sayılı Kanun ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'ye göre aylık gösterge, taban gösterge, kıdem göstergesi ve ek gösterge rakamlarının tespit edilen maaş ve taban

katsayıları ile çarpılması suretiyle belirlendiğinden, kıdem tazminatının yasal sınırı da dönemler itibariyle değışiklik göstermektedir.

(3) Yargıtay 9. Hukuk D. 17.9.1964 t. E. 6250 K. 5809; 7.1.1965 t. E.10466 K.73;2.7.1971 t. E. 9230 K. 12994 sayılı kararları

(4) Prof. Dr. Seza REİSOĞLU, 2320 sayılı Yasa Açısından Kıdem Tazminatı, TTİS, Eylül - Kasım 1980

(5) Yargıtay 9. Hukuk D. 16.2.1982 t. E. 1981/13854 K. 1982/1690; 18.6.1982 t. E:1982/5199 K. 1982/5875 kararları

(6) Ramazan CENK, Kıdem Tazminatı Tavanının zerinde Yapılan demelerin 1475 sayılı İř Kanunu ve GVK Karşısındaki Durumu, Yaklaşım Dergisi, Mayıs 1999

(7) a.g.e.

(8) a.g.e.