

# VERGİ HUKUKU UYGULAMASINDA İHBAR TAZMİNATI

**Erdem Utku ÇAKIR\***

## GİRİŞ

Devletin tartışmasız bir biçimde üstün olduğu hukuki ilişkileri düzenlemesi nedeniyle Vergi Hukuku, kamu hukuku dalları arasında yer almaktadır. Ancak bilhassa vergilemeye temel teşkil eden olaylar ve işlemler özel hukuk alanında cereyan etmektedir. Temel olarak sorumluluk hukukundan doğan ve özel hukuk başta olmak üzere hukuk uygulamasında yer alan en önemli kurumlardan birisi de tazminatlardır. Tazminat, hukuk kurallarına aykırı davranış sergileyen kimselere karşı uygulanan yaptırımlardan bir tanesidir. Suç denildiği zaman akıllara nasıl ceza ve güvenlik tedbirleri geliyorsa, aynı şekilde zarar denildiğinde de tazminatlar kendini gösterir. Zarar görenin malvarlığı, zarar verenin kendi iradesi ile eski haline getirilmezse, zararın tazminini sağlamak devlete düşen en büyük görevlerden birisidir. Kanunların çizdiği sınırlar içerisinde, zararının giderimi hakkını elde etmiş kişilerin bu beklentisinin karşılanmaması, toplumda adalet duygusunun zedelenmesine yol açar. Zarar, aynen ve nakden olmak üzere iki biçimde giderilir. Pratikliği sebebiyle uygulamada daha çok nakden tazmin yoluna başvurulduğu görülmektedir. Yani bir kimsenin malvarlığındaki değer bir başka kişiye aktarılmaktadır. Özü itibarıyla bir ödeme olan tazminatın, hem ödeyen hem de kendisine tazminat ödenen açısından bir takım vergisel sonuçlarının olması kaçınılmazdır. Tebliğe kaynaklık eden “Tazminatların Vergi Hukuku’ndaki Sonuçları” adını taşıyan yüksek lisans teziyle bu sonuçların neler olduğu sorusuna cevaplar aranmaya çalışılmıştır. Tezde hukuk uygulamasında yer alan tazminatlar tespit edilmek suretiyle çeşitli vergiler açısından durumları irdelenmiştir. Hem tazminat ödeyen taraf hem de tazminat alacaklısı açısından ortaya çıkan sonuçlar bölümler halinde ortaya konulmaya çalışılmıştır. Tezin bölümlerden birisi de iş hukukunda yer alan tazminatların vergi hukukundaki sonuçlarıdır. Bu kısımda incelenen tazminatlardan ilki olan kıdem tazminatları için yapılan hukuki nitelendirmelerde görüş birliği olduğu ve gerek iş hukuku

---

\* Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı, Araştırma Görevlisi

mevzuatında gerekse vergi mevzuatına yapılan düzenlemeler nispeten açıklık gösterdiği için, kıdem tazminatlarının çeşitli vergiler açısından durumunu belirlemekte güçlük çekilmemiştir. Ancak iş hukuku uygulamasında kendisine en az kıdem tazminatları kadar yer bulan ihbar tazminatları için aynı şeyleri söylemek mümkün değildir. Öncelikle hukuki niteliği konusunda doktrinde ve yargı organları arasında görüş farklılıkları olan ihbar tazminatı bu özelliğiyle diğer tazminatlar arasında temayüz etmektedir. Bu nedenle her yıl bir hukuk fakültesi öncülüğünde gerçekleştirilen ve genç vergi hukukçularının çalışmalarını sunma fırsatı bulduğu Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumunun beşincisinde Vergi Hukuku Uygulamasında İhbar Tazminatı başlıklı tebliğ tarafımda sunulmak istenmiştir.

Çalışmanın ilk bölümünde tazminat kavramı açıklanmaya çalışılacak ve tazminat türlerine kısaca değinilecektir. Daha sonra iş hukuku uygulamasında yer alan iki önemli tazminattan ilki olan kıdem tazminatlarına kısaca bakılacak müteakiben asıl konuya yani ihbar tazminatlarına geçilecektir. Bu kısımda ihbar tazminatının çeşitli tanımlarına yer verildikten sonra, hukuki niteliği üzerinde ayrıntılı olarak durulacak ve gelir vergisi karşısındaki durumu değerlendirilecektir. Son olarak da vergi uygulamasında ihbar tazminatlarının damga vergisi ile olan ilişkisi ortaya konmaya çalışılacaktır.

## I. SORUMLULUK HUKUKU VE TAZMİNATLAR

Sorumluluk hukukunun ilk amacı; bir kimsenin malvarlığında iradesi dışında meydana gelen eksilmeyi, yani zararı, aynen veya nakden gidermek, zarar verici olay sonunda zarar görenin malvarlığında eksilmiş olan değer yerine, nitelik ya da nicelik yönünden eş bir değeri koymaktır<sup>1</sup>. Eksilen değer yerine mümkün olduğu takdirde aynı nitelikte, aksi halde nicelik yönünden, yani para ile ona denk ve eşit başka bir değer konulur. Zarar verenin, yerine getirmek zorunda olduğu bu yükümlülüğe tazminat adı verilir. Tazminat, Arapça kökenli bir sözcük olup; “Zarar ve ziyana karşı ödenen bedeller, zararların bedellerini ödetme” anlamına gelmektedir<sup>2</sup>. Sorumluluk hukukunun enstrümanlarından birisi olan tazminatların amacı, malvarlığındaki eksilmenin giderilmesi ve malvarlığının eski durumuna getirilmesinin sağlanmasıdır. Yargıtay’ın kökleşmiş birçok kararında tazminatın amacı bu şekilde

<sup>1</sup> Fikret Eren, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 15. b., Yetkin Yayınları, Ankara, 2013, s. 724. ; Haluk N. Nomer, **Haksız Fiil Sorumluluğunda Maddi Tazminatın Belirlenmesi**, İstanbul, 1996, s.33. ; Hüseyin Hatemi, **Borçlar Hukuku Genel Bölüm Sözleşme Dışı Sorumluluk**, İstanbul, 1998, s. 9.

<sup>2</sup> <http://www.osmanlicaturkce.com/?k=tazminat&t=%40> ( 08.03.2015)

açıklanmaktadır<sup>3</sup>. Tazminat, hem sözleşmeden doğan sorumlulukta hem de haksız fiilden doğan sorumlulukta öngörülmüş bir müeyyidedir. Bilhassa haksız fiilden doğan borçlarda, kendisi bir ceza çeşidi olmamakla birlikte, zarar veren kimseye adeta bir ceza gibi tesir etmekte, cezanın yanında zararı da giderecek olması faile oldukça ağır gelmektedir<sup>4</sup>. Tazminatlar borca aykırılıktan kaynaklanan tazminatlar ve haksız fiilden kaynaklanan tazminatlar olmak üzere iki başlıkta incelenebilir.

## A. BORCA AYKIRILIKTAN KAYNAKLANAN TAZMİNATLAR

Borca aykırılık nedeniyle alacaklıya zarar veren borçluya, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu 112. madde hukuki yaptırım olarak tazmin yükümlülüğü öngörmektedir. Buna göre “ *Borç hiç veya gereği gibi ifa edilmezse borçlu, kendisine hiçbir kusurun yüklenemeyeceğini ispat etmedikçe, alacaklının bundan doğan zararını gidermekle yükümlüdür.*” Madde uyarınca tazmin yükümlülüğü, borcun hiç veya gereği gibi yerine getirilmemesi ve borçlunun kusursuzluğunu ispat edememesi şartlarına bağlanmıştır. Sorumluluğun ve tazminat borcunun kapsamı ise TBK m. 114/2 gereği haksız fiil sorumluluğuna ilişkin hükümler, kıyas yoluyla uygulanarak bulunacaktır<sup>5</sup>.

## B. HAKSIZ FİİLLERDEN KAYNAKLANAN TAZMİNATLAR

Haksız fiillerden kaynaklanan tazminatların iki temel görünümü vardır. Bunlar maddi tazminat ve manevi tazminattır.

### 1. Maddi Tazminat

Maddi tazminatın amacı, zarar verici olay meydana gelmeseydi, zarar gören, malvarlığı açısından hangi durumda bulunacak idiyse, o durumun yeniden tesis edilmesidir. Maddi tazminat, mümkün olduğu ölçüde zarar

<sup>3</sup> Yarg. 4. HD, 15.12.1997, E. 1997/7385, K. 1997/11975 “ ...zarar, mal varlığında meydana gelen bir azalmayı yani eksilmeyi ifade eder. Bu eksilme, mal varlığının zarar verici eylemin işlenmesi sonucu içine düştüğü durum ile bu eylem olmasa idi mal varlığının bulunacak olduğu durum arasındaki farktan ibarettir. Nitekim tazminatın amacı da mal varlığındaki eksilmenin giderilmesi ve onun eski duruma getirilmesinin sağlanmasıdır.” (www.hukukturk.com)

<sup>4</sup> Haluk Tandoğan, **Türk Mesuliyet Hukuku**, 1961 yılından tıpkı bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2010, s. 316.

<sup>5</sup> TBK m.114/ 2'nin haksız fiil hükümlerine yaptığı yollama, zamanaşımı yönünden uygulanmaz. Sözleşmeden doğan sorumluluk, TBK m.72 de düzenlenen iki yıllık, on yıllık veya daha uzun ceza zamanaşımı sürelerine değil, TBK m.146 da düzenlenmiş bulunan on yıllık veya bazı hallerde TBK m.147 ye göre beş yıllık zamanaşımı süresine tabidir.

nedeniyle bozulan dengeyi tekrar kurmak ve mağduru, masrafları sorumluya ait olmak üzere zarar verici fiilden önceki duruma getirmeyi amaçlar<sup>6</sup>. Maddi tazminat, zarar görenin malvarlığında meydana gelen eksilmeyi karşılamalı, zararın tamamını gidermelidir. Zarar verici eylemin işlenmesinden sonra malvarlığının durumu ile o eylem gerçekleşmeseydi, aynı malvarlığının göstereceği olduğu durum arasındaki farka zarar denir<sup>7</sup>. Tazminat bu eksikliği ortadan kaldırmayı, zarara uğrayanın ekonomik durumunu değer yönünden elverdiği ölçüde dengelemeyi amaç edinen bir araçtır<sup>8</sup>. Zararın tazmini maruz kalınan zararı tam olarak karşılamaya yönelik olmalı, zararı hiçbir şekilde aşmamalıdır. Yargıtay'a göre tazminatın, bir tarafın zararını karşılarken, diğer tarafın ekonomik veya ticari hayattan silinmesi gerektirecek boyutlara ulaşması engellenmelidir<sup>9</sup>. TBK m.50 hükmü gereği zarar gören, zararını ve zarar verenin kusurunu ispat yükü altındadır.

Maddi tazminat aynen tazmin ve nakden tazmin olmak üzere ikiye ayrılır:

### a. Aynen Tazmin

Zararın aynen tazmininde ya ihlal edilen hak veya hukuki değere denk bir durum aynen, fiilen yeniden kurulur ya da böyle bir hak veya hukuki değer düzeltilmek ya da benzer bir değer verilmek suretiyle zarar görenin malvarlığı tekrar kurulur, eski durumuna getirilir<sup>10</sup>. Çalınan bir malın geri verilmesi, hasar gören otomobilin tamir edilmesi, sağlığı bozulan birinin tedavi edilerek

<sup>6</sup> Mustafa Kılıçoğlu, **Tazminat Esasları ve Hesaplama Yöntemleri**, Adil Yayınevi, Ankara, s. 64

<sup>7</sup> Yargıtay da zararı aynı şekilde tanımlamaktadır. Yarg. 4. HD, 4.10.1983, E. 1983/6510, K. 1983/8025 "Zarar, malvarlığının zarar meydana getiren olaydan evvelki durumu ile sonraki durumu arasındaki farkından ibarettir." (www.hukukturk.com)

<sup>8</sup> Mustafa Reşit Karahasan, **Tazminat Hukuku Maddi Tazminat**, 6.b., Beta Yayınevi, İstanbul, 2001, s. 68.

<sup>9</sup> Yarg. 21. HD, 17.03.1998, E.1998/815, K.1998/1867 "Hakim, bu tür davalarda, sonuca ulaşırken, hesaplama ilişkin, maddi unsurları, tarafların kusur durumlarını, sorumluluğa ilişkin temel hukuk ilke ve esasları yanında, tarafların, sosyal ve ekonomik koşullarını hep birden değerlendirmek zorundadır. Maddi tazminatın, hiç bir zaman zenginleştirme aracı olmadığı ve özendirici nitelik göstermemesi gereği gözardı edilmemelidir ve bu arada, sözü edilen tazminatın bir tarafın zararını karşılarken, diğer tarafın, ekonomik veya ticari hayattan silinmesini gerektirecek boyutlara ulaşması önlenmelidir. Bu nedenle, tarafların ekonomik ve sosyal durumları araştırılmalı, zararı ödemekle yükümlü işverenin iş hacmi, işletmesinin büyüklüğü, kaç işçi çalıştırdığı saptanmalı, tazminatın sonuçlarına katlanıp katlanmayacağı yönünde ön bilgiler toplanmalıdır. Kısaca tazminat belirlenirken bunun toplumda yaratacağı olumsuz durumlar gözardı edilmemelidir ve toplumsal denge ve çıkarlar da korunmalıdır. Bu durumda hâkim toplayacağı kanıtlar sonucu gerektiğinde BK'nun 43. maddesinin kendisine verdiği yetkiyi kullanmak suretiyle, hakkaniyete uygun indirim yoluna gitmeli ve tazminat belirlenmenin gerçekçi niteliğini ortaya koymalıdır." (www.hukukturk.com)

<sup>10</sup> Eren, a.g.e., s. 775.

tamamen iyileştirilmesinde durum böyledir<sup>11</sup>. Roma hukukunda da aynen tazmin zararı giderme şekilleri arasında yer almaktaydı. Haksız olarak alınan şey ve varsa semereleri iade edilir, yani zarardan evvelki durum yeniden tesis edilirdi<sup>12</sup>.

## b. Nakden Tazmin

Zararın nakden tazmininde ihlal edilen hak veya değer yerine, zarar veren para ödemekte ve bu suretle zarar gören, zarar verici fiil veya olay olmasaydı hangi ekonomik durumda bulunacak idiyse yeniden o duruma getirilmektedir. Örneğin, A'nın malvarlığı bir milyon Türk Lirası olup, bunun içinde yüz bin lira değerinde antika vazo bulunmaktaysa, bu vazunun Z tarafından kırılması halinde, kırılan antika vazo aynen tazmin edilemeyeceğinden, Z A'ya yüz bin lira tazminat ödediği takdirde, A vazo kırılmasaydı hangi ekonomik durumda bulunacak idiyse, o duruma getirilmiş olur.

Modern hukuk sistemlerinde hem aynen tazmin hem de nakden tazmin geçerlidir. Alman Hukuku prensip olarak aynen tazmin esasını kabul etmişken, Fransız ve İngiliz hukuk sistemlerinde daha ziyade nakden tazmin esasını benimsenmiştir. İsviçre ve Türk hukukunda ise tazminatın biçimini tayin hususunda hâkime takdir hakkı verildiği görülmektedir. Gerçekten, TBK m.51/I “*Hakim, tazminatın ödenme biçimini, ...durumun gereğini...göz önünde tutarak belirlerler.*” hükmünü taşımaktadır. Uygulamada pratikliği sebebiyle sıklıkla nakden tazmin yoluna başvurulduğu gözlemlenmektedir.

### (1) Maddi tazminatta zararın ve tazminatın hesaplanması

Zararın varlık ve miktarının kesin olarak ispatı, bazı hallerde çok zor ve hatta imkânsızdır. Özellikle yoksun kalınan karın hesaplanması, faturası alınmamış bir şeyin telef olması ya da içinde değerli eşya ve para bulunan çantanın çalınmasında durum böyledir. TBK m.50/2 uyarınca, uğranılan zararın miktarı tam olarak ispat edilemiyorsa hâkim, olayların olağan akışını ve zarar görenin aldığı önlemleri göz önünde tutarak, zararın miktarını hakkaniyete uygun olarak belirler. Bu fıkraya göre zararın varlık ve miktarının belirlenmesinde hâkim, geniş bir takdir yetkisine sahiptir<sup>13</sup>. Hâkim takdir

<sup>11</sup> Yarg. 13. HD, 07.12.1981, E. 1981 / 7372, K. 1981 / 7937 “...BK. m. 43/1'e göre, hâkim, aynen giderime de hükmetmek yolunda takdir yetkisine sahip olduğundan, davacının zararı için aynen giderime hükmederek kira sözleşmesinin konusunu oluşturan dükkanın ona teslimine karar verebilir. (www.hukukturk.com)

<sup>12</sup> Türkan Rado, *Roma Hukuku Dersleri Borçlar Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1997, s. 47.

<sup>13</sup> Doğan Şenyüz, *Borçlar Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, 7. b. , Ekin Yayınevi, Bursa, 2013, s. 108.

hakkını kullanarak zarar ve miktarını belirlerken, genel hayat tecrübelerini, olayların olağan akışını ve zarar görenin almış olduğu önlemleri göz önünde tutar. Hâkim, hayat tecrübelerine, olayların olağan akışına, istatistiklere göre zarar verici olayın iddia edilen zararı doğurup doğurmayacağını, doğuracaksa bunun miktarını serbestçe belirler<sup>14</sup>. Bu serbestiyle beraber hâkim tazminat miktarını belirlerken şu hususları da göz önüne alır:

- İstisnai de olsa tazminatın sınırların kanunla belirlenmişse bu sınırlar arasında hüküm kurma
- Zarar verenin kusurunun derecesi
- Zarar görenin kusuru
- Durumun gereği
- Tazminat yükümlüsünün durumunun bozulması ve hakkaniyetin gerektirmesi

## 2. Manevi Tazminat

Manevi tazminat, zarar görenin kişilik değerlerinde iradesi dışında meydana gelen eksilmenin giderilmesidir<sup>15</sup>. Yargıtay'ın artık yerleşik hale gelmiş kararları uyarınca manevi tazminat bir ceza olmadığı gibi, malvarlığı hukukuna ilişkin bir zararın karşılanmasını da amaç edinmemiştir<sup>16</sup>. Manevi tazminat, maddi tazminatta olduğu gibi aynen ve nakden olarak karşılanabilir. Uygulamada sık rastlanan durum, manevi tazminatın para olarak kararlaştırılmasıdır<sup>17</sup>.

## II. İŞ HUKUKUNDAN KAYNAKLANAN TAZMİNATLAR

İşçi ile işveren arasındaki iş ilişkilerini düzenleyen karma nitelikli bir hukuk dalı olan İş hukukunda, tazminatlar oldukça geniş uygulama alanına sahiptir. Hepsini irdeleme olanağı bulunmadığından uygulamada en çok

<sup>14</sup> Eren, a.g.e., s. 726; Karahasan, a.g.e., s.74.

<sup>15</sup> Tandoğan, a.g.e., s. 330; Eren, a.g.e., s. 780.

<sup>16</sup> Yarg. 4. HD, 31.03.2010, E:2009/7006, K:2010/3708 “ 818 sayılı Borçlar Yasası'nın 47. maddesi gereğince yargıcın, özel durumları göz önünde tutarak manevi zarar adı ile hak sahibine verilmesine karar vereceği para tutarı adalete uygun olmalıdır. Takdir edilecek bu tutar, zarara uğrayanda manevi huzuru doğurmayı gerçekleştirecek tazminata benzer bir işlevi ( fonksiyonu ) olan özgün bir nitelik taşır. Bir ceza olmadığı gibi malvarlığı hukukuna ilişkin bir zararın karşılanmasını da amaç edinmemiştir. O halde bu tazminatın sınırı onun amacına göre belirlenmelidir. Takdir edilecek tutar, var olan durumda elde edilmek istenilen doyum ( tatmin ) duygusunun etkisine ulaşmak için gerekli olan kadar olmalıdır.” (www.hukukturk.com)

<sup>17</sup> Bkz Anayasa Mahkemesi 11.02.1969 tarih E:1968/33, K:1969/12 (www.anayasa.gov.tr)

görülen tazminat türü olan kıdem tazminatlarına kısaca değinilecek ve daha sonra çalışmaya esas teşkil eden ihbar tazminatlarına geçilecektir.

## A. KIDEM TAZMİNATI

Kıdem tazminatı, hizmet sözleşmesi belirli hallerde sona eren işçiye (veya mirasçılara), duruma göre aynı veya farklı işverenler nezdindeki hizmet süreleri dikkate alınarak ödenmesi gereken bir miktar para olarak tanımlanabilir<sup>18</sup>. Yargıtay' a göre de kıdem tazminatı; işverene ait bir ya da birkaç işyerinde belli bir süre çalışmış bir işçinin işini kaybetmesi halinde, işinde yıpranması, yeni bir iş edinmede karşılaşacağı güçlükler ve işyerine sağladığı katkı göz önüne alınarak, geçmiş hizmetlerine karşılık işveren tarafından işçiye, kanuni esaslar çerçevesinde verilen toplu paraya denir<sup>19</sup>.

Kıdem tazminatına hak kazanmak için İş Kanunu'na tabi olarak sürekli bir işte iş sözleşmesiyle çalışılmalı, iş sözleşmesi belirli nedenlerle sona ermeli ve kıdem koşulu gerçekleşmiş olmalıdır. Söz konusu koşulların gerçekleşmiş olması halinde, işçiye işe başladığı tarihten itibaren, iş sözleşmesinin devamı süresince her geçen tam yıl için otuz günlük ücreti tutarında kıdem tazminatı ödenir. Kıdem tazminatı, işçinin son ücreti üzerinden hesaplanır<sup>20</sup>.

### 1. Kıdem Tazminatının Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu m.25/7 gereği 1475 sayılı İş Kanunu ve 854 sayılı Deniz İş Kanunu'na göre ödenen kıdem tazminatları gelir vergisinden istisnadır. Basın İş Kanunu'na göre ödenen kıdem tazminatının ise, 24 aylığı aşmayan miktarı vergi dışıdır<sup>21</sup>. Tazminat yükümlüsü işveren açısından duruma bakılacak olursa GVK m.40/3 uyarınca işle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar; ziyan ve tazminatlar ticari kazancın tespitinde indirilecek gider olarak dikkate alınmaktadır. Kıdem tazminatının gider kaydı konusunda GVK m.40'da özel bir hüküm olmamakla birlikte aynı maddenin 3 üncü bendi çerçevesinde kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebilmesi için İş Kanununa göre işçinin kıdem tazminatına hak kazanması ve hak edilen kıdem tazminatının da işçiye

<sup>18</sup> Ercan Akyiğit, **Kıdem Tazminatı**, 2. b. , Seçkin Yayınevi, Ankara, 2010, s. 27.

<sup>19</sup> Yarg. 9. HD, 25.06.2009, E.2009/3611, K.2009/18066 (www.hukukturk.com)

<sup>20</sup> Nuri Çelik, **İş Hukuku Dersleri**, 25. b. , Beta Yayınevi, İstanbul, 2012, s. 335.

<sup>21</sup> Ayşe Yiğit Şakar, "İşçiye Ödenecek Bazı Tazminatların Vergi Hukuku Bakımından Durumu", **Sicil**, Yıl 5, Mart, 2010, S.17, s. 287.

ödenmiş olması gerekir. Tahakkuk etmiş olsa da ödenmemiş kıdem tazminatının gider yazılması mümkün değildir<sup>22</sup>.

## B. İHBAR TAZMİNATI

Bir tarafın (işçi) bağımlı olarak iş görmeyi, diğer tarafın (işveren) da ücret ödemeyi üstlenmesinden oluşan sözleşmeye iş sözleşmesi adı verilir<sup>23</sup>. Gerek 4857 sayılı İş Kanunu'nda gerekse de Türk Borçlar Kanunu'nda iş sözleşmeleri çeşitli açılardan ayrımlara tabi tutulmuştur. Bu ayrımlardan birisi de belirli-belirsiz iş sözleşmesi ayrıdır. 4857 sayılı İş Kanunu'nun 11. maddesinin ilk fıkrasına göre iş ilişkisinin bir süreye bağlı olarak yapılmadığı halde sözleşme belirsiz süreli sayılır. Aynı hüküm uyarınca belirli süreli işlerde veya belli bir işin tamamlanması veya belirli bir olgunun ortaya çıkması gibi objektif koşullara bağlı olarak işveren ile işçi arasında yazılı şekilde yapılan iş sözleşmesi ise belirli süreli iş sözleşmesidir.

İş sözleşmesi işçi veya işverenin tek taraflı bir irade beyanıyla sona erdirilebilir. Bu beyan, belirsiz süreli iş sözleşmelerinin süre verilerek sona erdirilmesinde olduğu gibi, belirli veya belirsiz süreli iş sözleşmelerinin işçi ya da işveren tarafından haklı nedenlerle süre verilmeksizin sona erdirilmesinde de söz konusudur. İş sözleşmesini belirli bir sürenin geçmesiyle veya derhal sona erdiren, karşı tarafa yöneltilmesi gerekli tek taraflı bu irade beyanına fesih bildirim denir<sup>24</sup>. Fesih bildirim yoluyla iş sözleşmesinin sona erdirilmesi, kanunla bir takım şartlara ve sürelerle bağlanmıştır. İş Kanunu'nda gösterilen bildirim koşuluna uymadan işi terk eden işçi ya da aynı şekilde işçinin işine son veren işveren, m.17/4 uyarınca kanundaki bildirim sürelerine ilişkin ücret tutarını tazminat olarak ödemek zorundadır. Brüt ücret üzerinden hesaplanan bu tazminata ihbar tazminatı adı verilir. İhbar tazminatını isteyebilme koşulları şu şekilde sıralanabilir<sup>25</sup>:

- İş sözleşmesi belirsiz süreli olmalıdır<sup>26</sup>

<sup>22</sup> İVDB'nın 23.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 6-719 sayılı özelgesi (www.gjb.gov.tr)

<sup>23</sup> Çelik, a.g.e., s. 81.

<sup>24</sup> Çelik, a.g.e., s. 199.

<sup>25</sup> Kazım Yücel Sönmez, **İş Hukukunda Tazminatlar**, 2. b. , Yetkin Yayınları, Ankara, 2008, s. 70.

<sup>26</sup> Yargıtay'a göre de ihbar tazminatı, süresi belirli olmayan sürekli iş sözleşmelerinin feshinde söz konusu olup, süresi belirli olanların feshinde bu tazminata hükmedilemez. Yarg. 9.HD, 28.03.2001, E:2001/5272, K:2001/4939, "Süreli akdin feshi halinde ihbar tazminatı ve buna bağlı olarak kötünyet tazminatı istenemez." Yarg. 9.HD, 17.01.1991, E:1990/9157, K:1991/189, "İhbar tazminatı 1475 sayılı İş Kanunu'nun 13. maddesine göre süresi belirli olmayan sürekli hizmet akitlerinin feshinde söz konusudur. Süresi belirli hizmet akitlerinin feshinde ise ihbar öneli, dolayısı ile ihbar tazminatı gerekmez. Bu husus göz önünde tutulmaksızın ihbar tazminatına karar verilmiş olması doğru değildir." (www.hukukturk.com)

- İş sözleşmesi konusu iş sürekli işlerden olmalıdır
- İş sözleşmesi bildirim şartına uyulmadan feshedilmelidir

İhbar tazminatının doğumu için, fesih bildirim süresine uyulmadan, sözleşmenin derhal veya daha kısa sürede feshedilmiş olduğunun ispatı gerekir. Ayrıca zararın ispatı zorunluluğu yoktur<sup>27</sup>. Zira kanunda ihbar tazminatı kesin ve maktu olarak belirlenmiştir.

Kanuna aykırı olarak, işten çıkarılan işçi kısa sürede bir iş bulmuş veya işçinin işini terk etmesi üzerine işveren derhal bir işçi bulmuş olsa dahi, ihbar tazminatı istenebilir.

Kıdem tazminatında olduğu gibi, ihbar tazminatının hesaplanmasında çıplak ücrete ek olarak, işçiye sağlanmış olan para ve parayla ölçülmesi mümkün bütün menfaatler göz önünde bulundurulur<sup>28</sup>. İhbar tazminatı, işçinin fesih bildirim süresine ilişkin gün sayısı ile kıdem tazminatına esas tutulan (giydirilmiş) bir günlük ücretinin çarpılması suretiyle hesaplanır<sup>29</sup>.

## 1. İhbar Tazminatının Vergiler Karşısındaki Durumu

İhbar tazminatının vergiler karşısındaki durumuna bakmadan önce bu tazminatın hukuki niteliğini tespit etmek önem arz etmektedir.

### a. İhbar Tazminatının Hukuki Niteliği

Yargıtay ihbar tazminatını, “belirsiz süreli iş sözleşmesini haklı bir nedeni olmaksızın ve usulüne uygun bildirim öneli tanımadan fesheden tarafın, karşı tarafa ödemesi gereken bir tazminattır.” şeklinde tanımlamaktadır<sup>30</sup>. Ancak ödenen bu tutarın gerçek manada bir tazminat olup olmadığı noktasında soru işareti mevcuttur. İhbar tazminatının hukuki nitelendirilmesinde, kıdem tazminatlarında olduğu gibi bir görüş birliği bulunmamaktadır.

Süzek'e göre ihbar tazminatının, kanundan doğan götürü bir tazminat olarak nitelendirilmesi gerekmektedir. Kanun ihbar tazminatını kesin ve götürü bir miktar olarak belirlediğinden, klasik sorumluluk hukuku ilkelerinden farklı bir biçimde usulsüz feshe maruz kalan tarafın zararı bildirim sürelerine ilişkin tutarın altında da olsa, hatta işçinin derhal daha yüksek ücretle yeni bir iş bulması durumunda olduğu gibi bu fesih nedeniyle hiçbir zararı olmasa bile bu

<sup>27</sup> Çelik, a.g.e., s. 214.

<sup>28</sup> Sönmez, a.g.e., s. 82.

<sup>29</sup> Çelik, a.g.e., s. 216.

<sup>30</sup> Yarg. 9.HD, 12.03.2009, E:2007/41150, K:2009/6661 (www.hukukturk.com)

tazminat yine istenebilir. Bu tazminatı elde edebilmek için zararın ispatlanmasına da gerek yoktur. Sadece bildirim koşuluna uyulmadan iş akdinin feshedildiğinin ispatı yeterlidir<sup>31</sup>. İhbar tazminatını taraflar bakımından ayrı ayrı ele alan diğer bir görüş de ihbar tazminatını işçi için bir tazminat değil, ücret alacağı, işveren açısından ise tazminat niteliğinde kabul eder<sup>32</sup>.

Ekonomi 'ye göre ihbar tazminatı, genel hükümlerde olduğu gibi herhalde bir zarar karşılığı olarak kabul edilmemiş, bildirim şartına gerektiği gibi uyulmasını sağlamak amacıyla birlikte, diğer taraf için bir zarar doğabileceğini de dikkate alarak bunu da karşılayacak çift karakterli özel bir tazminat olarak kabul edilmiştir.

İhbar tazminatı, Yargıtay'ın eski tarihli kararlarında "işsizlik tazminatı" olarak değerlendirilmektedir. Yargıtay'a göre bu tazminat, iş akdinin önel verilmeden feshi halinde işçinin yeni bir iş buluncaya kadar geçecek süre için ödemesi gereken bir tazminattır. Danıştay' a göre ise ihbar tazminatı adıyla yapılan ödemeler ücret olarak değerlendirilmelidir. Danıştay 3.Dairesi 27.01.1993 tarih, 1992/1706 Esas, 1993/478 sayılı kararında "İhbar tazminatı adı altında yapılan ödemenin işten çıkma ya da işsizlik sebebiyle verilen tazminat olarak kabulü mümkün olmadığından, gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekir." diyerek ihbar tazminatının GVK'da yer alan istisnalardan biri olmadığı yönünde görüşünü açıklamıştır<sup>33</sup>.

## b. İhbar Tazminatının Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu geliri, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratlarının safi tutarıdır şeklinde tanımlamıştır. Dikkat edilecek olursa madde bu şekliyle, gelir kavramını bir veri olarak almakta ve yaptığı tanımında bu kavramı açıklamak yerine, kanun kapsamında

<sup>31</sup> Sarper Süzek, **İş Hukuku**, 8. b., Beta Yayınları, İstanbul, 2012, s. 548.

<sup>32</sup> Tankut Centel, **İş Hukuku**, 2. b., Beta Yayınları, İstanbul, 1994, s.190.

<sup>33</sup> Aynı doğrultuda görüşleri için bkz. Dan. 3.D, 27.1.1993, E. 1992/1705, K. 1993/473, ".....ihbar tazminatı adı altında yapılan ücret ödemesinin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 25. maddesinde öngörülen işten çıkma ya da işsizlik sebebiyle verilen tazminat olarak kabulünün mümkün bulunmadığı, yapılan ödemenin ihbarsız işten çıkarılma sebebiyle önellere ilişkin olarak mahrum kaldığı ücretin karşılığı olduğu, dolayısıyla da gelir ( stopaj ) vergisine tabi tutulmasında hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır." Dan. 4.D, 26.1.1993, E. 1992/849, K. 1993/344, "İş Kanununun 13 üncü maddesinde yazılı ihbar önellerine uyulmadan işverenin iş akdini feshetmesi halinde, belirtilen sürelerle ilgili olarak tazminat adı altında işçiye yapacağı ödeme, yine aynı maddenin ikinci fıkrasında açıklandığı gibi peşin olarak yapılmış bir ücret ödemesidir. Esasen hizmet akdine göre çalışılması gereken, ancak kanun hükmü uyarınca hizmet ifa edilmeksizin yapılan bu ödeme, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun yukarıda değinilen hükmü karşısında ücret niteliğindedir". (www.hukukturk.com)

vergilendirilecek gelir için belli nitelikler aramaktadır<sup>34</sup>. GVK m.2 de gelir unsurlarını<sup>35</sup> saymak suretiyle, gelir tanımını yapan m.1 i tamamlamış olmaktadır. GVK m.2 ye göre gelir kapsamına giren irat ve kazançlar yedi ayrı kalemde şöyle sayılmıştır: Ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlar.

Belirli bir ekonomik varlığın vergilendirilebilmesi için önce genel niteliği itibariyle gelir olarak kabul edilmesi, ayrıca kanun kapsamında vergilendirilen kazanç türlerinden birinin kapsamına dâhil olması gerekir<sup>36</sup>. Ticari kazançlar ve zirai kazançlarda bir müteşebbis, kurduğu işletmeye bir sermaye tahsis eder, ayrıca kendi emeğini de teşebbüs faaliyeti çerçevesinde üretime katabilir. Yürütülüş biçimi sermaye ağırlıklıdır. Çünkü bir işletme varlığı ve süreklilik bu faaliyetler ve bunlardan kaynaklanan gelir türleri bakımından asıldır<sup>37</sup>. Ücret ve serbest meslek kazançlarının özelliği ise bunların emek karşılığı elde edilmeleri ya da emek ağırlıklı olarak yürütülen faaliyetten doğmalarıdır. Serbest meslek kazancında belirli koşullarda sermaye unsuru da üretime katılabilir, ne var ki faaliyet esas olarak emek ağırlıklı olarak yürütülür<sup>38</sup>. Gayrimenkul sermaye iratları ve menkul sermaye iratları sahip olunan servetin başkasının kullanımına bırakılması karşılığı elde edilen iratlardan oluşmaktadır. Bu yüzden bir nevi servet geliri olarak değerlendirilirler.

İhbar tazminatları gelir unsurları arasında sayılan ticari kazançlar, zirai kazançlar, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile örtüşmemektedir. GVK'da bu 6 unsur için yapılan tanımlamalara bakıldığında ihbar tazminatlarının, hiçbirine dâhil olmadığı görülecektir. İhbar tazminatlarının hukuki nitelendirilmesinin yapıldığı bölümde de değinildiği üzere ücretle yakın ilişkisi bulunmaktadır. Bu nedenle ihbar tazminatının ücret olup olmadığı tartışmaya değer bir konudur.

Ücreti, İş Kanunu m.32 de “*bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödenen tutardır.*” şeklinde

<sup>34</sup> Mualla Öncel-Ahmet Kumrulu-Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 21.b. , Turhan Kitabevi, Ankara, 2012, s. 240.

<sup>35</sup> Nihal Saban'a göre unsur, birleşik bir şeyi oluşturan elemanlara gönderme yapar. O halde gelir unsurları terimi kullanıldığında, bu yedi elemanın oluşturduğu bir bütünden söz edilmiş olur. Bu yedi unsur bir arada olmadığında vergilendirilecek gelir olmayacak diye düşünmek gerekir. Saban'a göre doğru terim “gelirin sınıflandırılması-türleri” olmalıdır. Bkz. Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 5. b. , Beta, İstanbul, 2009, s. 279.

<sup>36</sup> Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s. 241.

<sup>37</sup> Doğan Şenyüz-Mehmet Yüce-Adnan Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, 9.b. , Ekin Yayınevi, Bursa, 2013, s. 11.

<sup>38</sup> Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s. 243.

tanımlamaktadır. Ücret, İş hukukunda işverenin borçları kapsamında değerlendirilir. Ücret ödeme borcu, işçinin iş görme borcu karşısında yer alan ve işverenin iş sözleşmesinden doğan başlıca borcudur<sup>39</sup>. Ücret iş akdinin kurucu unsuru olduğundan, ücret olmaksızın bu sözleşmenin varlığından söz edilemez<sup>40</sup>. İşçiler için taşıdığı hayati önem nedeniyle ücret, anayasal güvenceye kavuşturulmuş ve sosyal haklar arasında yer almıştır. Anayasa m.55 uyarınca Ücret, emeğin karşılığıdır. Ücretin İş Kanununda yapılan tanımında her şeyden önce işçi tarafından yapılan bir işin karşılığı olduğu belirtilmiştir. Ancak günümüzde sosyal düşüncelerin etkisiyle bu kurala istisnalar getirilmiş ve bazı hallerde işçinin bir çalışma karşılığı olmaksızın ücret talep edebileceği yasayla kabul edilmiştir. İşçilere, zorlayıcı nedenlerle çalışamadığı günlere, hafta tatillerinde, ulusal bayram ve tatil günlerinde, yıllık ücretli izinlerinde bir iş karşılığı olmaksızın ödenen bu tür ücrete “sosyal ücret” adı verilmektedir<sup>41</sup>. Ücret kavramı, Vergi hukukunda, İş hukukuna göre daha farklı ve kapsamlıdır. Ücret, GVK m.61’de işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlanmıştır. Anılan maddenin ikinci fıkrasına göre 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. Görüleceği üzere fıkra da sayılan isimlerle yapılmış olsa dahi bu ödemeler ücret olarak nitelendirilir.

GVK’da yer alan ücret tanımından üç unsur çıkarılır. Bunlar;

- Bir işverene bağlı olarak çalışma
- Belli bir işyerine bağlı olarak çalışma
- Ödemenin bir hizmet karşılığı yapılmış olmasıdır

Yapılan bu tanımlar ve ücretin unsurları birlikte değerlendirildiğinde ilk olarak ihbar tazminatının bu unsurların dışında kaldığı görülmektedir. Şöyle ki, ihbar tazminatı iş sözleşmesinin sona ermesi neticesinde ortaya çıkmaktadır. Yani sözleşmenin taraflarından biri olan işçinin bir işverene bağlı olarak, belli bir işyerinde çalışma hali, fesihle birlikte ortadan kalkmıştır. Bu haliyle ortaya çıkan ödemenin ücret olarak kabulü mümkün görünmemektedir.

<sup>39</sup> Çelik, a.g.e., s. 149.

<sup>40</sup> Süzek, a.g.e., s. 307.

<sup>41</sup> Süzek, a.g.e., s. 307. ; Centel, a.g.e., s. 144.

İhbar tazminatının ücret olduğundan bahisle gelir vergisine tabi tutulmasını savunanların ileri sürebileceği argümanlardan birisi de yukarıda da zikredilen GVK m.61/2'dir. Fıkra uyarınca ücretin; ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması onun mahiyetinde değişikliğe neden olmaz. Fıkra söz geçen tazminat sözcüğünün ne ifade ettiği tartışmaya açıktır. Burada kanun koyucunun tazminat ile kastettiği, iş hukuku uygulamasında ücretle birlikte veya ücrete ek yapılan birtakım ödemelerdir. Pilotlara verilen uçuş tazminatları veya deniz altına dalanlara verilen dalış tazminatları bunlara örnek verilebilir<sup>42</sup>. Bu ödemeler iş hukuku uygulamasında tazminat olarak adlandırılmakla birlikte teknik anlamda birer tazminat değildirler. Haksız fiilden doğan zararı gidermek için ödenen maddi ve manevi tazminatlar başta olmak üzere gerçek manadaki tazminatların buraya dâhil edilemeyeceği kanaatindeyiz. Kaldı ki kıdem tazminatının ücret olmadığı ve gelir vergisinden istisna tutulduğu da daha önce ifade edilmişti. Dolayısıyla ihbar tazminatı da bu fıkra da zikredilen tazminatlardan değildir.

Ücretle emek arasındaki sıkı bağ, ücretin çeşitli kanunlarda hukuki güvence ile çevrenmesi sonucunu doğurmuştur. Zira ücret sadece kazanan açısından değil, ona ihtiyacı olan, ücrete hak kazanan kimsenin bakmakla yükümlü olduğu kişiler açısından da hayati bir önemi haizdir. Ücretin sadece bir bölümünün haczedilebilmesi, rıza olmaksızın takas ve temlik edilememesi gibi bu güvencelerden bazılarıdır. İhbar tazminatında ise haczedilemezlik ya da temlik veya takas yasağı bulunmamaktadır.

İhbar tazminatının ücretten ayrıldığı bir başka nokta ise tabii olduğu zamanaşımı hükümleridir. Ücretler için TBK'da genel zamanaşımı süresi dışında özel bir zamanaşımı süresi öngörülmemişken, ihbar tazminatı, TBK 146. Maddede düzenlendiği üzere 10 yıllık genel zamanaşımı süresine tabidir.

İhbar tazminatını ücret olarak nitelendirenlerin atladığı bir husus da bu tazminatın çift yönlü oluşudur. Kanunda belirlenen bildirim sürelerine uymaksızın belirsiz süreli iş sözleşmesini fesheden bir işçi, işverene ihbar tazminatı ödemek zorundadır. Peki, işçi tarafından işverene yapılan bu ödeme nasıl nitelendirilecektir. Elbette bu ödemeye ücret demek mümkün değildir. İhbar tazminatının işçiden işverene ödenmesi, hukuki niteliğinin bir götürü tazminat olduğunun kanıtlarından birisidir. İşveren de işçinin bildirim sürelerine uymadan işini terk etmesi neticesinde bir takım zararlara uğrama olasılığıyla

<sup>42</sup> İş hukuku uygulamasında, makam tazminatı, imza tazminatı gibi tazminat adı altında daha birçok ödeme bulunmaktadır.

karşı karşıyadır. Örneğin yapmış olduğu bir sözleşme neticesinde belirlenen sürede, taahhüt ettiği edimi ifa edemediğinden ötürü cezai şart ödemek zorunda kalabilir. İşten aniden ayrılarak böyle bir sonuca sebebiyet veren işçinin kanunda belirlenen oranda bir tazminatı ödemesi makul gözükmektedir. İhbar tazminatına hak kazanan taraf olan işveren açısından gerçek kişi veya kurum olması itibariyle gelir vergisi ya da kurumlar vergisi açısından sorumluluk ortaya çıkacak mıdır? Böyle bir durumda ortaya çıkacak sonuç yukarıda açıklananlardan pek farklı olmayacaktır.

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ücreti; Tanımlar başlıklı 3.maddenin 12. bendinde “...sigortalı sayılanlara saatlik, günlük, haftalık, aylık veya yıllık olarak para ile ödenen ve **süreklilik** niteliği taşıyan brüt tutar” şeklinde tanımlamaktadır. Aynı kanunun prime esas kazancın nasıl tespit edileceğini hüküm altına 80.maddesinde ihbar tazminatlarının kıdem tazminatlarıyla birlikte prime esas kazanca tabi tutulmayacağı belirtilmektedir. Bu veriler ışığında hem ücretin tanımlandığı maddedeki süreklilik vurgusu hem de prime esas alınmaması itibariyle ihbar tazminatlarının ücret niteliği taşımadığı sonucu, 5510 sayılı kanun uygulamasından da çıkarılabilmektedir.

İdarenin ihbar tazminatlarına bakış açısı da çok farklı değildir. Özelge talebinde bulunan bir apartman yöneticisi, kapıcılarına ödenecek ihbar ve kıdem tazminatının gelir vergisine tabi tutulup tutulmayacağı hususunda görüş istemiştir. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı cevaben ihbar ve kıdem tazminatlarının GVK m. 61 kapsamında ücret niteliği taşıması ve aynı kanunun m. 23/6’ya göre ticaret mahalli olmayan yerlerde çalıştırılan kapıcılara ödenen ücretlerin de bir sınırlamaya tabi olmaksızın gelir vergisinden istisna edilmesi nedeniyle kapıcıya ödenen ihbar ve kıdem tazminatlarının tamamının gelir vergisinden istisna edilmesi gerekir demiştir<sup>43</sup>. Görüleceği üzere idare, ödenen ihbar tazminatının gelir vergisinden müstesna olduğunu belirtmiştir. Ancak bu sonuca farklı bir yoldan ulaşmıştır. Özelgede varılan bu sonuç kapıcılara özgüdür. Yoksa başta belirtildiği üzere idare, ihbar ve hatta kıdem tazminatlarının ücret kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini söylemektedir. Bu düşünce bütünüyle yanlıştır.

Son olarak peşin ödeme kavramına değinmekte yarar vardır. 4857 sayılı İş Kanunu’nun 17. maddesinin 5. fıkrasında “İşveren bildirim süresine ait ücreti peşin vermek suretiyle iş sözleşmesini feshedebilir.” düzenlemesi mevcuttur. Burada kanun koyucu bir peşin ödemededen bahsetmektedir. Bildirim sürelerine

<sup>43</sup> Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 15.03.2013 tarih ve 90792880-155 sayılı özelgesi. (www.ozelge.net)

ait ücretin peşin ödemek suretiyle hizmet akdinin feshi ile ihbar tazminatı amaçları, koşulları ve nitelikleri bakımından farklı ödemelerdir<sup>44</sup>. Peşin ödeme uygulaması, bildirimli fesih müessesesiyle doğrudan ilgilidir ve bildirimli feshin özel bir şeklidir. Bildirim süresi içinde işçinin işyerinde kalmasını ve çalışmasının istemeyen işveren, kendisine bu hükümlerle tanınan olanağı kullanarak, bildirim süresine ait ücreti peşin ödeyerek işçiyi derhal işten uzaklaştırabilmektedir<sup>45</sup>. Dolayısıyla bu bende dayanarak yapılan ödeme bir müeyyide özelliği taşımadığından, ücret hakkındaki hukuki rejime tabidir<sup>46</sup>.

### **(1) Safi kazancın tespitinde ihbar tazminatı**

İhbar tazminatı kanun emrine istinaden ödenmesi nedeniyle GVK m.40/3 uyarınca safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebilir.

### **c. İhbar Tazminatının Damga Vergisi Karşısındaki Durumu**

Damga vergisi, gerçekleştirilen hukuki işlemlerle ilgili olarak düzenlenen ve kanunda kâğıt olarak ifade edilen belgeler üzerinden alınan bir mali yükümlülüktür<sup>47</sup>. Damga vergisinin mükellefi vergi konusuna giren kâğıtları imza edenlerdir. Vergiyi doğuran olay ise işlemin varlığı değil, işleme ilişkin kâğıdın düzenlenmesidir. Damga vergisinin konusuna, kanuna ekli (1) sayılı tabloda yer alan kâğıtlar girer. Kişilerin kendi aralarında veya devletle ilişkilerinde kullanılan, vergi konusuna giren kâğıtlar dört grupta toplanmıştır. Bunlar akitlerle ilgili kâğıtlar (mukavele, taahhüt, temlik, teklif, kefalet, teminat ve rehin senetleri, tahkim, sulh, fesih, kararlar ve mazbatalar (ihale kararları, hakem kararları), ticari işlemlerde kullanılan kâğıtlar (emtia senetleri, konşimento, ipotekli borç senedi, irat senedi, bilançolar ve işletme hesabı özetleri), makbuzlar ve diğer kâğıtlardır.

İhbar tazminatının ödenmesi neticesinde düzenlenecek makbuz 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun damga vergisine tabi kâğıtların belirlendiği (I) sayılı tablonun IV. Kısmı c bendi gereği Binde 7,59 oranında damga vergisine tabidir. Ancak aynı kanunun damga vergisinden istisna edilen kâğıtların yer aldığı (II) sayılı tablonun IV. Kısmı 34.bendi uyarınca GVK m.23'te belirtilen ücretlere ilişkin kâğıtlar, resmi dairelere veya noterlere ibraz edilmedikçe damga vergisinden istisna tutulmuştur.

<sup>44</sup> Osman Usta, *İş Hukukunda Akin Feshinde Doğan Tazminatlar ve Uygulamaları*, Ankara, 1998, s. 875.

<sup>45</sup> Usta, a.g.e., s. 875.

<sup>46</sup> Peşin ödeme konusunda bkz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 14.1.1994 tarih 1993/143 Esas, 1994/1 sayılı kararı

<sup>47</sup> Şenyüz-Yüce-Gerçek, a.g.e., s. 317.

## SONUÇ

Bir ekonomik varlığın vergilendirilmesi için öncelikle gelir olarak kabul edilmesi ve ayrıca kanunda yer verilen kazanç unsurlarından birine dâhil olması gerekir. Bu nedenle bu tür değerlerin vergi hukukundaki yerleri tespit edilmeden önce hukuki niteliklerinin belirlenmesi şarttır. İhbar tazminatlarının hukuki nitelikleri konusundaki tartışmalar onun vergileme kapsamına alınıp alınmaması sorununu da beraberinde getirmektedir. Belirsiz süreli iş sözleşmelerinde, İş Kanunu'nda gösterilen bildirim koşuluna uymadan işi terk eden işçi ya da aynı şekilde işçinin işine son veren işveren tarafından ödenmek zorunda kalınan ve brüt ücret üzerinden hesaplanan tazminata ihbar tazminatı adı verilir. İş sözleşmesinin ne zaman sonlanacağı taraflarca önceden belirlenmemiş olabilir. Sürenin belirsiz olması, taraflardan birinin istediği zaman sözleşmeyi feshederek diğer tarafı muhtemel bir zararla karşı karşıya bırakması sonucunu doğurmaktadır. Buna karşılık iş ilişkilerini düzenleyen en temel kanun olan İş Kanunu'nda fesih iradesi belirli bildirim sürelerine bağlanmış, buna uymayan tarafın ise tazminat ödemesi hüküm altına alınmıştır. Zira belirsiz süreli iş sözleşmesi ile çalışan ve işine son verilen işçi bu durum kendisine kanuna uygun bir biçimde önceden haber verilmez ise başka bir iş bulana kadar ücret elde edememe tehlikesi ile yüzleşmektedir. Bu tehlike, kendisi için önemli olduğu kadar, bakmakla yükümlü olduğu kişiler açısından da önemlidir ve telafisi mümkün olmayan zararlar oluşmasına sebebiyet verebilir. Diğer taraftan işveren açısından da işçinin yasal süreleri uymaksızın işi terk etmesi sonucu zarara uğrama ihtimali vardır. Bu nedenle ihbar tazminatı çift yönlü bir tazminattır. Ancak belirtmek gerekir ki işten çıkarılan işçi kısa sürede bir iş bulmuş veya işçinin işini terk etmesi üzerine işveren derhal bir işçi bulmuş olsa dahi, ihbar tazminatı istenebilir. Çünkü ihbar tazminatının doğumu için, fesih bildirim süresine uyulmadan, sözleşmenin derhal veya daha kısa sürede feshedilmiş olduğunun ispatı yeterlidir. Ayrıca zararın ispatı zorunluluğu yoktur. Zararın ispat zorunluluğunun olmaması ihbar tazminatının teknik bir tazminat olması neticesini değiştirmemektedir. Kanun, ihbar tazminatını kesin ve götürü bir miktar olarak belirlediğinden, klasik sorumluluk hukuku ilkelerinden farklı bir biçimde usulsüz fеше maruz kalan tarafın zararı, bildirim sürelerine ilişkin tutarın altında da olsa, hatta işçinin derhal daha yüksek ücretle yeni bir iş bulması durumunda olduğu gibi bu fesih nedeniyle hiçbir zararı olmasa bile bu tazminat yine istenebilir. Bu durum ihbar tazminatının bir götürü tazminat olduğunu niteleyen hallerden yalnızca birisidir. İş sözleşmesinin ortadan kalktığı andan sonra ödenmesi, süreklilik niteliği taşıması, ücretlerden farklı zamanaşımı süresine tabi olması, rehin ve takas

yaşığı olmaması ve tamamının haczedilebilir özellikte olması, iddia edildiğinin aksine ihbar tazminatının ücretlerin tabi olduğu rejime ait olmadığına kanıtlardır. Bütün bu açıklanan nedenlerle ihbar tazminatına hak kazanan kimsenin elde ettiği değer, gerçek bir tazminat olması nedeniyle gelir unsurlarından hiçbirleriyle örtüşmediği ve dolayısıyla gelir vergisi kapsamına dâhil olmadığı kanaatindeyiz. Eğer idarenin düşündüğü gibi ihbar tazminatları ücretler kapsamına alınarak stopaja tabi tutulursa, kanunda var olmasının asıl sebebi ortadan kalkmış olacaktır. Uygulamadaki görüş farklılarının kaynaklarından birisi de mevzuatta yer alan tazminat kavramının birden fazla anlamda yorumlanacak şekilde kullanılmasıdır. Örneğin ihbar tazminatlarının ücret olduğundan bahisle gelir vergisine tabi olduğunu ileri sürülen dayandığı GVK m.61/2'de yer verilen tazminat kavramı gerçek manada tazminat karşılamamaktadır. Hükümde geçen tazminat kelimesi uygulamada tazminat adı altında yapılan bir takım ödemelere karşılık gelmektedir. Bu karışıklığın ortadan kaldırılabilmesi için de bu nevi ödemelerin başka terimlerle ifade edilmesi gerekmektedir. Son olarak gelir vergisinden istisna edilen tazminatların yer aldığı GVK m.25'in kıdem tazminatlarının bulunduğu 7. bende ihbar tazminatlarının da eklenmesi problemi bütünüyle ortadan kaldıracaktır.

## KAYNAKÇA

- AKYİĞİT Ercan, **Kıdem Tazminatı**, 2. b. , Seçkin Yayınevi, Ankara, 2010
- CENTEL Tankut, **İş Hukuku**, 2. b. , Beta Yayınları, İstanbul, 1994
- ÇELİK Nuri, **İş Hukuku Dersleri**, 25. b. , Beta Yayınevi, İstanbul, 2012
- EREN Fikret, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 15. b., Yetkin Yayınları, Ankara, 2013
- HATEMİ Hüseyin, **Borçlar Hukuku Genel Bölüm Sözleşme Dışı Sorumluluk**, İstanbul, 1998
- KARAHASAN Mustafa Reşit, **Tazminat Hukuku Maddi Tazminat**, 6.b. , Beta Yayınevi, İstanbul, 2001
- KILIÇOĞLU Mustafa, **Tazminat Esasları ve Hesaplama Yöntemleri**, Adil Yayınevi, Ankara
- NOMER Haluk N. , **Haksız Fiil Sorumluluğunda Maddi Tazminatın Belirlenmesi**, İstanbul, 1996
- ÖNCEL Mualla - KUMRULU Ahmet - ÇAĞAN Nami, **Vergi Hukuku**, 21.b. , Turhan Kitabevi, Ankara, 2012
- RADO Türkan, **Roma Hukuku Dersleri Borçlar Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1997
- SABAN Nihal, **Vergi Hukuku**, 5. b. , Beta, İstanbul, 2009
- SÖNMEZ Kazım Yücel, **İş Hukukunda Tazminatlar**, 2. b. , Yetkin Yayınları, Ankara, 2008
- SÜZEK Sarper, **İş Hukuku**, 8. b., Beta Yayınları, İstanbul, 2012
- ŞAKAR Ayşe Yiğit, "İşçiye Ödenecek Bazı Tazminatların Vergi Hukuku Bakımından Durumu", **Sicil**, Yıl 5, Mart, 2010, S.17
- ŞENYÜZ Doğan, **Borçlar Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, 7. b. , Ekin Yayınevi, Bursa, 2013
- ŞENYÜZ Doğan - YÜCE Mehmet - GERÇEK Adnan, **Türk Vergi Sistemi**, 9.b. , Ekin Yayınevi, Bursa, 2013
- TANDOĞAN Haluk, **Türk Mesuliyet Hukuku**, 1961 yılından tıpkı bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2010
- USTA Osman, **İş Hukukunda Akdin Feshinde Doğan Tazminatlar ve Uygulamaları**, Ankara, 1998