



ÇANKAYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI
KAMU HUKUKU YÜKSEK LİSANS TEZİ

TAZMİNATLARIN VERGİLENDİRİLMESİNİN
DEĞERLENDİRİLMESİ

ÖYKÜ SEVGİLİ

EYLÜL 2020

ÖZET

TAZMİNATLARIN VERGİLENDİRİLMESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

SEVGİLİ, Öykü

Yüksek Lisans Tezi

Kamu Hukuku Anabilim Dalı

Danışman: Dr. Begüm DİLEMRE ÖDEN

Eylül 2020, 115 Sayfa

Türk Vergi sisteminde, sisteme henüz yerleşen ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. maddesinde yer alan tazminat ve yardımların vergilendirilmeden istisna tutulması konusu ülkemizde çok büyük öneme sahiptir. Tahdidi olarak sayılan tazminatların ne şekilde vergilendirileceği, vergilendirmede hangi hususlara dikkat edileceği ve vergilendirme istisnası hallerinden kimlerin yararlanacağı konusunun ayrıca incelenmesi gereklidir. Çalışmamızda, sözünü etmiş olduğumuz Gelir Vergisi Kanunu 25. maddesindeki tüm istisnaları kapsayan vergiden muaf olma halleri genel olarak yer alacaktır. Son yıllarda tazminatların vergilendirilmesi konusunun önemi bir hayli artmıştır. Biz de tezimizde, vergilendirmenin nasıl yapılacağını, vergilendirmenin hangi kanunlardan doğduğunu, vergilendirme istisnalarının önemini neler olduğunu ve vergilendirmenin ne şekilde yapılması gerektiği konularını inceleyeceğiz. Bu konularda Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yazılmış olan örnek özelgeler ile de incelemelerimizi değerlendireceğiz.

Anahtar Kelimeler: Tazminatların Vergilendirilmesi, İstisnalar, Gelir Vergisi Kanunu, Tazminat ve Yardımlar

ABSTRACT

EVALUATING THE TAXATION OF COMPENSATION

SEVGİLİ, Öykü

LL.M., Department of Public Law

Supervisor: Dr. Begüm DİLEMRE ÖDEN

September 2020, 115 pages

The recently adopted exemption of compensations and aids under Income Tax Law Article 25 from taxation constitutes great significance in Turkish Tax system. The method by which the compensations provided *numerus clausus* under the law are taxed, the matters to be taken into account when exercising taxation and the determination of beneficiaries should be assessed in particular. Herein this thesis, the cases of tax-exemptions which include the exemptions under Article 25 of Income Tax Law shall be approached in general. In the recent years, the subject of taxation of compensations rose considerably in importance. Thus, we shall examine the way in which taxation is exercised, the legislations from which taxation is derived, and the importance of tax-exemptions. Regarding these topics, we shall further evaluate our analyses with tax rulings issued by Turkish Revenue Administration.

Key Words: Taxation of Compensations, Exemptions, Income Tax Law, Compensations and Aids

TEŐEKKÖR

Bu alıőma sırasında; değerli vaktini esirgemeden sorularımı hiçbir zaman cevapsız bırakmayan, danıőtıęım tđm sorunları gđler yđzđyle özen, tez alıőması sđrecinde yardım ve katkılarıyla beni bilgilendiren ve yđnlendiren tez danıőmanım Dr. Begđm DĐLEMRE ÖDEN'e, değerli zamanlarını ayırarak tez jđrime katılıp tezin geliőmesine bđyđk derecede yardımcı olan hocalarım Prof. Dr. Nurettin BĐLĐCĐ'ye ve Doç. Dr. Oytun CANYAŐ'a, tezin tđm őeklini ve biçimini her defasında sabırla dđzelterek desteğini hiçbir zaman esirgemeyen ve çalışma boyunca bana destek olan babam Ahmet SEVGĐLĐ'ye teőekkđr ederim.

İÇİNDEKİLER TABLOSU

ÖZET	iv
ABSTRACT	v
KISALTMALAR LİSTESİ	xi
GİRİŞ	1
BÖLÜM I: TAZMİNATLAR	3
1.1 ZARAR KAVRAMI	3
1.2. TAZMİNAT KAVRAMI	4
1.3 TAZMİNAT ÇEŞİTLERİ	5
1.3.1 Maddi Tazminatlar	6
1.3.1.1 Destekten Yoksun Kalma Tazminatı	7
1.3.1.2 İş Gücü Kaybı	8
1.3.1.3 Boşanmalara İlişkin Maddi Tazminatlar	9
1.3.2 Manevi Tazminatlar	10
1.3.2.1 Boşanmalara İlişkin Manevi Tazminatlar	12
1.3.2.2 Kişilik Haklarının İhlali Sonucu Manevi Tazminat	14
1.3.3 İdari Yargılama Usulü Kanunundan Doğan Tam Yargı	
Davalarındaki Maddi ve Manevi Tazminatlar	15
1.3.4 İş Akdinin Feshinden Kaynaklanan Tazminatlar	16
1.3.4.1 Kıdem Tazminatı	17
1.3.4.2 İşe Başlatmama Tazminatı	17
1.3.4.3 İşsizlik Ödeneği Ödemesi	18
1.3.4.4 İkale Sözleşmesi Kapsamında Ödenen	
Tazminatlar, İş Kaybı Tazminatları, İş Sonu Tazminatları,	
İş Güvencesi Tazminatları Gibi Çeşitli Adlar Altında	
Yapılan Ödemeler Ve Yardımlar	19
1.3.5 İcra İflas Kanunundan Doğan İcra İnkâr Tazminatları	20

BÖLÜM II: VERGİLENDİRMEYE İLİŞKİN ANA İLKELER	21
2.1 VERGİLENDİRMENİN KAPSAMI	22
2.2 VERGİLENDİRME SÜRECİ	22
2.2.1 Verginin Tarhı (Miktar Olarak Hesaplanması)	23
2.2.1.1 Beyana Dayanan Tarh	24
2.2.1.2 İkmalen Vergi Tarhı	25
2.2.1.3 Re'sen Vergi Tarhı	25
2.2.1.4 Verginin İdarece Tarhı	26
2.2.2 Verginin Tebliği	26
2.2.3 Verginin Tahakkuku	28
2.2.4 Verginin Tahsili	29
2.3 ANAYASAL VERGİLENDİRME İLKELERİ	30
2.3.1 Kanunilik İlkesi	30
2.3.2 Ölçülülük İlkesi	31
2.3.3 Adalet İlkesi	32
2.3.4 Sosyal Devlet İlkesi	33
BÖLÜM III: TAZMİNATLARIN VERGİDEN İSTİSNA EDİLMESİ...	34
3.1 TÜRK MEDENİ KANUNUNDAN DOĞAN İSTİSNALAR ...	36
3.1.1 Nafakalar	36
3.1.2 Tazminatlar	38
3.2 İŞ KANUNUNDAN DOĞAN İSTİSNALAR	39
3.2.1 4857 Sayılı İş Kanununa Göre Ödenen İşe Başlatmama Tazminatı	39
3.2.2 4447 Sayılı İşsizlik Sigortası Kanununa Göre Ödenen İşsizlik Ödeneği Ödemeleri	40
3.2.3 1475 Sayılı İş Kanunu Ve 854 Sayılı Deniz İş Kanununa Göre Ödenmesi Gereken Kıdem Tazminatları	42
3.2.4 İkale Sözleşmesi Kapsamında Ödenen Tazminatlar, İş Kaybı Tazminatları, İş Sonu Tazminatları, İş Güvencesi Tazminatları Gibi Çeşitli Adlar Altında Yapılan Ödemeler ve Yardımlar	44
3.3 İCRA İFLAS KANUNUNDAN DOĞAN İCRA İNKÂR TAZMİNATLARI	46

3.4 SOSYAL SİGORTALAR KANUNUNDAN DOĞAN İSTİSNALAR	47
3.4.1 Dul ve Yetimlere Toptan Ödenen Tazminatlar	47
3.4.2 Sosyal Sigorta Kurumları Tarafından Sigortalılara Yapılan Ödemeler	49
3.4.3 Yabancı Ülkelerde Bulunan Sosyal Güvenlik Kurumları Tarafından Ödenen Emekli, Dul, Yetim ve Evlenme İkramiyeleri veya İade Olunan Mevduat, Sürelerini Doldurmamış Bulunanlarla, Dul ve Yetimlerine Toptan Ödenen Tazminat ve Yardımlar	49
3.5 DİĞER İSTİSNALAR	50
3.5.1 Hizmet Erbabına Ödenen Çocuk Zamları	50
3.5.2 Evlenme Ve Doğum Münasebetiyle Hizmet Erbabına Yapılan Yardımlar	51
3.5.3 Ölüm, Engellilik Ve Hastalık Sebebiyle Verilen Tazminat Ve Yardımlar	52
3.5.4 Yardım Sandıkları Tarafından Statüleri Gereğince Kendi Üyelerine Ölüm, Engellilik, Hastalık, Doğum, Evlenme Gibi Sebeplerle Yapılan Yardımlar	54
3.5.5 Muhtaç Olanlara Belli Süre İçin Veya Hayat Kaydıyla Yapılan Yardımlar	55
3.6 VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KANUNUNDAKİ İSTİSNALAR	55
SONUÇ	57
KAYNAKÇA	60
EKLER	65
EKLER LİSTESİ	66
EK 1: Manevi tazminat ödemesi üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılıp yapılmayacağı hakkındaki özelge.....	68
EK 2: İhbar tazminatı, ayrımcılık tazminatı, işe başlatmama tazminatı, işçinin çalışmadığı süre için ödenen ücret, ücret fark alacakları ile yasal faiz ve yargılama giderlerinin gider yazılıp yazılmayacağı hakkında özelge.....	70

EK 3: TUGS'a kayıtlı gemide çalışan personele ödenen ihbar tazminatının vergilendirilmesi hakkında özelge	74
EK 4: 5953 sayılı Kanun kapsamında çalışmakta iken iş akdinin ikale yoluyla sona ermesi nedeniyle ödenen kıdem tazminatından gelir vergisi kesintisi yapıp yapılmayacağı hakkında özelge.....	77
EK 5: Serbest meslek faaliyetinin bedeline karşı açılan dava sonucunda mahkemece hüküm olunan icra inkâr tazminatının ve icra inkâr tazminatı ile ilgili tahsil edilen yasal faizin Vergi Usul Kanunu, KDV'ye tabi olup olmadığı hakkında özelge	80
EK 6: Emeklilik yardımı ile malullük yardımının Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/11 ve 25/3'üncü maddeleri kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hakkında özelge	84
EK 7: Belediyeden Emniyet Müd. Verilen işçilerin maaşında Aile, Çocuk, Yemek, Yakacak Yrd., Sorumluluk Zammı, İkramiye gibi ödenen ücretlerden Gelir V.ve Damga vergisi kesintisinin yapıp yapılmayacağı hakkında özelge	89
EK 8: Evlenme yardımı hakkında özelge	93
EK 9: Üniversitenizde görevli akademik ve idari personele yapılan aile yardımı, çocuk yardımı, doğum yardımı ve ölüm yardımı ödemelerinin gelir vergisinden istisna olup olmadığı hakkında özelge.....	95
EK 10: Yardımlaşma sandıklarının bankadaki mevduatlarına yürütülen faizlerden gelir vergisi kesintisi yapıp yapılmadığı hakkında özelge.....	98
EK 11: Boşanmanın ve gayrimenkul bağışının aynı tarihte olması halinde hesaplanacak V.İ.V'de uygulanacak vergi oranı hakkında özelge	100
ÖZGEÇMİŞ	104

KISALTMALAR LİSTESİ

GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
İ.K.	: İş Kanunu
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
m.	: madde
Md.	: Müdürlük
MK	: Medeni Kanun
TBK	: Türk Borçlar Kanunu
TMK	: Türk Medeni Kanun
VİVK	: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Türk hukukunda tazminatlar büyük öneme sahiptir. Tazminatların vergilendirilme usulleri, miktar olarak sınırları, hangi tazminatlardan hiçbir koşulda vergi alınmayacağı ve hangi tazminatların tavan miktarını aşan kısmının vergilendirileceği ülkemizde tam olarak açıklığa kavuşamamış olan bir konudur. Vergilendirmeye tabi olmayan, vergilendirme istisnası olan ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. maddesinde tek tek sayılmış olan tazminatlar toplu olarak ele alınarak tarafımızca bu tazminatların ne şekilde vergilendirileceğine açıklık getirilmeye çalışılacaktır.

Vergilendirme istisnasına bağlı olan tazminatların birkaçı hakkında, özellikle de 4857 Sayılı İş Kanunu'nu kapsayanlar ile ilgili olarak yazılmış makale örnekleri olsa da söz konusu tazminatlar hakkında kapsamlı ve toplu olarak ele alınmış az sayıda çalışma yapılmıştır. Biz tezimiz ile Vergi Hukukunun yakından ilgilendiği, Gelir İdaresi Başkanlığı ve Defterdarlıkları pek çok kez özgelge ile cevaplamaya iten konuya açıklık getirmeye çalışacağız. Ayrıca bu tez ile vergilendirme sürecinde birtakım sorulara cevap arayan mükellefler gibi tazminatı alan kişilerin yaşadıkları birçok sorun ile ilgili de çözüm arayacağız.

Tezimiz üç bölümden oluşmaktadır. Tezin ilk bölümünde, tazminat ve zarar kavramı ile birlikte Gelir Vergisi Kanunu'nda vergiden istisna tutulan tazminat türlerini kısaca ele alacağız. İkinci bölümde, vergilendirme sürecini ele alarak vergilendirmenin hangi aşamalardan geçtiğini, ne şekilde yapıldığını ve tazminatların vergi sürecinde nasıl ortaya çıktığını anlatacağız. Son olarak üçüncü bölümde ise, Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. Maddesinde sayılan istisnaların neler olduğunu, istisnaların uygulamalarını, istisnalar hakkında mükellefler tarafından talep edilen görüşleri ve idare tarafından verilen cevapları ele alarak istisnaların uygulama alanlarını açıklayacağız.

Birinci bölümde; tazminat kavramı ve tazminatı oluşturan zarar kavramı ile Gelir Vergisi Kanunu 25. maddesindeki istisnaları oluşturan tazminat türleri ele alınarak, bu tazminatların neler olduğu, hangi koşullarda talep edilebileceği açıklanmıştır. İkinci bölümde; vergilendirmenin kapsamı ve vergilendirme sürecinde tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamaları açıklanmıştır. Üçüncü bölümde ise Gelir Vergisi Kanunu 25. maddesinde konu olan ve vergiden istisna tutulan tazminat ve yardımlar tek tek anlatılarak, ilgili kanun maddelerine atıf yapılmış ve konuya örnek olarak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından cevaplanan özelgeler eklenmiştir.

Böylece Türkiye’de Gelir Vergisi Kanunu ile istisna kapsamına alınan tazminatların vergilenme rejimi, istisnaya konu kişiler açısından değerlendirilmekte ve sorunlu alanlar hakkında kişisel görüşlerimiz ortaya koyulmaktadır.

Tazminatın bir vergi mükellefi kurum tarafından elde edilmesi konusu tezimiz kapsamı içine girmemektedir.

BÖLÜM I

TAZMİNATLAR

Bu bölümde, zarar ve tazminat kavramları üzerinde durularak tezimizin ana konusu olan tazminat kavramının ortaya çıkma şekli ve amacı üzerinde durulacaktır. Aynı zamanda ilk bölümde, tezin konusu olan ve ülkemizde vergiden istisna edilen tazminat çeşitleri de ayrı ayrı açıklanacaktır.

1.1 ZARAR KAVRAMI

Tazminat kavramından önce zarar kavramı üzerinde durmak gerekmektedir. Zarar, bir kimsenin kendi iradesi dışında mal varlığı üzerinde ortaya çıkan eksilme veya azalma olarak tanımlanır. *“Bir varlığın değerinde o varlığa sahip olan kimsenin isteği dışında meydana gelen eksilme zarar diye nitelenir.”*¹ Bir başka deyişle; *“Zarar, kişinin iradesi dışında malvarlığında meydana gelen azalma olarak tanımlanır.”*²

*“Tazminat hukukunun amacı, zararı aynen veya nakden gidermek, zarar verici olay sonunda mal varlığındaki eksilmeden sonra nicelik veya nitelik yönünden eş değer bir şey koymaktır.”*³ Zarar verenin yerine getirmek zorunda olduğu bu yükümlülüğe ise zararın giderilmesi veya tazminat yükümlülüğü denir.

Zarar kavramı hem maddi zarar olarak hem de manevi zarar olarak karşımıza çıkmaktadır. Maddi zarar, kişinin mal varlığındaki azalmayı açıklarken; manevi zarar, kişinin mal varlığına dayanmayan zararlardır. Aynı şekilde dar anlamda zarar, kişinin mal varlığındaki eksilmeyi ifade ederken; geniş anlamda zarar hem mal varlığındaki zararı hem de kişilik haklarına karşı yapılmış olan zararı kapsar.

¹ Mustafa Reşit KARAHASAN, *Tazminat Hukuku*, Beta Yayınları, İstanbul, 1998, s. 53.

² Mustafa KILIÇOĞLU, *Tazminat Hukuku*, Bilge Yayınevi, Ankara, 2016, s. 47.

³ Fikret EREN, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, s. 749.

Yani meydana gelen zarar, para ile ölçülebilen bir zarar ise maddi zarar; para ile ölçülemeyecek kişilik haklarına karşı meydana gelen bir zarar ise manevi zarar olarak belirlemek gerekmektedir. Zararın ispatı, TBK m.50/1’de belirtildiği üzere zarar görene yükletilmiştir. Zarar, zararı veren olayın gerçekleştiği zaman dikkate alınarak hesaplanmalıdır.

Zarara, faizin eklenmesi hususunda ise, zararın meydana geldiği tarihten başlamak üzere faizin hesaba katılması, bu tarihten itibaren işletilmesi gerekmektedir. Ayrıca meydana gelen zarar ve zararı verenin fiili arasında mevcut bir nedensellik bağı olmalıdır. Bu illiyet bağının hukuka uygun olan kısmı zarar hesaplanırken hâkimin takdir yetkisinde olacaktır.

1.2 TAZMİNAT KAVRAMI

“Tazminat, hukuka aykırı bir eylem sonucunda meydana gelen maddi veya manevi zarara karşılık olarak ödenen bedeldir.”⁴ Diğer bir anlatımla tazminat, zararların giderilmesi amacıyla sorumlu tarafından zarar görene ödenen veya mahkeme tarafından ödenmesine karar verilen parasal bir değer veya edimdir.⁵

Zarar meydana geldikten sonra, zararın ortaya çıkarmış olduğu mal varlığındaki eksikliği gidermek için, zarar tutarında belirli bir tazminat ödenir. Hâkim ortaya çıkan zararın tazminine karar verebilmek için öncelikle zararı, miktar olarak belirlemelidir. Bir nevi zararın hesaplanması sonucunda zarar ile yarar arasındaki denge kurulur, ortaya tazminat miktarı çıkar.

Tazminat ile mümkün olduğu ölçüde zararın meydana gelmesinden sonra bozulmuş olan dengenin kurulması ve mevcut durumun zarardan önceki duruma getirilmesi amaçlanmaktadır. Yani zarar meydana gelmeden önce mal varlığı hangi durumda ise zarar meydana geldikten sonra belirlenen tazminat miktarı ile mal varlığı önceki durumuna getirilmeye çalışır. Bu sebeple tazminat kavramı ile zarar kavramı birbiriyle sıkı sıkıya bağlı bir ilişki içindedir.

⁴Ahmet ÇELİK, *Tazminat ve Alacak Davalarında Güncel Sorunlar*, Aristo Yayınevi, İstanbul, 2020, s. 32.

⁵Mehmet ÜNAL, *Manevi Tazminat Ve Bu Tazminat Çeşidinde Kusurun Rolü*, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 35, Sayı: 1, Sayfa: 397-437, s. 398.

“Tazminat tutarı, zarar görenin mal varlığında büyük ölçüde bir değişime sebep olmamalıdır.”⁶ Başka bir deyişle, zarar görene verilecek tazminat sonucunda zarar gören kişinin zenginleşmemesi gerekmektedir. “Tazminat, zarar görenin mal varlığındaki eksikliği karşılayacak ölçüde verilmeli, tazminatın sınırı ise mal varlığında uğranılan zarar kadar olmalıdır.”⁷ Söz konusu tazminat ile meydana gelen zarar karşılanmalı, kişinin mal varlığında hiçbir şekilde değişim veya artış olmamalıdır.

Zararın maddi veya manevi olması önemli olmamakla birlikte, maddi zarar söz konusu ise mal varlığındaki eksilme değeri dikkate alınacakken; manevi zararın söz konusu olduğu durumlarda kişilik haklarının ihlalinde ortaya çıkan duygusal zararın tatmin edilebileceği değer gözetilecektir.

1.3 TAZMİNAT ÇEŞİTLERİ

Tazminat çeşitleri farklı konu başlıkları altında çeşitli şekillerde başlıklara ayrılmaktadır. Biz çalışmamızda ileride vergilendirilmesi hususuna değineceğimiz tazminatları bu bölümde kısaca açıklayacağız. İlk olarak maddi tazminatları, ikinci olarak manevi tazminatları, üçüncü olarak iş hukukundan doğan tazminatları ve dördüncü olarak icra iflas hukukundan doğan tazminatı ele alacağız.

Maddi tazminatlar başlığında; destekten yoksun kalma tazminatı, iş gücü kaybı ve boşanmaya ilişkin maddi tazminatlar anlatılacaktır. Manevi tazminat başlığında; boşanmaya ilişkin manevi tazminat ile kişilik haklarına saldırıya ilişkin manevi tazminatlar anlatılacaktır.

İş hukukundan doğan tazminat başlığında; kıdem tazminatı, işe başlatmama tazminatı, işsizlik ödeneği ödemesi ile ikale sözleşmesi çerçevesinde ödenen tazminatlar ve iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli isimler altında yapılan ödemeler ve yardımlar anlatılacaktır. Son olarak icra hukukundan doğan tazminat başlığında ise icra inkâr tazminatı anlatılacaktır.

⁶Duygu ERTÜTÜNCÜ YILDIRIM, Maddi Zararın Tespitinde Denkleştirme, *İstanbul Barosu Dergisi*, Cilt: 86, Sayı: 2, Sayfa: 220-226, 2012, s. 222.

⁷ agm s. 222.

1.3.1 Maddi Tazminatlar

Maddi tazminatlar, kişinin mal varlığında kendi iradesi ve isteği dışında meydana gelen ve değerinin para ile ölçülebildiği zararlardır. Zarar verenin, yerine getirmekle yükümlü olduğu bir edimdir. Maddi tazminatın amacı, zarar olmasaydı mal varlığı hangi durumda olacaksa mal varlığının o durumunun tekrar kurulmasıdır.⁸ Yani zararın meydana getirdiği olay olmasaydı zarar gören mal varlığı açısından hangi durumda bulunacak idiyse, aynı mal varlığı durumunun tekrar kurulmasıdır. Bu sebeple tazminat, zararı meydana getiren eylemin yaptırımını hükmündedir.

Maddi zarar, mal varlığında eksilmeye yol açabileceği gibi mal varlığındaki artışı engelleyici sonuç da doğurabilir. Bu sebeple maddi zarar iki şekilde karşımıza çıkmış olur. İlki, fiili zarardır. Fiili zarar, zararı oluşturan fiil nedeniyle mal varlığındaki azalmayı ifade eder. İkincisi ise, yoksun kalınan kardır. Yoksun kalınan karda, zararı meydana getiren fiilin olmaması durumunda mal varlığındaki çoğalmayı ifade eder.⁹

*“Ayrıca tazminatın biçimleri vardır. Bunlar; para ile giderim ve aynen giderim olarak ikiye ayrılmaktadır.”*¹⁰ Para ile giderim, zararın karşılığında meydana gelen mal varlığındaki eksilmenin para ile ödenmesi halidir.

Aynen giderim ise, mal varlığının zarardan önceki duruma geri getirilmesi veya buna benzer bir durum yaratılmasıdır. Yerleşik uygulamada genel olarak zararın para ile giderimi biçimi tercih edilmekte ve kullanılmaktadır.

Maddi tazminata hükmederken denkleştirme konusu önümüze çıkmaktadır. Denkleştirme; zarar tutarında yararın düşürülmesi ile ortaya çıkar. Dolayısıyla zarara uğrayanın, alacağı tazminat sonucunda zenginleşmesini önleme hukuki dayanak olarak kabul ederek denkleştirmeye dikkat çekmek gerekir. Böylece denkleştirmenin öğretide ve uygulamada ki rolünü de son derece önemsemek gerekmektedir.

⁸EREN, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, s. 787.

⁹Hasan Tahsin GÖKCAN, *Haksız Fiil Sorumluluğu ve Tazminat Hukuku*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2016, s. 582.

¹⁰EREN Fikret 2019, age. s. 789.

Maddi tazminatlar başlığı altında destekten yoksun kalma tazminatı, iş gücü kaybı ve boşanmalara ilişkin maddi tazminat türleri ele alınacaktır.

1.3.1.1 Destekten Yoksun Kalma Tazminatı

Destekten yoksun kalınan zarar, doğrudan veya dolaylı olmayıp yansıma zarar olarak karşımıza çıkar. Yansıma zarar, hukuka aykırı fiilden etkilenen kişi dışında bu fiil yüzünden başka bir kişinin de zarardan etkilendiği bir zarar türüdür.¹¹

TBK m.53/3. Maddesinde ölenin desteğinden yoksun kalan kişilerin ölüm sebebiyle zarara uğramaları, ölüme bağlı maddi zararların içerisinde yer almaktadır.

Bu tazminat türünün kabul edilmesi için, ölen kişinin tazminattan yoksun kalan kişiye destek olması veya gelecek zamanda destek olmasının beklendiği bir durum olması gerekmektedir. Yani ölen ile tazminat talebinde bulunan arasında 'destek' ilişkisi bulunmalıdır.¹²

*"Bu tazminat türünde destek; ölen kişi olarak tanımlanır."*¹³ Kişinin destek olarak kabul edilmesi, tazminat talebinde bulunan kişiye karşı sağlığında ekonomik değeri olan bir yardım veya bakımda bulunmuş olması hususudur.¹⁴

Söz konusu yardım veya bakımın ihtiyacının ölüm anında olması şart değildir. Gelecekte doğması muhtemel olan ihtiyaçlar da uygulamada destekten yoksun kalma tazminatını talep etmek için yeterli görülmektedir. *"Bir kişinin eylemli ve düzenli olarak başka birine yardım etmesi ve bu yardımın ileriki dönemlerde de devam emesi gerekmektedir."*¹⁵

Bu tazminat ile tazminat talep eden kişilerin ölümlerle sonuçlanan olaydan önceki sosyal ve ekonomik durumlarının korunması amaçlanır.

¹¹ KILIÇOĞLU, *Tazminat Hukuku*, s. 136.

¹² GÖKCAN, *Haksız Fiil Sorumluluğu ve Tazminat Hukuku*, s. 705.

¹³ KILIÇOĞLU Mustafa 2016, age. s. 137.

¹⁴ age. s. 137.

¹⁵ KARAHASAN, *Tazminat Hukuku*, s. 251.

Destekten yoksun kalma tazminatı, üçüncü kişilere tanınmış olan mirasçılık sıfatından bağımsız oluşan bir haktır. Yani bu tazminatı talep eden kişiler mirasçılar değildir, söz konusu kişilerin mirasçı olmaları zorunluluğu da yoktur. Bu sebeple destekten yoksun kalma tazminatı, destek olma şartını taşıyan herkesin kullanabileceği bir haktır. Ayrıca mirası reddetmiş olan kişiler de destekçiden destekten yoksun kalma tazminatı talep edebilirler.

1.3.1.2 İş Gücü Kaybı

Hukuka aykırı bir olay veya haksız eylem sonucunda bedensel zarara uğrayan kişinin iyileşemeyip yaşam boyu sakat kalması durumuna, sürekli iş göremezlik, beden gücü kaybı veya iş gücü kaybı denilmektedir. İş gücü kaybının meydana getirmiş olduğu zarar hesaplanabilir ve somut bir zarardır.¹⁶ Zarar görenin kaybının nasıl hesaplanacağı TBK m. 55'te belirtilmiştir. İlgili kanun maddesi şu şekildedir;

“MADDE 55- Destekten yoksun kalma zararları ile bedensel zararlar, bu Kanun hükümlerine ve sorumluluk hukuku ilkelerine göre hesaplanır. Kısmen veya tamamen rücu edilemeyen sosyal güvenlik ödemeleri ile ifa amacını taşımayan ödemeler, bu tür zararların belirlenmesinde gözetilemez; zarar veya tazminattan indirilemez. Hesaplanan tazminat, miktar esas alınarak hakkaniyet düşüncesi ile artırılmaz veya azaltılamaz.”

Sürekli iş gücü kaybı zararları beden gücü kayıp oranlarına göre ikiye ayrılır. Bunlar; sürekli kısmi iş gücü kaybı ile sürekli tam iş gücü kaybıdır. Sürekli kısmi iş gücü kaybı, organ eksilmesi veya organ zayıflaması sonucu beden gücünün belli bir oranda azalması durumudur.

Bu durumdaki kişi çalışmasını sürdürebilir ise de yaşlılarına ve aynı işi yapanlara göre daha fazla güç ve çaba harcayacağından, kazançlarında bir azalma olmasa bile söz konusu kişinin sakatlığı oranında tazminat isteme hakkı vardır. Sürekli tam iş gücü kaybı ise, beden gücünün bütünüyle yitirilmesi durumudur.

¹⁶KILIÇOĞLU Mustafa 2016, age. s. 249.

Bu durumdaki kişi artık çalışamayacak ve kazanç elde edemeyecek haldedir. Bu nedenle tazminatı yüzde yz oranı üzerinden hesaplanacaktır. Zaman geçtikçe başkasının yardımıyla yaşamını sürdürmesi zorunluluğu doğuyorsa, tazminat tutarına bakıcı giderleri de ayrı olarak eklenecektir.

1.3.1.3 Boşanmalara İlişkin Maddi Tazminatlar

Boşanma kararı ile beraber boşanan eşlerden biri boşanma sebebiyle maddi zarara uğrayabilir. Bu sebeple ortaya çıkan maddi zararın tazmini söz konusu olur. Burada kusursuz eşin uğradığı zarar tazmini söz konusu olmaktadır. Türk Medeni Kanunu'nun 174. Maddesinde tazminat talebi aşağıdaki şekilde hüküm altına alınmıştır;

“V. Boşanmada tazminat ve nafaka

1. Maddi ve manevi tazminat

Madde 174- Mevcut veya beklenen menfaatleri boşanma yüzünden zedelenen kusursuz veya daha az kusurlu taraf, kusurlu taraftan uygun bir maddi tazminat isteyebilir. Boşanmaya sebep olan olaylar yüzünden kişilik hakkı saldırıya uğrayan taraf, kusurlu olan diğer taraftan manevi tazminat olarak uygun miktarda bir para ödenmesini isteyebilir.”

Maddi tazminata hkmedebilmesi için şu şartlar oluşmalıdır;

- Mahkemenin vermiş olduğu ve kesinleşen bir boşanma kararı olmalıdır.
- Taraflardan birinin maddi tazminat talebinde bulunmuş olması gerekir.
- Kendisinden maddi tazminat talep edilen tarafın, boşanmaya neden olan olaylarda kusuru olduğuna karar verilmiş olmalıdır.
- Maddi tazminat talep eden taraf, boşanmaya neden olan olaylarda daha az kusurlu veya kusursuz olmalıdır.
- Evlilik nedeniyle maddi tazminat talep eden tarafın menfaatleri zarara uğramış olmalıdır.
- Tazminatın miktarı, tazminatı ödeyecek tarafın ödeme gücüne göre olmalıdır.

Tazminat talebinde bulunacak tarafın, boşanmada kusursuz veya daha az kusurlu olması gerekir. Kanunda açıkça kusursuz veya daha az kusurlu olunması şartı öngörüldüğünden boşanma davasında tarafların eşit kusurunun olduğu tespit edilirse hiçbir taraf lehine maddi tazminata hükmedilemeyecektir. Aynı şekilde kusuru bulunan tarafın tazminat talebi de mahkemece kabul edilmeyecek ve reddedilecektir.

Tazminat talebinde bulunan tarafın, fiili olarak zarara uğramış olması ve mal varlığında bir eksilme meydana gelmesi gerekmektedir. Başka bir deyişle, mevcut veya beklenen menfaatin boşanma yüzünden zedelenmesi gerekmektedir. Mevcut menfaatin belirlenmesi, evlilik birliğinin eşlere fayda sağlaması ile doğru orantılıdır. Evliliğin devamı halinde eşlerden birinin diğerine çıkar sağlamaya devam etmesi halinde menfaatin varlığından söz edilebilir ve tazminata hükmedilmesi kabul edilebilirlik kazanır.

Boşanma ile istenen maddi tazminat, boşanmanın eki niteliğinde olup boşanma kararı ile sıkı sıkıya bağlıdır.¹⁷ Yani boşanma kararı yüzünden ortaya çıkan bir menfaat zedelenmesi söz konusu olmalıdır. Kusurlu eş, kusursuz eşe boşanmadan kaynaklı olarak ortaya çıkan zararı ödemekle yükümlüdür.¹⁸

1.3.2 Manevi Tazminatlar

Manevi tazminat, mal varlığı dışındaki hukuksal değerlere karşı bir zararın meydana gelmesi sonucu ortaya çıkan eksilmenin giderilmesidir. Herkese karşı korunan kişilik haklarından birine zarar verilmesi halinde doğan mutlak bir haktır. *“Bu sebeple manevi tazminat kişilik haklarının korunmasını amaçlamaktadır.”*¹⁹

¹⁷KARAHASAN Mustafa Reşit 1998, age. s. 420.

¹⁸ age. s. 421.

¹⁹BORA Sevda, “6098 Sayılı Türk Borçlar Kanununa Göre Manevi Tazminat Davası”, *Terazi Hukuk Dergisi*, Cilt: 8, Sayı:83, Makalenin Yayınlandığı Sayfa: 31-42, 2013, s. 31.

Manevi tazminatla amaçlanan şey bozulan ruhsal dengenin yeniden sağlanmasıdır.²⁰ Bununla birlikte manevi tazminatın yaşam arzusunun tazeleme, çekilen acıyı dindirme, yaşama yeniden bağlama gibi amaçları vardır. TBK m.58'e göre manevi tazminat, kişilik haklarını korumaya yönelik tazminattır.

Ve kişilik hakkı ihlal edilen kişiler manevi bir zarara uğramış olmalıdır. TBK m.56'da bedensel bütünlüğün zarara uğraması ve ölüme ilişkin manevi tazminat söz konusu olur.

TBK m.58'in kapsamına giren haller; şeref, haysiyet, ticari itibar, kişinin sır ve özel hayat alanı, aile hayatı ve çevresi, özgürlükleri, yaşama hakkı, sağlık ve vücut bütünlüğü hakkı, dini inanç ve kanaatleri, kişinin adı, özel hayatı, resim hakkı ile sosyal ve duygusal kişilik değerlerinin ihlalidir. Hâkimler manevi tazminata hükmederken, tarafların sıfatını, sosyal-ekonomik durumlarını ve hatta işgal ettikleri makamları gözetirler. Bu yüzden manevi tazminat belirlenirken ihlalin türü, çekilen bedensel ya da ruhsal acının büyüklüğü, zararın yoğunluğu ve süresi ile kusurun ağırlığı da önemlidir.²¹

Manevi tazminat, alacak hakkı olarak kabul edildiğinden söz konusu tazminata zararın doğduğu ve kişilik haklarının ihlal edildiği andan itibaren faiz işletilmelidir.

TBK m.49' da; "*Kusurlu ve hukuka aykırı bir fiille başkasına zarar veren, bu zararı gidermekle yükümlüdür. Zarar verici fiili yasaklayan bir hukuk kuralı bulunmasa bile ahlaka aykırı bir fiille başkasına kasten zarar veren de bu zararı gidermekle yükümlüdür.*" hükmü yer almaktadır. Buna göre, ahlaka aykırı olduğu kabul edilen davranışın hukuken yasaklanmış olması şartı aranmamakta, zarar veren kişinin zararını gidermek zorunda olduğu kabul edilmektedir. Zarar verenin fiili kasten ve isteyerek yapmış olması gerekir. Söz konusu zarar fiili yapma eylemi olabileceği gibi yapmama gibi olumsuz bir eylem de olabilir.

²⁰KARAHASAN, *Tazminat Hukuku*, s. 835.

²¹KILIÇOĞLU, *Tazminat Hukuku*, s. 1200.

Manevi tazminat hesaplanırken, tazminat talep eden kişinin zenginleşmemesine özen gösterilir. Yargıtay'ın yerleşik içtihatlarında da gözetmiş olduğu en önemli hususlardan birisi zenginleşme yasağıdır ve yerel mahkemelerde hâkimler tarafından da en çok bu konu üzerinde durulur. Manevi tazminat davalarında hâkim taleple bağlıdır bu yüzden talep edilenden fazlasına hükmedemez.²²

Dolayısıyla tazminat miktarı hakkında karar verilirken, en önemli ölçüt zenginleşmeme olmakla birlikte talep edilen değeri aşmayacak bir tutar üzerinde karar verilmelidir.

Manevi tazminat konu başlığında, boşanmalara ilişkin manevi tazminatlar ile kişilik haklarının ihlali sonucunda ödenen manevi tazminat türleri ele alınacaktır.

1.3.2.1 Boşanmalara İlişkin Manevi Tazminatlar

Boşanma davalarındaki manevi tazminat, maddi tazminatların aksine zararın giderilmesini amaçlamamaktadır. Boşanmalara ilişkin manevi tazminatlar, boşanma ile birlikte taraflardan birinin genellikle acı çekme, üzüntüye kapılma, ruhsal çöküntüye uğrama gibi sebeplerle talep etmiş olduğu tazminat türüdür. Manevi tazminat, boşanma sonucu kişisel haklarına verilen zararın tazminini isteyen taraf için söz konusu olmaktadır.

Eski MK' da manevi tazminat talep edecek eşin kusurunun olmaması ve kişilik haklarının ağır şekilde zarara uğraması aranırken, yeni TMK ile manevi tazminat talep edecek eşin kusursuz olma şartı kaldırılmıştır. *

Boşanmada manevi tazminat talep eden kişinin kişilik haklarının saldırıya uğraması yeterli görülmüştür.²³

²² BORA, "6098 Sayılı Türk Borçlar Kanununa Göre Manevi Tazminat Davası", s. 36.

²³ Mine UZUN, "Türk Medeni Kanunu Kapsamında Boşanmadaki Tazminat Hükümlerinin Şartlarına Genel Bakış", *İstanbul Barosu Dergisi*, Cilt: 89, Sayı:3, ss. 254 - 279, 2015, s. 268.

*Yargıtay, eviyle, eşiyile ve çocuklarıyla ilgilenmeyen ve evi terk eden eşin söz konusu davranışlarını karşı tarafın kişisel haklarına saldırı olarak kabul ederek bu olaylarda tazminata hükmedilmesi gerektiğine karar vermiştir.

Manevi tazminat talep edebilmek için şu şartlar gerçekleşmiş olmalıdır;

- Mahkeme tarafından verilen bir boşanma kararı olması gerekir.
- Manevi tazminat talebinde bulunulmuş olması gerekir.
- Manevi tazminatı ödemesine karar verilen tarafın boşanma kararında kusuru olmalıdır.
- Manevi tazminatı talep eden taraf, boşanma kararı verilmesine neden olan olaylarda karşı tarafa nazaran daha az kusurlu olması gerekir.
- Manevi tazminatı talep eden taraf, boşanma sonucuna neden olan olaylarda kişilik haklarının zarara uğraması gerekir.
- Kişilik haklarının zarara uğraması ile boşanma arasında nedensellik bağı olması gerekir.

Manevi tazminat talep edilebilmesi için, kişilik haklarına saldırıda bulunan kişinin eylemlerine boşanmanın neden olması gerekmektedir. Manevi zararı meydana getiren kişi kusurlu ya da daha az kusurlu eş olmalıdır. Eğer ki söz konusu hak ihlalinin kusurlu ya da daha az kusurlu eşin annesi, babası, kardeşi veya başka bir akrabası yapmış ise boşanma kaynaklı manevi tazminat talebinde bulunulması da mümkün olmayacaktır.²⁴ Buradaki kusurun, evliliğin temelinden sarsılmasına veya evliliği çekilmez hale getiren olaylara neden olunmasına yol açan kişide olduğu kabul edilir.²⁵

Tazminatın miktarı belirlenirken; tarafların evlilik süreleri, yaşları, eğitimleri, sosyal ve ekonomik durumları, çocukların durumu, yeniden evlenme olasılıkları, kusurlarının ağırlığı gibi hususlar göz önünde bulundurulmaktadır.

²⁴age. s. 273.

²⁵KARAHASAN, *Tazminat Hukuku*, s. 1051.

1.3.2.2 Kişilik Haklarının İhlali Sonucu Manevi Tazminat

Kişilik haklarının korunmasına dair kanundaki düzenlemeler; Anayasa, Türk Ceza Kanunu, Türk Medeni Kanunu ve diğer özel kanunlarda yer almaktadır. Özel hukukta kişiliğin korunmasına ilişkin düzenlemeler Türk Medeni Kanunu m.23, 24 ve Türk Borçlar Kanunu m.49'da yer almaktadır.²⁶

Kişisel varlıkların korunması ile hem bedensel hem de ruhsal varlıkların korunması amaçlanmaktadır. Bu sebeple konut dokunulmazlığından kişinin fotoğrafının çekilip yayınlanmasına, diplomasının kullanılmasından evlilik ilişkisinin gizliliğine kadar her şey kişilik haklarının bir parçasıdır ve ihlali manevi tazminat talebine neden olabilmektedir.

Bu noktada, tazminata konu kişisel hakların korunmaya değer bir varlık olarak saptanması önemlidir. Hem öğretinin ortaya koyduğu hem de yargının ortaya koyduğu kişisel varlıklar; kişinin hayat, beden ve sağlığına ilişkin değerler, duygu ve düşünceleri, onur, haysiyet, kişilik, ün, isim, ekonomik alandaki kişiliği ve özel haberleşme sınırlarıdır.

Kişilik haklarının zedelendiğini düşünen kişi, ilgili kanun maddeleri ile seçimlik olarak, kişilik haklarının korunmasını, kişilik haklarına yapılan saldırının önlenmesini veya söz konusu saldırının sonlandırılmasını talep edebilir. Mevcut saldırı sonucunda da kişi, uğramış olduğu zararın giderilmesini talep edebilir.

²⁶Hülya ATLAN, "Kişilik Hakkının Medya Yoluyla İhlalinde Manevi Tazminat Miktarının Belirlenmesi", *Beykent Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 2, Sayı:4, Makalenin Yayınlandığı Sayfa: 31-49, 2016, s. 34.

1.3.3 İdari Yargılama Usulü Kanunundan Doğan Tam Yargı Davalarındaki Maddi ve Manevi Tazminatlar

İdarenin bir eylemi, işlemleri veya ihmali sebebiyle zarara uğrayan kişinin, zararını tazmin etmek amacıyla idareye karşı açmış olduğu manevi veya maddi tazminat davalarına tam yargı davası denir. İdari Yargılama Usulü Kanununda 12 ve 13. maddelerde tam yargı davası şu şekilde ele alınmıştır;

“İptal ve tam yargı davaları:

Madde 12 – İlgililer haklarını ihlal eden bir idari işlem dolayısıyla Danıştay’a ve idare ve vergi mahkemelerine doğrudan doğruya tam yargı davası veya iptal ve tam yargı davalarını birlikte açabilecekleri gibi ilk önce iptal davası açarak bu davanın karara bağlanması üzerine, bu husustaki kararın veya kanun yollarına başvurulması halinde verilecek kararın tebliği veya bir işlemin icrası sebebiyle doğan zararlardan dolayı icra tarihinden itibaren dava süresi içinde tam yargı davası açabilirler.”

“Doğrudan doğruya tam yargı davası açılması:

Madde 13 – 1. İdari eylemlerden hakları ihlal edilmiş olanların idari dava açmadan önce, bu eylemleri yazılı bildirim üzerine veya başka suretle öğrendikleri tarihten itibaren bir yıl ve her halde eylem tarihinden itibaren beş yıl içinde ilgili idareye başvurarak haklarının yerine getirilmesini istemeleri gereklidir. Bu isteklerin kısmen veya tamamen reddi halinde, bu konudaki işlemin tebliğini izleyen günden itibaren veya istek hakkında altmış gün içinde cevap verilmediği takdirde bu sürenin bittiği tarihten itibaren, dava süresi içinde dava açılabilir.”

İdari işlem nedeniyle kişiler hem maddi hem manevi zarara uğrayabilirler. Bu nedenle tam yargı davalarında hem maddi tazminat hem de manevi tazminat talep edilebilmektedir.²⁷

²⁷Cemil KAYA, “İdari Yargıda Mahkeme Kararlarının Uygulanmaması Nedeniyle Manevi Tazminat İstemi”, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 14, Sayı: 1-2, Makalenin Yayınlandığı Sayfa: 59-77, 2010, s. 60.

İdarenin sorumluluğu ilkesi gereği özellikle hizmet kusurunun olduğu durumlarda tam yargı davaları ile maddi veya manevi tazminat talep edilmektedir. Ayrıca “Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemeleri kararlarına göre işlem yapılmayan veya eylemde bulunulmayan hallerde idareye karşı Danıştay ve ilgili idari mahkemede maddi veya manevi tazminat davası açılabilir.” Söz konusu davalar bakımından da tam yargı davasında uygulanacak hükümler geçerli olacaktır (İYUK m. 28/3).

1.3.4 İş Akdinin Feshinden Kaynaklanan Tazminatlar

İş sözleşmesi, iki tarafa da borç yükleyen bir sözleşmedir. Bu sözleşmeye göre işçi işi yapma borcu altına girerken, işveren de işçiye yaptığı işe karşı ücret ödeme, işçinin güvenliğini sağlama ve diğer bazı yükümlülükler altına girmektedir. Sözleşmenin feshedilmesi birkaç şekilde olabilirken, hangi nedenlerle feshedildiği işçinin alacakları yönünden önem arz etmektedir.²⁸

Fesih, tek taraflı irade beyanının karşı tarafa ulaşması ile sonuç doğurur. İş sözleşmesini haklı nedenle fesheden işçi, tüm alacaklarını talep edebilirken; haklı neden olmaksızın feshedecek olan işçinin belirsiz süreli iş sözleşmesi var ise kanundaki ihbar sürelerine uyması zorunludur. İhbar sürelerine uymayan belirsiz süreli iş sözleşmesi olan işçi, işverene ihbar tazminatı ödemek zorunda kalır.²⁹

Feshin ne şekilde yapıldığı önemli değildir. “Fakat fesih bildiriminin açık, belirli bir sebebe dayandırılmış ve anlaşılır olması gerekir.”³⁰

İş sözleşmesinin feshi ile birlikte bir takım işçi alacakları ortaya çıkar. Bunlar iş akdinin feshinden kaynaklanan tazminatlardır. Bu tazminatlardan konumuza dâhil olan tazminatları kısaca açıklayacağız.

²⁸Mehmet Nusret BEDÜK, “İş Sözleşmesinin İşçi Tarafından Feshi ve Feshin Hukuki Sonuçları”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 27, Sayı: 2, Makalenin Yayınlandığı Sayfa: 679-726, 2019, s. 680.

²⁹Sarper SÜZEK, *İş Hukuku*, Beta Yayınevi, İstanbul, 2019, s. 520.

³⁰age. s. 520.

1.3.4.1 Kıdem Tazminatı

İş yerinde, en az bir yıl çalışan işçiye kanunda belirtilen diğer koşulları da sağlaması halinde işveren tarafından verilen tazminattır.

İşçinin işe başladığı tarih temel alınarak, bu tarihten itibaren iş sözleşmesi devam ettiği sürece geçen her tam yıl için, işveren tarafından işçiye, işçinin 30 günlük brüt ücret tutarında ödeme yapılır.³¹

4857 sayılı İş Kanunu'nun 120. maddesi uyarınca halen yürürlükte bulunan mülga 1475 sayılı İş Kanunu'nun kıdem tazminatını düzenleyen 14. maddesine göre; işçinin iş sözleşmesini haklı nedenle feshettiği durumlarda işçi kıdem tazminatına hak kazanır.³²

Kanunda sayılan bazı özel durumlarda; kadın işçinin evlilik nedeniyle sözleşmeyi feshetmesi, işçinin askerlik nedeniyle sözleşmeyi feshetmesi, işçinin yaşlılık aylığı nedeniyle sözleşmeyi feshetmesi ve işçinin sendika yöneticiliği nedeniyle sözleşmeyi feshetmesi durumlarında da işçinin kıdem tazminatına hak kazanacağı belirtilmiştir.

1.3.4.2 İşe Başlatmama Tazminatı

Belirsiz süreli iş sözleşmesinin, geçerli bir sebebe dayandırılmadan feshedildiği durumlarda iş güvencesi olan işçi işe iade davası açarak işe iade edilmesini talep edebilir. 4857 sayılı İş Kanunu'nda düzenlenen maddeler ile işveren tarafından iş sözleşmesinin haksız şekilde sonlandırıldığı durumlarda işçinin menfaati korunmuştur. Buna göre, *“En az altı aylık kıdemi olan, belirsiz süreli iş sözleşmesi ile çalışan, iş yerinde otuz veya daha çok işçinin çalıştığı, işveren vekili olmayan işçinin iş sözleşmesi haklı neden olmadan feshedilirse, İş Kanunu m. 20/1 uyarınca işçi işten ayrıldığı tarihten itibaren bir ay içinde işe iade davası açmaya hak kazanır.”*³³

³¹Filiz YENİPİNAR BERBEROĞLU, *İş Hukukunda İşçilik Alacakları ve Tazminat Davaları*, Seçkin Yayınları, Ankara,2020, s.16.

³² BEDÜK, *“İş Sözleşmesinin İşçi Tarafından Feshi ve Feshin Hukuki Sonuçları”*, s. 707.

³³Nuri ÇELİK, Nurşen CANIKLIOĞLU ve Talat CANBOLAT, *İş Hukuku Dersleri*, Beta Yayınları, İstanbul, 2019, s. 562.

İşe iade davası sonucunda, mahkeme işverenin aleyhine karar verdiği durumlarda işçinin işe iadesine karar verir. Mahkemenin kararı vermesiyle birlikte, işçi kararın tebliğinden itibaren 10 gün içinde işe iade edilmesi için işverene başvurmalıdır. İşveren, işe iadesine karar verilen işçiyi, işçinin talebi üzerine on gün içinde işe başlatmazsa, işverenin işçiye kanundaki sürelerle bakılarak işe başlatmama tazminatı ödemesi gerekir.

İşçinin, işe iade için açmış olduğu davayı kazanması halinde, işverenin bir ay içerisinde işçiyi işe başlatmaması halinde işçiye en az dört aylık, en çok sekiz aylık ücreti tutarında bir tazminat ödemekle yükümlü olur.³⁴ Tazminat, işçinin bir aylık brüt ücreti üzerinden hesaplanmaktadır. Bu tazminata, İş Kanunu'nda "iş güvencesi tazminatı" denirken; Gelir Vergisi Kanunu'nda ise "işe başlatmama tazminatı" denir.

Bunun yanı sıra işveren, işçiyi işe başlatsa da başlatmasa da işçinin boşta geçirdiği süre için işçiye ücret ve yan haklarını ödeme ile gerekli yasal bildirimleri yapmakla yükümlüdür.³⁵

1.3.4.3 İşsizlik Ödeneği Ödemesi

"İşsizlik ödeneği ödemeleri, işsiz kalan işçiye yapılan ve sigorta tarafından ödenen yardımlardır."³⁶ İşsizlik sigortası ile geçici olarak işsiz kalan sigortalıya, ücret geliri gibi ödeme yapılarak parasal bir yardım yapılmasını amaçlanır. Buna işsizlik ödeneği denir.

Ülkemizde işsizlik ödeneği 4447 sayılı kanun ile güvence altına alınmıştır. Bu kanuna göre işsizlik ödeneği, işçinin kendi kusuru olmaksızın işine son verildiği durumlarda geçici bir süre için geçimini sağlayabilmesi için sigorta tarafından ödenen yardımlardır. Ayrıca söz konusu sigortanın kapsamı işçinin yeni iş imkânları bulabilmesi için ve bu süreçte tekrardan meslek edinme, mesleki geliştirme ve eğitim verme gibi amaçları taşımaktadır.

³⁴İmdat TÜRKAY, "İş Kanunu'na Göre İş Aktinin Feshi ve İşe Başlatmama Tazminatının Vergilendirilmesi", *Hak İş Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi*, Cilt: 6, Sayı: 15, Makalenin Yayınlandığı Sayfa: 361 – 379, 2017, s. 363.

³⁵ age. s. 562.

³⁶İhsan ÇAKMAK, *Yargıtay Kararları Işığında Belirli İş Sözleşmeleri ile Belirsiz İş Sözleşmelerine Ait İşçilik Hak ve Alacak Davaları*, Bilge Yayınevi, Ankara, 2019, s. 183.

1.3.4.4 İ kale Sözleşmesi Kapsamında Ödenen Tazminatlar, İş Kaybı Tazminatları, İş Sonu Tazminatları, İş Güvencesi Tazminatları Gibi Çeşitli Adlar Altında Yapılan Ödemeler ve Yardımlar

İş sözleşmesinin iki tarafın rızası ile isteyerek bozulmasına ikale sözleşmesi denir. Burada mevcut bir sözleşmenin tarafların karşılıklı irade beyanları ile mevcut sözleşmeyi bozarak ve yeni bir sözleşme yaparak ortadan kaldırması söz konusudur.

Karşılıklı sonlandırma sözleşmesinin veya ikale sözleşmesinin yapılması ile işçiye ödenen tazminat türleri şunlardır; iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatı ve iş güvencesi tazminatı. Dolayısıyla yapılan yeni sözleşme ile taraflar, iş kaybı tazminatına, iş sonu tazminatına veya iş güvencesi tazminatına hak kazanır. Böylece taraflar, yukarıda saymış olduğumuz çeşitli ödeme ve yardım konularında ikale sözleşmesi çerçevesinde anlaşmış olurlar.

İ kale sözleşmelerinin sonlandırılması ile ilgili olarak, 7162 sayılı Kanun'un 4. Maddesiyle, 193 sayılı Kanun'a Geçici 89. madde eklenmiştir. Bu maddeye göre; 28.03.2018 tarihinden önce ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatların üzerinden alınan gelir vergisinde, hizmet erbabının başvuruda bulunarak düzeltme zamanaşımı sürelerinde tarh yapmaya yetkili vergi dairesine başvuruda bulunması, bu hususta dava açmamış olması veya dava açması halinde açılan davadan vazgeçmesi koşulu ile kesilen gelir vergisi iade veya ret olacaktır. İlgili kanun hükmü şu şekildedir;

“GEÇİCİ MADDE 89 – 27/3/2018 tarihinden önce 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 üzerinden tevkif edilerek tahsil edilen gelir vergisi, hizmet erbabının düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde tarha yetkili vergi dairelerine başvurmaları ve dava açmamaları, açılmış davalardan vazgeçmeleri şartıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanununun düzeltmeye ilişkin hükümleri uyarınca ret ve iade edilir.”

Sonuç olarak 28.03.2018 tarihinden önce yapılan ikale sözleşmesi ile ödenen tazminat ve yardımlar üzerinden kesilen gelir vergisi, kişilerin iadeyi talep ettiği sürece iade edilebilecektir. Söz konusu düzenlemeden yararlanmak isteyen kişiler, ilgili vergi dairelerine başvuruda bulunmuş olmalı ve yetkili vergi dairelerinden kesilen vergi iadesini talep etmiş olmalıdır. Burada 5 yıllık zaman aşımı süresine dikkat etmek gerekir. Zaman aşımını süresi de dikkate alınarak iade koşullarının mevcut olduğu başvurularda gelir vergisi iadesi gerçekleştirilecektir.

1.3.5 İcra İflas Kanunundan Doğan İcra İnkâr Tazminatları

2004 sayılı İcra iflas Kanunu m.67/2’de itirazın iptali davası ele alınmıştır. Borçlunun itirazı haksız olduğu kanaatine varılırsa; alacaklının talep etmiş olması şartıyla, hükmolunan tutarın %20’sinden aşağı olmamak üzere borçlu hâkim tarafından icra inkâr tazminatına hükmedilir.

İcra inkâr tazminatı, İcra İflas Kanunu’nun 67. Maddesinde itirazın iptali başlığı altında şu şekilde düzenlenmiştir; “*Bu davada borçlunun itirazının haksızlığına karar verilirse borçlu; takibinde haksız ve kötü niyetli görülürse alacaklı; diğer tarafın talebi üzerine iki tarafın durumuna, davanın ve hükmolunan şeyin tahammülüne göre, ret veya hükmolunan meblağın yüzde yirmisinden aşağı olmamak üzere, uygun bir tazminatla mahkûm edilir.*”

İcra inkâr tazminatı için, borçlunun takip sırasında ödeme emrine itiraz etmesi ve alacağını mahkemede dava etmesi gerekmektedir. Haksız olarak itiraz eden borçluya ek olarak alacak belirlenebilir nitelikte olmalıdır. Dolayısıyla icra inkâr tazminatının istenebilmesi için alacağın likit olması şartı aranmaktadır.³⁷

Mahkeme borçlunun itirazını yerinde görmezse, alacaklı lehine icra inkâr tazminatına hükmedebilir. Burada hukuki yararın varlığı da ayrıca aranmaktadır.³⁸

³⁷Filiz YENİPİNAR BERBEROĞLU, *İcra İnkâr Tazminatı*, Legal Yayınevi, İstanbul, 2018, s. 24.

³⁸age. s. 24.

BÖLÜM II

VERGİLENDİRMEYE İLİŞKİN ANA İLKELER

Devlet, bir arada yaşayan insan topluluğunun ihtiyaçlarını karşılamak zorundadır. Hem miktar hem de çeşitlilik olarak artan ihtiyaçların karşılanması için de kaynağa ihtiyaç duymaktadır. Devletin harcamalarını gerçekleştirebilmek için başvurabileceği en önemli gelir kaynaklarından biri de vergilerdir.

*“Vergi doğuran olay, devletin vergiyi alma hakkını kazandığı zamanı belirler.”*³⁹ Vergiyi doğuran olay meydana geldiği anda vergi borcu da mükelleften istenebilir hale gelir. Başka bir deyişle vergiyi doğuran olay, vergiyi tarha yetkili vergi dairesine bu yetkilerini kullanma imkânını veren olay veya olaylar bütünüdür. VUK m.19’a göre; vergi alacaklarının, vergi kanunlarının vergiyi bağladığı olayın meydana gelmesiyle doğacağını veya hukuki durumun tamamlanmasıyla doğacağını belirtmiştir.

Bu bölümde tezimize konu olan tazminatların vergilendirilmesi için, vergiyi doğuran olay ile başlayarak verginin geçmesi gereken süreci ele alacağız. Gerek vergilendirme kapsam ve sürecinde gerekse vergilendirme yaparken geçirilen süreçte (tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil) anlatımımızı konumuzu da kapsayan bir şekilde sınırlandıracağız. Konu bütünlüğünü bozmamak adına vergilendirmeyi genel hatları ile tezimizden uzaklaşmadan anlatmaya gayret edeceğiz.

³⁹Yusuf KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, s. 199.

2.1 VERGİLENDİRMEİNİN KAPSAMI

“Vergilendirme yetkisi, ülkesi üzerindeki egemenlik gücünü kullanarak devletin vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücüdür.”⁴⁰ Bu nedenle iyi bir vergi sistemi devletler için çok büyük bir öneme sahiptir.

İyi bir vergi sistemi oluşturulabilmesi için vergiyi alırken hangi ilkelerin göz önünde bulundurulacağı, verginin alınmaya başladığı ilk zamanlardan bu tarafa tartışılan bir konu olmuştur.

Devletlerin kendi ülkeleri üzerindeki egemenlik yetkisini kullanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücüne vergilendirme yetkisi denmektedir. Zaman içerisinde sosyal, ekonomik ve siyasi sebeplerle ortaya çıkan kurallar ise vergilendirmenin ilkelerini oluşturmaktadır. Devletin, vergi alması birbirini izleyen birden fazla işlemin yapılması ile gerçekleşen bir muameledir.

2.2 VERGİLENDİRME SÜRECİ

Vergiyi doğuran olay ile başlayan vergilendirme süreci verginin tahsil edilmesi ile sona erer.⁴¹ Bu aradaki sürece vergilendirme süreci denir. Vergilendirme sürecinde, asıl amaç tahsil sürecine gelerek mükelleften vergiyi almaktır bu sebeple vergilendirme sürecinde sırasıyla tüm işlemlerden geçilmektedir.

Gelir vergisinde, vergiyi doğuran olay her zaman gelirin elde edilmesi ile ortaya çıkar. Dolayısıyla tazminatlar için gelir vergisi söz konusu olduğunda da, vergiyi doğuran olay gelirin (tazminatın) elde edildiği an ortaya çıkacaktır. Bu nedenle tazminatı meydana getiren olay, aynı zamanda vergiyi doğuran olay olacaktır. Çünkü sözleşmenin feshedilmesi ile birlikte eğer gerekli koşullar sağlanmışsa işçi tazminata hak kazanır.

Örneğin, işçinin iş sözleşmesinin feshedilmesi ile kıdem tazminatı ortaya çıkar. Vergiyi doğuran olay ancak işçi tazminatı elde edince ortaya çıkar.

⁴⁰ Nami ÇAĞAN, *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s.3.

⁴¹ Sadık KIRBAŞ, *Vergi Hukuku*, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2018, s. 89.

Vergilendirme sürecinde vergilendirme işlemleri olarak adlandırılan işlemler sırasıyla şu şekildedir; verginin tarhı (miktar olarak hesaplanması), verginin tebliği (mükellefe duyurulması), verginin tahakkuku (ödenmesi gereken safhaya gelmesi) ve verginin tahsili (alacaklı idareye ödenmesi).

2.2.1 Verginin Tarhı (Miktar Olarak Hesaplanması)

Tarh kelimesi nitelik açısından incelendiğinde Arapça kökenli olduğu ortaya çıkmaktadır. “*Tarh terimi aynı zamanda; dağıtma, bölme, tayin, düzenleme, çıkarma gibi anlamlara da gelmektedir.*”⁴² “*Tarh kavramı, mali hukukta vergilendirme, kanunlarda belirtilen vergi oranını matraha uygulama ve kesme ile vergi koyma anlamlarına gelmektedir.*”⁴³ Verginin tarhı, kanunlara göre doğan vergi borcunun vergi mükellefinin bağlı olduğu vergi dairesi tarafından hesaplanmasıdır.

VUK m.20’de verginin tarhının tanımı yer almaktadır. Bu maddeye göre vergi tarhı; “*Verginin tarhı, vergi alacağıın kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir.*” şeklinde tanımlanmıştır. Genel olarak tarh işlemine konu olan verginin matrahı mükelleflerin beyanı üzerine belirlenmektedir. İstisnai olarak matrah, idare tarafından da belirlenir. Yani vergi hesaplamasında genel olarak mükelleflerin belirtmiş olduğu matrah ve nispetlerden oluşur.

Örneğin, gerekli koşulları sağlayarak kıdem tazminatına hak kazanan işçinin iş sözleşmesi feshedilip, feshin kendisine tebliğ edilmesi ile birlikte işçi kıdem tazminatına hak kazanmaktadır. Tarhın yapılması ise tazminatın miktarının hesaplanması şeklinde ortaya çıkar.

⁴²Ferit DEVELLİOĞLU, *Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lügat*, Aydın Kitabevi Yayınları, Ankara, 2004, s. 1033.

⁴³Onur ÖZCAN, “Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt: 75, Sayı: 1, Sayfalar: 159 – 190, 2017, s. 163.

Yukarıda ele almış olduğumuz kıdem tazminatını örnek verecek olursak, kıdem tazminatına hak kazanan işçinin çalışmış olduğu her bir yıl için bir aylık brüt ücreti üzerinden hesaplamasının yapılması ile söz konusu tazminat üzerine bir vergi doğmuş ise bu verginin hesaplanması ile tarh işlemi gerçekleşmiş olur.

Bazı vergiler gelir üzerinden hesaplanır, bazı vergiler harcama üzerinden hesaplanır bazı vergiler ise işlemler üzerinden hesaplanır.⁴⁴ Verginin tarh işlemi hukuki niteliği itibariyle bireysel, isteğe bağlı olmayan, basit, belirtici ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlemdir. Kişiye bazı mükellefiyetleri yüklediği için yükümlendirici bir idari işlemdir, kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olduğu için ise asli bir idari işlemdir.

Vergilendirmede tarh usulleri şu şekildedir; beyannameye dayanan tarh, ikmalen tarh, re'sen tarh ve verginin idarece tarhı. Türk Vergi Hukukunda tarh işleminin en çok kullanılan yöntemi ise beyannameye göre tarh usulüdür.

2.2.1.1 Beyana Dayanan Tarh

Mükellef veya vergi sorumlusunun, vergi matrahını vergi idaresine beyanname ile (yazılı olarak) bildirdiği, vergi idaresinin de bu beyannameyi esas alarak vergiyi hesapladığı tarh türüdür. Vergi dairesi beyannamelerin bildirilmesinin üzerine tahakkuk fişi düzenler ve tahakkuk fişinin bir örneğini mükellefe veya beyannameyi düzenleyen kişiye verir.

Vergi, tahakkuk fişiyle tahakkuk ettirilmiş olur.⁴⁵ Bu sebeple beyana dayanan tarh işlemlerinde tahakkuk fişi tarh işleminin şekil unsurunu oluşturur.

Tahakkuk fişinin mükellefe verilen örneği aynı zamanda beyanname makbuzu olarak da geçer. (VUK m.25/1,2) Tarh fişinin düzenlenmesi ile tarh ve tahakkuk aşamaları birleşmiş olur.

⁴⁴Selim KANETİ, Esra EKMEKÇİ, Gülsen GÜNEŞ ve Mahmut KAŞIKÇI, *Vergi Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2019, s. 104.

⁴⁵Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU ve Nami ÇAĞAN, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2019, s. 111.

2.2.1.2 İkmalen Vergi Tarhı

VUK m. 29'a göre;

“İkmalen vergi tarhı, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir.”

Madde hükmünden anlaşılacağı üzere, ikmalen vergi tarhı tamamlayıcı nitelikte bir tarh türüdür.⁴⁶ İkmalen tarhın söz konusu olabilmesi için daha önce gerçekleşmiş olan bir tarh mevcut olmalıdır. Vergi dairesinin, vergi tarhını incelerken matrah farkını tespit ettiği durumlarda söz konusu olur.⁴⁷

Söz konusu matrah farkı ihbarname ile vergi mükelleflerine tebliğ edilir ve tebliğden itibaren 30 gün içinde mükellefin dava açma hakkı saklı kalmak koşulu ile davanın sonuçlanması ile tahakkuk edilebilir. Dava açma hakkının kullanılmadığı durumlarda 30 gün sonra sürenin dolmasıyla birlikte tarh, tahakkuk etmiş olur. Mükellef hukuka aykırılık olduğunu düşündüğü durumlarda dava açar ve dava süresince verginin tahsili durur ve tahakkuk süresi askıda kalır.

2.2.1.3 Re'sen Vergi Tarhı

VUK m.30'da re 'sen vergi tarhı şu şekilde düzenlenmiştir;

“Resen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı resen takdir olunmuş sayılır.”

⁴⁶ ÖZCAN, “Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi”, s.177.

⁴⁷ age. s. 180.

Re 'sen vergi tarhı da ikmalen vergi tarhı gibi beyannamenin hazırlanarak mükellefe tebliğı ile sonuç doğurur. Re' sen vergi tarhında, tarh işlemini idarenin tek taraflı gerçekleştirmesi söz konusu olur. Tebliğı alan vergi mükellefi 30 günlük sürede dava açma hakkını kullanabilir ya da dava hakkını kullanmadan bu 30 günlük sürenin sonunda tahakkuk eden vergiyi deyebilir. Bazı durumlarda vergi matrahının defterlere veya kayıtlara girmesi mümkün olmamaktadır. Kayıtlara girilemeyecek olan durumlar VUK 30. maddesinde tahdidi olarak sayılmıştır. Verginin re 'sen tarh edileceği haller de Vergi Usul Kanununda aynı madde hükmünde ayrı ayrı sayılmıştır.

2.2.1.4 Verginin İdarece Tarhı

Vergi mükellefinin zamanında vergiyi tahakkuk etmediği hallerde veya mükellefin üzerine düşen vergi ödevini yerine getirmediği hallerde zamanında tarh edilmeyen vergilerin kanunlarda belirtilen matrahlar üzerinden ve idare tarafından tarh ve tahakkuk edilmesine verginin idarece tarhı denir. Verginin idarece tarhı, ikmalen vergi tarhı veya re 'sen vergi tarhı durumları dışında kalan haller için söz konusu olur. Yani vergi tarhının bir sebepten dolayı mükellef tarafından verilmediği hallerde karşımıza çıkar.

2.2.2 Verginin Tebliği

Tebliğ terimi Arapça kökenli bir terimdir. Kelime anlamı olarak aynı zamanda; yetiştirme, eriştirme, bildirme, götürme anlamlarına da gelmektedir.⁴⁸ Tebliğin hukuki terim olarak anlamı ise; resmi bir işlemin, ilgili kişinin bilgisine sunmak için yetkili makam tarafından, kanun ve usule uygun şekilde yazı veya ilan yolu ile yapılan bildiri işlemdir.⁴⁹ Vergi hukukunda tebliğ ise, vergi mükellefine vergilendirme ile ilgili yazı veya belgelerin bildirilmesidir.

VUK m.94'de belirtildiği üzere, tebligatların kural olarak mükelleflere, sorumlulara veya bu kişilerin yasal temsilcilerine, umumi vekillerine, kamu idarelerine ya da vergi cezası kesilenlere yapılması gerekir.

⁴⁸ DEVELLİOğLU, s. 1048.

⁴⁹ ÖZCAN Onur 2017, age. s. 176.

Tüzel kişilere yapılacak tebliğlerin, tüzel kişinin başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılır. *“Tebliğde, kendisine tebligat yapılacak kişinin adreste bulunmaması hallerinde ikametgâh adresinde bulunan kişilerden veya işyerinde memur ya da müstahdemlerinden birine de tebliğ yapılabilir. Ancak muhatap yerine bu şekilde kendisine tebliğ yapılacak kimsenin görüşüne göre 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmaması gerekmektedir.”*⁵⁰

Tebliğat, adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta ile yapılır. Ayrıca memur aracılığı ile de bilinen adrese ilgili yazı ve belge elden teslim edilebilir. Kanun koyucu tebligat işlemlerini kolaylaştırabilmek adına postayla ya da memur aracılığıyla yapılan tebligatların, ilgilinin kabulü ile daire ya da komisyona da yapılabileceğini kabul etmiştir. Bu hallerden başka bazı hallerde de daire veya komisyon tebligatına gidilmektedir. Mükellefin adresinin hiç bilinmemesi durumunda ise ilan yoluyla tebligat yapılır. İlan yoluyla yapılan tebligatlarda, ilanın muhatabın bağlı olduğu vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içinde çıkan bir ya da birden fazla gazetede yayınlanır.

Bunlardan başka elektronik ortamda tebliğ de kanunda sayılan bir diğer tebliğ usulüdür. Tebligatın yapılması ile idari ya da yargısal süreçler de başlamış olur. Tebliğ ile mükellef, söz konusu vergilendirme ile ilgili olarak bilgilendirilir. Gerek tarh miktarı gerekse doğan tarh hususunda mükellefin haberdar olması ve yapması gereken ödevlerin yerine getirilmesi amaçlanır.⁵¹ Tebliğin yapılması ile tahakkuk işlemine zemin hazırlanır. Ayrıca tebliğ verginin tarhı ile tahakkuku arasında köprü işlevini görür.

⁵⁰ age. s. 177.

⁵¹ age. s. 177.

2.2.3 Verginin Tahakkuku

Tahakkuk kelimesinin anlamlarından bazıları şu şekildedir; “gerçekleşme”⁵², “gerçekliği anlaşılma”⁵³, *yerine gelme, meydana çıkma*. Tahakkuk kelimesinin hukuki anlamı da çok geniş alanlarda kullanılmaktadır. Hukuki olarak söz konusu kavram genellikle kamusal borç ilişkilerinde ortaya çıkmaktadır.⁵⁴ Verginin tarhından ve tebliğinden sonraki aşama verginin tahakkuku aşamasıdır.

Tahakkuk ile tarh işlemi teyit edilmiş olur. Vergi yükümlüsünün bildirmiş olduğu beyanname ile matrah üzerinden hesaplanan vergi, vergi dairesi tarafından tahakkuk fişinin düzenlenmesi ile tahakkuk eder. Tahakkuk işleminin yapılması ile vergi kesinleşmiş olur.

Tarh edilen vergilerin bir kısmında tarh ve tahakkuk aşamaları birlikte gerçekleşir. Bunlar re ‘sen vergi tarhı, idarece vergi tarhı veya ikmalen vergi tarhı işlemlerinin olduğu hallerdir.

Vergi yükümlüsünün kendisinin tahakkuk ettirdiği vergiler kesinleşirken; idare tarafından tek taraflı olarak tarh edilen işlemlerde tahakkuk aşaması biraz daha geç ortaya çıkar.⁵⁵

Bu durumda idare tahakkuk ettirdiği vergiyi yükümlüye ihbarname ile tebliğ eder. Tebliği alan mükellef otuz gün içinde dava açabilir, bu sürede mükellef dava açmaz ise verginin tahakkuku meydana gelir ve vergi kesinleşir. Mükellef eğer dava açma hakkını kullanırsa, dava sonuçlanana kadar verginin tahakkuku ertelenmiş olur.⁵⁶ Tarihe bağlı olan işlemlerde ise tarihin gelmesiyle hem vergi tarhı hem de vergi tahakkuku ortaya çıkmış olur.

⁵² Türk Dil Kurumu: Türkçe Sözlük, C.II, s. 2112.

⁵³ DEVELLİOĞLU, s. 1016.

⁵⁴ Aziz TAŞDELEN, “Vergi Alacağıın Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 56, Sayı: 1, Sayfa: 279 – 312, 2007, s. 281.

⁵⁵ ÖZCAN, “*Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi*”, s. 180.

⁵⁶ *age.* s. 180.

2.2.4 Verginin Tahsili

Tahsil terimi, Arapça kökenli bir kelime olup hâsıl etme, ele geçme, irat toplama anlamlarına gelmektedir.⁵⁷ Tahsil kelimesi aynı zamanda parayı alma ve toplama anlamlarını taşımaktadır. Vergilendirme sürecinde tahsil aşaması son aşama olmakla birlikte tahakkuk eden verginin ödenmesi anlamını taşımaktadır. Verginin ödenmesi nakit olarak, banka yoluyla veya mahsuben yapılabilir.

Tazminatların tahsil aşaması ise, tazminata hak kazanan işçinin tazminatı bir vergiye tabi ise bu verginin devlete ödenmesi ile tamamlanmış olur. Örneğin, istisnaya tabi olmayan bir tazminatın işçiye tebliğ edilmesi ile birlikte, işçinin söz konusu tazminattan doğan gelir vergisini veya veraset vergisini vergi idaresine ödemesi ile tahakkuk aşaması tamamlanmış olur.

Tahsil işlemi, vergi mükellefinin vergi borcunu rıza ile ödemesi ya da idarenin cebri icra yoluyla vergi alacağını tahsil etmesi yolları ile gerçekleşir. Mükellef bağlı bulunduğu vergi dairesine vergiyi ödemekle yükümlüdür. Bu aşama ile vergilendirme süreci sona erer.

Tahsil işlemi, verginin ödenmesi ile birlikte kişisel bir sonuç doğurduğu için bireysel idari işlemdir. Vergi borcunu ödeme yükümlülüğü yüklediği için yükümlendirici idari işlemdir. Hukuki ilişkiyi sonlandırdığı için yapıcı idari işlemdir. Kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olduğu için asli idari işlemdir. İdarenin cebri işlem uygulamalarından dolayı isteğe bağlı olmayan idari işlemdir. Tek bir idari organ olarak vergi dairesinin iradesinin açıklanmasıyla ortaya çıktığı için ise basit bir idari işlemdir.

⁵⁷ DEVELLİOĞLU, s. 1022.

2.3 ANAYASAL VERGİLENDİRME İLKELERİ

Devletlerin kendi ülkeleri üzerindeki egemenlik yetkisini kullanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücüne vergilendirme yetkisi denmektedir. Zaman içerisinde sosyal, ekonomik ve siyasi sebeplerle ortaya çıkan kurallar ise vergilendirmenin ilkelerini oluşturmaktadır.

Türk hukukunda vergilendirme sistemi, temelini Anayasa'dan almaktadır. Vergilendirme yetkisi, devletin kendi vatandaşı üzerindeki hukuki ve fiili gücüdür.⁵⁸

Anayasa'nın 73. maddesi dikkate alındığında, anayasal vergilendirme ilkeleri olarak karşımıza; vergi gelirlerinin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi, vergi adaleti ilkesi, vergilerin kanuniliği ilkesi çıkar. Vergilendirme yetkisi, Anayasa'nın 73. Maddesindeki hususlar ile birlikte bazı özel hükümlerin de yorumlanmasıyla ortaya çıkan ilkeler ile sınırlandırılmıştır.

2.3.1 Kanunilik İlkesi

Kuvvetler ayrılığı ilkesinin bir sonucu olarak vergilendirme yetkisinin yasama organına ait olması, vergilendirmede kanunilik ilkesini ortaya çıkartmaktadır. Bireyler ile kamunun ilişkisi içerisinde her iki tarafa da hak ve ödevler yükleyen bir ilkedir.⁵⁹ Kanunilik ilkesi şekle ilişkin bir ilkedir.⁶⁰

Verginin kanuniliği ilkesi, idarenin sınırsız güce sahip olamayacağını, vergilendirme yetkisinin sınırının mükelleflerin hak ve özgürlükleri gözetilerek yapılacağı sonucu doğurur. Vergilendirmenin evrensel hukuk normlarına uygun olması gerekliliğine ayrıca dikkat çekmek gerekmektedir.

Kanunilik ilkesi gereği, devletin vergilendirme yetkisi; soyut, genel, bireysel olmayan ve yasama organı tarafından anayasal hükümlere uygun olarak çıkarılan kanunlar çerçevesinde uygulanması gerekmektedir. Böylece vatandaşın alınan vergiler kanuna uygun ve doğru bir şekilde alınmalıdır.

⁵⁸ Nami ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, İstanbul, s.3.

⁵⁹ Aziz TAŞDELEN, "Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:59, Sayı:4, 2010, s.770

⁶⁰ Selim KANETİ, Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, 1989, İstanbul, s.35.

Vergilendirmede kanunilik ilkesi, verginin tüm öğelerini kapsamaktadır. Bu sebeple verginin konusu, matrahı, yükümlüsü, oranı, vergiyi doğuran olay, ödeme zamanı, muafiyet ve istisnalar ile bunların alt ve üst sınırlarının kanunla saptanmasını ve idarenin vergilendirme sürecine yönelik işlemlerinin kanuna uygunluğunu da içermektedir. Böylece bu ilke ile idarenin keyfi ve sınırsız ölçülere dayanan vergilendirme uygulamasının önüne geçilmektedir.

Vergilendirmede kanunilik ilkesi sonucunda birtakım ilkeler ortaya çıkar. Bu ilkeler; belirlilik ilkesi, kıyas yasağı ve geriye yürümezlik ilkesi olarak anayasal boyutta şekillenmiştir.⁶¹

2.3.2 Ölçülülük İlkesi

Temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılması hususunda ölçülülük ilkesi ortaya çıkmaktadır. Ölçülülük ilkesine göre, söz konusu sınırlandırmaların gerekliliği, önemi, hangi amaçla yapıldığı önemlidir.⁶² Dolayısıyla ölçülülük ilkesi ile sınırlandırılan hak ve hürriyetin hangi amaçla yapıldığı ve neye aracılık ettiği konusuna cevap aranmaktadır.

Vergilendirme ile temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılması hususu Anayasa'nın 73. maddesinde ele alınmıştır. İlgili madde şu şekildedir;

"VI. Vergi ödevi

Madde 73 – Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır."

⁶¹ ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, s.148.

⁶² Yusuf KARAKOÇ, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 15, Özel Sayı, Sayfa: 1259-1308, 2014, s. 1281.

Mali yükümlülüklerin konulması temel hak ve hürriyetleri sınırlandırdığı için kanunla koyulmaları ve ölçülü olmaları zorunluluğu doğar. Bu sebeple Vergi hukukunda ölçülülük ilkesinin önemi büyüktür. Söz konusu sınırlamalar kanunla yapılmalı ve ölçülülük ilkesine de uygun olmalıdır. Ölçülülük ilkesine aykırı şekilde yapılan sınırlamalarda kişiler Anayasal güvencelerinden mahrum kalacağından temel hak ve hürriyetlerin Anayasa'nın 73. maddesinde belirtilen kurallar çerçevesinde yapılması gerekir.

2.3.3 Adalet İlkesi

Vergi hukukunda, vergilendirmenin kişiler arasındaki dağılımının nasıl yapılacağı sorusuna adalet ilkesi cevap vermektedir. Bu ilkeye göre, herkes mali gücüne göre vergi vermelidir böylece vergi ödevi bireyler arasında adaletli şekilde dağıtılmış olur. Vergi adaleti ilkesinin sonucu olarak karşımıza iki tane ilke çıkmaktadır. Bunlar; verginin genelliği ilkesi ile yükümlülerin eşitliği (vergilendirmede eşitlik ilkesi) ilkesidir.⁶³ Yükümlülerin eşitliği ilkesine göre, herkes mali gücüne göre vergi vermektedir. Yani mali gücü aynı olanlar aynı oranda vergi vermeli, mali gücü farklı olanlar farklı oranlarda vergi vermelidir.⁶⁴ Burada dikkat edilen husus kişilerin ekonomik durumlarıdır.

Verginin genelliği ilkesi ise, mali gücü olan kişilerin vergi yükümlüsü olması hususunu kapsamaktadır. Verginin genelliği ilkesine göre, sınıf farkı gözetilmeden herkesin harcamaları, servetleri ve gelirleri üzerinden vergi alınacağı belirtilmiştir.⁶⁵ Buna göre hiçbir dil, din, ırk, statü ve cinsiyet ayrımı yapılmadan mali gücü olan tüm vatandaşlar üzerinden vergi alınacağına dikkat çekmek gerekir.⁶⁶ Böylece vatandaşlar üzerinde hem eşitlik hem de adalet sağlanmış olacaktır.

⁶³ agm. s. 1285.

⁶⁴ agm. s. 1286.

⁶⁵ Adnan GERÇEK, Feride BAKAR, Fulya MERCİMEK, Erdem Utku ÇAKIR ve Semih ASA, "Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması Ve Türkiye İçin Çıkarımlar", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 63, Sayı: 1, Sayfa: 81-130, 2014, s. 95.

⁶⁶ agm. s.95.

2.3.4 Sosyal Devlet İlkesi

Devletin en temel görevi, toplumun refahını, düzenini, adaleti ve güvenliği sağlamaktır. Devlet, ekonomiyi kalkındırırken ekonomik olarak zayıf olanı da korumalıdır. Devletin, sosyal devlet ilkesini gerçekleştirmeye yönelik en etkili ve en önemli olan araçlarından biri vergilendirme dir.⁶⁷

Sosyal devlet, vergilendirme ile sosyal adaleti, geliri ve servetin dağılımını gerçekleştirirken, devletin kalkınması için de gerekli özendirici tedbirleri alır. Vergilendirmede istisnaların koyulması, ödeme gücü yüksek olanların daha yüksek vergiler ödemesi, lüks tüketimlerden yüksek vergi alınması ve zorunlu harcamalardan düşük vergi alınması da sosyal devlet ilkesinin bir gereği olarak yapılan düzenlemelerden bazılarıdır.⁶⁸

⁶⁷ agm. s.98.

⁶⁸ agm. s.98.

BÖLÜM III

TAZMİNATLARIN VERGİDEN İSTİSNA EDİLMESİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. ve 41. Maddelerinde hangi giderlerin gelir vergisinden indirileceği, hangi giderlerin gelir vergisinden indirilemeyeceği hususları düzenlenmiştir. Buna göre gider olarak kayıt edilen bazı kalemlerin karşılığında bu kalemlerin vergilendirilmesi sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu kalemlerden biri olan tazminatın ödenmesi ile tazminat tazminatı ödeyen kişi tarafından gider olarak kayıt edilirken, söz konusu tazminatı tahsil eden kişi açısından ise gelir olarak kayıt edilmektedir.⁶⁹

*Gelir, ekonomik açıdan kişinin ekonomik gücündeki artışa denir.*⁷⁰ Vergilendirilebilir gelir, vergi sisteminin temelini oluşturmaktadır.⁷¹ Dolayısıyla gelir vergisine konu olan gelirin kapsamı vergi dünyası için önemli bir yere sahiptir. Vergilendirilebilir gelirin yani gelir vergisine konu olan gelirin, belirlenebilmesi için iki teori ortaya atılmıştır. Bunlar “kaynak teorisi” ve “safı artış teorisi” dir.⁷²

Kaynak teorisine göre, üretimin yapılmasıyla birlikte elde edilen ekonomik güce gelir denmektedir. Başka şekilde açıklamak gerekirse, “*üretim kaynakları olarak tanımlanan emek, sermaye, teşebbüs ve doğal kaynakların üretime girmesiyle elde edilen gelirdir.*”⁷³

⁶⁹Nurettin BİLİCİ, Begüm DİLEMRE ÖDEN (2019), “Tazminatların Vergilendirilmesi”, *Dünya Gazetesi*, 4 Mayıs 2019.

⁷⁰H. Hüseyin BAYRAKLI, “Gelir Vergisi Kanunu’nda Gelir Kavramı ve Sapmalar”, *Mevzuat Dergisi*, Cilt: 3, Sayı: 36, Aralık 2000.

⁷¹Zeynep ARIKAN, Ahmet İNNECİ (2016), “Vergilendirilebilir Gelir ve Gelir Vergisinde Üniter Yapıyı Bozan Uygulamalar”, *Sosyoekonomi Dergisi*, Cilt: 24, Sayı: 30, s. 12.

⁷²agm. s. 12.

⁷³agm. s.14.

Bu teoriye göre, gelirin sürekli olması ve üretim kaynaklarının üretime sokulması sonucunda gelirin elde edilmesi gerekir.⁷⁴ Bu teorinin bir sonucu olarak bazı gelirler (transfer ödemeleri, arızı kazançlar gibi) vergilendirilebilir gelir kapsamına dâhil olmamaktadırlar. Yani vergiyi ödeme gücüne sahip olan kişi açısından, gelir vergisine konu olan gelirin belirlenmesinde kaynak teorisi kullanılırsa vergilendirmeye tabi tutulmayacaktır. Bu da vergilemede adalet, eşitlik ve ödeme gücü ilkelerine aykırılık teşkil edecektir.⁷⁵

Safi artış teorisine göre gelir, “kişinin belirli dönemdeki servetindeki net artışa olarak tanımlanmaktadır.”⁷⁶ Bu teoride kaynak teorisinin tersine belirli olmayan dönemlerde de elde edilen kazançlar ve üretime bağlı olmayan kaynaklar da gelir sayılmaktadır. Dolayısıyla milli piyango, bağış veya miras gibi gelirler de bu teoriye göre gelir sayılmaktadır. Türkiye safi artış teorisini benimsemiştir, gelir vergisine konu olan geliri bu teori kapsamında değerlendirmektedir.

Vergi konusunun daraltılması veya sınırlandırılması olan vergi istisnası, vergi kanunlarında esas olarak vergilendirilen birtakım vergilerin vergi kapsamı dışında bırakılmasıdır. Vergilendirme istisnalarında tazminatlar çok büyük bir rol oynarlar. Türk vergi sisteminde de hangi tazminatların vergiden istisna olacağı veya vergiden indirileceği konusu uzun seneler tartışma konusu olmuştur.

Hayatın olağan akışında tazminatların bazılarında vergi istisnası getirilirken, bazılarında da tavan sınır koyularak aşan kısmın tazminatlar için vergilendirmeye tabi tutulacağı öngörülmüştür. Gelir vergisinden istisna olan bazı haller, Gelir Vergisi Kanunu madde 25’te sayılmıştır. Bu maddede sayılan hallerden bazı tazminatlar ise, Türk Medeni Kanunu, İş Kanunu ve Veraset ve İntikal Vergisi Kanunlarında yer almaktadır. Biz konumuzu yakından ilgilendiren ve madde hükmünde tek tek sayılan Gelir Vergisi Kanunu’nun 25. maddesindeki gelir vergisinden istisna olan tazminatlar ile yardım halleriyle birlikte diğer kanunlarda da yer alan ve vergiden istisna tutulan tazminatları aşağıda ayrıntılı şekilde inceleyip ele alacağız.

⁷⁴ agm. s.14.

⁷⁵ agm. s.14.

⁷⁶ agm. s.14.

3.1 TÜRK MEDENİ KANUNUNDAN DOĞAN İSTİSNALAR

Türk Medeni Kanunundan doğan istisnaların içinde, nafakaları ve boşanma sonucunda ortaya çıkan maddi ve manevi tazminatları inceleyeceğiz.

3.1.1 Nafakalar

Nafaka, bir kimseye, eşinden ayrılmadan veya boşanmadan önce ya da sonra eşine, çocuğuna veya akrabasına mali destek sağlama konusunda yapılan yasal bir yardımdır.⁷⁷ Bir diğer nafaka türü de yardım nafakasıdır. Kendisinden, bir kişiye yardım etmesi beklendiği halde o kişiye yardım edilmediğinde kişinin yoksulluğa düşeceği, yoksulluğa düşmemesi için ödenen yardımdır. Bu nafaka yükümlülüğü, her ülkenin boşanma ya da aile hukukunda düzenlenmektedir. Medeni Kanunumuzda ise dört çeşit nafaka düzenlenmiştir. Bunlar;

- **Tedbir Nafakası:** Nafakaya ihtiyacı olan eşin veya 18 yaşından küçük, ergin olmayan çocukların geçinebilmeleri için boşanma davası açılmadan ya da boşanma davası açıldıktan sonra hükmedilen nafaka türüdür.⁷⁸
- **İştirak Nafakası:** Çocuğun velayeti kendisine verilmeyen eşin, boşanma davası sonuçlandığında çocuğun giderlerini paylaşması amacıyla hükmedilen nafaka türüdür.⁷⁹
- **Yoksulluk Nafakası:** Boşanma kararı verilmesiyle evliliğin bitmesi sebebiyle yoksulluğa düşecek olan tarafın lehine verilen nafaka türüdür.
- **Yardım Nafakası:** Bir kişi, yardım etmesi gereken kimselere, yardım etmediği zaman bu kişilerin yoksulluğa düşeceği kabul edilen altsoy, üstsoy ile kardeşlerine ödemiş olduğu nafaka türüdür.

Türk Medeni Kanunu'nda belirtildiği üzere, hastalık, işsizlik, yaşlılık veya bunlara benzer nedenler ile kişiler yoksulluğa düşmektedir. En geniş anlamıyla aile içinde yardım nafakası öngörülmüştür. Fakat yardım nafakasının altında yatan en büyük neden ahlaki değerlerdir. Buradaki yardımın hukuki yükümlülük haline getirilmesi şu madde hükümleri ile olmuştur.

⁷⁷Yağmur ÜNSAL, “Nafaka Çeşitleri ve Koşulları”, *İstanbul Barosu Dergisi*, Cilt: 90, Sayı: 5, Makalenin Yayınlandığı Sayfa: 204-223, 2016, s. 204.

⁷⁸agm. s. 205.

⁷⁹agm. s. 210.

“A. Nafaka yükümlüleri

Madde 364- Herkes, yardım etmediği takdirde yoksulluğa düşecek olan üstsoyu ve altsoyu ile kardeşlerine nafaka vermekle yükümlüdür.

Kardeşlerin nafaka yükümlülükleri, refah içinde bulunmalarına bağlıdır.

Eş ile ana ve babanın bakım borçlarına ilişkin hükümler saklıdır.”

Buradaki nafaka istemi, yardım edenin mali gücüne uygun olarak talep edilen bir yardımdır. Kanun maddesinde de belirtildiği gibi, ahlaki ölçülere dayanarak mali gücü iyi olan herkes, altsoy-üstsoy ve kardeşe talep edildiği halde yardım nafakası ödemekle yükümlüdür.⁸⁰ Yardım nafakasının meydana gelmesi için hem nafakanın talep edilmiş olması gerekir hem de talep eden kişinin yoksulluğa düşmüş olması gerekir.

Burada aranan en büyük koşullardan biri de yardım talep edilen kişinin mali gücünün iyi olmasıdır. Yardım nafakası Gelir Vergisi Kanunu’nda sayılan 25. Maddede ki gelir vergisi istisnalarından birini oluşturur. Nafakayı alan kişi açısından vergi istisnası söz konusudur.

Kanun koyucu, Türk Medeni Kanunu madde 364’te yardım nafakasının; Türk Medeni Kanunu madde 175’te yoksulluk nafakasının hükümlerini belirtmiştir. Gelir Vergisi Kanunu madde 25/8’de ise nafakaların miktarı ve çeşidi ne olursa olsun vergiye tabi olmayacağı ile vergilendirme istisnalarından sayıldığı hükmü yer almaktadır. Nafakanın maddi değerinin yüksek veya düşük olması önemli değildir. Nafaka, sınırı olmaksızın vergilendirmeye tabi değildir.

Burada önemli olan husus mahkeme tarafından verilen bir nafaka kararı olmasıdır. Yani boşanma davası aşamasında veya sonrasında mahkemece alınmış bir karar olmalıdır. Fakat bu kararın kesinleşmesi önemlidir. Yani tarafların anlaşması ya da davanın bitmiş olması yeterli değildir.

⁸⁰Hayrunnisa ÖZDEMİR, “Yargıtay Kararları Işığında Türk Medeni Hukukunda Yardım Nafakası”, *Terazi Hukuk Dergisi*, Cilt: 9, Sayı:100, Sayfa: 65 – 78, 2014, s. 65.

Karar verildikten sonra her iki tarafın da mahkemeye giderek kararı kesinleştirmiş olması gerekmektedir. Kararın kesinleşmesi ile vergi istisnası gerçekleşmiş olur. Böylece boşanma sonucunda verilen nafakaların bedeli ne olursa olsun vergiye tabi olmayacağı GVK m. 25/8’de yer almaktadır.

3.1.2 Tazminatlar

Evlilik ile kurulan maddi ve manevi değerlerin boşanma sırasında zarara uğraması pekâlâ mümkündür. Boşanma ile ekonomik menfaati zarara uğrayan tarafa, zarara uğrayan menfaatinin tekrar onarılması için zarar görülen bedel kadar tazminat ödemek gerekmektedir. Boşanma sonucunda hükmedilen maddi ve manevi tazminatların vergilendirilmesi hususu da Gelir Vergisi Kanunu’nun madde 25/8’de ki hükmünde yer almaktadır. Buna göre, boşanma davalarına konu olan tazminatlar da gelir vergisinden istisna sayılmıştır.

Yani tazminat lehine hükmedilen taraf, tazminatın tutarı ne olursa olsun bunun için herhangi bir vergi ödemeyecek ve gelir vergisi kanunundaki istisnadan yararlanacaktır.

Kanun koyucu, Türk Medeni Kanunu madde 174’te boşanma sebebiyle ortaya çıkan maddi ve manevi tazminatı ele almıştır. Gelir Vergisi Kanunu madde 25/8’de ise boşanma tazminatlarının vergiye tabi tutulamayacağını, kanunun saymış olduğu istisnalardan olduğunu belirtmiştir. Tazminatların mahkeme kararı ile verilmiş olması gerekmektedir. Burada da vergiden istisna tutulan kişi, tazminata lehine hükmedilmiş olan kişi yani tazminatı alan kişidir. Tazminatı ödeyen kişi açısından ise bu konu son derece tartışmalıdır.

Manevi tazminat tutarının vergilendirilip vergilendirilemeyeceği hususunda, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 84098128-120.03.04[61-2014/4]-495 sayılı ve 27.08.2014 tarihli özelgeyi örnek gösterebiliriz. ^(EK-1)

EK-1: İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı’nın, 84098128-120.03.04[61-2014/4]-495 sayılı ve 27.08.2014 tarihli özelgesi.

Söz konusu özelgede mükellefin vekili tarafından “müvekkilinin "rehberlik" branşında olmasına rağmen "motor" branşına atanması nedeniyle atama işleminin iptali için ... Bakanlığa aleyhine maddi ve manevi tazminat davası açtığı, dava sonunda Bakanlık aleyhine 1.000. TL manevi tazminata karar verildiği” belirtilmiştir. Mükellef, karara karşın manevi tazminatın ödenmesi hususunda gelir vergisi kesintilerinin yapıp yapılmayacağı konusunda İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın görüşünü talep etmektedir.

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı ise, mahkeme tarafından verilen, kişinin manevi değerlerinde ki zarara neden olan olayı tazmin amacıyla, maddi bir bedel olarak belirlenmiş olan manevi tazminat kararının, işverene tabi olarak belirli bir işyerine bağlı ve hizmet karşılığında yapılan bir ödeme olmamasından dolayı ücret olarak değerlendirilemeyeceğini belirtmektedir. Bu başvuru hakkında manevi tazminatlar hakkında gelir vergisi tevkifatı yapılmaması gerektiğini ve tazminatın GVK m. 25 istisnalarına tabi olduğu belirtilmektedir.

3.2 İŞ KANUNUNDAN DOĞAN İSTİSNALAR

İş Kanunundan doğan istisnalar başlığı altında; 4857 Sayılı İş Kanununa Göre Ödenen İşe Başlatmama Tazminatı, 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununa göre ödenen işsizlik ödeneği ödemeleri, 1475 sayılı İş Kanunu ve 854 Sayılı Deniz İş Kanununa göre ödenmesi gereken kıdem tazminatları ile ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar konulu tazminatlar ele alınacaktır.

3.2.1 4857 Sayılı İş Kanunu'na Göre Ödenen İşe Başlatmama Tazminatı

İşe başlatmama tazminatı, işçinin bir aylık brüt ücreti üzerinden hesaplanmaktadır. Bu tazminata, İş Kanunu'nda “iş güvencesi tazminatı” denirken; Gelir Vergisi Kanunu'nda ise “işe başlatmama tazminatı” denir. Gelir Vergisi Kanunu'nda ücretin tanımı şu şekilde yapılmıştır;

“Ücretin tarifi: Madde 61 – (Değişik: 24.12.1980-2361/43 Md.)

Ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

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.”

Bu madde kapsamınca, bir işverene bağlı olarak belirli bir iş yerinde çalışma ve yapılan hizmet karşılığında bir ödeme alınması ücret gelirini ortaya çıkarır.⁸¹

Yani ücretin hangi amaçla verildiğine bakılmaksızın işverene bağlı bir iş yerinde çalışan işçinin yapmış olduğu hizmeti karşılığında aldığı maddi menfaattir. İşe başlatmama tazminatının yerleşik yargı kararlarında, Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesinde tanımlanan ücret ve ücret kapsamındaki ödemeler içerisinde değerlendirilmemesi gerektiği belirtilmiştir.⁸² 2009 yılında yapılan değişiklik ile İş Kanunu 21. Maddesindeki işe başlatmama tazminatı, Gelir Vergisi Kanunu madde 25/1 kapsamına alınmış olup tazminatın istisnası mahkemenin vermiş olduğu kararda ki tazminat miktarı ile sınırlandırılmıştır.

3.2.2 4447 Sayılı İşsizlik Sigortası Kanununa Göre Ödenen İşsizlik Ödeneği Ödemeleri

4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununda işsizlik ödeneğinin şartları ve sigortalı olan işsiz işçiye işsizlik ödeneği ödeneceği hususları yer almaktadır. İşsizlik ödeneğinin ilk ve en önemli şartı iş sözleşmesini işçinin haklı nedenle feshetmiş olmasıdır.⁸³

⁸¹İmdat TÜRKAY, “İş Kanunu'na Göre İş Akdinin Feshi Ve İşe Başlatmama Tazminatının Vergilendirilmesi”, *Hak İş Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi*, Cilt: 6, Sayı: 15, Makalenin Yayınlandığı Sayfa: 361 – 379, 2017, s. 365.

⁸² agm. s. 368.

⁸³ BEDÜK, “İş Sözleşmesinin İşçi Tarafından Feshi ve Feshin Hukuki Sonuçları”, s.706.

Bu sebeple işsizlik sigorta ve primleri tam olan işçinin iş sözleşmesini haksız nedenle feshettiği durumlarda işsizlik ödeneği almaya hak kazanamayacağı açıktır. 4447 sayılı kanunda işsizlik ödeneği şu şekilde açıklanmıştır;

“...h) İşsizlik ödeneği: Sigortalı işsizlere bu Kanunda belirtilen süre ve miktarda yapılan parasal ödemeyi.”

Aynı kanunun 48. Maddesinde işçinin işsizlik ödeneğine hak kazanılması için, iş sözleşmesinin feshinden itibaren otuz gün içinde Sosyal Sigortalar Kurumuna başvuru yapmış olması gerekmektedir.

Başvurunun doğrudan kuruma yapılması ya da elektronik ortamda yapılması öngörülmüştür. Kanunun 48. Madde hükmü şu şekilde ele alınmıştır;

“..Sigortalı işsizin, bu maddede belirtilen ödeme ve hizmetlerden yararlanabilmesi için işten ayrılma bildirgesi ile birlikte hizmet akdinin feshedildiği tarihi izleyen günden itibaren otuz gün içinde Kuruma doğrudan veya elektronik ortamda başvurması gerekir. Mücbir sebepler dışında, başvuruda gecikilen süre işsizlik ödeneği almaya hak kazanılan toplam süreden düşülür.”

İşsizlik ödeneği, Gelir Vergisi Kanunu'nun m. 25/1'de belirtilen işçi alacaklarında ki vergi istisnalarından biridir. İşsizlik ödeneği alan işçi, bu alacaklar açısından vergiye tabi tutulamayacak ve hiçbir şekilde vergi ödemeyecektir. Bu yönden gelir vergisinden istisna tutulan işçi, iş sözleşmesini haklı gerekçelerle feshettiği durumlarda ödeneğe hak kazanabilecek, vergi istisnası konusu da dolayısıyla o durumlarda söz konusu olacaktır.

Gerek işe başlatmama tazminatı gerekse işsizlik ödeneği ödemelerine ilişkin tereddüt yaşayan mükelleflere karşı, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından bir özelge yayınlanmıştır. 64597866-125[6-2013]-127 sayılı ve 16.08.2013 tarihli özelgeyi, Gelir Vergisi Kanunu'nun 25 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi ile ölüm, sakatlık, hastalık ve işsizlik sebepleriyle verilen tazminatların ve yapılan yardımların gelir vergisinden istisna olup olmayacağı hususuna örnek gösterebiliriz. ^(EK-2)

İlgili özelgenin konusu, mükellefin ihbar tazminatı, ayrımcılık tazminatı, işe başlatmama tazminatı, işçinin çalışmadığı süre için ödenen ücret, ücret fark alacakları ile yasal faiz ve yargılama giderlerinin gider yazılıp yazılmayacağı hakkında vergi dairesinden görüş talep etmesidir. Vergi Dairesi Başkanlığı, mükellefin şirketi tarafından ödenen ve mahkeme kararında yazan, ihbar tazminatı, ayrımcılık tazminatı, işe başlatmama tazminatı, işe iade sonucu işçinin çalışmadığı süre için ödenen ücretler ve diğer haklar ile bu ödemelere ilişkin işlemiş yasal faizlerin ve yargılama giderlerinin kuruma gider olarak indirim konusu yapılabileceğini belirtilmiştir. İşe başlatmama tazminatının ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 25 inci maddesi hükmü uyarınca gelir vergisinden istisna edilmesi gerektiğine ayrıca dikkat çekilmiştir.

3.2.3 1475 Sayılı İş Kanunu ve 854 Sayılı Deniz İş Kanunu'na Göre Ödenmesi Gereken Kıdem Tazminatları

4857 sayılı İş Kanunu Md.120'de; 25.8.1971 tarihli ve 1475 sayılı İş Kanunu'nun 14'üncü maddesi hariç diğer maddelerin yürürlükten kaldırıldığı hükmü yer almaktadır. Çünkü bu madde hükmü, işçinin ya da çalışanın kıdem tazminatı almaya hak kazanacağı durumların düzenlendiği maddedir. Bu maddede, kıdem tazminatının şartları ve istisnalarının çerçevesi çizilmiştir. 854 sayılı Deniz İş Kanunu madde 20'de de deniz adamlarına ödenecek kıdem tazminatının koşulları ve miktarı belirtilmiştir.

EK-2: Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının, 64597866-125[6-2013]-127 sayılı ve 16.08.2013 tarihli özelgesi

İki kanunda da önemli olan husus, kıdem tazminatının tavan miktarını aşmayan şekilde ödenmesidir. Çünkü tavan miktarı aşmayan kıdem tazminatı vergiden istisnadır. Bu hallerde söz konusu kıdem tazminatı, Gelir Vergisi Kanunu madde 25/7/a uyarınca gelir vergisi istisnalarından sayılmaktadır ve alınan kıdem tazminatına karşı vergi ödenmeyecektir.

Konu ile ilgili olarak 09.01.2018 tarihinde yayınlanmış olan İstanbul Vergi Dairesi'nin 62030549-125[5-2017/195]-23820 sayılı özelgesi bulunmaktadır. ^(EK-3) Söz konusu özelgede mükellef, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemide çalışan personeline ödenen ihbar tazminatının vergilendirilmesi ve tazminatın gelir vergisine tabi olup olmadığı hususunda görüş talep etmektedir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından, Gelir Vergisi Kanunu'nun 25/7' inci maddesinde, *"1475 ve 854 sayılı Kanunlara göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 sayılı Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarlarının (hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz)* belirtilen tazminatların vergiden istisna edileceği hükmüne dikkat çekilmiştir.

Mükellefin şirketince, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerde çalışan personeline ödenen ihbar tazminatının gelir vergisinden istisna edilmesi gerektiğinin üzerinde durulmuştur. İlgili maddede belirtilen istisna kısmını aşan tutarın ücret olarak vergilendirilmesi gerektiği de ayrıca belirtilmektedir.

EK-3: İstanbul Vergi Dairesi'nin, 62030549-125[5-2017/195]-23820 sayılı ve 09.01.2018 tarihli özelgesi.

3.2.4 İ kale Sözleşmesi Kapsamında Ödenen Tazminatlar, İş Kaybı Tazminatları, İş Sonu Tazminatları, İş Güvencesi Tazminatları Gibi Çeşitli Adlar Altında Yapılan Ödemeler ve Yardımlar

İ kalenin kelime anlamı bozmadır.⁸⁴ İş hukukunda işveren ve işçi arasındaki ikale sözleşmelerinde işveren sözleşmeyi sonlandırırken işçiye belirli miktar tazminat veya ücret ödemeyi taahhüt edebilir.⁸⁵ Sözleşme sonlandırılırken yapılan işçilik ödemelerinin neler olduğu açıkça belirtilmeli ve GVK m.61’de sayılan ücret kalemlerinden olduğuna dikkat edilmelidir.⁸⁶

Öğretide ikale sözleşmesi sonucunda verilen kıdem tazminatı 1475 sayılı kanundaki kıdem tazminatından farklıdır.⁸⁷ Buradaki ayrımın çok iyi yapılması gerekmektedir. Çünkü 1475 sayılı kanundan doğan kıdem tazminatları Gelir Vergisi Kanunu m.25/7 istisnası iken; işçi alacağı olarak değerlendirilmeyerek yardım olarak kabul edilirse GVK m.25/1 olarak karşımıza çıkar ve işçi vergiden istisna tutulur. Söz konusu tazminatlar hiçbir ücret ve gelir kapsamına girmemektedir. Bu sebeple Vergi Usul Kanunu uyarınca da sayılan gelir kalemlerinden hiçbirinde yer almamaktadır.⁸⁸ Gelir olarak sayılmayan ve gelir kapsamına girmeyen tazminat ödemelerinin vergilendirilmesi de mümkün sayılmamaktadır.⁸⁹ Bu vergilendirmenin kanunilik ilkesinin bir sonucudur.

Bu sebeple ikale sözleşmesinden dolayı ödenen kıdem tazminatları Gelir Vergisi Kanunu’nun 25/1 maddesi uyarınca gelir vergisi istisnalarından sayılmıştır.

⁸⁴İmdat TÜRKAY, “İşçi İşveren Arasındaki İ kale Sözleşmesine Göre Ödenen Tazminatın Hukuki ve Vergisel Boyutu”, *Hak İş Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi*, Cilt:7, Sayı: 19, Sayfa: 497 – 511, 2018, s. 500.

⁸⁵Hasan Ali ÖZYÖRÜK, *İ kale Sözleşmesi*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2019, s. 48.

⁸⁶Selçuk ÖZGENÇ, “Gelir Vergisi Kanunu Açısından İ kale Sözleşmesi”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 22, Sayı: 2, Sayfa: 115-130, 2016, s. 123.

⁸⁷ agm. s. 124.

⁸⁸ agm. s. 125.

⁸⁹ agm. s. 125.

Gelir Vergisi Kanunu'nda ki düzenlemeler ile karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli isimler altında yapılan ödemeler ve yardımlar ücret sayılan ödemeler arasına dâhil edilmiştir ve bu tazminatlar ile kıdem tazminatı toplamının ancak yasal kıdem tazminatı tutarına yani kıdem tazminatının tavan miktarına kadar olan kısmı için istisna uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Tavan kısmı aşan miktarların vergilendirileceği hususuna dikkat çekmek gerekmektedir. İlgili kanun hükmü şu şekilde ele alınmıştır;

“b) 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.”

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 84098128-120.03.05[25-2016-2]-7775 sayılı 08.03.2017 tarihli özelgesi konuya ilişkin en net örnektir. ^(EK-4) Özelgede mükellef, 5953 sayılı Kanun kapsamında çalışmakta iken iş akdinin ikale yoluyla sona ermesi nedeniyle ödenen kıdem tazminatından gelir vergisi kesintisi yapıp yapılmayacağı hakkında görüş talep etmiştir. Başkanlık ise iş akdinin 5953 sayılı Kanun uyarınca feshedilmesi halinde aynı çalışanın hak edeceği kıdem tazminatına tekabül eden kısmının Gelir Vergisi Kanunu'nun 25'inci maddesinin 7'inci bendi kapsamında kıdem tazminatı olarak dikkate alınması gerektiğini söylemiştir.

Bu çerçevede söz konusu kıdem tazminatının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarı ile sınırlanacağına (hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler kıdem tazminatı sayılmaz.) ve bu kısmın gelir vergisinden istisna edilmesine, bu tutarı aşan kısmının ise gelir vergisine tabi tutulması gerektiğine dikkat çekmiştir.

EK-4: İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 84098128-120.03.05[25-2016-2]-7775 sayılı ve 08.03.2017 tarihli özelgesi.

3.3 İCRA İFLAS KANUNUNDAN DOĞAN İCRA İNKÂR

TAZMİNATLARI

Bu tazminat, borçlunun takibi haksız olarak durdurması ve alacak tahsilini geciktirmesinden dolayı verilir.⁹⁰ Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. ve 75/6. madde hükümleri ise şu şekildedir;

“Menkul Sermaye İradı Tarifi: Madde 75 – (Değişik: 24.12.1980-2361/52 Md.)

Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır.”

“...6. (Değişik: 4.12.1985-3239/57 Md.) Her nevi alacak faizleri (Adi, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklarla cari hesap alacaklarından doğan faizler ve kamu tüzelkişilerince borçlanılan ve senede bağlanmış olan meblağlar için ödenen faizler dâhil.)”

Gelir Vergisi Kanunu madde 75/6'da sayılan gelirler kaynağına bakılmaksızın menkul sermaye iradı olarak kabul edilmiştir. İcra inkâr tazminatının da bu genel tanım çerçevesinde sermaye iradı olarak vergilendirilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.⁹¹ Vergi yargılamaları ve vergi hukukçularının yorumlamaları ile oluşan genel kanaatleri, icra inkâr tazminatının Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/6. maddesi kapsamında alacak faizi olarak değerlendirilmesinin mümkün olmadığı yönündedir.⁹² Fakat Gelir İdaresi, icra inkâr tazminatını alacak faizi olarak değerlendirmektedir ve kesintisiz (tevkifatsız) olarak kazanılan icra inkâr tazminatının gelir vergisine tabi tutulması gerektiğini belirtmektedir.⁹³ İcra inkâr tazminatı ile ilgili Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen B.07.1.GİB.4.06.18.02-32229--8126-740 sayılı 16.09.2011 tarihli özelge mevcuttur.^(EK-5)

⁹⁰Mehmet Akif TUTUMLU, “İcra İnkâr Tazminatı ile Kötü Niyet Tazminatı Ne Zaman Talep Edilmelidir?”, *Terazi Hukuk Dergisi*, Cilt: 14, Sayı: 154, Sayfa: 1268-1272, 2019, s.1268.

⁹¹İmdat TÜRKAY, “Mahkeme Kararına Göre Ödenen Faiz ve İcra İnkâr Tazminatının Vergilendirilmesi”, *Nazal Dergisi*, Cilt: 2, Sayı: 7, Sayfa: 55 – 64, 2019, s.58.

⁹²TÜRKAY İmdat 2019, agm. s. 59.

⁹³ agm. s. 60.

EK-5: Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, B.07.1.GİB.4.06.18.02-32229-- 8126-740 sayılı ve 16.09.2011 tarihli özelgesi.

Bu özalgede, serbest meslek faaliyetinin bedeline karşı açılan dava sonucunda mahkeme tarafından hükmolunan icra inkâr tazminatının Vergi Usul Kanunu çerçevesinde nasıl vergilendirmeye tabi olacağı hususunda başvuru olmuştur. Başkanlık cevabı yazısında, GVK m.75/6'ya değinmiş ve mahkemelerce hüküm olunan icra inkâr tazminatının 75 inci maddenin genel tanımı çerçevesinde, icra inkâr tazminatı ile ilgili tahsil edilen yasal faizin de maddenin 6 numaralı bendi çerçevesinde değerlendirilerek, menkul sermaye iradı olarak kabul edilmesi gerektiği ve bu ölçüde vergilendirmeye tabi tutulacağı söylenmiştir.

3.4 SOSYAL SİGORTALAR KANUNUNDAN DOĞAN İSTİSNALAR

Sosyal Sigortalar Kanunundan doğan istisnalar başlığında sırasıyla; dul ve yetimlere toptan ödenen tazminatları, sosyal sigorta kurumları tarafından sigortalılara yapılan ödemeleri ve yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, dul, yetim ve evlenme ikramiyeleri veya iade olunan mevduat sürelerini doldurmamış bulunanlarla, dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminat ve yardımları inceleyeceğiz.

3.4.1 Dul ve Yetimlere Toptan Ödenen Tazminatlar

Sosyal Sigortalar Kurumunca, ölüm sigortası kolundan bağlanan dul ve yetim tazminatları vergilendirilemez. Ölen eşin sigortası kapsamında, ölenin öldükten sonra eşine ve çocuğuna bağlanan tazminatlar vergilerden istisna tutulmaktadır. Bunun 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu 65. maddesi ve devamı maddeler ile 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu m. 32 ve sonrası maddelerinde yer almaktadır.

506 Sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen aylıkların toplamı, en yüksek devlet memuruna (Cumhurbaşkanlığı İdari İşler Başkanına) ödenen en yüksek ödeme tutarından fazla ise aradaki fark istisna kapsamında değerlendirilmeyip, ücret olarak vergiye tabi tutulmaktadır.⁹⁴ Yani en yüksek devlet memurlarının aldığı ödeme sınır tutularak vergi istisnası bununla sınırlandırılmıştır.

⁹⁴Ali EKİN ve K. Melis TOPÇU, "İşçi Alacakları Açısından Gelir Vergisi ve Yasal Kesintiler", *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, Cilt: 0, Sayı: 8, Sayfa: 115 – 149, 2016, s. 130.

Bahsedilen sınırı aşan kısım ise vergiye tabi olmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nda 25. Madde ve 3. Bendinde ki madde hükmü şu şekilde ele alınmıştır;

“(506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20' inci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen tazminat, yardım ve toptan ödemeler en yüksek Devlet memuruna çalışılan süreye bağlı olarak ödenen tutardan fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.)”

Gelir Vergisi Kanunu madde 25/3 kapsamındaki bu tazminat istisnaları, dul ve yetimlere ödenen tazminatları korumayı amaçlamaktadır. Dul ve yetimlere ödenen tazminatlar da vergi istisnası ile tazminat miktarın azalmasını önlemek amacını taşımaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.0.02.60/6000-2519 sayılı, 12.05.2009 tarihli özelgesi bu konu hakkındaki en açık örnektir. ^(EK-6) Söz konusu özelgede mükellef, dilekçesinde emeklilik yardımı ile malullük yardımının gelir vergisine tabi olup olmayacağı hususunda görüş talep etmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından da söz konusu dilekçeye, 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20 inci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen tazminat, yardım ve toptan ödemeler en yüksek Devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarından fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tâbi tutulacağı belirtilmiştir.

Ayrıca 10 yıl süre ile prim veya aidat ödenmiş olmak kaydıyla Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan sigorta şirketleri ve yardım sandıkları tarafından yapılan ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 25/3'üncü maddesinde belirtilen nitelikteki ödemelerin istisna kapsamına alındığını yapılan ödemelerin vergiden istisna edilecek tutarının belirlenmesinde ise en yüksek devlet memuruna ödenen ikramiye tutarının dikkate alınacağı açıklanmıştır.

EK-6: Gelir İdaresi Başkanlığı'nın, B.07.1.GİB.0.02.60/6000-2519 sayılı ve 12.05.2009 tarihli özelgesi.

3.4.2 Sosyal Sigorta Kurumları Tarafından Sigortalılara Yapılan Ödemeler

506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununda sayılan emeklilik ve maluliyet tazminatları dışındaki sandık ve sigortaların yapmış olduğu ödemeler ücret niteliğinde kabul edilmemekle birlikte, menkul sermaye iradı olarak kabul edilmiştir. Menkul sermaye iradı olarak kabul edilen ücretler ise vergiye tabi olmaktadır.

Bu sebeple Sosyal Sigortalar Kanunu'nun 20. maddesine göre ödenen emekli ve maluliyet ödemeleri konusunda en yüksek devlet memuruna (Cumhurbaşkanlığı İdari İşler Başkanına) ödenen en yüksek tutardan fazla ise aradaki fark istisna kapsamında değerlendirilmemektedir ve ücret olarak ayrıca vergilendirilmektedir.

Yani emekli ve maluliyet ödemelerinde tavan sınır en yüksek devlet memurunun aldığı ödeme olarak belirlenmiş, bu tutarı geçen ödemeler vergiye tabi tutulmuştur. Gelir Vergisi Kanunu m. 25/6'da sosyal sigorta kurumları tarafından yapılan ödemelerin istisna kapsamında olacağına yer verilmiştir.

3.4.3. Yabancı Ülkelerde Bulunan Sosyal Güvenlik Kurumları Tarafından Ödenen Emekli, Dul, Yetim ve Evlenme İkramiyeleri Veya İade Olunan Mevduat, Sürelerini Doldurmamış Bulunanlarla, Dul ve Yetimlerine Toptan Ödenen Tazminat Ve Yardımlar

Yabancı ülke vatandaşlarının yabancı sigorta kanunlarına tabi olduğu gözetilirse, emeklilik ve maluliyet veya dul ve yetim aylıkları da yabancı sigorta hükümlerine tabi olacaktır. Bu sebeple tabii olarak yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, dul, yetim ve evlenme ikramiyeleri veya iade olunan mevduat, sürelerini doldurmamış bulunanlarla, dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminat ve yardımlar Türkiye'de ki vergilendirme sistemine tabi tutulamayacaktır.⁹⁵ Gelir Vergisi Kanunu'nun 25/10 madde hükmünde bu istisnaya yer verilmiştir.

⁹⁵ EKİN Ali ve TOPÇU Melis 2016, age. s. 131.

3.5 DİĞER İSTİSNALAR

Diğer istisnalar başlığı altında, çeşitli kanunlarda yer alan ödemeler ve yardımlardan bahsederek bu tazminat çeşitlerinin vergilendirmeleri hakkında bilgi vereceğiz. Bunlar; hizmet erbabına ödenen çocuk zamları, evlenme ve doğum münasebetiyle hizmet erbabına yapılan yardımlar, ölüm, engellilik ve hastalık sebebiyle verilen tazminat ve yardımlar, yardım sandıkları tarafından statüleri gereğince kendi üyelerine ölüm, sakatlık, hastalık, doğum, evlenme gibi sebeplerle yapılan yardımlar ve muhtaç olanlara belirli süre için veya hayat kaydıyla yapılan yardımlardır.

3.5.1 Hizmet Erbabına Ödenen Çocuk Zamları

Gelir Vergisi Kanunu madde 25/4'te hizmet erbabına ödenen çocuk zamlarını vergiden istisna tutmuştur. Fakat bu zamların, devlet tarafından verilen miktarları aştığı hallerde aşan kısım vergiye tabi tutulmaktadır. Çocuk yardımı hesaplanırken 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu dikkate alınır.

Zam yapılırken ise çocukların yaşları dikkate alınır. Hizmet erbabına ödenen çocuk zamları ile ilgili husus, Kırıkkale Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün B.07.4.DEF.0.71.10.00-6183 sayılı kanununun 22/A maddesi-4 sayılı 22.02.2012 tarihli özelgesinde; "Gelir Vergisi Kanunu'nun 25 inci maddesinin 4 numaralı bendinde "Hizmet erbabına ödenen çocuk zamları (Bu zamlar Devletçe verilen miktarları aştığı takdirde, fazlası vergiye tabi tutulur.)" Gelir vergisinden istisna edilmiştir" şeklinde açıklanmıştır.^(EK-7)

İlgili özelgede, belediyeden emniyet müdürlüğüne verilen işçilerin maaşında aile, çocuk, yemek, yakacak yardımı, sorumluluk zammı, ikramiye gibi ödenen ücretlerden gelir vergisi ve damga vergisi kesintisinin yapıp yapılmayacağı konusunda görüş talep edilmiştir.

EK-7: Kırıkkale Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün B.07.4.DEF.0.71.10.00-6183 Sayılı Kanun'un 22/A maddesi-4 Sayılı 22.02.2012 tarihli özelgesi.

Kırıkkale Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü tarafından verilen cevap yazısında, Gelir Vergisi Kanunu'nun 25 inci maddesi 4 numaralı bendinde "Hizmet erbabına ödenen çocuk zamları (Bu zamlar Devletçe verilen miktarları aştığı takdirde, fazlası vergiye tabi tutulur.)" Gelir vergisinden istisna edileceği söylenmiştir. 657 sayılı Kanuna göre ödenen yakacak yardımı ile devletçe verilen miktarı aşmayan çocuk zammı ödemelerinin gelir vergisinden istisna edileceği miktarı aşan kısmın olması halinde ise aşan kısmın vergiye tabi tutulması gerektiği söylenmiştir.

3.5.2 Evlenme ve Doğum Münasebetiyle Hizmet Erbabına Yapılan Yardımlar

Evlenme ve doğum hallerinde yapılan yardımlar, miktarı ne olursa olsun prime esas kazançların hesabında dikkate alınmaz. Yani vergi uygulamasında olduğu gibi "hizmet erbabının iki aylığına veya buna tekabül eden gündeliklerinin tutarına kadar olan kısmı" sınırlaması olmaksızın ödenen evlenme yardımları sigorta priminden istisna tutulmaktadır. Hizmet erbabına evlenme ve doğum münasebetiyle yapılan yardımlar Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. maddesinin 5. bendi uyarınca gelir vergisinden istisna olan hallerden sayılmıştır.

Maddenin aynı bendinde söz konusu istisnanın '*hizmet erbabının iki aylığına veya buna tekabül eden gündeliklerinin tutarına kadar olan kısmına*' uygulanacağı belirtilmiştir. Hizmet erbabının iki aylık ücretini aşan kısımlarda evlenme ve doğum yardımı yapılması halinde sadece iki aylık ücret kısmı vergiden istisna olmaktadır. İki ayı aşan kısım ise vergilendirilecektir.

Evlenme yardımı, çalışan kadın ve erkeğe yapılırken; doğum yardımı ise çalışan kadın veya çalışan erkeğin eşinin doğum yapması halinde uygulamada yer alır. Fakat bu yardımın, söz konusu personelin resmi olarak evlenmesi halinde yapılması söz konusu olmaktadır. Evlenecek olanlara yapılan yardımlar istisna kapsamında olmamakla birlikte, evlenme yardımının yapılabilmesi için evliliğin Medeni Kanun hükümlerindeki kurallara göre yapılması şartı aranmaktadır. Dolayısıyla hizmet erbabına evlenme ve doğum münasebetiyle yapılan yardımlar da GVK m. 25/5' e göre gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Örnek olarak, Gaziantep Vergi Dairesi'nin 07.04.2015 tarihinde yayınlamış olduğu 16700543-120-21 sayılı özeldesidir. ^(EK-8) İlgili özeldede, çalışan işçilere verilen evlenme yardımının gelir vergisine tabi olup olmadığı ile her ay verilmesinde bir sakınca bulunup bulunmadığı hususunda görüş talep edilmiştir. Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı, hizmet erbabına yapılan yardımların, Gelir Vergisi Kanunu'nun 25 inci maddesinde belirtilen kısmının gelir vergisinden istisna edilmesi gerektiğini, aşan kısmın ise vergiye tabi tutulması gerektiğini belirtmektedir.

Bu özeld ile "Evlenme ve doğum münasebetiyle hizmet erbabına yapılan yardımlar (Bu istisna hizmet erbabının iki aylığına veya buna tekabül eden gündeliklerinin tutarına kadar olan yardım kısmına uygulanır.)" hükmüne tekrar dikkat çekmek gerekmektedir. Her ay yapılan yardımların, evlenme yardımı olarak kabul edilemeyeceği bu sebeple her ay yapılan ödemelerin ücret ödemesi olarak kabul edileceği ve Gelir Vergisi Kanunu'nun ilgili hükümleri uyarınca vergiye tabi tutulacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla, vergi istisnallığı yalnızca hizmet erbabının iki aylık ücret tutarına kadar söz konusu olmaktadır.

3.5.3 Ölüm, Engellilik ve Hastalık Sebebiyle Verilen Tazminat Ve Yardımlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. Maddesinin 1. Bendinde, "1. (Değişik:18.1.2019-7162/2 Md.) Ölüm, engellilik ve hastalık sebebiyle verilen tazminat ve yardımlar." maddesi ile ölüm, engellilik veya hastalık sebebiyle verilen tazminat ve yardımlar da gelir vergisi istisnalarından sayılmıştır.

- Ölüm halinde verilen tazminat ve yardımlar: İşçinin ölümü halinde mirasçılara yapılan ödemelerin Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiği görüşü vardır.⁹⁶ Fakat ölüm sonrası yapılan ödemelerin toplu iş sözleşmesi hükümlerinden doğduğu gözetilirse, gelir vergisinden istisna edilen hallerden sayılması gerekmektedir.

EK-8: Gaziantep Vergi Dairesi'nin 16700543-120-21 sayılı, 07.04.2015 tarihli özeldesidir.

⁹⁶ EKİN ve TOPÇU, "İşçi Alacakları Açısından Gelir Vergisi ve Yasal Kesintiler", s. 134.

Eğer işçinin yakınlarından biri ölmüşse, toplu iş sözleşmesinde bu şekilde hüküm olması halinde yapılan ödemelerin Vergi Kanunu m.25/1'de ki istisnalardan biri olarak kabul edildiğini belirtmek gerekmektedir. Kayseri Vergi Dairesi tarafından 14.04.2014 tarihinde verilen ve 50426076-120[25-2013/20-536]-46 sayılı özelgede de belirtildiği gibi Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. Maddesi ve 1. Bendinde ölüm yardımları vergi istisnalarından sayılmaktadır.^(EK-9)

Söz konusu özelgede, üniversitede görevli akademik ve idari personele yapılan aile yardımı, çocuk yardımı, doğum yardımı ve ölüm yardımı ödemelerinin gelir vergisinden istisna olup olmadığı konusunda görüş istemiştir.

Kayseri Vergi dairesi Başkanlığı ise, hizmet erbabına ana, baba, eş veya çocuğunun ölümü nedeniyle verilen tazminatların gelir vergisinden istisna edilmesi gerektiği söylenmiştir ve GVK m.25/1 maddesine dikkat çekilmiştir. Başkanlık tarafından, hizmet erbabının kendisinin ölümü halinde, mirasçılara yapılan yardım ve ödenen tazminatlar Gelir Vergisi Kanunu'nun 2 inci maddesinde sayılan kazançların ve iratların hiçbirinin kapsamına girmeyeceği ayrıca belirtilmiştir.

- Hastalık halinde verilen tazminat ve yardımlar: 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununda hastalık hallerinde bazı şartların sağlanması ile kurum tarafından hasta olan kişiye birtakım ödemeler yapılmaktadır. Toplu sözleşmede yer alıyorsa sigorta dışında işverenin de işçiye ek ödeme yapması mümkün olabilir.⁹⁷ İşverenin sigorta kurumdan ayrı olarak yapmış olduğu ödemeler GVK m.25/1'de ki istisnalardan sayılmaktadır. Çünkü Sosyal Sigortalar Kurumunun ödediği ödemeler GVK m.25/6'da ki istisnalara girmektedir.

⁹⁷ age. s. 134.

EK-9: Kayseri Vergi Dairesi'nin, 50426076-120[25-2013/20-536]- 46 sayılı, 14.04.2014 tarihli özelgesi.

3.5.4 Yardım Sandıkları Tarafından Statüleri Gereğince Kendi Üyelerine Ölüm, Engellilik, Hastalık, Doğum, Evlenme Gibi Sebeplerle Yapılan Yardımlar

Kanunları veya statüleri gereğince yardım sandıkları tarafından verilen emekli, dul, yetim ve evlilik ikramiyeleri veya iade olunan mevduatı ve sürelerini doldurmamış bulunanlarla dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminatlar istisna kapsamına alınmıştır.

506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20. Maddesinde de belirtildiği üzere sandıklar tarafından ödenen tazminat, yardım ve toptan ödemeler de en yüksek devlet memuruna çalışılan süreye bağlı olarak ödenen tutardan fazla olur ise aradaki farkın ücret olarak vergiye tâbi tutulacağı belirtilmiştir.⁹⁸ Yani istisnadaki sınırın kapsamı, en yüksek devlet memuruna verilen ücrettir. Bu ücret sınırını aşan kısım vergilendirilirken, bu sınırı geçmeyen ödemeler vergiye tabi olmayacak ve istisna kapsamına dâhil edilecektir.⁹⁹ Burada çeşitli sandıklardan veya aynı sandıktan çeşitli zamanlarda yapılan ikramiye, tazminat ve toptan ödemeler ise toplu olarak dikkate alınacaktır. İlgili yardım ve ödemeler Gelir Vergisi Kanunu'nun 25/9. maddesinde ki istisna kapsamına girmektedir.

Konuyla ilgili Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün B.07.0.GEL.0.40/4042-20/34206 sayılı ve 14.08.1997 tarihli özelgesi mevcuttur. (EK-10) Söz konusu özelgede, yardımlaşma sandıklarının bankadaki mevduatlarına yürütülen faizlerden gelir vergisi kesintisi yapıp yapılmadığı hakkında görüş talep edilmiştir. Gelirler Genel Md. Tarafından, Gelir Vergisi Kanunu'nun 25/9 numaralı bendinde, yardım sandıkları tarafından statüleri gereğince kendi üyelerine ölüm, sakatlık, hastalık, doğum, evlenme gibi sebeplerle yapılan yardımlar ile üyelerine geri verilen mevduatlarının gelir vergisinden istisna olduğuna ve kesinti yapılamayacağına dikkat çekilmiştir.

⁹⁸ EKİN Ali ve TOPÇU Melis 2016, age. s. 136.

⁹⁹ age. s. 137.

EK-10: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün B.07.0.GEL.0.40/4042-20/34206 sayılı ve 14.08.1997 tarihli özelgesi.

3.5.5 Muhtaç Olanlara Belli Süre İçin veya Hayat Kaydıyla Yapılan Yardımlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. Maddesinin 2. Bendinde yer alan bu istisnaya göre muhtaç olanlara belirli süre için veya hayat kaydıyla yapılan yardımlar gelir vergisi istisnalarından sayılmıştır. İlgili maddede, asker ailelerine yapılan yardımlar, hayır derneklerinin yapmış olduğu yardımlar ve yardım sandıklarının yapmış olduğu yardımlar da bu istisna kapsamında sayılmıştır. Ayrıca mutlak olarak istisna sayıldıkları söylenerek, hiçbir durumda istisna kapsamından çıkarılamayacağı da kanun maddesinde ayrıca belirtilmiştir.

3.6 VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KANUNUNDAKİ İSTİSNALAR

Türkiye Cumhuriyeti vatandaşına ait olan veya Türkiye'de yer alan malların; miras, bağışlama veya hibe yoluyla bir kişiden diğerine intikal eden vergilerine veraset ve intikal vergisi denmektedir. Kelime anlamı olarak ivaz; “karşılık”, “ödün”, “edim”¹⁰⁰ anlamlarını taşımaktadır. İvazsız intikaller, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'na göre vergiye tabidir.¹⁰¹ Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinin d bendinde ivazsız intikal tabiri açıklanmıştır. İlgili kanun hükmü şu şekildedir;

“d) “İvazsız intikal” tabiri; hibe yoluyla veya her hangi bir tarzda olan ivazsız iktisapları; (Maddi ve manevi bir zarar mukabili verilen tazminatlar ivazsız sayılmaz.)”

Madde hükmünde de belirtildiği gibi maddi tazminatlar ve manevi tazminatlar ivazsız intikal sayılmamaktadır. Yani maddi ve manevi tazminatlar ivazlı intikaller olarak kabul edilmiştir. Bu sebeple ilgili tazminatlar, ivazsız intikal iktisaplarının istisnasını oluşturmaktadır. İntikal vergisinden istisna olarak sayılan hallerde de ‘mahkeme kararı ile alınan her türlü tazminatlar’ girmektedir.

¹⁰⁰ <https://sozluk.gov.tr/ET.22.Eylul.2020>.

¹⁰¹ BİLİCİ, Nurettin/DİLEMRE ÖDEN, Begüm, (2019), “Tazminatların Vergilendirilmesi”, *Dünya Gazetesi*, 4 Mayıs 2019.

Dolayısıyla maddi ve manevi tazminatlar, mahkeme kararı ile kesinleştiği hallerde Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu kapsamında vergilendirmeye tabi tutulmayacak, vergiden istisna olacaktır.

Konu ile ilgili olarak, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından 66813766-160[16-2012-1]-656 sayılı ve 07.11.2013 tarihli özelgesi mevcuttur. ^(EK-11) Mükellef, boşanma kararının kesinleşmesinin ve gayrimenkul bağışının aynı tarihte olduğu hallerde hesaplanacak Veraset ve İntikal Vergisinde uygulanacak vergi oranı hakkında görüş talep etmiştir. İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı ise, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu madde 2/d hükmünün mahkemece onaylanmış olmaması nedeniyle uygulanamayacağı fakat mahkeme kararı olduğu takdirde eşlerin anlaşmış olduğu protokol hükümlerinin ivazlı intikal sayılacağı ve vergilendirme istisnasına tabi tutulacağı belirtilmiştir.

Burada mahkeme kararının kesinleşmemiş olmasına dikkat çekmek gerekir. Ayrımın Başkanlık tarafından mahkemece onaylanmış ve kesinleşmiş protokol olması hususu üzerinde durularak yapıldığını ayrıca söylemek gerekir.

Nafakalar, boşanma karşılığında ödenen yardımlardır. Dolayısıyla tazminatlar gibi nafakalar da ivazlı intikal olarak kabul edilmektedir. İvazlı intikaller, karşılığında bir bedel ödenen ve yükümlülük altına girilen intikallerdir. Bu sebeple ivazlı intikaller Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun konusuna girmemektedir. Dolayısıyla nafakalar da ivazlı intikal olup ivazsız intikal sayılmadığından Veraset ve İntikal Kanunu konusuna girmemektedir. Bu sebeple tazminatlar gibi nafakalar da Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu gereğince vergiye tabi değildir.

EK-11: İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının, 66813766-160[16-2012-1]-656 sayılı ve 07.11.2013 tarihli özelgesi.

SONUÇ

Kanunlarımızda sayılan ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. Maddesinde vergilendirmeden istisna olarak tutulan tazminat ve yardımları yukarıda ayrıntılı şekilde inceledik.

Bize göre; ülkemizde vergilendirmeden istisna tutulan tazminatlardan bazılarındaki uygulamaların değiştirilmesi gerekmektedir.

İlk olarak, boşanma kararı sonucunda ödenen nafakaların ve tazminatların vergiden istisna olması bizce hakkaniyete uygun görülmemektedir. Çünkü ülkemizde maddi durumu ve gelir seviyesi çok yüksek olanlar arasında özellikle boşanma sonucunda ödenen iştirak nafakaları, miktar olarak çok yüksektir. Bu nedenle nafakaların vergiye tabi tutulmaması eşitlik ilkesine de aykırılık teşkil eder. Hâlbuki boşanma sonucunda ödenen nafaka ve tazminatlara vergilendirme sınırı olarak, en yüksek devlet memuruna (Cumhurbaşkanlığı İdari İşler Başkanına) ödenen en yüksek ödeme tutarı sınırı getirilebilir. Bu sınırlandırma, tazminatın veya nafakanın miktarı üzerinde karşılıklı anlaşıldığı hallerde de uygulanmalıdır. Böylece miktarına bakılmaksızın tüm nafaka ve tazminat vergilendirilmelerinde adalet sağlanmış olur. Fakat bu önerimizden yoksulluk nafakası istisna tutulmalıdır. Çünkü yoksulluk nafakası zaten yoksulluğa düşen kişilere verilen nafaka türüdür. Burada herhangi bir vergilendirme olması durumunda, kişiler hak ihlalleri ile karşılaşabilir ve vergi kesintileri ile kişilerin zor duruma düşmeleri söz konusu olabilir.

İkinci olarak, işe başlatmama tazminatı ve işsizlik ödeneği ödemeleri de vergiden istisna tutulmuştur. Bu kuralın yerinde olduğunu vurgulamak gerekir. Çünkü işçi zaten mevcut işinden ayrılmıştır ve ücret alamamaktadır. Bu süreçte işçinin yaşamış olduğu sıkıntılara karşılık almış olduğu tazminat ve yardımlara vergi ödememesi bize göre yerindedir ve uygulamanın bu şekilde olması da vergilendirmenin adalet ve sosyal devlet ilkesine uygundur.

Üçüncü olarak, kıdem tazminatlarının ve ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatların (iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları) ancak yasal kıdem tazminatı tutarına yani kıdem tazminatının tavan miktarına kadar olan kısmı için istisna uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bizce burada da hukuken işçi menfaati korunmamaktadır. Çünkü kıdem tazminatının tavan miktarı zaten işçinin brüt ücret tutarının üzerinden hesaplanacaktır. İşçinin gerek kıdem tazminatı taleplerinde gerekse ikale sözleşmesinden doğan tazminatların talebinde Devlet Memurları kanununa tabi en yüksek devlet memuruna (Cumhurbaşkanlığı İdari İşler Başkanına) ödenen en yüksek ödeme tutarından fazla olduğu kısım ile ölçülmemelidir. Bu düzenleme ile vergilendirmenin sosyal devlet ilkesi, adalet ilkesi ve ölçülülük ilkesi ihlal edilmiştir. Bize göre, bu tazminatların da tamamen vergiden istisna tutulması gerekmektedir. Böylece işçinin haklarını kazanırken herhangi bir tavan ücret tutarına bağlı olmaması hususu ile vergiden istisna olması tüm menfaatlerini de korumuş olur.

Dördüncü olarak, ölüm, engellilik ve hastalık sebebiyle verilen tazminat ve yardımlar, muhtaç olanlara belli bir süre için veya hayat kaydıyla yapılan yardımlar, yardım sandıkları tarafından statüleri gereğince kendi üyelerine ölüm, engellilik, hastalık, doğum, evlenme gibi sebeplerle yapılan yardımlar ve yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, dul, yetim ve evlenme ikramiyeleri veya iade olunan mevduat sürelerini doldurmamış bulunanlarla, dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminat ve yardımlar da vergilendirme istisnalarından sayılmaktadır. Çoğunun yardım olduğu görülen bu tazminatların vergilendirilmemesi bizce gayet yerinde olmuş ve kişilerin hakları böylece korunmuştur. Bu nedenle vergilendirmenin yapılmaması vergilendirme ilkelerinden, gerek adalet ilkesine gerekse sosyal devlet ilkesine uygundur.

Son olarak, evlenme ve doğum münasebetiyle hizmet erbabına yapılan yardımın hizmet erbabının iki aylığına veya buna tekabül eden gündeliklerinin tutarına kadar olan yardım kısmına istisna uygulanacağı; hizmet erbabına ödenen çocuk zamlarının devletçe verilen miktarları aştığı takdirde fazlasının vergiye tabi tutulacaktır.

Dul ve yetimlere toptan ödenen tazminatlar ile sosyal sigorta kurumları tarafından sigortalılara yapılan ödemeler, en yüksek devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarı ile sınırlandırılmış, aşığı durumlarda aradaki farkın ücret olarak vergiye tabi tutulacağı belirtilmiştir.

Bize göre söz konusu vergi kesintileri ve vergilendirmeler hakkaniyetten uzak şekilde yapılmaktadır. Çünkü gerek hizmet erbabına yapılan yardımlar gerek çocuk zamları gerek dul ve yetimlere toptan ödenen tazminatlar gerekse sosyal sigorta kurumları tarafından sigortalılara yapılan ödemeler emekli, dul, yetim ve evlilik ikramiyeleri ihtiyaç halinde alınan yardımlardır. Her birinde devletten, vatandaş olarak insani bir hak talep edilmektedir. Bu kişiler söz konusu yardım ve tazminatlara ihtiyacı olan kişilerdir. Dolayısıyla söz konusu sınırları kaldırmak, vergilendirmelere son vermek gerekir. Burada vergilendirmenin yapılması ile adalet ilkesi ihlal edilmiştir. Bize göre bu yardım ve tazminatların da vergiden tamamen istisna edilmesi gerekmektedir. Böylece hukuk düzeninde tam bir koruma sağlanabilir.

Ayrıca Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'na göre ivazlı intikal sayılan boşanma sonucunda ödenen tazminat ve nafakaların vergiden istisna olması hususu ayrı bir tartışma konusudur. Bize göre boşanma sonucunda alınan tazminat ve nafakaların miktarları ile orantılı olarak Veraset ve İntikal Kanunu'na konu olması gerekmektedir. Daha önce de belirttiğimiz gibi burada miktarların fazla olması ve değerli eşyalar ile söz konusu ödemelerin yapılması hakkaniyetten uzaktır. Uygulanacak istisna sınırı ise, gayrimenkuller için Emlak Vergisine esas olan değerle değerlendirilmeli, menkuller için ise rayiç bedelle değerlendirilmelidir. Bunun dışında nakit bedellere ise vergilendirme sınırı olarak, Gelir Vergisindeki vergilendirme önerimiz gibi en yüksek devlet memuruna (Cumhurbaşkanlığı İdari İşler Başkanına) ödenen en yüksek ödeme tutarı sınır alınabilir.

KAYNAKÇA

ARIKAN Zeynep ve İNNECİ Ahmet (2016), “Vergilendirilebilir Gelir ve Gelir Vergisinde Üniter Yapıyı Bozan Uygulamalar”, *Sosyoekonomi Dergisi*, Cilt: 24, Sayı: 30, ss. 11-28.

ATLAN Hülya (2016), “Kişilik Hakkının Medya Yoluyla İhlalinde Manevi Tazminat Miktarının Belirlenmesi”, *Beykent Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 2, Sayı:4, ss. 31-49.

BEDÜK Mehmet Nusret (2019), “İş Sözleşmesinin İşçi Tarafından Feshi ve Feshin Hukuki Sonuçları”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 27, Sayı: 2, ss. 679-726.

BİLİCİ Nurettin (2019), **Türk Vergi Sistemi**, 43. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara.

BİLİCİ Nurettin (2020), **Vergi Hukuku (Vergi Usul Hukuku, Vergi Yargılama ve Tahsil Hukuku)**, 49. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara.

BİLİCİ Nurettin (2020), **Vergi Kanunları**, 10. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara.

BİLİCİ Nurettin ve DİLEMRE ÖDEN Begüm (2019), “Tazminatların Vergilendirilmesi”, *Dünya Gazetesi*, 4 Mayıs 2019.

BORA Sevda (2013), “6098 Sayılı Türk Borçlar Kanununa Göre Manevi Tazminat Davası”, *Terazi Hukuk Dergisi*, Cilt: 8, Sayı:83, ss. 31-42.

ÇAKMAK İhsan (2019), **Yargıtay Kararları Işığında Belirli İş Sözleşmeleri ile Belirsiz İş Sözleşmelerine Ait İşçilik Hak ve Alacak Davaları**, 1. Baskı, Bilge Yayınevi, Ankara.

ÇELİK Ahmet (2020), **Tazminat ve Alacak Davalarında Güncel Sorunlar**, 2. Baskı, Aristo Yayınevi, İstanbul.

ÇELİK Nuri, CANIKLIOĞLU Nursen ve CANBOLAT Talat (2019), **İş Hukuku Dersleri**, 32. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul.

DEMİR Alaattin (2019), **Gelir Üzerinden Alınan Vergiler**, 1. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, Ankara.

DEVELİOĞLU Ferit (2017), **Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lügat**, 33. Baskı, Aydın Kitabevi Yayınları, Ankara.

EKİN Ali ve TOPÇU K. Melis (2016), “İşçi Alacakları Açısından Gelir Vergisi ve Yasal Kesintiler”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı: 8, ss. 115 – 149.

EREN Fikret (2019), **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 24. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.

ERTÜTÜNCÜ YILDIRIM Duygu (2012), “Maddi Zararın Tespitinde Denkleştirme”, **İstanbul Barosu Dergisi**, Cilt: 86, Sayı: 2, ss. 220-226.

GERÇEK Adnan, BAKAR Feride, MERCİMEK Fulya, ÇAKIR Erdem Utku ve ASA Semih (2014), “Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 63, Sayı: 1, ss. 81-130.

GÖKCAN Hasan Tahsin (2016), **Haksız Fiil Sorumluluğu ve Tazminat Hukuku**, 4. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara.

KANETİ Selim, EKMEKÇİ Esra, GÜNEŞ Gülsen ve KAŞIKÇI Mahmut (2019), **Vergi Hukuku**, 1. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul.

KARAKOÇ Yusuf (2019), **Genel Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.

KARAKOÇ Yusuf (2014), “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 15, Özel Sayı, ss. 1259-1308.

KILIÇOĞLU Mustafa (2016), **Tazminat Hukuku**, 6. Baskı, Bilge Yayınevi, Ankara.

KIRBAŞ Sadık (2018), **Vergi Hukuku**, 21. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara.

NARTER Sami (2016), **Tazminat Hukuku**, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara.

OĞUZMAN Kemal (2019), **Borçlar Hukuku Genel Hükümler 1. Cilt**, 17. Baskı, Vedat Kitapçılık, Ankara.

ÖNCEL Mualla, KUMRULU Ahmet ve ÇAĞAN Nami (2019), **Vergi Hukuku**, 28. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.

ÖZBALCI Yılmaz (2012), **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, 3. Baskı, Oluş Yayınları, İstanbul.

ÖZCAN Onur (2017), “Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt: 75, Sayı:1, ss. 159 – 190.

ÖZDEMİR Hayrunnisa (2014), “Yargıtay Kararları Işığında Türk Medeni Hukukunda Yardım Nafakası”, *Terazi Hukuk Dergisi*, Cilt: 9, Sayı:100, ss. 65 – 78.

ÖZGENÇ Selçuk (2016), “Gelir Vergisi Kanunu Açısından İ kale Sözleşmesi”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt:22, Sayı: 2, ss. 115-130.

ÖZYÖRÜK Hasan Ali (2019), **İ kale Sözleşmesi**, 2. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara.

SABAN Nihal (2019), **Vergi Hukuku**, 9. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul.

SARAÇOĞLU Fatih (2017), **Gelir Vergisi**, 2. Baskı, Gazi Kitabevi Yayınları, Ankara.

SARAÇOĞLU Fatih (2019), **Türk Vergi Sistemi**, 8. Baskı, Gazi Kitabevi Yayınları, Ankara.

SÜZEK Sarper (2019), **İş Hukuku**, 18. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul.

ŞENYÜZ Doğan, YÜCE Mehmet ve GERÇEK Adnan, (2020), **Vergi Hukuku Genel Hükümler**, 11. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa.

ŞENYÜZ Doğan, YÜCE Mehmet ve GERÇEK Adnan, (2020), **Türk Vergi Sistemi**, 17. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa.

TAŞDELEN Aziz (2007), “Vergi Alacağının Tahakkuku: Bir Aşama Ve Bir İşlem”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 56, Sayı: 1, ss. 279 – 312.

TUTUMLU Mehmet Akif (2019), “İcra İnkâr Tazminatı ile Kötü Niyet Tazminatı Ne Zaman Talep Edilmelidir?”, **Terazi Hukuk Dergisi**, Cilt: 14, Sayı:154, ss. 1268-1272.

TÜRKAY İmdat (2017), “İş Kanunu’na Göre İş Aktinin Feshi Ve İşe Başlatmama Tazminatının Vergilendirilmesi”, **Hak İş Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 15, ss. 361 – 379.

TÜRKAY İmdat (2018), “İşçi İşveren Arasındaki İ kale Sözleşmesine Göre Ödenen Tazminatın Hukuki ve Vergisel Boyutu”, **Hak İş Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 19, ss. 497 – 511.

TÜRKAY İmdat (2019), “Mahkeme Kararına Göre Ödenen Faiz ve İcra İnkâr Tazminatının Vergilendirilmesi”, **Nazalı Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 7, ss. 55 – 64.

UZUN Mine (2015), “Türk Medeni Kanunu Kapsamında Boşanmadaki Tazminat Hükümlerinin Şartlarına Genel Bakış”, **İstanbul Barosu Dergisi**, Cilt: 89, Sayı:3, ss. 254-279.

ÜNAL Mehmet (1978), “Manevi Tazminat ve Bu Tazminat Çeşidinde Kusurun Rolü”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 35, Sayı: 1, ss. 397-437.

ÜNSAL Hilmi (2014), **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 4. Baskı, Gazi Kitabevi Yayınları, Ankara.

ÜNSAL Yağmur (2016), “Nafaka Çeşitleri ve Koşulları”, **İstanbul Barosu Dergisi**, Cilt: 90, Sayı: 5, ss. 204-223.

YENİPİNAR BERBEROĞLU Filiz (2018), **İcra İnkâr Tazminatı**, 1. Baskı, Legal Yayınevi, İstanbul.

YENİPİNAR BERBEROĞLU Filiz (2020), **İş Hukukunda İşçilik Alacakları ve Tazminat Davaları**, 2. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara.



EKLER

EKLER LİSTESİ

EK 1: Manevi tazminat ödemesi üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılıp yapılmayacağı hakkında.

EK 2: İhbar tazminatı, ayrımcılık tazminatı, işe başlatmama tazminatı, işçinin çalışmadığı süre için ödenen ücret, ücret fark alacakları ile yasal faiz ve yargılama giderlerinin gider yazılıp yazılmayacağı hakkında.

EK 3: TUGS'a kayıtlı gemide çalışan personele ödenen ihbar tazminatının vergilendirilmesi hakkında.

EK 4: 5953 sayılı Kanun kapsamında çalışmakta iken iş akdinin ikale yoluyla sona ermesi nedeniyle ödenen kıdem tazminatından gelir vergisi kesintisi yapılıp yapılmayacağı hakkında.

EK 5: Serbest meslek faaliyetinin bedeline karşı açılan dava sonucunda mahkemece hüküm olunan icra inkâr tazminatının ve icra inkâr tazminatı ile ilgili tahsil edilen yasal faizin Vergi Usul Kanunu, KDV açısından vergilendirilmesi hakkında.

EK 6: Emeklilik yardımı ile malullük yardımının Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/11 ve 25/3'üncü maddeleri kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hakkında.

EK 7: Belediyeden Emniyet Müd. Verilen işçilerin maaşında Aile, Çocuk, Yemek, Yakacak Yrd., Sorumluluk Zammı, İkramiye gibi ödenen ücretlerden Gelir V.ve Damga vergisi kesintisinin yapılıp yapılmayacağı hakkında.

EK 8: Evlenme yardımının gelir vergisine tabi tutulup tutulmayacağı hakkında.

EK 9: Üniversitenizde görevli akademik ve idari personele yapılan aile yardımı, çocuk yardımı, doğum yardımı ve ölüm yardımı ödemelerinin gelir vergisinden istisna olup olmadığı hakkında.

EK 10: Yardımlaşma sandıklarının bankadaki mevduatlarına yürütülen faizlerden gelir vergisi kesintisi yapılıp yapılmadığı hakkında.

EK 11: Boşanmanın ve gayrimenkul bağışının aynı tarihte olması halinde hesaplanacak V.İ.V'de uygulanacak vergi oranı hakkında.



EK 1:

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI İZMİR VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı: 84098128-120.03.04[61-2014/4]-495 27/08/2014

KONU: Manevi tazminat ödemesi üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılıp yapılmayacağı hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve eki yazınızda, davacı ... vekili Av. ...'ın, müvekkilinin "rehberlik" branşında olmasına rağmen "motor" branşına atanması nedeniyle atama işleminin iptali için ... Bakanlığı aleyhine maddi ve manevi tazminat davası açtığı, dava sonunda Bakanlık aleyhine 1.000.-TL. manevi tazminata karar verildiği belirtilerek, söz konusu manevi tazminat tutarının ödenmesi aşamasında gelir vergisi kesintisi yapılıp yapılmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesinde;

"Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

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." hükmü yer almaktadır.

Anılan Kanununun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendine göre de hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61'inci maddede yazılı olup, ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç) 103 ve 104'üncü maddelere göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Aynı Kanununun 25'inci maddesinde ise, gelir vergisinden istisna tazminat ve yardımlar tadadi olarak sayılmıştır.

Öte yandan, "tazminat" kavramı maddi ve manevi anlamda uğranılan zarar karşılığında ödenen para ya da ödeneği ifade etmekte olup, kişilerin mal varlığında meydana gelen eksilmeyi karşılamaya yönelik olarak yapılan ödemeler maddi tazminat kavramının konusunu oluştururken, mal varlığı dışındaki hukuki değerlere yapılan saldırılarla meydana getirilen eksilmenin giderilmesi ve zarara uğrayan şahsın manevi varlığında meydana gelen tahribatın kısmen de olsa hafifletilmesine yönelik ödemeler ise manevi tazminatın konusunu oluşturmaktadır.

Buna göre, kişinin manevi değerlerinde sebep olunan zararı tazmin amacıyla mahkeme kararıyla maddi bir bedel olarak tayin edilen, ancak fiili bir çalışma ya da hizmetin karşılığı olmayan manevi tazminatın, bir işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak bir hizmet karşılığı yapılan bir ödeme olmaması nedeniyle ücret olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamakta olup, söz konusu ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmaması gerekmektedir.

VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde, Türkiye Cumhuriyeti uyruğunda bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset yoluyla veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir şekilde bir şahıstan diğer şahsa intikalinin veraset ve intikal vergisine tabi olduğu, 2'nci maddesinde ise "İvazsız intikal" tabirinin, hibe yoluyla veya herhangi bir tarzda olan ivazsız iktisapları ifade ettiği, maddi ve manevi bir zarar mukabili verilen tazminatların ivazsız sayılmayacağı hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, ivazsız intikal olarak kabul edilmemesi nedeniyle, maddi ve manevi bir zarar karşılığı ödenen paraların veraset ve intikal vergisine tabi tutulması mümkün değildir. Dolayısıyla, ... vekili Av. ... tarafından açılan dava sonucu davacıya ödenmesine hükmedilen 1.000.- TL manevi tazminatın veraset ve intikal vergisine tabi tutulmaması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

EK 2:

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

BÜYÜK MÜKELLEFLER VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü

Sayı: 64597866-125[6-2013]-127

16/08/2013

KONU: İhbar tazminatı, ayrımcılık tazminatı, işe başlatmama tazminatı, işçinin çalışmadığı süre için ödenen ücret, ücret fark alacakları ile yasal faiz ve yargılama giderlerinin gider yazılıp yazılmayacağı.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, iş akdine son verilen işçilere mahkeme kararına istinaden yapılan ihbar tazminatı, ayrımcılık tazminatı, işe başlatmama tazminatı, işe iade sonucu işçinin çalışmadığı süre için ödenen ücretler, ücret fark alacakları ile bu ödemelere ilişkin işlemler yasal faizlerin ve yargılama giderlerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapıp yapılmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6 ncı maddesinin birinci fıkrasında, kurumlar vergisinin mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı belirtilmiş, maddenin ikinci fıkrasıyla da safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bu hüküm uyarınca tespit edilecek kurum kazancından Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ıncı maddesinde yer alan giderler indirilebilecektir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ıncı maddesinde, safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmış olup; maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin, (3) numaralı bendinde de işle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, aynı Kanunun 61 inci maddesinde ücretin, işverene tabi ve belirli bir iş yerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olduğu, ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olmasının veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunmasının onun mahiyetini değiştirmeyeceği; 25 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi ile ölüm, sakatlık, hastalık ve işsizlik sebepleriyle (işe başlatmama tazminatı dahil) verilen tazminat ve yapılan yardımların gelir vergisinden istisna olacağı hüküm altına alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinde ise, hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği hükme bağlanmış olup, anılan maddenin 2/b numaralı bendinde ise; yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

İşe başlatmama tazminatlarının vergilendirilmesinde istisna uygulamasına ilişkin açıklamalara 272 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer verilmiştir. Buna göre, iş sözleşmesi feshinin geçersizliğine karar veren mahkeme kararında belirlediği, işçinin işe başlatılmaması nedeniyle 4857 sayılı İş Kanunu'nun 21 inci maddesi uyarınca işverenlerce işçilere ödenen işe başlatmama tazminatları damga vergisi hariç gelir vergisinden istisna edilmiştir. İstisna kapsamındaki tutar, iş sözleşmesi feshinin geçersizliğine karar veren mahkeme kararında belirlediği işçinin işe başlatılmaması nedeniyle ödenecek tazminat miktarı ile sınırlıdır.

Öte yandan, 4857 sayılı İş Kanunu'nun "Eşit davranma ilkesi" başlıklı 5 inci maddesinde;

"İş ilişkisinde dil, ırk, cinsiyet, siyasal düşünce, felsefi inanç, din ve mezhep ve benzeri sebeplere dayalı ayırım yapılamaz.

İşveren, esaslı sebepler olmadıkça tam süreli çalışan işçi karşısında kısmî süreli çalışan işçiye, belirsiz süreli çalışan işçi karşısında belirli süreli çalışan işçiye farklı işlem yapamaz.

İşveren, biyolojik veya işin niteliğine ilişkin sebepler zorunlu kılmadıkça, bir işçiye, iş sözleşmesinin yapılmasında, şartlarının oluşturulmasında, uygulanmasında ve sona ermesinde, cinsiyet veya gebelik nedeniyle doğrudan veya dolaylı farklı işlem yapamaz.

Aynı veya eşit değerde bir iş için cinsiyet nedeniyle daha düşük ücret kararlaştırılmaz.

İşçinin cinsiyeti nedeniyle özel koruyucu hükümlerin uygulanması, daha düşük bir ücretin uygulanmasını haklı kılmaz.

İş ilişkisinde veya sona ermesinde yukarıdaki fıkra hükümlerine aykırı davranıldığında işçi, dört aya kadar ücreti tutarındaki uygun bir tazminattan başka yoksun bırakıldığı haklarını da talep edebilir." hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun "Geçersiz sebeple yapılan feshin sonuçları" başlıklı 21 inci maddesinde ise;

"İşverence geçerli sebep gösterilmediği veya gösterilen sebebin geçerli olmadığı mahkemece veya özel hakem tarafından tespit edilerek feshin geçersizliğine karar verildiğinde, işveren, işçiyi bir ay içinde işe başlatmak zorundadır. İşçiyi başvurusu üzerine işveren bir ay içinde işe başlatmaz ise, işçiye en az dört aylık ve en çok sekiz aylık ücreti tutarında tazminat ödemekle yükümlü olur. Mahkeme veya özel hakem feshin geçersizliğine karar verdiğinde, işçinin işe başlatılmaması halinde ödenecek tazminat miktarını da belirler. Kararın kesinleşmesine kadar çalıştırılmadığı süre için işçiye en çok dört aya kadar doğmuş bulunan ücret ve diğer hakları ödenir." hükmü yer almaktadır.

Yukarıda yer alan hükümlere göre, şirketiniz tarafından mahkeme kararına istinaden ödenen ihbar tazminatı, ayrımcılık tazminatı, işe başlatmama tazminatı, işe iade sonucu işçinin çalışmadığı süre için ödenen ücretler ve diğer haklar ile bu ödemelere ilişkin işlemler yasal faizlerin ve yargılama giderlerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, işe başlatmama tazminatının Gelir Vergisi Kanunu'nun 25 inci maddesi hükmü uyarınca gelir vergisinden istisna edilmesi, vekâlet ücreti ile çalışanın işe iadesi için işverene süresi içinde müracaatı halinde hak kazanılacak olan ve kararın kesinleşmesine kadar en çok 4 aylık ücret, ihbar tazminatı, ayrımcılık tazminatı ve diğer haklarının ise ücret olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesine göre gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir.

Ancak, mahkeme kararına istinaden, ücret ödemelerine ilişkin olarak hesaplanan kanuni faizler alacak faizi niteliğinde olup, gelir vergisi tevkifatı kapsamında bulunmamaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

EK 3:

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı: 62030549-125[5-2017/195]-23820

09.01.2018

KONU: TUGS'a kayıtlı gemide çalışan personele ödenen ihbar tazminatının vergilendirilmesi.

İlgi: 29/05/2017 tarih ve 638796 evrak kayıt numaralı özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, şirketinizin sahibi bulunduğu Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerde çalışan personele ait ihbar tazminatının gelir vergisine tabi olup olmadığı hususunda bilgi talep ettiğiniz anlaşılmakta olup konu hakkında Başkanlığımız görüşü aşağıda açıklanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 61 inci maddesinde, "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve aylar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

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 bulunmasının onun mahiyetini değiştirmez." hükmü yer almış, aynı Kanununun 62 nci maddesinde ise "İş verenler hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir." denilmiştir.

Ayrıca, Gelir Vergisi Kanunu'nun 25/7'nci maddesinde, "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 (hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz)" nın vergiden istisna edileceği hükme bağlanmış olup, maddede belirtilen istisna kısmını aşan tutar ücret olarak vergilendirilmektedir.

Diğer taraftan 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı KHK'de Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 7'nci maddesinde, "Türk Uluslararası Gemi Siciline tescil edilen gemiler ve yatlar Türk Bayrağı çekerler.

Bu Kanun uyarınca Türk Bayrağı çeken gemiler ve yatlar millî mevzuatla tanınmış olan haklardan yararlanırlar. Ancak, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 823'üncü maddesi uyarınca Türk Bayrağı çekme hakkına sahip olmayan gemiler ve yatlar 815 sayılı Kabotaj Kanunu hükümlerinden yararlanamazlar.

Türk Bayrağının çekilmesine ilişkin hakların ihlalinde Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümleri uygulanır.";

12'nci maddesinde, "...

Türk Uluslararası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde çalışan personele ödenen ücretler gelir vergisi ve fonlardan istisnadır.

..." hükmü yer almaktadır.

Bu hükümlere göre, ihbar tazminatları Gelir Vergisi Kanunu'nun 61 inci maddesi kapsamında ücret niteliği taşımakta olup 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı KHK'de Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 12 nci maddesinde Türk Uluslararası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde çalışan personele ödenen ücretlerin gelir vergisi ve fonlardan istisna edilmesi nedeniyle Şirketinizce Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerde çalışan personele ödenen ihbar tazminatının gelir vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olmayan gemilerde çalışan personele ödenen ihbar tazminatlarının ise Gelir Vergisi Kanununun 61, 94, 103 ve 104'üncü maddelerine göre vergilendirileceği tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.



EK 4:

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İZMİR VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı: 84098128-120.03.05[25-2016-2]-7775

08.03.2017

KONU: 5953 sayılı Kanun kapsamında çalışmakta iken iş akdinin ikale yoluyla sona ermesi nedeniyle ödenen kıdem tazminatından gelir vergisi kesintisi yapıp yapılmayacağı hk.

İlgi: 08/12/2016 tarihli özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Ltd. Şti. firmasında gazeteci olarak çalışmakta iken karşılıklı anlaşma ile ikale sözleşmesi imzaladığınızı belirterek, söz konusu ikale sözleşmesine istinaden tarafınıza ödenen kıdem tazminatından gelir vergisi kesintisi yapıp yapılmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun;

61'inci maddesinde, "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

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. Bu kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı ödemeler de ücret sayılır:

... 2. Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler; ..." hükmü yer almaktadır.

Ayrıca, aynı Kanunun 25'inci maddesinde gelir vergisinden istisna edilen tazminat ve yardımlar sayılmakta olup, 7 numaralı bentte; "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 (hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz)" hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanunun "Akdin işveren tarafından feshi ve kıdem tazminatı" başlıklı 6'ncı maddesinde;

"Meslekte en az beş yıl çalışmış olan gazetecilere kıdem hakkı tanınır. Kıdem hakkı gazetecinin mesleğe ilk giriş tarihinden itibaren hesaplanır. Akdin feshi halinde gazeteci, bu süreye göre hesaplanacak tazminatı almaya hak kazanır.

Birinci maddenin şumulüne giren bir işyerinde işverenle arasındaki hizmet münasebeti bir veya müteaddit mukaveleye istinaden fasılasız olarak en az beş yıl sürmüş olan gazetecinin işine son verilmesi yapılacak yazılı ihbardan itibaren üç ay geçtikten sonra muteber olur. Beş seneden az hizmeti olanlar için bu ihbar müddeti bir aydır. İhbar müddetinin son günü olan tarih tazminata esas tutulur ve yıllık izinden sayılmaz. Gazeteci yıllık iznini kullanmamışsa, işine son verilmesi halinde, izin müddetine ait ücreti kendisine peşin olarak verilir.

Hizmetine bu madde hükümlerine göre son verilen gazeteciye feshi ihbar edilen mukavelelerin taalluk ettiği her hizmet yılı veya küsuru için, son aylığı esas ittihaz olunmak suretiyle her yıl için bir aylık ücreti miktarında tazminat verilir.

Ancak, yıllık hizmetin altı aydan az kısmı nazara alınmaz. İlk mukavele yılında bu miktar hesaplanmaz. Bir defa kıdem tazminatı alan gazetecinin kıdemi, yeni işine girişinden itibaren hesaplanır. Ancak, buna aykırı olarak işverenle gazeteci arasında yapılacak mukavele muteberdir... " hükmü yer almaktadır.

Mezkûr Kanunun "Akdin gazeteci tarafından feshi" başlıklı 7'nci maddesinde ise;

"Gazeteci en az bir ay evvel işverene yazılı ihbarda bulunmak suretiyle iş akdini her zaman feshedebilir." hükmüne yer verilmiştir.

Yukarıdaki hükümlere göre, 5953 sayılı kanun uyarınca kıdem tazminatı, Kanunun 6'ncı maddesinde belirtildiği üzere iş akdinin feshi hallerinde hak kazanılan bir tazminattır.

Ancak uygulamada, işçi ve işveren karşılıklı olarak anlaşmak suretiyle iş sözleşmesini sona erdirebilmekte ve bu sözleşme (bozma sözleşmesi) ile aynı zamanda işçiye kıdem tazminatı, ihbar tazminatı vb. hususlar dikkate alınarak çeşitli şekillerde hesaplanan ödemelerin yapılması kararlaştırabilmektedir.

Bu açıklamalar çerçevesinde, 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanunun 6'ncı maddesi kapsamında ödenen kıdem tazminatının, çalışanın geçmişte işverene verdiği hizmet karşılığı yıpranmasının bedeli olarak ödenen bir tazminat niteliğinde olduğu düşünüldüğünde, 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 gerekir. Dolayısıyla, iş akdinin taraflarca karşılıklı olarak anlaşılacak suretiyle sona erdirilmesi dolayısıyla çalışana ödenmesi öngörülen tutarın; İş akdinin 5953 sayılı Kanun uyarınca feshedilmesi halinde aynı çalışanın hak edeceği kıdem tazminatına tekabül eden kısmının Gelir Vergisi Kanunu'nun 25'inci maddesinin 7'nci bendi kapsamında kıdem tazminatı olarak dikkate alınması ve bu çerçevede söz konusu kıdem tazminatının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarının (hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler kıdem tazminatı sayılmaz.) gelir vergisinden istisna edilmesi, bu tutarı aşan kısmının ise hangi ad altında ödenmiş olursa olsun gelir vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Buna göre, iş akdinizin ikale sözleşmesi ile sona ermesi nedeniyle bu sözleşme uyarınca ödenen 5953 sayılı Kanunun 6'ncı maddesine göre hesaplanacak kıdem tazminatının, 24 aylık maaşınızı aşmayan kısmının gelir vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmakta olup, bunu aşan kısmın ise ücret olarak gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacağı tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

EK 5:

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü)

Sayı: B.07.1.GİB.4.06.18.02-32229--8126-740

16.09.2011

KONU: Serbest meslek faaliyetinin bedeline karşı açılan dava sonucunda mahkemece hüküm olunan icra inkâr tazminatının ve icra inkâr tazminatı ile ilgili tahsil edilen yasal faizin Vergi Usul Kanunu, KDV.

İlgi dilekçenizde; ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi numaralı mükellefi olarak avukatlık vekalet sözleşmesi hükümlerine göre bir kamu kurumunda serbest meslek faaliyetinde (Avukatlık bürosu) bulunduğunuz ve serbest meslek makbuzu düzenlenerek beyan edilen ve vergisi ödenen ... TL tutarındaki gelirin kurum tarafından ödenmemesi nedeniyle Asliye Hukuk Mahkemesinde açılan iptal davası sonucunda davanın kabulü ile haksız itirazda bulunan ilgili kamu kurumu aleyhine asıl alacağınızın % 40'ına isabet eden ... TL tutarında icra inkar tazminatı ödenmesine karar verildiği, toplam dosya alacağınızın % 90'lık kısmının ilgili icra dairesinden tahsil edildiği, kalan kısmının halen tahsil edilemediği belirtilerek, icra inkar tazminatı ve faizinin ilgili kurum tarafından icra müdürlüğüne yatırılması nedeniyle kurum adına mı yoksa icra müdürlüğü adına mı serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerektiği ile stopaj ve KDV'ye tabi olup olmadığı, icra müdürlüğünce mahkeme kararına istinaden harç, damga vergisi gibi kesintilerinin yapılması nedeniyle kesintilerin gider olarak kayıtlara alınıp alınamayacağı hususlarında Başkanlığımızdan görüş verilmesi talep edilmiştir.

1- GELİR VERGİSİ YÖNÜNDEN YAPILAN DEĞERLENDİRME:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 65 inci maddesinde; her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançların serbest meslek kazancı olduğu, 67 inci maddesinde; serbest meslek kazancının bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan fark olduğu hükmüne yer verilmiş olup, 68 inci maddesinde ise serbest meslek kazancının tespitinde hasılattan indirilecek giderler bentler halinde sayılmıştır.

Bu çerçevede, serbest meslek kazancında tahsil esası geçerli olup, tahsil edilmeyen hizmet bedellerinin hasılat kaydedilmesi mümkün olmadığından ve hizmet bedellerinin tahsil edilmediği sürece dönem kazancının tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, Kanunun 75 inci maddesinin birinci fıkrasında; sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratların menkul sermaye iradı olduğu hükme bağlanmış ve maddede 15 bent halinde sayılan gelirler kaynağına bakılmaksızın menkul sermaye iradı olarak kabul edilmiş olup, 6 numaralı bentte "her nevi alacak faizleri" sayılmıştır.

Bu çerçevede, mahkemelerce hüküm olunan icra inkâr tazminatının 75 inci maddenin genel tanımı çerçevesinde, icra inkâr tazminatı ile ilgili tahsil edilen yasal faizin de maddenin 6 numaralı bendi çerçevesinde menkul sermaye iradı olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Safi iradın bulunması için menkul sermaye iradından indirilmesi uygun görülen giderler ise aynı Kanunun 78 inci maddesinde 3 bent halinde belirtilmiştir.

Yine Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinin (1/d) bendinde tam mükellefiyette bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 600 milyon lirayı (278 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2011 yılı için 1.170 TL.) aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmeyeceği ve diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde de bu gelirlerin beyannameye dâhil edilmeyeceği hükmü yer almaktadır.

Ayrıca aynı Kanunun 94'üncü maddesinde; kimlerin hangi ödemeler üzerinden gelir vergisi tevfikatı yapması gerektiği sayılmış olup, icra inkar tazminatı ile ilgili yasal faizin maddede sayılan ödemeler arasında yer almaması nedeniyle, bu ödemelerden gelir vergisi tevfikatı yapılması söz konusu olmayacaktır. Bu hükümler çerçevesinde serbest meslek faaliyeti ile ilgili alacağın serbest meslek kazancı olarak, icra inkâr tazminatı ile yasal faizinin ise menkul sermaye iradı olarak; tahsil edildikleri yılın geliri olarak dikkate alınması gerekmektedir. Ancak tevfikata tabi tutulmayan menkul sermaye iradının o yıl içinde tahsil edilen tutarının Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-d maddesinde belirtilen beyan sınırını aşmaması halinde beyannameye dâhil edilmeyeceği tabiidir.

Diğer taraftan, mahkeme kararına istinaden ödenen harç, damga vergisi ve benzeri kesintiler, Gelir Vergisi Kanunu'nun 68 ve 78'inci maddesinde sayılan giderler niteliğinde olmadığından kazanç tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkün değildir.

II- KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN YAPILAN DEĞERLENDİRME:

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1 inci maddesinde Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu, ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliğinin Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanunu'nda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, tarafınızca ilgili kuruma ifa edilen ancak bedeli tahsil edilemeyen hizmet ile ilgili olarak düzenlenen serbest meslek makbuzunda ayrıca gösterilen KDV'nin beyan edilerek ödendiği anlaşılmaktadır.

Buna göre, Mahkeme Başkanlığınca hükmolunan icra inkâr tazminatı ve yasal faiz belli bir teslim veya hizmetin karşılığı olarak alınmadığından KDV'nin konusuna girmemektedir.

III- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN YAPILAN DEĞERLENDİRME:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun, 172 nci maddesinde serbest meslek erbabına defter tutma mecburiyeti getirilmiş; 210 uncu maddesinde, serbest meslek erbabının serbest meslek kazanç defteri tutacağı hüküm altına alınmış ve 236 ncı maddesinde de serbest meslek erbabının mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için serbest meslek makbuzu düzenlemek mecburiyetinde olduğu hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, serbest meslek faaliyetiniz sebebiyle tarafınıza ödenmesi gereken bedelin ödenmemesi dolayısıyla açmış olduğunuz davanın lehinize sonuçlanması ve mahkeme kararıyla lehinize hükmolunan icra inkâr tazminatının ve icra inkâr tazminatı ile ilgili tahsil edilen yasal faizin icra dairelerince borçludan alınarak tarafınıza ödenmesi halinde borçlu adına tarafınızca serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

EK 6:

T.C.

MALİYE BAKANLIĞI

Gelir İdaresi Başkanlığı

SAYI: B.07.1.GİB.0.02.60/6000-2519

12.05.2009

KONU: Emeklilik yardımı ile malullük yardımının Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/11 ve 25/3'üncü maddeleri kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği.

..... **PERSONELİ YARDIMLAŞMA VAKFI**

İlgi: tarih vesayılı yazımız.

İlgide kayıtlı yazınızda bahsi geçen hususlarla ilgili olarak Başkanlığımız görüşü aşağıda açıklanmıştır.

1- VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KANUNU: 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 1 inci maddesinde, Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset tarihiyle veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikalinin veraset ve intikal vergisine tabi olduğu, 2 inci maddesinin (d) fıkrasında da ivazsız intikal tabirinin, hibe yoluyla veya herhangi bir tarzda olan ivazsız iktisapları ifade ettiği hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun istisnalarla ilgili 3 ve 4'üncü maddelerinde deprem, yangın ve su baskını gibi doğal afetlere uğramış olanların hasarları ve zararlarının karşılanması halinde veraset ve intikal vergisi aranılmayacağına ilişkin herhangi bir hükme yer verilmemiştir.

Bu durumda halen yürürlükte bulunan söz konusu hükümlere göre, doğal afetler nedeniyle Vakfınız üyelerinin hasar ve zararlarını karşılamak amacıyla Vakfınız tarafından yapılacak doğal afet yardımlarının ivazsız intikal kapsamına girmesi dolayısıyla veraset ve intikal vergisine tabi tutulması gerekir.

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 3 üncü maddesinin (a) fıkrasında; amme idareleri, emekli ve yardım sandıkları, sosyal sigorta kurumları, umumi menfaate hadim cemiyetler, siyasi partiler ve bunlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları teşekküllerden kurumlar vergisine tabi olmayanların; (b) bendinde de yukarıdaki fıkrada sayılanlar dışında kalan hükmü şahıslara ait olup, umumun istifadesi için ilim, araştırma, kültür, sanat, sıhhat, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi maksatlarla kurulan teşekküllerin; veraset ve intikal vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun istisnalar başlıklı 4 üncü maddesinin (f) bendinde de, 3 üncü maddenin (a) ve b) fıkraları kapsamına giren şahısların statüleri gereğince maksatları içinde usulüne uygun olarak yaptıkları yardımlar, (g) bendinde ise amme idareleri ve müesseseleri ve 3659 sayılı Kanuna tabi müesseseler ve amme menfaatlerine hadim cemiyetlerden veya emekli sandıklarından (veya bu mahiyetteki kurumlardan) dul ve yetimlere bağlanan aylıklarla bu aylıklar dışında verilen emekli ikramiyeleri ile dul ve yetim evlenme ikramiyeleri ve hizmet sürelerini doldurmamış bulunanların dul ve yetimlerine aylık yerine toptan yapılan ödemeler ve harp malulleriyle şehit yetimlerine tek el bey 'iyelerinden ödenen paralar veraset ve intikal vergisinden istisna edilmiştir.

Bu hükümlere göre, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddenin (a) ve (b) fıkralarında sayılan kurum ve kuruluşlar kendilerine yapılacak bağış ve yardımlar dolayısıyla veraset ve intikal vergisinden istisnadır. Ayrıca, söz konusu kurum ve kuruluşlarca yapılan ve 4'üncü maddenin (f) bendi kapsamına giren yardımlarla aynı maddenin (g) bendinde sayılan kuruluşların hak ve sahiplerine yapmış oldukları ödemelerde veraset ve intikal vergisinden istisnadır.

Ancak, Vakfınız, 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinin (a) ve (b) fıkralarında belirtilen teşekküllerden olmadığı gibi 4üncü maddenin (g) bendi kapsamına da girmediğinden, Vakfınız üyelerinin ölümü üzerine mirasçılara yapılan ölüm yardımlarının veraset ve intikal vergisine tabi tutulması gerekir.

2- GELİR VERGİSİ KANUNU: 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 61 inci maddesinde ücretin tanımı yapılmış olup, aynı Kanunun 07.10.2001 tarihinden önceki 4369 sayılı Kanunla değişik 25 inci maddesinin 3 numaralı bendinde, "Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz olan emekli sandıklarınca kendilerine zat aylığı bağlananlara aylıkları dışında, kanunları veya statüleri gereğince verilen emekli, dul, yetim ve evlenme ikramiyeleri veya iade olunan mevduatı ve sürelerini doldurmamış bulunanlarla dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminatlar ile on yıl süre ile prim veya aidat ödenmiş olmak kaydıyla Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan sigorta şirketleri ve yardım sandıkları tarafından iade olunan mevduat veya toptan yapılan ödeme tutarı(Kamu idare ve müesseseleri ile kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumları dışında kalan tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları ile sigorta şirketleri ve yardım sandıkları tarafından ödenen tazminat, yardım ve toptan yapılan ödemeler en yüksek Devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarından fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur. Bu mukayesede gerek muhtelif emekli sandıkları ile sigorta şirketleri ve yardım sandıklarından gerek aynı emekli sandığı ile sigorta şirketleri ve yardım sandıklarından muhtelif zamanlarda alınan ikramiye, tazminat ve toptan yapılan ödemeler topluca dikkate alınır.)" gelir vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, aynı maddenin 07.10.2001 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 4697 sayılı Kanunla değişik halinde, "Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20 inci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından, kendilerine zat aylığı bağlananlara aylıkları dışında, kanunları veya statüleri gereğince verilen emekli, dul, yetim ve evlilik ikramiyeleri veya iade olunan mevduatı ve sürelerini doldurmamış bulunanlarla dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminatlar (506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20 inci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen tazminat, yardım ve toptan ödemeler en yüksek Devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarından fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tâbi tutulur. Bu mukayesede gerek muhtelif sandıklardan gerek aynı sandıktan muhtelif zamanlarda yapılan ikramiye, tazminat ve toptan ödemeler topluca dikkate alınır.)" hükmü yer almıştır.

Diğer yandan, 10.07.2001 tarih ve 24458 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 4697 sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 25 inci maddesinin 3 üncü bendinin yürürlük tarihi olan 07.10.2001 tarihinden önce faaliyete başlamış olan emekli ve yardım sandıklarına ödenen primler ile bu sandıklardan iştirakçilerine yapılan ödemeler hakkında bu kanunla değişiklik yapılmadan önceki hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir.

Yukarıda bahsi geçen 4369 sayılı Kanunla yapılan düzenlemelere ilişkin olarak, 27.12.1998 tarih ve 23566 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanan 216 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde gerekli açıklamalar yapılmış bulunmaktadır.

Söz konusu Tebliğin, 2.1. İstisna Uygulaması bölümünde; 10 yıl süre ile prim veya aidat ödenmiş olmak kaydıyla Türkiye'de kain ve merkezi Türkiye'de bulunan sigorta şirketleri ve yardım sandıkları tarafından yapılan ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 25/3 üncü maddesinde belirtilen nitelikteki ödemelerin istisna kapsamına alındığı, yapılan bu ödemelerin vergiden istisna edilecek tutarının belirlenmesinde ise en yüksek Devlet memuru olan Cumhurbaşkanlığı İdari İşler Başkanına ödenen en yüksek ikramiye tutarının dikkate alınacağı açıklanmıştır.

Bu açıklamalara göre, on yıl süre ile prim veya aidat ödemiş olmaları kaydıyla, sandık üyelerinize yapılacak söz konusu ödemeler toplamının ödemenin yapıldığı dönemde en yüksek Devlet memuruna (Cumhurbaşkanlığı İdari İşler Başkanına) ödenen en yüksek ikramiye tutarı kadar kısmının vergiden istisna edilmesi, bu tutarı aşan kısmın ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 61, 94, 103 ve 104'üncü maddeleri uyarınca ücret olarak vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

Öte yandan, söz konusu Genel Tebliğin "3.3. 10 Yıl Prim Ödenmeden Yapılan Toplu Ödemeler" başlıklı bölümünde, 10 yıl süre ile prim veya aidat ödemedi ayrılan üyelere özel sigorta şirketleri ve yardım sandıkları tarafından aynen iade olunan mevduatları ise gelir vergisine tabi tutulmayacağı ancak, mevduat tutarının üzerinde bir ödeme yapılması halinde bu ilave tutar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının 6 numaralı bendi çerçevesinde menkul sermaye iradı (alacak faizi) sayılacak ve elde edenlerce Gelir Vergisi Kanunu'nun 4369 sayılı Kanunla değişik 85 ve 86'ncı maddeleri hükümleri çerçevesinde yıllık beyanname ile beyan edileceği belirtilmiştir.

Ayrıca, 4697 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun 25/3'üncü maddesinde yapılan değişiklik öncesi faaliyet başlamış olan emekli ve yardım sandıklarına ödenen primler ile bu sandıklardan iştirakçilerine yapılan ödemelerde de söz konusu Kanunla değişiklik yapılmadan önceki hükümleri uygulanacaktır.

Diğer taraftan, istisnanın uygulanmasına ilişkin yukarıda yer alan maddeler ve Tebliğde; kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz bulunan emekli sandıklarının yanı sıra özel sigorta şirketlerinden veya yardım sandıklarından elde edilen gelirler istisna kapsamında değerlendirilmektedir. Bu açıklamalar çerçevesinde Vakfının da kuruluş ve faaliyetleri içeriği ile yardım sandığı statüsünde değerlendirilmesi gerekmektedir.

Buna göre, söz konusu dilekçede yer alan emeklilik yardımı ile malullük yardımının Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/11 ve 25/3'üncü maddeleri kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

EK 7:

T.C.

KIRIKKALE VALİLİĞİ

Defterdarlık Gelir Müdürlüğü

Sayı: B.07.4.DEF.0.71.10.00-6183 S. Kanunun 22/A maddesi-4 22.02.2012

KONU: Belediyeden Emniyet Müd. Verilen işçilerin maaşında Aile, Çocuk, Yemek, Yakacak Yrd., Sorumluluk Zammı, İkramiye gibi ödenen ücretlerden Gelir V.ve Damga vergisi kesintisinin yapıp yapılmayacağı.

İlgide kayıtlı yazınızın incelenmesinden; Müdürlüğünüz kadrosuna atanan ve maaşları Müdürlüğünüzce ödenen belediye işçilerinin maaşlarının yapılması esnasında aile yardımı, çocuk yardımı, yemek yardımı, yakacak yardımı, sorumluluk zammı, ikramiye gibi ödenen ücretlerden gelir vergisi ve damga vergisi kesintisinin yapıp yapılmayacağı hususlarında görüş talep ettiğiniz anlaşılmıştır.

GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 61 inci maddesinde, "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

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..." hükmü yer almış, 62 inci maddesinde ise "İş verenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dâhilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir..." Denilmiş ve aynı Kanunun 94'üncü maddesinde tevkifat yapmak zorunda olan mükellefler sayılmış, bu maddenin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde de "Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre" vergi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir.

Aynı Kanunun "Müteferrik İstisnalar" başlıklı 23'üncü maddesinin birinci fıkrasının 8 numaralı bendinde "Hizmet erbabına işverenlerce yemek verilme suretiyle sağlanan menfaatler (işverenlerce, işyerinde veya müstemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin (01.01.2011 tarihinden geçerli olmak üzere) 10,70 TL yi aşmaması ve buna ilişkin ödemenin yemek verme hizmetini sağlayan mükelleflere yapılması şarttır. Ödemenin bu tutarı aşması halinde, aşan kısım ile hizmet erbabına yemek bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir.)" in gelir vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Bu hükme göre, hizmet erbabına verilen yemeğin işyeri ve müstemilatında verilmesi halinde, yemek bedelinin tamamının gelir vergisinden istisna edilmesi gerekir. Yemek işyeri ve müstemilatı dışında veriliyorsa yemek bedeline ilişkin faturanın işveren adına düzenlenmesi ve yemek bedeline ilişkin ödemenin bu hizmeti sağlayan lokanta veya kuruluşa yapılması halinde, yemek bedelinin 10,70.-TL'sinin gelir vergisinden istisna tutulması, fazlasının ilgili ayın ücretine dahil edilerek vergilendirilmesi gerekir. Nakit olarak verilen yemek bedelinin ise tamamının gelir vergisi ve damga vergisi matrahlarına dahil edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca aynı Kanunun 24'üncü maddesinin 4 numaralı bendinde, "657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'na göre ödenen yakacak yardımı (memur, işçi ve Bağ-Kur emeklilerine avans olarak ödenenler dahil);" ve yine aynı Kanunun 25 inci maddesinin 4 numaralı bendinde de "Hizmet erbabına ödenen çocuk zamları (Bu zamlar Devletçe verilen miktarları aştığı takdirde, fazlası vergiye tabi tutulur.)" Gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Buna göre, çalışanlara 657 sayılı Kanuna göre ödenen yakacak yardımı ile Devletçe verilen miktarı aşmayan çocuk zammı ödemelerinin gelir vergisinden istisna edilmesi aşan kısmın bulunması halinde ise fazlasının vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

Öte yandan, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 202 ve müteakip maddelerinde 926 sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri Personel Kanunu'nun 153 ve müteakip maddelerinde ve 2914 sayılı Yükseköğretim Personel Kanunu'nun

10 uncu maddesinde, bu Kanunlara tabi olan hizmet erbabının eşleri ile çocukları için aile yardımı ödeneği verilmesi ve bu ödeneğin hiçbir vergi ve kesintiye tabi tutulmaması hükme bağlanmıştır.

Bu nedenle, 657, 926 ve 2914 sayılı Kanunlara tabi olan hizmet erbabına eşi ve çocukları için "aile yardımı ödeneği" adı altında yapılan ödemelerin, kanunlarında yer alan hükümleri uyarınca ve gelir vergisi kanunu hükümleri ile ilgilendirilmeksizin hiçbir vergiye tabi tutulmadan ödenmesi gerekmektedir. Ancak, 657, 926 ve 2914 sayılı Kanunlara tabi olmayan hizmet erbabına yapılan aile yardımı ödemelerinin ise ücret ödemesi olarak kabul edilerek, gelir vergisi Kanunu'nun ilgili hükümleri uyarınca vergiye tabi tutulması gerekir.

Ayrıca, çalışanlara yapılan sorumluluk zammı ve ikramiye ödemelerinin gelir vergisinden istisna olduğuna dair gelir vergisi kanununda herhangi bir düzenleme bulunmadığından, bu ödemeler de ücret kabul edilerek ilgili hükümlere göre vergiye tabi tutulacaktır.

DAMGA VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1 inci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtların damga vergisine tabi olduğu; 3 üncü maddesinde, damga vergisi mükellefinin kâğıtları imza edenler olduğu, resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait düzenlenen kâğıtların damga vergisini kişilerin ödeyeceği; 8 inci maddesinde de, bu Kanunda yazılı resmi daireden maksadın, genel ve özel bütçeli idarelerle, il özel idareleri, belediyeler ve köyler olduğu, bu dairelere bağlı olup ayrı tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmelerin resmi daire sayılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Mezkur Kanuna ekli (1) sayılı tablonun "IV.Makbuzlar ve diğer kağıtlar" başlıklı b6l6m6n6n 1/b fıkrasında; "Maaş, 6cret, g6ndelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar (avans olarak 6denenler dahil) için verilen makbuzlar ile bu paraların nakden 6denmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak cari hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediye olunduğu takdirde nakli veya tediyeyi temin eden kağıtların damga vergisine tabi olduğu h6kme bağlanmıştır. 2009/15725 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 01/01/2010 tarihinden geçerli olmak 6zere, Kanuna ekli (1) sayılı tablonun IV/1-b fıkrasındaki kağıtlara ilişkin damga vergisi oranı binde 6,6 olarak belirlenmiştir.

Buna g6re, ... İlçe Emniyet M6d6rl6ę6 tarafından işçilere yapılan aile yardımı, ocuk yardımı, yemek yardımı, yakacak yardımı, sorumluluk zammı, ikramiye gibi 6demeler nedeniyle d6zenlenen kağıtların Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı tablonun IV/1-b fıkrası uyarınca damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

EK 8:

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

GAZİANTEP VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

VERGİ VE ANLAŞMALAR UYGULAMA MÜDÜRLÜĞÜ

Sayı: 16700543-120-21

07.04.2015

KONU: Evlenme yardımı.

İlgide kayıtlı talep formunda, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigorta

Kanununa göre çalışan işçilere verilen evlenme yardımının gelir vergisine tabi olup olmadığı ile her ay verilmesinde bir sakınca bulunup bulunmadığı hususunda özelge talep edildiği anlaşılmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 61 inci maddesinde; "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

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." hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanununun 25 inci maddesinin 5 numaralı bendinde ise; "Evlenme ve doğum münasebetiyle hizmet erbabına yapılan yardımlar (Bu istisna hizmet erbabının iki aylığına veya buna tekabül eden gündeliklerinin tutarına kadar olan yardım kısmına uygulanır.)" gelir vergisinden istisna edileceği hükme bağlanmıştır.

Buna göre, Şirketiniz tarafından hizmet erbabına yapılacak evlenme yardımı 6demelerinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 25 inci maddesinde belirtilen kısmının gelir vergisinden istisna edilmesi, aşan kısmın ise vergiye tabi tutulması gerekmektedir. Ayrıca s6z konusu yardımın her ay verilmesi durumunda evlenme yardımından s6z edilemeyeceğinden yapılan 6demelerin 6cret 6demesi kabul edilerek Gelir Vergisi Kanunu'nun ilgili h6k6mleri uyarınca vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.



EK 9:

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

KAYSERİ VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)

Sayı: 50426076-120[25-2013/20-536]-46

14.04.2014

KONU: Üniversitenizde görevli akademik ve idari personele yapılan aile yardımı, çocuk yardımı, doğum yardımı ve ölüm yardımı ödemelerinin gelir vergisinden istisna olup olmadığı.

İlgide kayıtlı özelge talep formunun incelenmesinden, Üniversitenizde görevli akademik ve idari personele yapılan aile yardımı, çocuk yardımı, doğum yardımı ve ölüm yardımı ödemelerinin gelir vergisinden istisna olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 61 inci maddesinde; "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

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..." Hükmüne yer verilmiş olup, aynı Kanununun 94'üncü maddesinde tevkifat yapmak zorunda olan mükellefler sayılmış, bu maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde de "Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre" vergi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir.

Mezkûr Kanununun 25 inci maddesinin (1) numaralı bendinde, ölüm, engellilik, hastalık ve işsizlik sebepleriyle (işe başlatmama tazminatı dâhil) verilen tazminat ve yapılan yardımların; (4) numaralı bendinde, hizmet erbabına ödenen çocuk zamlarının (Bu zamlar devletçe verilen miktarları aştığı takdirde, fazlası vergiye tabi tutulur.); (5) numaralı bendinde de, evlenme ve doğum münasebetiyle hizmet erbabına yapılan yardımların (Bu istisna hizmet erbabının iki aylığına veya buna tekabül eden gündeliklerinin tutarına kadar olan yardım kısmına uygulanır.) gelir vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir.

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 202-206'ncı maddelerinde aile yardımı ödeneğinin, 207 inci maddesinde doğum yardımı ödeneğinin, 208 inci maddesinde de ölüm yardımı ödeneğinin; kapsamı, ödeme usul ve esasları ile bu ödemelerin hiçbir vergi ve kesintiye tabi tutulmaksızın ödeneceğine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 56'ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde; üniversitelerin ve yüksek teknoloji enstitülerinin genel bütçeye dâhil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali muafiyetler-istisnalar ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlanacağı, Ek Madde 7 de ise vakıflarca kurulacak yükseköğretim kurumlarının, bu Kanununun 56'ncı maddesinde yer alan mali kolaylıklardan, muafiyetlerden ve istisnalardan aynen istifade edeceği hüküm altına alınmıştır.

2914 sayılı Yükseköğretim Personel Kanunu'nun 10 uncu maddesinde, öğretim elemanlarının, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 187-213'üncü maddeleri ile düzenlenen sosyal hak ve yardımlardan faydalanacakları belirtilmiştir.

Yukarıda yer verilen düzenlemelere göre,

- Üniversitenizde 657, 2547 ve 2914 sayılı Kanunlara tabi olarak görev yapan personele "doğum yardımı" ve "aile yardımı" adı altında yapılan ödemelerin 657 sayılı Kanunda yer alan hükümler uyarınca belirlenen tutarın Gelir Vergisi Kanunu hükümleri ile ilişkilendirilmeksizin hiçbir vergiye tabi tutulmaması gerekmektedir.

Ancak, 657, 2547 ve 2914 sayılı Kanunlara tabi olmayan personele yapılan doğum yardımı ödemelerinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 25 inci maddesinde belirtilen kısmının gelir vergisinden istisna edilmesi, aşan kısmın ise vergiye tabi tutulması gerekirken, aile yardımı ödemelerinin ücret ödemesi olarak kabul edilerek, Gelir Vergisi Kanunu'nun ilgili hükümleri uyarınca vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

- Çocuk zammı ödemelerinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 25 inci maddesinde belirtilen kısmının gelir vergisinden istisna edilmesi, aşan kısmının ise vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

- Hizmet erbabına; ana, baba, eş veya çocuğunun ölümü nedeniyle verilen tazminatların gelir vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir.

- Hizmet erbabının kendisinin ölümü halinde, varislerine yapılan yardım ve ödenen tazminatlar Gelir Vergisi Kanunu'nun 2 inci maddesinde sayılan kazanç ve iratlardan hiçbirinin kapsamına girmemektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

EK 10:

T.C.

MALİYE BAKANLIĞI

Gelirler Genel Müdürlüğü

SAYI: B.07.0.GEL.0.40/4042-20/34206

14.08.1997

KONU: Yardımlaşma sandıklarının bankadaki mevduatlarına yürütülen faizlerden gelir vergisi kesintisi yapıp yapılmadığı hk.

KONYA VALİLİĞİ

(Defterdarlık: Gelir Müdürlüğüne)

İLGİ: a) 25.11.1991 tarih ve 1-1/8069 sayılı yazınız.

b)24.3.1992 tarih ve 1-1-8069/1250 sayılı yazınız.

İlgi yazınız ve eklerinin incelenmesinden, iliniz Komutanlığı bünyesinde kurulu bulunan Sosyal Yardımlaşma Sandığı adına bankada açılan mevduat hesabına tahakkuk ettirilen faizler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı hususunda tereddüte düşüldüğü anlaşılmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 25 inci maddesinin 9 numaralı bendinde, yardım sandıkları tarafından statüleri gereğince kendi üyelerine ölüm, sakatlık, hastalık, doğum, evlenme gibi sebeplerle yapılan yardımlar ile üyelerine geri verilen mevduatlarının gelir vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır. Aynı Kanununun 75 inci maddesinde, "Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti, dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır." denilmiş ve mevduat faizlerinin (Bankalara, bankerlere, tasarruf sandıklarına, tevdiat kabul eden diğer müesseselere yatırılan vadeli, vadesiz paralara ödenen faizler ile bunlar dışında kalan kişi ve kuruluşlardan devamlı olarak para toplama işi ile uğraşanların her ne şekilde ve ad altında olursa olsun toplanan paralarla sağladıkları gelirler ve menfaatler de mevduat faizi sayılır.) menkul sermaye iradı olduğu belirtilmiştir.

Ayrıca, aynı Kanunun 3946 sayılı Kanunla değişik 94'üncü maddesinin 8 inci bendinde ise, mevduat faizlerinin gerçek kişilere ve bankalar hariç tam mükellef kurumlara nakden veya hesabın ödenmesi sırasında istihkak sahiplerinin gelir vergisine mahsuben ödemeyi yapanlar tarafından vergi tevkifatına tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2362 sayılı Kanunla değişik 1. maddesinin (D) bendi ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler verginin mevzuuna alınmış, bizzat dernek ve vakıflar verginin mevzuu dışında bırakılmıştır.

Bu hükümlere göre, tüzel kişilikleri bulunmayan yardım sandıkları 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinin (D) bendinde sayılan kurum ve kuruluşlardan olmadığından kurumlar vergisi mükellefi olmaları söz konusu değildir.

Yardım sandıklarının faaliyetinin yukarıda sözü edilen Gelir Vergisi Kanunu'nun 25 inci maddesinin 9 numaralı bendinde yer alan hüküm uyarınca kendi üyelerine ölüm, sakatlık, hastalık, doğum ve evlenme gibi sebeplerle yapılan yardımlar ile sınırlı olması halinde bu amaçlarla üyelere toplanan aidatların yatırıldığı banka mevduat hesaplarına yürütülen faizlerden gelir vergisi tevkifatı yapılmaması gerekmektedir. Ancak, yardım sandığı adına açılan mevduat hesaplarına yürütülen faizlerin üyelere, yukarıda bahsedilen sandık amaçları dışında her ne ad altında olursa olsun ödenmesi halinde, üyeler tarafından elde edilen bu gelir alacak faizi olduğundan Gelir Vergisi Kanunu'nun 85, 86 ve 87 inci maddesi hükümleri çerçevesinde menkul sermaye iradı olarak beyan edilmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini ve gereğini rica ederim.

EK 11:

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İZMİR VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü

Sayı: 66813766-160[16-2012-1]-656

07.11.2013

KONU: Boşanmanın ve gayrimenkul bağışının aynı tarihte olması halinde hesaplanacak V.İ.V'de uygulanacak vergi oranı hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve eki dilekçenizde, eşinizden anlaşmalı olarak boşanmak için eşinize ait gayrimenkulü önce (01.02.2012 tarihinde) tapuda bağış olarak aldığınız daha sonra aynı tarih itibariyle boşanmanın kesinleştiği belirtilerek, söz konusu bağışın eşten ivazsız mal intikali olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususundaki Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

Bilindiği üzere; 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 1 inci maddesinde, Türkiye Cumhuriyeti uyruğunda bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset yoluyla veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikalinin veraset ve intikal vergisine tabi olduğu, 2 nci maddesinin (b) bendinde ise mal tabirinin; mülkiyete konu olabilen menkul ve gayrimenkul şeylerle mameleke girebilen diğer bütün hakları ve alacakları ifade ettiği, (d) bendinde de ivazsız intikal tabirinin, hibe yoluyla veya herhangi bir tarzda olan ivazsız iktisapları ifade ettiği açıklanmış parantez içi hükmü ile de maddi ve manevi bir zarar karşılığı verilen tazminatların ivazsız intikal sayılmayacağı hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanununun 11 inci maddesinde bu vergiye konu olacak malların değerlendirme gününün, miras yoluyla meydana gelen intikallerde mirasın açıldığı, diğer suretle meydana gelen intikallerde malların hukuken iktisap edildiği gün olduğu, nispetler başlıklı 16.maddesinde ise; "Veraset ve İntikal Vergisi... yazılı nispetler üzerinden alınır.

Bir şahsa ana, baba eş ve çocuklarından (evlatlıktan evlat edinilenlere yapılan ivazsız intikaller hariç) ivazsız mal intikali halinde vergi, ivazsız intikallere ilişkin tarifede yer alan oranların yarısı uygulanarak hesaplanır." hükmü yer almıştır.

Ayrıca, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 19 uncu maddesinde, vergi alacağının vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuki durumun oluşması ile doğacağı belirlenmiştir. Veraset ve intikal vergisinde de vergi alacağı; ölüm, ölüme bağlı bir tasarruf, bağış ve sair surette bir ivazsız intikalin meydana geldiği zaman doğmaktadır.

Diğer taraftan, 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 174'üncü maddesinde "Mevcut veya beklenen menfaatleri boşanma yüzünden zedelene kusursuz veya daha az kusurlu taraf, kusurlu taraftan uygun bir maddi tazminat isteyebilir. Boşanmaya sebep olan olaylar yüzünden kişilik hakkı saldırıya uğrayan taraf, kusurlu olan diğer taraftan manevi tazminat olarak uygun miktarda bir para ödenmesini isteyebilir" denilmektedir. Aynı Kanun'un 184'üncü maddesinin 5 numaralı fıkrasında ise boşanma veya ayrılığın fer'i sonuçlarına ilişkin anlaşmaların hâkim tarafından onaylanmadıkça geçerli olmayacağı, 178 inci maddesinde ise evliliğin boşanma sebebi ile sona ermesinden doğan dava hakları, boşanma hükmünün kesinleşmesinin üzerinden bir yıl geçmekle zamanaşımına uğrayacağı hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanununun 202'nci maddesinde de "Eşler arasında edinilmiş mallara katılma rejiminin uygulanması asıldır. Eşler, mal rejimi sözleşmesiyle kanunda belirlenen diğer rejimlerden birini kabul edebilirler", anılan Kanununun 203'üncü maddesinde de "Mal rejimi sözleşmesi, evlenmeden önce veya sonra yapılabilir. Taraflar, istedikleri mal rejimini ancak kanunda yazılı sınırlar içinde seçebilir, kaldırabilir veya değiştirebilirler." hükümleri yer almaktadır.

Diğer taraftan, aynı Kanununun 218 inci maddesinde, "Edinilmiş mallara katılma rejimi, edinilmiş mallar ile eşlerden her birinin kişisel mallarını kapsar." 219 uncu maddesinde de;

"Edinilmiş mal, her eşin bu mal rejiminin devamı süresince karşılığını vererek elde ettiği malvarlığı değerleridir.

Bir eşin edinilmiş malları özellikle şunlardır.

1.Çalışmasının karşılığı olan edimimler,

2. Sosyal güvenlik veya sosyal yardım kurum ve kuruluşlarının veya personele yardım amacı ile kurulan sandık ve benzerlerinin yaptığı ödemeler,

3.Çalışma gücünün kaybı nedeniyle ödenen tazminatlar,

4. Kişisel malların gelirleri,

5. Edinilmiş malların yerine geçen değerler."

Hükümleri yer almıştır.

Aynı Kanunun 1029 uncu maddesinde, "Bu Kanun 1 Ocak 2002 tarihinde yürürlüğe girer." hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan, 4722 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunun 10 uncu maddesinde, "Türk Medeni Kanunu'nun yürürlüğe girdiği tarihten önce evlenmiş olan eşler arasında bu tarihe kadar tabi oldukları mal rejimi devam eder. Eşler Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten başlayarak bir yıl içinde başka bir mal rejimi seçmedikleri takdirde, bu tarihten geçerli olmak üzere yasal mal rejimini seçmiş sayılırlar..." denilmektedir.

Bu hükümlere göre, Türk Medeni Kanunu'nun yürürlüğünden önce evlenen eşler 01.01.2003 tarihine kadar, Kanunun yürürlük tarihinden sonra evlenen eşler de sözleşme ile anılan Kanunda belirlenen mal rejimlerinden birini seçmedikleri takdirde edinilmiş mallara katılma rejimini kabul etmiş sayılmaktadırlar. Bu itibarla, söz konusu gayrimenkulün edinilmiş mallara Katılma Rejimi çerçevesinde, elde edilmiş bir mal olması halinde, Dursun ŞENEL' den tarafımıza bağışlanan gayrimenkulün 2/3 payın yarısı size ait bulunduğundan, tarafınızdan verilecek veraset ve intikal vergisi beyannamesinde size ait olan pay beyan edilemeyecektir.

Özelge talep formu ve eklerinin incelenmesinden; İzmir 4. Aile Mahkemesinin 13.09.2011 tarihli boşanma kararının 01.02.2012 tarihinde kesinleştiği, aynı tarih itibariyle tapuda ... 'den 2/3 payının tarafınıza bağış yapıldığı, 31.01.2012 tarihinde yapılan protokolün ise söz konusu mahkeme kararına bağlanmadığı ve onaylanmadığı anlaşılmıştır.

Yukarıda yer alan hükümler ve açıklamalar çerçevesinde;

- 31.01.2012 tarihli protokolün mahkemeye onaylanmış olmaması nedeniyle protokolde yer alan hususların 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 2 inci maddesinin (d) bendinin parantez içi hükmünde belirtilen tazminatlar kapsamında olmadığı,

- Tapudaki devrin boşanma kararının kesinleştirilmesinden önce yapıldığı göz önüne alındığında, tarafınıza yapılan bağışın eşler arası mal intikali olarak değerlendirilmesinin mümkün olduğu dolayısıyla verginin anılan Kanununun 16'ncı maddesindeki ivazsız intikallere ilişkin tarifede yer alan oranların yarısı uygulanmak suretiyle hesaplanması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Soyisim, İsim : SEVGİLİ, Öykü
Uyruğu : T.C.
Doğum Tarihi ve Yeri : 01.09.1992 / Çankaya
Medeni Hali : Bekar
E-posta : oykusevgili@gmail.com

EĞİTİM

DERECE	KURUM	MEZUNİYET YILI
Lise	Anıttepe Lisesi	2010
Lisans	Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi	2016

İŞ DENEYİMİ

YIL	YER	POZİSYON
2016- 2017	Ankara Barosu	Stajyer Avukat
2017 - Halen	Ankara Barosu	Avukat