İŞ KANUNU'NA GÖRE KIDEM TAZMİNATININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

YAZAR HAKKINDA **1**

ÖZET **1**

ABSTRACT **1**

0. GİRİŞ **2**

1. KIDEM TAZMİNATININ TANIMI **2**

2. KIDEM TAZMİNATININ HUKUKİ NİTELİĞİ **2**

3. KIDEM TAZMİNATININ MİKTARI VE HESAPLANMA YÖNTEMİ **4**

3.1. Genel Olarak Kıdem Tazminatı Uygulaması **4**

3.2. Atipik İş Sözleşmelerinde Kıdem Tazminatı Uygulaması **5**

3.2.1. Ödünç İşçi İlişkisinde Kıdem Tazminatı Uygulaması 5

3.2.2. Holding Şirketler ve Grup Şirketler Arası Personel Kaydırılmalarında Kıdem Tazminatı Uygulaması 5

3.2.3. Kısmi Süreli Çalışan İşçilerde Kıdem Tazminatı Uygulaması 6

3.2.4. Çağrı Üzerine Çalışan İşçilerde Kıdem Tazminatı Uygulaması 6

3.2.5. Mevsimlik İşte Çalışan İşçilerde Kıdem Tazminatı Uygulaması 7

4. KIDEM TAZMİNATININ VERGİLENDİRİLMESİ **7**

4.1. Kıdem Tazminatını Ödeyen Firma Açısından Vergilendirme **7**

4.2. Kıdem Tazminatını Kazanan İşçi Açısından Vergilendirme **7**

5. KIDEM TAZMİNATININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ **8**

6. SONUÇ **9**

YARARLANILAN YAYINLAR **10**

İŞ KANUNU'NA GÖRE KIDEM TAZMİNATININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Yazarı: Yrd.Doç.Dr.Sami Karacan
Kocaeli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İşletme Bölümü Öğretim Üyesi

YAZAR HAKKINDA



1973 yılında Bolu'nun Gerede ilçesinde doğan Sami Karacan, ilk ve orta öğrenimini Gerede'de tamamladı. 1994 yılında Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü'nden iyi derece ile mezun oldu. Aynı yıl Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı'nda asistan olarak göreve başladı. 1996 yılında "Döner Sermayeli İşletmelerde Muhasebe Düzeni ve Bir Uyguluma" konulu tezi ile yüksek lisans öğrenimini tamamladı. 1997 yılında Kocaeli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı'nda görev yapmaya başlayan Sami Karacan, 1996 yılında Marmara Üniversitesi'nde başladığı doktora öğrenimini 07.07.2000'de "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Hizmet Sektörü İşletmeleri Üzerine Bir Uygulama" konulu tezinin kabulü ile tamamlayıp "işletme doktoru" sanını aldı.
19.09.2000 tarihinde Kocaeli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü'ne yardımcı doçent olarak atanan yazar, halen aynı kurumda öğretim üyesi olarak görev yapmakta, söz konusu Fakülte'de ve Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde bilim dalı ile ilgili çeşitli lisans ve lisansüstü dersler vermektedir.
Ayrıca Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdür Yardımcılığı görevini de yürütmektedir.
Gerek kamu, gerekse özel sektörde alanıyla ilgili çeşitli çalışmalarda bulunan, muhasebe ve finansman alanında kitap, ders notu ve çeşitli makaleleri yayınlanan KARACAN evli ve bir çocuk babası olup, ingilizce bilmektedir.

ÖZET
Türk İş Hukuku'na ilk kez 3008 sayılı İş Kanunu ile giren kıdem tazminatı konusu her dönem güncelliğini koruyarak arak kendine gündemde her zaman kendine yer edinmiştir.
Son düzenlemeler çerçevesinde 10.06.2003 tarih ve 25134 nolu Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 4857 sayılı yeni İş Kanunu'nun 120. maddesi, 1475 sayılı eski İş Kanunu'nun "kıdem tazminatını düzenleyen 14. maddesi hariç " diğer maddelerini yürürlükten kaldırmıştır. Yeni İş Kanunu'nun Geçici 6. maddesi "Kıdem tazminatı fonunun yürürlüğe gireceği tarihe kadar işçilerin kıdemleri eski İş Kanunu 'nun 14. maddesi hükümlerine göre saklıdır." hükmüne yer vermiştir.
İşveren açısından gider, işçi açısından gelir niteliği taşıması nedeniyle her iki kesimin de dikkatle takibine konu olan kıdem tazminatı konusu, zaman zaman da olsa uyuşmazlık konusu olabilmektedir.
Kıdem tazminatının hesaplanması konusunda da genel durumların dışında bazı özel durumlar da oluşabilmektedir. Bu çalışmada da temel olarak bu konulara değinilmiş ve konunun muhasebe boyutu da ele alınarak, son değişikliklere göre kıdem tazminatının vergilendirilmesi ve muhasebeleştirilmesine ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler : Kıdem, tazminat, kıdem tazminatı.

ABSTRACT

The issue of seniority allowance, which first entered the Turkish Labor Law with Labor Law numbered 3008, by preserving its actuality, always finds itself a place in the agenda.
In the frame of new regulations, the 120th article of the new Labor Law numbered 4857, which came into force on the date of publication in the Official Newspaper in 10 July 2003 with the issue number 25134, abolishes the all the articles of the old Labor Law numbered 1475, "except the 14th article which regulates the seniority allowance". The temporary 6th article of the New Labor Law states that "the seniorities of the laborers are reserved under the 14th article of the Old Labor Law until the date that Seniority Allowance Fund come into force".
The issue of seniority allowance, which is considered as an expenditure by the employer and as an income by the employee, is followed carefully by both parties, and it also sometimes becomes an issue of disagreement.
In the calculation of seniority allowance some special situations might occur except the general situations. These issues are basically covered in this study, the accounting dimension of this issue is also discussed and some information, regarding the taxation and the entering of seniority allowance into accounts, is given according to the new changes.

Key Words: Seniority, Allowance, Seniority Allowance.

0. GİRİŞ

Kıdem tazminatı, hem vergi hukukunu, hem de sosyal güvenlik hukukunu ilgilendirmesi nedeniyle dağınık ve karmaşıktır. Buna muhasebe yönünü de eklersek konunun karmaşıklık boyutu daha da artmaktadır.

İşveren açısından gider, işçi açısından gelir niteliği taşıması nedeniyle her iki kesimin de dikkatle takibine konu olan kıdem tazminatı konusu zaman zaman ihmal edilebilmekte ve ihtilaflara neden olabilmektedir.

Bilindiği üzere 10.06.2003 tarih ve 25134 nolu Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 4857 sayılı İş Kanunu'nun 120. maddesi, 1475 sayılı eski İş Kanunu'nun "kıdem tazminatını düzenleyen 14. maddesi hariç" diğer maddelerini yürürlükten kaldırmıştır.

Yeni İş Kanunu'nun Geçici 6. maddesi "Kıdem tazminatı fonunun yürürlüğe gireceği tarihe kadar işçilerin kıdemleri eski İş Kanunu 'nun 14. maddesi hükümlerine göre saklıdır." hükmüne yer vermiştir.

Çalışmamızda halen yürürlükte bulunan eski İş Kanunu'nun 14. maddesi hükmüne göre kıdem tazminatı konusu çalışma konusu yapılırken, konunun genişliği bakımından kıdem tazminatının tanımı yapıldıktan sonra, iş hukukuna göre kıdem tazminatına hak kazanabilmenin koşulları var kabul edilerek çalışmamız, kıdem tazminatının miktarı üzerinden kıdem tazminatının vergilendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi olarak sınırlandırılmıştır.

1. KIDEM TAZMİNATININ TANIMI

Otuz yıldan fazla yürürlükte kalan 1475 sayılı İş Kanunu 4857 sayılı İş Kanunu'nun kabulü ile yürürlükten kalkmıştır. Ancak 1475 sayılı İş Kanunu'nun kıdem tazminatını düzenleyen 14. maddesi, 4857 sayılı İş Kanunu'nun geçici 6. maddesi uyarınca halen yürürlüktedir. Bir diğer deyişle İş Kanunu önemli değişikliklere uğrarken, kıdem tazminatı müessesesi, 1475 sayılı Kanun'un yürürlükte kalan tek ve son maddesi olarak bir süre daha aynen uygulanacaktır.

4857 sayılı Kanun kıdem tazminatına ilişkin yeni bir düzenleme getirmemiştir. Ancak kıdem tazminatı için bir fon kurulması öngörülmüş ve fona ilişkin kanun yürürlüğe girinceye kadar işçilerin kıdemleri için 1475 sayılı Kanun'un 14. maddesi hükümleri uyarınca kıdem tazminatı haklarının saklı olacağı ifade edilmiştir.

Kıdem tazminatının hukuki niteliği ile ilgili olarak pek çok şey tartışılmış ama ortaya atılan görüşlerden hiçbirisini bütünüyle benimseme olanağı doğmamıştır. Kıdem tazminatı kendine özgü bir kurum olarak bugünlere gelmiştir.

Kıdem tazminatı müessesesinin çalışma hayatımıza girmesi 1935 tarihli 3008 sayılı İş Kanunu ile olmuştur. Daha sonra 931 sayılı ve 1475 sayılı İş Kanunlarının çıkarılması sırasında bazı değişikliklere uğrayan kıdem tazminatına ilişkin düzenlemeler, 1927, 2320, 2457, 2762 ve 2869 sayılı Kanunların yürürlüğe girmesiyle bugünkü halini almıştır.

Tanımı konusunda tam bir fikir birliğine ulaşılamamış olduğu söylenebilecek olan, değişik otoritelerce değişik şekillerde tanımlanan kıdem tazminatının ne olduğu sorusunun cevabı, aslında olaya hangi pencereden bakıldığı ile ilgilidir. Bazen "işçinin işine ve işyerine bağlılığının karşılığı"[(1)] bazen "işsizlik tazminatı"[(2)], "ücretin, hizmet akdinin sona ermesi durumunda ödenmek üzere ayrılmış parçası", "işsizlik sigortası", "yıpranma tazminatı", "ücret", kimi zaman da "ikramiye" olarak tanımlanan kıdem tazminatının "kendine özgü ödeme" olduğu, üzerinde birleşilen husustur.

Bugün yürürlükte bulunan şekliyle, kıdem tazminatının, 1475 sayılı Kanun'un 14. maddesinde öngörülen asgari çalışma süresini doldurmuş olan işçilerin iş sözleşmelerinin bu maddede sayılan fesih hallerinden biriyle sona ermesi halinde, işçilere veya mirasçılarına, işveren tarafından yapılan bir ödeme olduğu [(3)] söylenebilir.

Başka bir tanımda kıdem tazminatı, 1475 sayılı Kanunun 14. maddesinde belirtilen asgari bir çalışma süresini dolduran işçinin iş sözleşmesinin kanunda sayılan nedenlerden biriyle son bulması halinde, işverence işçiye ya da mirasçılarına yapılan bir ödeme [(4)] olarak tanımlanmıştır.

Yukarıdaki tanımlardan hareketle kıdem tazminatının kavram olarak, belirli bir süre çalışıp iş sözleşmesi sona eren işçiye, yasada sayılan durumlarda ve hizmet süresi ile ücretine göre değişen miktarda, işverence ödenmesi gereken parayı ifade ettiği söylenebilir.

4857 sayılı İş Kanununda kıdem tazminatına ilişkin bir düzenleme yapılmamış, sadece kıdem tazminatı için bir "kıdem tazminatı fonu" kurulması öngörülmüştür (Geçici m. 6). Ancak, bu maddeye göre, kıdem tazminatı fonuna ilişkin Kanunun yürürlüğe gireceği tarihe kadar işçilerin kıdemleri için 1475 sayılı İş Kanununun 14. maddesi hükümleri uyarınca kıdem tazminatı hakları saklıdır.

2. KIDEM TAZMİNATININ HUKUKİ NİTELİĞİ

1475 sayılı İş Kanununun kıdem tazminatına ilişkin 14. maddesine emredici nitelik kazandıran 98. maddenin D fıkrasına benzer bir düzenleme 4857 sayılı İş Kanununda öngörülmemiştir. Ayrıca 4857 sayılı Kanunun 1. maddesi ile 1475 sayılı İş Kanunun 14. maddesi hariç diğer maddeleri yürürlükten kaldırılmıştır. Böylece 14. madde hükmü mutlak emredici olma niteliğini kaybetmiş ve nisbi emredici nitelik kazanmıştır. Kıdem tazminatının "normatif düzeni" ile ilgili "mutlak emredici" nitelikteki hükümleri hariç (örneğin tazminatın üst sınırı getiren fıkra), sözleşmelerle işçi lehine düzenlenebilecektir[(5)]. 4857 sayılı İş Kanununun geçici 6'ncı maddesi ile, kıdem tazminatı fonuna ilişkin kanunun yürürlüğe gireceği tarihe kadar işçilerin kıdemleri için 1475 sayılı İş Kanununun 14'üncü maddesi hükümlerine göre kıdem tazminatı haklarının saklı olduğu belirtilmiş, bu

işçilerin iş sözleşmelerinin kıdem tazminatına hak kazandıracak şekilde sona erdiğinde, saklı tutulan süreler için iş sözleşmesinin sona erdiği son ücretleri üzerinden kıdem tazminatının işverence ödenmesi öngörülmüştür.
1475 sayılı eski İş Kanunu'nun bugün yürürlükte olan 14. maddesine göre, bir işyerinde çalışan işçilerin işten ayrılmaları durumunda kıdem tazminatı alabilme koşulları;

- İş Kanunu'na tabi olarak bir işte çalışmak,
- En az bir (1) yıl çalışmış olmak ve
- İş sözleşmesinin İş Kanunu'nda belirtilen biçimde sona ermesi.

olmak üzere üçe ayrılabilir.
Halen yürürlükte olan 1475 sayılı İş Kanunun 14. maddesinin 1. fıkrasında kıdem tazminatına hak kazandıran fesih halleri sayılmıştır. Başka bir anlatımla, işçinin kıdem tazminatını isteyebilmesi için hizmet sözleşmesinin aşağıda belirtilen nedenlerden biriyle feshedilmiş veya son bulmuş olması gerekir. Bu maddeye göre iş sözleşmesi:

- İşveren tarafından 1475 sayılı İş Kanunun 17. Maddesinin II numaralı bendinde (yeni İş Kanunun 25/11. maddesi) gösterilen ahlak ve iyi niyet kurallarına uymayan haller ve benzeri nedenler dışında hizmet akdinin feshedilmesi durumunda,
- İşçi tarafından 1475 sayılı İş Kanunun 16. maddesinde (yeni İş Kanunu'nun 24. maddesi) sayılan nedenlerden dolayı iş sözleşmesinin feshedilmesi durumunda,
- Muvazzaf askerlik dolayısıyla iş sözleşmesinin feshedilmesi durumunda,
- İşçinin bağlı bulunduğu kanunla kurulu kurum veya sandıklardan yaşlılık, emeklilik veya malullük aylığı yahut toptan ödeme alması amacıyla iş sözleşmesinin feshedilmesi durumunda,
- Kadın işçinin evlendiği tarihten itibaren bir yıl içinde kendi rızası ile iş akdini sona erdirmesi durumunda,
- İşçinin ölümü sebebiyle iş sözleşmesinin son bulması durumunda,

işçi kıdem tazminatı almaya hak kazanır.
Prensip olarak kendi isteği ile işten ayrılan işçinin kıdem tazminatına hak kazanması mümkün değildir. Ancak, İş Kanunu'nun 14/1. maddesinin 4. bendi ile aynı maddeye 1999 yılında 4447 sayılı Kanunla eklenen bir hüküm ile[6] emekliliğe ilişkin bazı hallerde bu mümkün hale getirilmiştir. 4447 sayılı Kanunla eklenen hükümle, emekliliğe ilişkin yaş dışındaki diğer koşullar gerçekleştiğinde kendi isteği ile işten ayrılan işçi, emekli olmasa da kıdem tazminatına hak kazanacaktır. Bu hakkın kazanılabilmesi için:

- Sigortalılık süresini ve prim ödeme gün sayısını tamamlamak,
- Her iki şartın yerine getirildiğini SSK'dan alınacak belge ile kanıtlamak ve
- Söz konusu belgeyi işverene sunarak yazılı kıdem tazminatı talebiyle işten ayrılmak

gerekmektedir. Ancak bu hakkın sadece ilk işyerinden ayrılırken kullanılması gerekir. Zira yaş dışındaki koşulların gerçekleşmesi o işyerinde olmuştur. Konuyu bir örnekle açıklamak gerekirse:
58 yaşındaki erkek bir işçinin 7000 günlük prim gün sayısını tamamlaması halinde veya 56 yaşındaki kadın bir işçinin 26 yıldır sigortalı olması ve 4500 günlük prim gün sayısını tamamlaması durumunda, bu işçi emekli olmayacak; ancak yaş dışındaki diğer şartları yerine getirmiş olacaktır. Bu durumu belgeleyerek, işverenine başvurduğunda ise kıdem tazminatına hak kazanacaktır.[*] Ayrıca bu sebeple işten ayrılan işçinin başka bir işe girmesini engelleyen bir hüküm de yasada öngörülmemiştir.
1475 sayılı İş Kanunu'nun 14/1. maddesinin 4. bendine göre, işçilerin emeklilik anında, bağlı bulundukları kanunla kurulu sosyal güvenlik kurumlarından veya sandıklarından yaşlılık, emeklilik, malûllük veya toptan ödeme almak amacı ile hizmet akdini fesheden erkek ve kadın işçilerden en az bir yıl ve daha fazla aynı işverene bağlı işyerinde veya değişik kamu kuruluşlarında çalışması durumunda kıdem tazminatına hak kazanacaklardır. Bu hükme göre kıdem tazminatına hak kazanabilmek için, işçinin yaşlılık, emeklilik, malûllük nedeniyle aylık veya toptan ödeme almak amacıyla hizmet akdini feshetmesi, ilgili kuruma bu amaçla başvurduğunu belgelemesi ve ilgili SSK, Emekli Sandığı vb. kurumların kanunla kurulmuş olması gerekmektedir.
Yine 4447 sayılı Yasa ile eklenen 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 81. maddesine göre (4447 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesinden önceki işçilere ilişkin kademeli geçişi düzenleyen madde), yaşlılık aylığı bağlanması için öngörülen sigortalılık süresini ve prim ödeme gün sayısını tamamlayarak kendi istekleri ile işten ayrılan işçiler de kıdem tazminatına hak kazanacaklardır. Kanunda tahdidi olarak sayılan bu sebeplerin dışındaki bir sebeple iş sözleşmesinin feshi veya sona ermesi kıdem tazminatı hakkı doğurmaz.
İş Kanunu'nda belirtilen koşulların varlığı halinde belirsiz süreli iş sözleşmelerinde olduğu gibi, belirli süreli iş sözleşmelerinin de süresinden önce feshi halinde işçinin kıdem tazminatı alma hakkı vardır[7]. Belirli süreli bir iş sözleşmesi, sürenin sona ermesi nedeniyle kendiliğinden sona erdiğinde, işçinin kıdem tazminatına hak kazanması söz konusu olmaz. Yargıtay'ın kararları da bu yöndedir. Her ne kadar, 4857 sayılı yeni İş Kanunu'nun

[*] Konuya ilişkin yasal düzenleme şöyledir: 506 sayılı Kanunun 60/1. maddesinin (A) bendinin (a) ve (b) alt bentlerinde öngörülen (Kadın ise 58, erkek ise 60 yaşını doldurmuş olması ve en az 7000 gün veya Kadın ise 58, erkek ise 60 yaşını doldurmuş olması, 25 yıldan beri sigortalı bulunması ve en az 4500 gün,) yaşlar dışında kalan diğer şartları veya aynı Kanunun geçici 81. maddesine göre yaşlılık aylığı bağlanması için öngörülen sigortalılık süresini ve prim ödeme gün sayısını tamamlayarak kendi istekleriyle işten ayrılmaları durumunda

yürürlüğe girmesinden sonraki olaylarla ilgili bir karara rastlanmamış ise de, gerek kıdem tazminatı hükmünün aynen korunmuş olması, gerekse hukuki mantık açısından Yargıtay'ın tutum değiştirmesi beklenemez.
Uygulamada işçi istifa ederek işten ayrıldığı halde, işverenler değişik nedenlerle kıdem tazminatını ödemek istemektedirler. Bu sebeple işçi, kıdem tazminatını hak edecek sebeplerden birisi ile işten ayrılmış gibi gösterilmekte ve bu işçiye kıdem tazminatı ödenmektedir. Cezai yaptırımı mevcut değilse de, 14. maddenin emredici nitelikte bir madde olması nedeniyle, istifa ederek ayrılan işçiye ya da kıdem tazminatı hak etmeyen işçiye kıdem tazminatı ödenmesi yasaya aykırıdır. Ancak işçi ve işverenin aralarında mutabık kalarak yarattıkları bu durum, aksi bir iddia veya şikayete de konu olmadığı için gizli kalmaktadır.

3. KIDEM TAZMİNATININ MİKTARI VE HESAPLANMA YÖNTEMİ

Kıdem tazminatının hesaplanması konusunun önce genel olarak, sonra da kimi zamanlarda çeşitli ihtilaflara da sebep olabilen özellik arzeden konularını da atipik sözleşmeler olarak ele alıp, konu üzerinde kısa açıklamalarda bulunmak yerinde olacaktır.[8]

3.1.*Genel Olarak Kıdem Tazminatı Uygulaması*

Kanunda belirtilen koşulların oluşması halinde, işçinin işe başladığı tarihten itibaren iş sözleşmesinin devamı süresince, her geçen tam yıl için işverence işçiye ya da işçi ölmüşse mirasçılarına otuz günlük ücreti tutarında kıdem tazminatı ödenir (İş K. m. 14/1). Yine aynı maddeye göre, bir yıldan artan süreler için aynı oran üzerinden ödeme yapılacaktır. Maddede belirtilen "30 günlük "süre işçi lehine iş sözleşmeleri ve toplu iş sözleşmeleri ile arttırılabilir.
Kıdem tazminatına ilişkin İş K. m. 14/XIII göre "... toplu sözleşmelerle ve iş akitleriyle belirlenen kıdem tazminatlarının yıllık miktarı, Devlet Memurları Kanununa tabi en yüksek devlet memuruna 5434 sayılı T.C. Emekli Sandığı Kanun'u hükümlerine göre, bir hizmet yılı için ödenecek azami emekli ikramiyesini geçemez.
Kıdem tazminatı, işçinin son ücreti üzerinden hesaplanır (m. 14/IX). Bu ücret brüt ücrettir. Kıdem tazminatına esas olacak ücretin hesabında 32. maddenin birinci fıkrasında yer alan temel ücrete "... ilaveten işçiye sağlanmış olan ve para ile ölçülmesi mümkün akdi ve kanundan doğan menfaatler de göz önünde tutulur." O halde işçinin gıda, konut, sağlık, yakacak ve aydınlatma ve zaruri ihtiyaçlarını karşılayabilecek miktarda olmak üzere, iş karşılığında ve ayni olarak yapılan ve arızi olmayan ödemelerin hizmet karşılığı ödenen primler ve bu mahiyetteki yıllık ikramiyeler de kıdem tazminatının hesabında bu ücret kapsamında değerlendirilir.
Kıdem tazminatının miktarının hesabında bir günlük miktar hesaplanırken, ödenmiş olan miktarların 365'e bölünmesi gerekir. Ancak, çalışılan tatiller ile fazla çalışma karşılığı olarak yapılan ödemeler, jübile ikramiyesi gibi ikramiyeler gibi arızi olan, yani devamlılık arzetmeyen çalışma karşılığı ödenen ödemeler, bu hesaplamada dikkate alınmaz. İşveren tarafından Sosyal Sigortalar Kurumuna ödenen sigorta primi işveren payı da, kıdem tazminatı hesabında dikkate alınmaz[9]. Son bir yıl içinde işçi ücretine zam yapıldığı takdirde, tazminata esas ücret işçinin işten ayrılma tarihi ile zammın yapıldığı tarih arasında alınan ücretin aynı süre içinde çalışılan günlere bölünmesi suretiyle hesaplanır (1475 s. İş K. md. 14/10). İşçinin "bordro" ücreti ile "fiilen" ödenen ücreti konusunda çıkan uyuşmazlık ise, "işverenin mensup olduğu meslek kuruluşundan işçinin yaptığı iş, tahsil durumu, kıdem ve fesih tarihi belirtilerek, gelecek cevap dosya içeriğiyle birlikte değerlendirmeye tabi tutulmak suretiyle" çözümlenir.
Bundan başka, kıdem tazminatına esas bir günlük ücretin hesabında, işçiye sağlanmış bulunan para ve parayla ölçülmesi mümkün sözleşmeden ve kanundan doğan menfaatler de eklenir (1475 s. İş K. md.14/11). Ancak, uygulamada bu menfaatlerin "arızi" değil "devamlı" olması öngörülmüştür[10]. Bu nedenle, sözleşme veya kanundan doğan prim, ikramiye, çocuk ve aile yardımı, yemek, vasıta, bayram harçlığı, giyim, yakacak, konut veya kira ödemeleri ile aydınlatma ihtiyacının karşılandığı para ve parayla ölçülmesi mümkün bütün menfaatler göz önünde tutulacaktır. Burada önemli olan yapılan ödemelerin günlük, aylık veya yıllık yapılması değil, devamlılık arzetmesidir. Bu anlamda aylık yapılan yardımların tutarlarının fiilen çalışılan günlere değil "otuza bölünmesi" suretiyle bulunacak miktar tazminata esas günlük ücrete ilave edilecektir. Bunun gibi, "son bir yıl içinde" yapılmış ve yapılması gereken ayni veya nakdi yardımların tutarı ise, "üç yüz altmış beşe bölünerek" günlük ücrete yansıtılacaktır.
Buna karşılık, devamlılık arz etmeyen "arızi" nitelikteki ödemeler kıdem tazminatı miktarının hesaplanmasında göz önünde tutulmayacaktır. Örneğin fazla çalışma ve tatil yapılmayarak çalışılan hafta tatili ile ulusal bayram ve genel tatil günü ücretleri, "jübile ikramiyesi", belirli pozisyonlarda fiilen çalışılan günler için ödenen "hizmet primi", miktarı gösterilen başarı ve verime bağlı olarak belirlenen ve devamlılık arzetmeyen "tatil primi ile teşvik primi" kıdem tazminatına esas ücretin hesabında göz önünde tutulmaz. Bunun gibi, "ikramiye uygulamasının devamlılık arzetmediği, son iki yıldır ikramiye ödenmediği, işçinin buna bir itirazının olmadığı, ilke olarak ödenen ikramiyenin sonradan kaldırıldığı durumlarda, bundan kaynaklanan ikramiye alacağı ve bundan kaynaklanan kıdem tazminatı fark alacağı" ödenmez. Ayrıca, iş sağlığı ve güvenliği ile ilgili yönetmelikler gereğince işçilere verilen iş elbisesi, iş ayakkabısı, çizme, gözlük, eldiven gibi giyim eşyaları ile işyerinde kullanılmak üzere verilen "sosyal yardım niteliğinde olmayan" temizlik malzemeleri ile "havlu ve sabun", "mamul yardımı, tahsil yardımı, ücretli izin parası, yolluk, otel ve ev gideri olarak ödenen paralar, gezici

görev ödencesi, belirli sürelerde verilen özendirme (teşvik) ikramiyesi, avans ödemesi" de kıdem tazminatı hesabında göz önünde tutulmaz[11].

Kıdem tazminatının hesaplanmasında esas alınan günlük ücret bulunduktan sonra, 30 ile çarpılarak "her tam yıl" için işçiye ödenecek kıdem tazminatı miktarı bulunur ve bir yıldan arta kalan süreler için de aynı oran üzerinden ödeme yapılır. Ancak, her tam yıl için esas alınan "30 günlük ücret" tutarı iş sözleşmeleri veya toplu iş sözleşmeleri ile işçi yararına artırılabilmektedir (1475 s. İş K. md.14/12). Bu nedenle, taraflar isterlerse sözleşmelerde her tam yıl için 40, 50, 60 günlük ücret tutarında bir kıdem tazminatı ödemesini de kararlaştırabilirler. Ancak İş Kanunu buna da bir "tavan" getirmek suretiyle, kıdem tazminatının "en yüksek devlet memuruna bir hizmet yılı için ödenecek azami emeklilik ikramiyesini geçemeyeceğini" hükme bağlamıştır (1475 s. İş K.md.14/13). Böyle olunca, ister 30 günlük kanuni alt sınır üstünden, ister sözleşmelerle belirlenen bunun üstündeki miktarlar üzerinden hesap edilmiş olsun, her tam yıl için işçiye ödenecek kıdem tazminatı tutarı, en yüksek devlet memuruna "bir hizmet yılı için ödenecek azami emeklilik ikramiyesini" aşamayacaktır. İşçinin bu miktarın altındaki kıdem tazminatı ise kendisine aynen ödenecektir.

Kıdem tazminatının hesaplanmasında, gecikme halinde de, bu tarihten itibaren gecikme faizi işletilmesi gerekir.Yine Yargıtay'a göre 854 sayılı Deniz İş Kanunu'nun 20.maddesinde, kıdem tazminatına fesih tarihinden itibaren ve en yüksek mevduat faizi yürütüleceğine ilişkin bir hüküm bulunmadığından, karar altına alınacak kıdem tazminatı alacağında "... davalı işveren daha önce temerrüde düşürülmediğine göre yasal faizi ile tahsiline karar verilmesi..." gerekir[12].

Yasa uyarınca işçinin elde edeceği kıdem tazminatının yıllık miktarı, Devlet Memurları Kanununa tabi en yüksek Devlet memuruna 5434 sayılı T.C. Emekli Sandığı Kanunu hükümlerine göre bir hizmet yılı için ödenecek azami emeklilik ikramiyesini geçemeyecektir (1475 s. İş K.m.14/13).

Diğer yandan, kıdem tazminatı miktarına ilişkin 30 günlük süre, sözleşmeyle işçi lehine değiştirilebilir (1475 s. İş K.m.14/XII). Buna göre, sözleşmeyle, işçiye, 30 günlük ücreti yerine, bunu aşan bir süreye ilişkin ücreti üzerinden kıdem tazminatının ödenmesi kararlaştırılabilir. Ancak, bu durumda dahi üst sınırın aşılması hukuken mümkün değildir. Bununla birlikte işveren, gerekli gördüğü takdirde tavanı aşar biçimde ödemeyi göze alabilir. Çünkü, tavanı aşan ödemelere karşı, 1475 sayılı Kanun m.98/bent D hükmünün yürürlükten kalkmış olması (İş K.m.120) nedeniyle, uygulanacak bir cezai yaptırım kalmamıştır[13].

3.2.*Atipik İş Sözleşmelerinde Kıdem Tazminatı Uygulaması*

Aşağıda kıdem tazminatı ile ilgili olarak özellik arzeden konulara ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

3.2.1. Ödünç İşçi İlişkisinde Kıdem Tazminatı Uygulaması

Yeni İş Kanunu düzenlemesiyle işverenler, işçilerini holding bünyesi içinde veya aynı şirketler topluluğuna bağlı başka bir işyerinde yapmakta olduğu işe benzer işlerde çalıştırılması koşuluyla, işçinin de rızası alınmak suretiyle ödünç olarak verebileceklerdir.

Ödünç iş ilişkisi altı ayı geçmemek üzere yazılı olarak yapılacaktır. Gereğinde en fazla iki kez yenilenebilecektir. İşçiyi ödünç alan firma, 4857 sayılı İş Kanunun 7. maddesi gereği sadece işçinin kendisinde çalıştığı sürede ödenmeyen ücretinden, işçiyi gözetme borcundan ve SSK primlerinden ödünç veren işveren ile birlikte sorumlu olacaktır. Yine aynı maddede "İşçinin geçici sözleşmesinden aksi anlaşılmıyorsa, işçinin diğer hak ve yükümlülüklerine ilişkin bu Kanundaki düzenlemeler geçici iş ilişkisi kurulan işverenle olan ilişkisine de uygulanır" hükmü bulunmaktadır. Bu durumda kıdem tazminatı da bu işçi için bir hak olduğundan, işçiyi ödünç alan işverenin de kendisinde geçen süreyle orantılı olarak kıdem tazminatı bakımından sorumlu olduğu söylenebilir.

3.2.2. Holding Şirketler ve Grup Şirketler Arası Personel Kaydırılmalarında Kıdem Tazminatı Uygulaması

Aynı gruba bağlı şirketler arası personel aktarmalarında kıdem tazminatının hesaplanmasına ilişkin olarak açıkça düzenlenmiş bir hüküm yoktur. Bu konudaki içtihatlar da yeterli değildir.

Konu ile ilgili olarak rastladığımız bir Yargıtay kararında, holding bünyesindeki altı şirkette toplam iki yıl çalıştıktan sonra iş sözleşmesi feshedilen bir işçinin, altı şirket hakkında ayrı ayrı kıdem tazminatı ödenmesi isteğiyle açtığı davada işçinin kıdem tazminatının hesaplanmasında kıdem tazminatı borçlusu yönünden holdinge bağlı şirketler ayrı ayrı işveren kabul edilirken; kıdem tazminatının hesaplanmasında aynı işverene bağlı ayrı işyerleri gibi mütalaa edilmiştir[14].

Öte yandan grup şirketlerde bir şirketten diğerine aktarılan personele kıdeminin gözetileceği sözü verildiği, hatta bunun yazıya döküldüğü görülmekte olup, personele verilen bu sözün yerine getirilmesi gereği de açıktır. Bize göre böyle bir durumda (işçiye kıdem hakkının korunacağı sözü verilmişse) yapılması gereken işlem şudur: Son grup şirket, kendi nezdinde ve daha önce aynı gruptaki diğer şirketlerde oluşan çalışma sürelerini toplayarak kıdem tazminatı hesabı yapmalıdır. Ancak kıdem tazminatı olarak isimlendirilse dahi işçinin yasa uyarınca kıdem hakkı yoksa hesaplamaya konu bu meblağ kıdem tazminatı değil, prim hükmünde olduğundan stopaja tabidir. Personele verilen söz ise kıdem tazminatı sözü olduğundan hesaplanan bu prim brüte götürülerek stopajlanmalı yani personel, grup şirketlerdeki toplam çalışması kadar tek işveren nezdinde çalışmış ve kıdem hakkı kazanmış gibi tahsilatta bulunabilmelidir. Bu primi tahakkuk ettiren şirket, daha önce gruba bağlı diğer şirketlerde geçen sürelere tekabül eden prim kısımlarını ilgili şirketlere fatura etmelidir.

3.2.3. Kısmi Süreli Çalışan İşçilerde Kıdem Tazminatı Uygulaması

Yargıtay, kısmî çalışma konusunda son yıllara kadar işçinin çalıştığı günler toplanarak, iş sözleşmesinin sona erdiği tarih itibariyle bu sürenin toplam bir yılı geçtiği taktirde, geçen her tam yıl için yasada öngörülen esaslara göre kıdem tazminatı verilmesi gerektiği yönünde bir içtihat ortaya koymuştu[15]. Ancak, Yargıtay son kararlarında bu görüşünü terk etmiştir. Nitekim Yargıtay, kısmî süreli olarak çalışan bir işçinin, kıdem tazminatı hesabına esas hizmet süresinin belirlenmesinde, iş sözleşmesinin başlangıcı ile sona ermesi arasında çalışılan veya çalışılmayan günler ayrımı yapmaksızın tüm sürenin dikkate alınması gerektiği yönünde karar vermiştir[16]. Söz konusu kararda, kısmî süreli olarak haftada iki gün çalışan işyeri hekiminin kıdem tazminatının hesabında fiili çalışma gün sayısı toplamı ile bulunan 718 günlük hizmetin değil; sözleşmenin sürmüş olduğu 6 yıl 10 ay 20 günlük sürenin esas alınması gerektiğini kabul etmiştir.

Kanunda, kıdem süresinin hesabında sadece haftanın çalışılan günlerinin dikkate alınmasını öngören bir hüküm yoktur. Tam gün ya da tam hafta çalışılıp çalışılmamaya göre bir ayrım yapılmaksızın Kanunda "...işçinin işe başladığı tarihten itibaren iş sözleşmesinin devamı süresince her geçen tam yıl için işçiye 30 günlük ücreti tutarında kıdem tazminatı ödenir" hükmüne yer verilmiştir. Bu nedenle bazı yazarlara ve son Yargıtay kararlarına göre, işçinin çalıştığı günler toplanarak kıdemi hesaplanamaz[17].

Ücretin tavanın altında kaldığı hallerde söz konusu Yargıtay kararlarına katılmamak mümkün değildir, çünkü çalışma süresi kısmi olunca ücret de buna paralel olarak düşük olacak ve bir haksızlık meydana gelmeyecektir.

Ancak tavanın etkili olduğu yüksek ücretlerde kıdem tazminatı hesaplanırken kısmi süreli çalışanlar tam süreli çalışıyormuş gibi düşünüldüğünde haksızlık meydana gelmektedir. Bu haksızlığı kıdem tazminatına hak kazanma şartlarının varolduğunun kabul edildiği aşağıdaki gibi bir örnekle açıklamamız mümkündür:

Brüt maaşı 6.000 YTL olan ve tam süreli iş sözleşmesiyle haftada 45 saat üzerinden 10 yıl çalışmış olan işçi A'nın, iş sözleşmesinin feshiyle birlikte 2006 yılının ikinci altı aylık döneminde hak kazanacağı kıdem tazminatı tutarı tavan sebebiyle,*

1.857,44 x 10 = 18.574,40 YTL olacaktır.

Aynı işi yapan; ancak, kısmî süreli iş sözleşmesi ile haftada 15 saat çalıştığı için brüt maaşı 3 milyar TL ve fiili çalışması değil, sözleşme süresi 10 yıl olan işçi B'nin alacağı kıdem tazminatı tutarı da tavan nedeniyle ve üçte bir oranında çalışmış olmasına rağmen yine,

1.857,44 x 10 = 18.574,40 YTL olacaktır.

Oysa fiili çalışma sürelerine bakıldığında A'nın B'den üç kat daha fazla çalıştığını ve bu yüzden B'nin kıdem tazminatı hakkının A'ya göre üçte bir nisbetinde olması gerektiği ortadadır. Ancak kıdem tazminatında tavan sınırı olmasaydı, aldıkları brüt maaşlar farklı olduğu için, kıdem tazminatı miktarları da farklı olacak ve bir haksızlık meydana gelmeyecekti. Mevcut düzenlemede bu durum kendi içinde çelişkili ve hakkaniyete aykırı bir durum yaratmaktadır.

Öte yandan kısmi süreli çalışan işçinin, diğer zamanlarında başka bir işyerinde çalışmasını engelleyen bir hüküm olmadığı gibi bunu mümkün kılan Yargıtay kararları da bulunmaktadır[18]. Bu durumda kısmî süreli çalışan işçi her iki işyerinden de şartları oluştuğunda kıdem tazminatı alabilecek, tam süreli çalışan işçinin ise böyle bir hakkı söz konusu olmayacaktır. Kıdem tazminatındaki tavan sınırı kaldırılırsa haksızlık giderilebilir. Fakat söz konusu düzenlemede tavan sınırın aşılması mümkün değildir.

4857 sayılı İş Kanunun 13/2. maddesinde belirtildiği gibi, kısmî süreli çalışan işçinin ücret ve paraya ilişkin bölünebilir menfaatleri, tam süreli emsal işçiye göre çalıştığı süreyle orantılı olarak ödenir. Söz konusu hükmün kıdem tazminatı konusuna da uygulanmasıyla bu haksızlığın giderileceği kanaatini taşımaktayız. Başka bir anlatımla kısmi çalışan işçinin hakları da aynı oranda kısmi olmalıdır. Halbuki kıdem tazminatı tavanı işçinin tam süre çalıştığı varsayımına göre belirlenmiş bir yasal ölçüdür. Yasa değişikliği yapılarak, kısmi süreli çalışanlar için geçerli kıdem tazminatı tavanının da çalışma süresi oranında kısmi olarak dikkate alınması gerektiği hükme bağlanmalıdır. Yukarıdaki örneğimize dönersek üçte bir oranında çalışan işçi için geçerli kıdem tazminatı tavanının genel tavanın üçte biri oranında bir tutar olarak dikkate alınması adaleti sağlayacaktır.

3.2.4. Çağrı Üzerine Çalışan İşçilerde Kıdem Tazminatı Uygulaması

Çağrı üzerine çalışmaya ilişkin olarak Yargıtay "işin niteliği ve işçinin başka işlerde çalışıp çalışmadığı dikkate alınarak çalışılan süre tespit edilmeli ve ihbar ve kıdem tazminatı istekleri buna göre hüküm altına alınmalıdır." şeklinde karar vermiştir[19]. Bu kararda kıdem tazminatı hesabında dikkati çeken husus, işçinin çalışması devamlılık arz etmediğinden onun fiili çalışma süresinin (gün olarak) göz önünde tutulacağıdır. Kanımızca Yargıtay'ın bu kararı isabetlidir. İşçi ihtiyaç oldukça işverence çağrılıp çalıştırıldığı için, işçinin yılın tamamında çalıştığının kabulü hatalı olacaktır[20]. Çağrı üzerine çalışmaya ilişkin başka Yargıtay kararlarında da[21] çağrı üzerine çalışan işçinin kıdem tazminatı hakkı olduğuna karar verilmiş; ancak, kıdem tazminatının nasıl hesaplanacağına ilişkin bir açıklamada bulunulmamıştır. Aksi görüşlere rağmen[22], kısmî çalışma konusundaki açıklamalarımız da dikkate alınarak, burada da fiili çalışma süresinin toplanarak kıdem tazminatının hesaplanması daha isabetli olacaktır. Aksi halde, yıl boyunca ayda bir kez gelen işçi ile, yılın tamamında gelen

---

* Kıdem Tazminatı Tavanı:
01.07.2006 – 31.12.2006 Dönemi İçin 1.857,44 YTL
01.01.2006 – 30.06.2006 Dönemi İçin 1.770,64 YTL'dir.

işçinin kıdem sürelerinin aynı olduğunu kabul edip aynı kıdem tazminatı tutarının ödenmesi, büyük bir haksızlık yaratacaktır.

3.2.5. Mevsimlik İşte Çalışan İşçilerde Kıdem Tazminatı Uygulaması

Mevsimlik işte çalışan işçinin kıdeminin belirlenmesi ile ilgili yasal bir düzenleme yoktur. Bu konuda Yargıtay kararları uygulamaya yön vermektedir.

İşçinin birbirini izleyen mevsimlik iş sözleşmeleri ile çalıştığı durumlarda, taraflar arasında tek bir belirsiz süreli iş sözleşmesinin varlığı kabul edilmektedir. İş ilişkisinin devamı sırasında, bir mevsim sonunda iş sözleşmesinin feshedilmesi ya da mevsim başında işçiye işbaşı yaptırılmaması, belirsiz süreli iş sözleşmesinin işverence feshi olarak nitelendirildiğinden, işçinin kıdem tazminatı hakkı doğmaktadır. Ancak ortada tek bir mevsim için yapılmış belirli bir iş sözleşmesi var ise, mevsimin sonunda sürenin dolması, kıdem tazminatı hakkını sağlamaz.

Mevsimlik işlerde çalışan işçinin iş sözleşmesinin, iki mevsim arasında askıda kaldığı kabul edildiğinden, bu askı süresinin kıdem tazminatına esas sürenin hesabında dikkate alınıp alınmayacağı önemlidir Yargıtay mevsimlik işlerde askı döneminde geçirilen sürelerin kıdem hesabında dikkate alınmayacağı görüşündedir. Ancak askı hali için İş Kanunu m. 14/1'de işçinin kıdeminin hesabında, işçinin işinin devam süresi esas alınarak hesaplanacağı öngörüldüğünden, iki çalışma arasındaki askı süresinin işçinin kıdeminden sayılması gerekir, Yılın birkaç ayı çalışan işçinin bütün yıl çalışanlarla aynı kurallara tabi tutulmasının hakkaniyete aykırı olduğu fikri ileri sürülebilirse de, yapılması gereken, grev ve lokavt bakımından olduğu gibi, bir istisna hükmünün kabul edilmesidir[23].

Yargıtay, mevsimlik işlerde kıdem ve ihbar süresinin her yıl çalışılan veya çalışılmış gibi sayılan sürelerin toplanarak bulunması gerektiğini ve sözleşmelerinde hüküm olmadıkça her mevsimdeki çalışmanın bir tam yıl sayılamayacağını kabul etmiş bulunmaktadır. Mevsimlik işlerde mevsim sonunda işveren işçiye yeni mevsimde işe almayacağını ihbar ettiği takdirde, iş sözleşmesi mevsimin bitimiyle son bulur. İşveren böyle bir ihbarda bulunmazsa yeni mevsime kadar iş sözleşmesi askıya alınmış ve yeni mevsim başladığında işçi işe alınmazsa iş sözleşmesi, yeni mevsimin başında bozulmuş olur, işçi ihbar tazminatı ile kıdem tazminatına hak kazanır ve tazminatların hesaplanmasında iş sözleşmesinin askıya alındığı tarihteki ücret esas alınır.

4. KIDEM TAZMİNATININ VERGİLENDİRİLMESİ

Kıdem tazminatının vergilendirilmesi konusu genelde gelir vergisi, damga vergisi, veraset ve intikal vergisi ve SSK prim kesintisi çerçevesinde literatürde işlenmekte ve uygulamada yer bulmaktadır[24]. Yukarıda belirtilen vergiler çerçevesinde kıdem tazminatının vergilendirilmesi, ödemede bulunan firma açısından ve kıdem tazminatına hak kazanan işçi açısından olmak üzere iki ayrı alt başlık altında incelenebilir.

4.1.*Kıdem Tazminatını Ödeyen Firma Açısından Vergilendirme*

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/3.maddesine göre, zarar ziyan ve tazminatların (Kıdem tazminatı bu tazminatın içindedir.) gider yazılabilmesi bunların ödenmesi koşuluna bağlıdır. Bu yüzden firmaların işçinin işe devam ettiği sürece ayırmış oldukları kıdem tazminatı karşılığı herhangi bir şekilde gider yazılamaz. Bu nedenle ayrılan karşılıklar kanunen kabul edilmeyen giderler olarak vergi matrahına ilave edilecektir.

Öte yandan kıdem tazminatları, ödendiği zaman vergi yasalarının da kabul ettiği bir gider olduğundan ilgili oldukları dönemin matrahından indirilebilir.

Belirtmek gerekir ki, "ticari kazancın tespitinde tahakkuk esasının geçerli olduğu ilkesinden hareketle; kıdem tazminatlarının gider kaydedilmesi için ödemenin şart olmadığı, tahakkukunun yeterli olduğu" şeklindeki bir görüş de son derece yanlış olacaktır. Nitekim 40/3. maddede ödeme konusu açıkça yer almaktadır. Kanun koyucunun tazminat mahiyetindeki giderlerin gider kaydı için ödeme koşulunu öngörmesi, asla ödenmeyecek olan ya da yıllar sonra ödenecek olan kıdem tazminatının tahakkuk kaydına dayanarak haksız yere vergisel avantaj sağlanmasının önüne geçilmesi amacına yöneliktir.

Kıdem tazminatından SSK primi kesilip kesilmeyeceği açısından konu değerlendirilecek olursa, sigorta prim kesintisinin yapılmaması gerektiği açıktır. Zira kıdem tazminatı ödemesi normal koşullarda işten ayrılan işçilere yapıldığından, söz konusu işçinin de zaten sigortalılık vasfını yitirdiğinden hareketle verilecek kıdem tazminatının sigorta prim kesintisinden istisna tutulması gerekir. Bu durum ilgili SSK genelgeleriyle de sabit kılınmıştır[25].

4.2.*Kıdem Tazminatını Kazanan İşçi Açısından Vergilendirme*

Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesinin birinci fıkrasında, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerin ücret olduğu belirtilmiş, ikinci fıkrasında ise 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 değiştirmeyeceği belirtilmiştir.

Buna göre, işveren tarafından ödenen her türlü tazminat ücret olarak kabul edildiğinden dolayı kıdem tazminatlarının da ücret olarak vergilendirilmesi gerekir. Ancak, Gelir Vergisi Kanununun 25'inci maddesinin 7'nci bendinde, 1475 ve 854 sayılı Kanunlara göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 sayılı Basın İş Kanununa göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu nedenle, İş Kanununda yer alan koşullar çerçevesinde ödenen kıdem tazminatlarının tamamı gelir vergisinden istisna olacak ve ödeyenler tarafından herhangi bir gelir vergisi stopajı

yapılmayacaktır. İş Kanununda ödenecek olan kıdem tazminatlarına bir tavan getirildiğinden dolayı istisna tutarını belirlemede Gelir Vergisi Kanununda kıdem tazminatlarına ilişkin herhangi bir üst sınır öngörülmemiştir.

İşveren, kıdem tazminatına hak kazanmadığı halde istifa eden işçisine kıdem tazminatı öderse, bu ödeme gelir vergisi stopajına tabi olacaktır. Çünkü kıdem tazminatı, ancak bu ad altında hak ederek ayrılan kişiye ödenirse, gelir vergisi stopajına tabi tutulmaz. Yukarıdaki yasal şartlardan herhangi biri yoksa, işçiye verilen para, kıdem tazminatı olarak hesaplansa ve isimlendirilse dahi gerçek mahiyeti primdir ve bu ödeme Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. ve 94. maddesi uyarınca stopaja tabi olacaktır.

Kıdem tazminatı ödemeleri aynı zamanda damga vergisinin konusuna girmektedir[26]. Bu nedenle, ücret niteliğinde olan kıdem tazminatı ödemeleri üzerinden damga vergisi hesaplanması gerekir.

Kıdem tazminatı Veraset ve İntikal Vergisi açısından ele alındığında, kıdem tazminatının Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu md.1 ve 2/b uyarınca Veraset ve İntikal Vergisi'ne tabi olduğu, "emekli ikramiyesi" olarak da değerlendirilemeyeceği hükmünden hareketle de vergiden muaf tutulamayacağı sonucuna varılmaktadır[27]. Hangi oranda vergiye konu edileceği konusunda ise VİVK md.16'da yazılı oranların dikkate alınıp, vergi miktarının hesaplanması gerektiği pek tabidir.

5. KIDEM TAZMİNATININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Bilindiği gibi "ihtiyatlılık" ilkesi gereği, işletmeler ilerde doğması muhtemel riskler için karşılık ayırmak suretiyle gerekli önlemi almak zorundadır. Ayrıca "dönemsellik" ilkesi gereğince de giderler doğdukları dönemin giderlerine yansıtılmalı ve ilgili olduğu dönemin hasılatı ile karşılaştırılmalıdır. Bu nedenle, her ne kadar Muhasebe Uygulama Genel Tebliği ile ihtiyari bırakılmış olsalar da işletmeler, kıdem tazminatı karşılıklarını ilgili olduğu dönemde ayırmak zorundadır. Sermaye Piyasası Kurulu, kendi denetimine tabi işletmeleri kıdem tazminatı karşılığının ayrılması ve ilgili dönemde giderlere yansıtılması için zorunlu tutmaktadır. Ayrıca, ilk defa kıdem tazminatı karşılığı ayıran işletmelerin geçmiş dönemlere ait kıdem tazminatı yüklerinin muhasebeleştirilmesi ve mali tablolara söz konusu yüklerin yansıtılması için, en az 5 yıl ve en çok 10 yıllık bir süre tanınmıştır. Buna göre ilk defa kıdem tazminatı karşılığı ayıran işletmeler, mevcut duruma göre toplam kıdem tazminatı yükünü hesaplayacak ve cari dönem yükünü faaliyet giderlerine, geçmiş döneme ait yüklerin cari dönemde itfa edilecek kısmını ise olağan dışı giderlere yansıtmak suretiyle muhasebeleştirilecektir.

Yukarıda belirtildiği üzere kıdem tazminatı ödemesi mükellef açısından giderdir. Dolayısıyla prensip olarak ilgili gider hesabı da 770-Genel Yönetim Gideri Hesabı olacaktır. Ancak üretim işletmeleri için durum farklıdır. Üretim işletmelerinde kıdem tazminatı ücret gibi değerlendirilerek, dağıtıma tabi tutulmak üzere ilgili hesaba alınarak doğrudan gider kaydedilmesi gerekmektedir.

Örnek: (ESB) İşletmesi 2005 yılında, çalışanlarına toplam 10.000,00 YTL kıdem tazminatı ödeyeceğini planlamış olsun. İşçilerin ücretlerinin aynı olduğu varsayımı altında kıdem tazminatının 8.000,00 YTL'lik kısmı önceki yıllara, 2.000,00 YTL'lik kısmı ise cari yıla ait olduğu elimizdeki diğer bir bilgidir. İşçi ücret ve giderleri adı altında yer alacak kıdem tazminatı ödemesinin önceki yıllara ait olan kısmı 681-Önceki Dönem Gider ve Zararları Hesabı'na kaydedilecek olup, cari döneme ait olan kısmının gider yerlerine göre dağılımı şöyledir:

720 Direkt İşçilik Gideri	600,00 YTL
730 Genel Üretim Gideri	500,00 YTL
750 Araştırma ve Geliştirme Gideri	100,00 YTL
760 Paz.Sat.ve Dağıtım Gideri	300,00 YTL
770 Genel Yönetim Gideri	500,00 YTL

Yukarıdaki bilgiler çerçevesinde işlemin Tekdüzen Hesap Planına göre muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

31.12.2005

720 Direkt işçilik Gideri	600,00	
730 Genel Üretim Gideri	500,00	
750 Araştırma ve Geliştirme Gideri	100,00	
760 Paz.Sat.ve Dağıtım Gideri	300,00	
770 Genel Yönetim Gideri	500,00	
681 Önc. Dönem Gider ve Zararları	8.000,00	
472 Kıdem Taz.Karşılıkları		10.000,00

Önceki döneme ve cari döneme ilişkin kıd.taz.karşılıklarının ayrılması

2005 yılı tamamlandığında ödeme olmadığı varsayımı altında, kıdem tazminatı tutarlarının kanunen kabul edilmeyen gider olarak dönem kazancına ilavesi gerekecektir.

Örneğimize devam edelim ve 2006 yılında pazarlama, satış elemanlarından bir kısmının emekli olduğunu ve kıdem tazminatı ödemesinin 400,00 YTL olarak gerçekleştiğini varsayalım. Bu durumda muhasebe kaydı şöyle olacaktır:

_____31.12.2006_____

472 Kıdem Tazminatı Karşılıkları	300,00	
372 Kıdem Taz.Karşılıkları		300,00

Tazminat Karşılığının Kısa Vadeli Borçlara Aktarılması

_____31.12.2006_____

372 Kıdem Taz.Karşılıkları	300,00	
681 Önc.Dön.Gider ve Zararları	100,00	
100 Kasa		400,00

Kıdem tazminatının ödenmesi

_____/_____

Ödenen kıdem tazminatının ödendiği dönem itibariyle gider kaydedilmek üzere ilgili hesaplara alınacağı tabiidir.

Yukarıdaki muhasebe kayıtlarında ödenen tüm bedellerin İş Kanunu kapsamında değerlendirilen kıdem tazminatı olduğu varsayılmış ve herhangi bir vergi hesaplanmamıştır. Eğer İş Kanunu kapsamı dışında bir kıdem tazminatı ödemesi yapılmış olsaydı bu durumda, ödenen bedellerin kıdem tazminatı kapsamı dışında olan bölümü ücret olarak değerlendirilecek ve ödenen tutarlar üzerinden damga vergisi de hesaplanması gündeme gelecektir.

6. SONUÇ

Tanımında tam olarak birlik sağlanamadığı ifade edilebilecek olan kıdem tazminatı 1475 sayılı İş Kanunu'nun 14'üncü maddesi uyarınca işveren açısından ödev, işçi açısından da şarta bağlı bir haktır. Kıdem tazminatı bir yandan vergi kanunları açısından işveren için gider (GVK 40/3), diğer yandan işçi için vergiden istisna gelirdir(GVK 25/7).

İşçinin hizmet süresinin (yıl) giydirilmiş brüt 30 günlük maaşının çarpılmasıyla hesaplanacak kıdem tazminatının gider kaydedilmesi için tahakkuk etmesinin yeterli olacağı düşüncesi önemli bir yanlış olup, GVK'nun 40/3. maddesine aykırıdır. Ancak, Tekdüzen Hesap Planı, "ihtiyatlılık" ilkesi uyarınca kıdem tazminatı için karşılık ayırmayı zorunlu kılar.

YARARLANILAN YAYINLAR

(1) Yargıtay, 13.05.1957 Tarih, E.13, K:10 Nolu İçtihadı Birleştirme Kararı, RG. 14.08.1957, 9681.; Tuncay, Can ve Tankut Centel (1984), **Yeni iş Hukuku I,** İstanbul, s.14.
(2) Yargıtay, 9 H.D. 31.12.1965 Tarih, E:10578, K:10295 Sayılı Kararı.
(3) Nüvit Gerek, (2004), "Kıdem Tazminatı Fonu Artık Devreye Girmelidir", **İş Hukuku ve Sosyal Güvenlik Hukuku Dergisi,** Legal Sayı:4, Ekim-Kasım-Aralık 2004, s.1293.
(4) Nuri Çelik (2003), **İş Hukuku Dersleri,** Yenilenmiş 16.Bası, Beta Basın Yayın Dağıtım A.Ş., İstanbul, s. 251.
(5) Nizamettin Aktay, Kadir Arıcı ve E.Tuncay Kaplan Senyen (2006), **İş Hukuku**, Ankara, s. 226.
(6) 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu, m. 45 ile eklenen bent, RG. 08.09.1999, s. 23810.
(7) 9.HD.27.06.1984, 7118/711.
(8) Benzer görüş ve açıklamalar için bkz. Mehmet Maç ve Cüneyt Büyükkaya (2004), "Kıdem Tazminatının Hangi Hallerde ve Ne Miktarda Verilebileceği, Yasaya Aykırı Olarak Ödenen Kıdem Tazminatının Durumu", **Mali Çözüm,** İ.S.M.M.M.O. Yayınları, Yıl:14, Sayı:66, Ocak-Şubat-Mart 2004, s.57-60; Çelik,a.g.e., s.264-270.
(9) (Aktay, Arıcı ve Senyen, a.g.e., s.225-226.
(10) Fevzi Demir, (2005),**İş Hukuku Uygulamaları,** İzmir, s. 300.
(11) Demir, a.g.e., s.301.
(12) Öner Eyrenci, Savaş Taşkent ve Devrim Ulucan(2005), **Bireysel İş Hukuku,** İstanbul, s.193.
(13) Murat Demircioğlu ve Tankut Centel (2003), **İş Hukuku,** Yenilenmiş Dokuzuncu Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, s.203.
(14) Y. 9. HD., 05.05.1987 Tarih, E. 1987/4243, K. 1987/4582.
(15) Y. 9.HD., 24.10.1977 gün, E. 13902, K. 15481, ayrıca Y. 9.HD.,16.03.1978 gün, E. 3256, K. 3791.
(16) Y 9. HD.,27.09.2000 gün, E. 2000/8184, K. 2000/12733.; Çelik, a.g.e., s.266.
(17) Çelik, a.g.e., s.267.
(18) Y 9. HD., 01.05.1986, E. 3374, K. 4502.
(19) Y. 9. HD., 27.09.1999, E. 11675, K. 14527.
(20) Aynı görüş Prof. Dr. Can Tuncay, Yeni İş Yasası Sempozyumu, İstanbul 2003.
(21) Y. 9. HD., 17.04. 2001, E. 1039, K. 6439.
(22) Çelik, a.g.e., s.267.
(23) Eyrenci, Taşkent ve Ulucan, a.g.e.,s.193.
(24) Konuyla ilgili daha fazla ayrıntılı bilgi ve ilgili Yargıtay kararları için bkz. Ercan Akyiğit, (1999), **Kıdem Tazminatı,** Seçkin Yayınevi, Ankara, s.685-688.
(25) Akyiğit, a.g.e., s. 688.
(26) Akyiğit, a.g.e., s. 687.
(27) Akyiğit, a.g.e., s. 688.
1475 sayılı eski İş Kanunu
4857 sayılı İş Kanunu
Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
Gelir Vergisi Kanunu
Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
Basın İş Kanunu
Deniz İş Kanunu
T.C. Emekli Sandığı Kanunu
Sosyal Sigortalar Kanunu
4447 Sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu
İlgili Yargıtay Kararları ve Resmi Gazeteler