

DANIŞTAY KARARI

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulundan:

Esas No : 2020/17

Karar No : 2021/2

**BÖLGE İDARE MAHKEMESİ KARARLARI ARASINDAKİ AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ
İSTEMİ HAKKINDA KARAR****I-AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ**

İSTEMİNDE BULUNAN : Ankara Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulu

II-İSTEMİN ÖZETİ

: Ankara Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 22/01/2020 tarih ve E:2019/1152, K:2020/62 sayılı kararı ile İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 07/05/2018 tarih ve E:2018/762, K:2018/1320 sayılı; 29/03/2019 tarih ve E:2019/869, K:2019/849 sayılı; 30/05/2019 tarih ve E:2019/350, K:2019/1429 sayılı; İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 30/04/2019 tarih ve E:2019/1250, K:2019/1344 sayılı; 26/04/2019 tarih ve E:2019/58, K:2019/1328 sayılı; İstanbul Bölge İdare 3. Vergi Dava Dairesinin 27/04/2018 tarih ve E:2018/685, K:2018/1394 sayılı; 08/01/2019 tarih ve E:2018/2689 K:2019/74 sayılı; 16/05/2019 tarih ve E:2019/1370, K:2019/1963 sayılı; 03/09/2019 tarih ve E:2019/2129, K:2019/2827 sayılı; 03/09/2019 tarih ve E:2019/2042, K:2019/2865 sayılı; 19/09/2019 tarih ve E:2019/2496, K:2019/3092 sayılı; İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesinin 21/12/2017 tarih ve E:2017/473, K:2017/5790 sayılı; 19/02/2019 tarih ve E:2018/2965, K:2019/269 sayılı; 12/03/2019 tarih ve E:2018/3860, K:2019/673 sayılı; 19/03/2019 tarih ve E:2019/353, K:2019/782 sayılı; 14/05/2019 tarih ve E:2019/943, K:2019/1322 sayılı kararları arasındaki aykırılığın 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 3/C maddesinin (4) numaralı fıkrasının (c) işaretli bendi uyarınca giderilmesi, istinaf yoluna başvurma hakkı bulunanın bu yöndeki talebini uygun gören Ankara Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulunun 10/07/2020 tarih ve E:2020/63, K:2020/63 sayılı kararıyla istenmiştir.

**III-AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ İSTEMİNE KONU BÖLGE İDARE MAHKEMESİ
KARARLARI:**

**A-Ankara Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin E:2019/1152 sayılı
dosyasına konu yargılama süreci:**

Dava konusu istemin özeti: Davacı tarafından, davacı ile Erdemir Madencilik Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi arasında 12/02/2018 tarihinde yapılan ikale sözleşmesiyle, iş sözleşmesinin sona erdirilmesi üzerine adına ödenen ikale tazminatı ve ihbar tazminatından kesilen 77.464,25 TL gelir(stopaj) vergisinin iadesi istemiyle yapılan düzeltme şikayet başvurusunun reddine dair işlemin iptali ile tevkif suretiyle ödenen verginin faiziyle birlikte iadesi istemiyle dava açılmıştır.

kararı:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde; ölüm, sakatlık, hastalık ve işsizlik sebepleriyle (işe başlatmama tazminatı dahil) verilen tazminat ve yapılan yardımların, 7. bendinde ise; 1475 ve 854 sayılı Kanun'lara göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 sayılı Kanun'a göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarlarının (hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz.) gelir vergisinden müstesna olduğu düzenlenmiştir.

Aynı Kanun'un olay tarihi itibarıyla uygulanacak olan 61. maddesinde; ücretin, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olduğu belirtilmiş, 94. maddesinin birinci fıkrasında, kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben, hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61. maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden tevkifat yapmaya mecbur oldukları hükme bağlanmıştır.

Dava dosyasının incelenmesinden davacının, Erdemir Madencilik Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketine çalışmakta iken iş akdinin 12/02/2018 tarihli "İkale Protokolü" uyarınca sona erdirildiği anlaşılmaktadır.

Davacıya ihbar tazminatı ve diğer ödemeler dışında ilave bir ödeme (ikale ödemesi) yapılması kararlaştırılmış, vergi sorumlusu olan işveren tarafından vergi kesintisi yapılarak ödeme yapılmıştır.

Davacı tarafından, ikale ödemesi (ek ödeme bedeli) adı altında ödenen meblağ ile ihbar tazminatının gelir vergisinden müstesna tutulduğundan bahisle gelir vergisinin iadesi istemiyle Divriği Mal Müdürlüğüne başvuru yapılmış ancak bu başvuru, vergi sorumlusu tarafından düzeltme talebinde bulunulması gerektiğinden hareketle reddedilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığına şikayet başvurusunda bulunan davacının, bu başvurusu da reddedilerek dava konusu işlem tesis edilmiştir. Söz konusu işlemin iptali ve ödenen verginin yasal faiziyle birlikte iadesi istemiyle dava açılmıştır.

Yukarıda anılan yasa maddesinde ücret veya farklı ad altında ödenip ücret niteliği taşıyan ödemelerin gelir vergisi tevkifatına tabi olduğu belirtilmiş olup davacıya yapılan söz konusu ödemelerin ücret niteliğinde olup olmadığı uyuşmazlığın esasını oluşturmaktadır.

193 sayılı Kanun'un 61. maddesinde, ücret ve ücret sayılan ödemelerin ortak özelliği, bu ödemelerin çalışanın işverene bağlılığı ve hizmet karşılığı sağlanan ve para ile temsil edilen yahut temsil edilebilen ödemeler olmasıdır. Yine yasal düzenlemelere göre

ancak ücret veya ücret niteliği taşıyan ödemelerden tevkifat yapılacaktır.

Olayda, davacı tarafından gerek düzeltme ve şikayet başvurusunda gerekse dava dilekçesinde, ikale anlaşmasında ödenmesi kararlaştırılan ihbar tazminatı ve ikale bedeli (iş güvencesi) adı altında ödenen toplam 224.418,44 TL üzerinden yapılan toplam 77.464,25 TL gelir (stopaj) vergisi kesintisinin iadesinin istenildiği anlaşılmaktadır.

(Dava konusu işlemin, ihbar tazminatı yönünden hukuki değerlendirilmesi)

4857 sayılı İş Kanunu'nun 17. maddesinde, belirsiz süreli iş sözleşmelerinin işçinin hizmet süresine göre belirlenen önellere uyulmak suretiyle taraflarca feshedebileceği, bildirim şartına uymayan tarafın bu önellere ait ücret tutarında tazminat ödemek zorunda olduğu, işverenin, işçinin ihbar önelilerine ait ücretini peşin vermek suretiyle hizmet akdini feshedebileceği belirtilmiştir.

Anılan Kanun maddesinden, iş sözleşmesini sona erdiren işverene, fesih bildirim ve bildirimsiz fesih olmak üzere iki seçenek tanındığı, fesih bildiriminde bulunulmak suretiyle iş sözleşmesinin feshedilmesinde işverenin daha önceden işçisine bunu bildirmek ve belli bir önel tanımak, bu önele ilişkin dönemde de ücret ödemesinde bulunmak zorunda olduğu, bildirimsiz fesih halinde ise; önele ilişkin ücretin peşin ödenmesi (ihbar tazminatı) suretiyle iş akdinin sona erdirilebileceği anlaşılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinin ikinci fıkrasında, ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı, tahsisat, zam, avans veya başka adlar altında ödenmiş olmasının ücretin mahiyetini değiştirmeyeceği belirtilmiştir. Aynı Kanun'un 25. maddesinde gelir vergisinden müstesna olan tazminat ve yardımlar açıkça sayılmış olup sayılanlar dışındaki tazminat ve yardımların yorum yoluyla genişletilerek istisna kapsamında değerlendirilmemesi gerektiği açıktır.

Dolayısıyla, ihbar tazminatı adı altında yapılan brüt 63.773,36 TL tutarındaki ödemenin, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. maddesinde öngörülen işten çıkma ya da işsizlik sebebiyle verilen tazminat olarak kabulü mümkün bulunmamaktadır.

Bu durumda, ihbarsız işten çıkarılma sebebiyle önellere ilişkin olarak mahrum kaldığı ücretin karşılığında davacıya ödenen ihbar tazminatı üzerinden kesilen gelir (stopaj) vergisinde hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

(Dava konusu işlemin, ikale ödemesi yönünden hukuki değerlendirilmesi)

İkale ödemesi üzerinden hesaplanarak kesilen gelir (stopaj) vergisinde hukuka uygunluk bulunmamıştır. Bu nedenle, değinilen ödemeye ilişkin verginin 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun'da öngörülen oranda faiz uygulanmak suretiyle davacıya iadesi gerekmektedir.

Vergi Mahkemesi bu gerekçeyle, dava konusu işlemin, ihbar tazminatına ilişkin kısmı yönünden davayı reddetmiş; ikale ödemesine ilişkin kısmı yönünden işlemi iptal ederek, değinilen ödemeye ilişkin verginin faiziyle birlikte iadesine karar vermiştir.

Davacının istinaf istemini inceleyen Ankara Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 22/01/2020 tarih ve E:2019/1152, K:2020/62 sayılı kararı:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinin birinci fıkrasında ücretin, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olduğu, ikinci fıkrasında, 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 şartıyla kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunmasının onun mahiyetini değiştirmeyeceği belirtilmiştir. Aynı Kanun'un 94. maddesinin birinci fıkrasında da, kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin, bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları belirtildikten sonra, fıkranın (1) numaralı bendinde, hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61. maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), Kanun'un 103 ve 104. maddelerine göre tevkifat yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, 4857 sayılı İş Kanunu'nun 17. maddesinde, iş sözleşmelerinin; işi altı aydan az sürmüş olan işçi için bildirim diğer tarafa yapılmasından başlayarak iki hafta sonra, işi altı aydan bir buçuk yıla kadar sürmüş olan işçi için bildirim diğer tarafa yapılmasından başlayarak dört hafta sonra, işi bir buçuk yıldan üç yıla kadar sürmüş olan işçi için bildirim diğer tarafa yapılmasından başlayarak altı hafta sonra, işi üç yıldan fazla sürmüş işçi için ise bildirim yapılmasından başlayarak sekiz hafta sonra feshedilmiş sayılacağı, bu sürelerin asgari olup sözleşmeler ile artırılabileceği, bildirim şartına uymayan tarafın, bildirim süresine ilişkin ücret tutarında tazminat ödemek zorunda olduğu, işverenin bildirim süresine ait ücreti peşin vermek suretiyle iş sözleşmesini feshedebileceği kurallarına yer verilmiştir.

Anılan 17. madde hükümlerine göre, süresi belirli olmayan sürekli hizmet akitlerinin maddede belirtilen esaslara uyulmadan sona erdirilmesi halinde işi terk eden işçi ya da işçinin işine son veren işveren, aynı maddede belirtilen bildirim sürelerine ilişkin ücret tutarında tazminat ödemek durumunda kalacaktır. Bu şekilde ödenecek tazminat "ihbar tazminatı" olarak adlandırılmaktadır. Sözleşmenin feshi nedeniyle ödenen ihbar tazminatı, işçi-işveren açısından karşılıklı olup, bildirim sürelerine uymayan taraf için getirilmiş bir uygulamadır. Dolayısıyla, ödenen ihbar tazminatının herhangi bir hizmetin karşılığına dayanmadığı ve sözleşme sürelerine riayet amacı taşıyan bir cezai şart mahiyetinde

bulunduğu açıktır. Hal böyle olunca, 193 sayılı Kanun'un 61. maddesinde, bir ödemenin ücret niteliğinde olduğunun kabul edilebilmesi için aranan en temel koşullardan biri olan "hizmet karşılığı verilme" koşulunun ihbar tazminatında bulunmadığının kabulü gerekir.

Bu durumda, ücret niteliği bulunmayan ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin herhangi bir hükmünde tevkifata tabi tutulacağı yönünde düzenlemeye yer verilmeyen ihbar tazminatından bu maddeye göre gelir vergisi tevkif edilmesinde hukuka uygunluk bulunmamaktadır. Bu nedenle, davaya konu işlemin, ihbar tazminatından tevkif suretiyle kesilen vergiye ilişkin kısmı yönünden iptali ile tahsil edilen gelir vergisinin kesinti tarihinden itibaren hesaplanacak yasal faiziyle birlikte iadesi istemi yönünden davanın kısmen reddedilmesinde hukuka uygunluk görülmemiştir.

Vergi Dava Dairesi, bu gerekçeyle Vergi Mahkemesi kararının, dava konusu işlemin, ihbar tazminatı üzerinden tevkif suretiyle kesilen vergiye ilişkin kısmı yönünden davanın reddine ilişkin hüküm fıkrası kaldırıldıktan sonra değinilen kısım yönünden işlemin iptali ile tahsil edilen verginin kesinti tarihinden itibaren hesaplanacak yasal faiziyle birlikte iadesine karar vermiştir.

B-İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin E:2018/762 sayılı dosyasına konu yargılama süreci:

Dava konusu istemin özeti: İş akdi 02/01/2012 tarihli ikale sözleşmesiyle sona eren davacı tarafından, adına ödenen kıdem tazminatı, işsizlik/işe başlatmama tazminatı (yan/ek ödeme), ihbar tazminatı, kullanılmayan yıllık izin ücretine ilişkin tutardan kesilen gelir (stopaj) vergisinin iadesi istemiyle yapılan düzeltme ve şikayet başvurusunun reddine dair işlemin iptali ile ödenen verginin iadesi istemiyle dava açılmıştır.

İstanbul 6. Vergi Mahkemesinin 18/10/2017 tarih ve E:2017/396, K:2017/1704 sayılı kararı:

(Dava konusu işlemin, kıdem tazminatı yönünden hukuki değerlendirilmesi)

Davacıya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen "kıdem tazminatı" gelir vergisinden istisna olduğundan, değinilen tazminattan vergi kesintisi yapılmasına olanak bulunmamaktadır.

(Dava konusu işlemin, ihbar tazminatı ve yan ödemeler yönünden hukuki değerlendirilmesi)

İş akdinin feshedilmesi nedeniyle işsiz kalan davacıya, karşılıklı anlaşmaya bağlı olarak yasal zorunluluk olmadan işsizlik sebebiyle yardım amaçlı yapılan ödeme, hizmet karşılığında yapılmadığından ücret olarak nitelendirilemeyecektir. Yapılan ödemenin, iş akdinin feshi neticesinde ödenen kıdem tazminatı niteliğinde bir tazminat olduğu, dolayısıyla ücret niteliği taşımayan ödemenin hangi ad altında yapıldığının da vergisel açıdan bir önemi bulunmadığından, gelir vergisine tabi olmayan söz konusu ihbar tazminatı ve ek ödeme üzerinden yapılan gelir (stopaj) vergisi kesintisinde hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

Bu durumda, davacıya yapılan söz konusu kıdem tazminatı, ihbar tazminatı ile ek ödeme üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması açık bir vergilendirme hatası olup, düzeltme ve şikayet başvurusunun reddine dair işlemin anılan ödemeler üzerinden kesilen vergilere ilişkin kısmında hukuki isabet görülmemiştir.

(Dava konusu işlemin, kullanılmayan yıllık izin ücreti yönünden hukuki değerlendirilmesi)

Davacıya "kullanılmayan 64,5 günlük yıllık izin ücreti" adı altında ödenen meblağın ise, çalışanın çalışmasının karşılığı olarak ödenen tutarlar olduğu, bir hizmet ve çalışmanın karşılığı ödendiği için ücret olarak nitelendirilmesi gerektiğinden, bu tutar üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılmasında hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Vergi Mahkemesi bu gerekçeyle, dava konusu işlemin, kıdem tazminatı, ihbar tazminatı, yan/ek ödemeye ilişkin kısımlarını iptal ederek belirtilen ödemelere ilişkin verginin iadesine hükmetmiş; kullanılmayan yıllık izin ücretine ilişkin kısmı yönünden ise davayı reddetmiştir.

Davalının istinaf istemini inceleyen İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 07/05/2018 tarih ve E:2018/762, K:2018/1320 sayılı kararı:

Kararın, dava konusu işlemin, kıdem tazminatı ile ek tazminata ilişkin kısmının iptali yolunda verilen hüküm fıkrasının kaldırılmasını gerektiren sebeplerin bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

(Dava konusu işlemin, ihbar tazminatı yönünden hukuki değerlendirilmesi)

İhbar tazminatı, ihbar sürelerine uyulmadan işverenin iş akdini feshetmesi halinde, 4857 sayılı İş Kanunu'nda belirtilen sürelerle ilgili olarak tazminat adı altında işçiye yapılan bir ödeme niteliğinde olup, anılan Yasa'nın 17 ve devamı maddelerinde belirtildiği şekilde, peşin olarak yapılan bir ücret ödemesidir.

Başka bir ifadeyle; işçi ile işveren arasındaki özel hukuk sözleşmesine dayalı olarak yani hizmet akdine göre çalışılması gereken ancak yasa hükmü uyarınca hizmet ifa edilmeksizin yapılan bu ödeme, işsizlik sebebiyle ve sosyal güvenlik kapsamında yapılan bir ödeme olmayıp 193 sayılı Kanun'un 61. madde hükmü karşısında ücret niteliğindedir.

Davacıya ihbar tazminatı adı altında yapılan ödeme ücret olarak nitelendirildiğinden, tevkif edilen gelir vergisinin iadesi talebiyle yapılan düzeltme şikayet başvurusunun reddinde yasa ve usule aykırılık bulunmadığı anlaşılmış olup bu haliyle Mahkemece, ihbar tazminatına isabet eden vergi kesintisinin iadesi yolunda hüküm kurulmasında yasal isabet görülmemiştir.

Vergi Dava Dairesi, bu gerekçeyle Vergi Mahkemesinin, dava konusu işlemin, ihbar tazminatına ilişkin kısmı yönünden iptaline ilişkin hüküm fıkrasını kaldırarak değinilen kısım yönünden davayı reddetmiş; diğer hüküm fıkralarına yöneltilen istinaf başvurusunu ise reddetmiştir.

C- İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin E:2019/869 sayılı; İstanbul Bölge İdare 3. Vergi Dava Dairesinin E:2018/685; E:2018/2689; E:2019/1370, E:2019/2042 sayılı; İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesinin E:2017/473; E:2018/2965; E:2018/3860; E:2019/353; E:2019/943 sayılı dosyalarına konu yargılama süreci:

Değinen dosyalarda Vergi Dava Daireleri, İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 07/05/2018 tarih ve E:2018/762, K:2018/1320 sayılı kararında yer verilen hukuksal nedenler ve gerekçeyle aynı doğrultuda istinaf başvurusunu sonuçlandırmıştır.

D- İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin E:2019/1250 sayılı dosyasına konu yargılama süreci:

Vergi mahkemesinin, benzer mahiyette olan maddi olaya ilişkin dava konusu işlemin, ihbar tazminatına ilişkin kısmının iptali yolundaki hüküm fıkrasına yöneltilen istinaf başvurusunu inceleyen Vergi Dava Dairesi; ihbar öneline uyulması durumunda, işçinin, Kanun'da öngörülen sürelerde fiilen çalıştırılmaya devam edileceği dikkate alındığında, bu sürede, işçiye, hizmeti karşılığı yapılan ödemenin ücret kabul edilmesi gerekeceği, bunun yanı sıra, bildirimsiz fesih durumunda, işçinin işine, Kanun'da belirlenen önelerden önce fiilen son verildiği, bunun karşılığında, yani, işçinin, Kanun'da belirlenen asgari süreler boyunca çalıştırılmaya devam edilmesi zorunluluğuna aykırı davranılmasının yaptırımını olarak ödenen ihbar tazminatının da, geniş kapsamlı ücret tanımına girdiği gibi önel uzunluğunun ve buna bağlı olarak da ihbar tazminatı tutarının işçinin hizmet süreleri dikkate alınarak belirlendiği göz önünde tutulduğunda, ihbar tazminatının, hizmetin karşılığı ödenen bir ücret olmadığını söylemenin mümkün bulunmadığı, ayrıca, ihbar tazminatının, Kanun'un 25. maddesinde, vergiden istisna ödemeler arasında sayılan tazminat ve yardımlar arasında mütalaa edilmesine de imkan bulunmadığı, davacıya ödenen ihbar tazminatı nedeniyle kesilen gelir vergisinde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle Mahkeme kararının, dava konusu işlemin, ihbar tazminatı adı altında ödenen tutar üzerinden tevkif edilen vergiye ilişkin kısmına yönelik hüküm fıkrasının kaldırılmasına karar verdikten sonra bu kısım yönünden davayı reddetmiştir.

E- Ankara Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulunun Kararında Atf Yapılan Bazı Kararların Durumu:

Aykırlığın giderilmesi istenen kararlar arasında bulunan İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 26/04/2019 tarih ve E:2019/58, K:2019/1328 sayılı (Ankara Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulu kararında anılan kararın karar numarası 2019/902 olarak yazılmış ise de UYAP kayıtlarından karar numarasının 2019/1328 olduğu görülmektedir.) karara konu uyuşmazlık, ikale sözleşmesi uyarınca ödenen iş güvencesi tazminatı üzerinden kesilen gelir (stopaj) vergisinin iadesine ilişkindir. İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin 03/09/2019 tarih ve E:2019/2129, K:2019/2827 sayılı

kararı ile 19/09/2019 tarih ve E:2019/2496, K:2019/3092 sayılı kararına konu uyuşmazlıklar ise ihbar tazminatı üzerinden kesilen gelir (stopaj) vergisinin iadesine ilişkin olmakla birlikte, iş sözleşmelerinin ikale sözleşmesi veya karşılıklı sonlandırma sözleşmesi ile sona erdirilmediği anlaşılmaktadır. Sözü edilen kararlara konu maddi olaylarla Ankara Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 22/01/2020 tarih ve E:2019/1152, K:2020/62 sayılı karara konu maddi olayın benzer nitelikte olmaması karşısında, anılan bu kararlar aykırılığın giderilmesi istemi hakkında karar verilirken dikkate alınmamıştır.

Öte yandan, İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 30/05/2019 tarih ve E:2019/350, K:2019/1429 sayılı kararına konu uyuşmazlıkta, ilk derece mahkemesi kararının, dava konusu düzeltme ve şikayet başvurusunun reddine ilişkin işlemin ihbar tazminatına ilişkin kısmı yönünden davanın reddi yolundaki hüküm fıkrası hakkında istinaf isteminde bulunulmayarak, anılan hüküm fıkrasının kesinleştiği görülmüştür. Bu durumda, ilk derece mahkemesi kararının ihbar tazminatına ilişkin hüküm fıkrası yönünden istinaf incelemesinin yapılmamış olması nedeniyle anılan bu karar da aykırılığın giderilmesi istemi hakkında karar verilirken göz önüne alınmamıştır.

IV-ANKARA BÖLGE İDARE MAHKEMESİ BAŞKANLAR KURULUNUN GÖRÜŞÜ:

İş akdi işverenle karşılıklı sözleşmeye varılarak sonlandırılan işçiye yapılan ihbar tazminatı ödemesinin niteliğinin belirlenmesi gelir (stopaj) vergisi açısından önem taşımaktadır.

4857 sayılı İş Kanunu'nun 17. madde hükmüne göre, süresi belirli olmayan sürekli hizmet akitlerinin maddede belirtilen esaslara uyulmadan sona erdirilmesi halinde işi terk eden işçi ya da işçinin işine son veren işveren, aynı maddede belirtilen bildirim sürelerine ilişkin ücret tutarında tazminat ödemek durumunda kalacaktır. Bu şekilde ödenecek tazminat "ihbar tazminatı" olarak adlandırılmaktadır. Sözleşmenin feshi nedeniyle ödenen ihbar tazminatı, işçi-işveren açısından karşılıklıdır. Bildirim sürelerine uymayan taraf için getirilmiş bir uygulamadır. Dolayısıyla, ödenen ihbar tazminatı herhangi bir hizmetin karşılığına dayanmamakta ve sözleşme sürelerine riayet amacı taşıyan bir cezai şart mahiyetinde bulunmaktadır. 193 sayılı Kanun'un 61. maddesinde, bir ödemenin ücret niteliğinde olduğunun kabul edilebilmesi için aranan en temel koşullardan biri olan "hizmet karşılığı verilme" koşulunun ihbar tazminatında bulunmadığının kabulü gerekmektedir.

Ücret niteliği bulunmayan ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde tevkifata tabi tutulacağı yönünde düzenlemeye yer verilmeyen ihbar tazminatından bu maddeye göre gelir vergisi tevkif edilmesinde hukuka uyarlık bulunmamaktadır.

Başkanlar Kurulu bu gerekçeyle aykırılığın Ankara Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 22/01/2020 tarih ve E:2019/1152, K:2020/62 sayılı kararı doğrultusunda giderilmesi gerektiği görüşü ile dosyanın Danıştaya gönderilmesine oybirliğiyle karar vermiştir.

V-İNCELEME VE GEREKÇE

MADDİ OLAY:

Bölge idare mahkemesi kararları arasındaki ayrırlılığın giderilmesi istemiyle ilgili kararlara konu olaylarda, iş akdinin, işçi ile işveren arasında 27/03/2018 tarihinden önce yapılan ikale sözleşmesi veya karşılıklı sonlandırma sözleşmesi çerçevesinde sona erdirilmesi üzerine ödenen ihbar tazminatının, ücret geliri niteliğinde olduğundan hareketle kesinti suretiyle vergilendirilmesinin ardından anılan tazminatın ücret geliri olmadığından bahisle düzeltme ve şikayet başvurusu yapılmış; bu başvurunun reddine dair tesis edilen işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır.

İLGİLİ MEVZUAT

1- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Tazminat ve yardımlarda" başlıklı 25. maddesinin birinci fıkrasının ilgili kısmı ile birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin, 7162 sayılı Kanun ile değişmeden önceki hali:

"Aşağıda yazılı tazminat ve yardımlar Gelir Vergisinden müstesnadır:

1. Ölüm, engellilik, hastalık ve işsizlik sebepleriyle (işe başlatmama tazminatı dahil) verilen tazminat ve yapılan yardımlar;"

2- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Tazminat ve yardımlarda" başlıklı 25. maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin, 30/01/2019 tarihinde yürürlüğe giren 7162 sayılı Kanun'un 2. maddesiyle değişik hali:

"1. Ölüm, engellilik ve hastalık sebebiyle verilen tazminat ve yardımlar ile 25/8/1999 tarihli ve 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu uyarınca ödenen işsizlik ödeneği ve 22/5/2003 tarihli ve 4857 sayılı İş Kanununa göre ödenen işe başlatmama tazminatı;"

3- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinin, 7103 sayılı Kanun ile değişmeden önceki hali:

"7. 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.)"

4- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinin, 27/03/2018 tarihinde yürürlüğe giren 7103 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle değişik hali:

"7. a) 25/8/1971 tarihli ve 1475 sayılı İş Kanunu ve 20/4/1967 tarihli ve 854 sayılı Deniz İş Kanununa göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 13/6/1952 tarihli ve 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (Hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz.);

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

kayı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar (Bu bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.)"

5-193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinin birinci, ikinci fıkraları ile üçüncü fıkrasının ilgili kısmı:

"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 kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı ödemeler de ücret sayılır.

...

2-Evvelden yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler;"

6-27/03/2018 tarihinde yürürlüğe giren 7103 sayılı Kanun'un 7. maddesiyle eklenen, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinin üçüncü fıkrasının (7) numaralı bendi:

"7-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."

7- 193 sayılı Kanun'a, 30/01/2019 tarihinde yürürlüğe giren 7162 sayılı Kanun'un 4. maddesiyle eklenen geçici 89. madde:

"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 red ve iade edilir.

Bu madde hükümlerinden yararlanmak üzere vazgeçilen davalarla ilgili olarak yargılama giderleri ve vekâlet ücretine hükmedilmez.

Hakkında kesinleşmiş yargı kararı bulunan iade talepleriyle ilgili olarak bu madde hükmü uygulanmaz.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir."

8- 4857 sayılı İş Kanunu'nun "Sürelî fesih" başlıklı 17. maddesi:

"Belirsiz süreli iş sözleşmelerinin feshinden önce durumun diğer tarafa bildirilmesi

gerekir.

İş sözleşmeleri;

a) *İşi altı aydan az sürmüş olan işçi için, bildirim diğer tarafa yapılmasından başlayarak iki hafta sonra,*

b) *İşi altı aydan birbuçuk yıla kadar sürmüş olan işçi için, bildirim diğer tarafa yapılmasından başlayarak dört hafta sonra,*

c) *İşi birbuçuk yıldan üç yıla kadar sürmüş olan işçi için, bildirim diğer tarafa yapılmasından başlayarak altı hafta sonra,*

d) *İşi üç yıldan fazla sürmüş işçi için, bildirim yapılmasından başlayarak sekiz hafta sonra,*

Feshedilmiş sayılır.

Bu süreler asgari olup sözleşmeler ile artırılabilir.

Bildirim şartına uymayan taraf, bildirim süresine ilişkin ücret tutarında tazminat ödemek zorundadır.

İşveren bildirim süresine ait ücreti peşin vermek suretiyle iş sözleşmesini feshedebilir.

İşverenin bildirim şartına uymaması veya bildirim süresine ait ücreti peşin ödeyerek sözleşmeyi feshetmesi, bu Kanunun 18, 19, 20 ve 21 inci maddesi hükümlerinin uygulanmasına engel olmaz. 18 inci maddenin birinci fıkrası uyarınca bu Kanunun 18, 19, 20 ve 21 inci maddelerinin uygulanma alanı dışında kalan işçilerin iş sözleşmesinin, fesih hakkının kötüye kullanılarak sona erdirildiği durumlarda işçiye bildirim süresinin üç katı tutarında tazminat ödenir. Fesih için bildirim şartına da uyulmaması ayrıca dördüncü fıkra uyarınca tazminat ödenmesini gerektirir.

Bu maddeye göre ödenecek tazminatlar ile bildirim sürelerine ait peşin ödenecek ücretin hesabında 32 nci maddenin birinci fıkrasında yazılan ücrete ek olarak işçiye sağlanmış para veya para ile ölçülmesi mümkün sözleşme ve Kanundan doğan menfaatler de göz önünde tutulur."

HUKUKİ DEĞERLENDİRME

Bölge idare mahkemesi vergi dava dairelerince kesin olarak verilen kararlar arasındaki aykırılık, 27/03/2018 tarihinden önce imzalanan ikale sözleşmesi veya karşılıklı sonlandırma sözleşmesi kapsamında ödenen ihbar tazminatının ücret geliri niteliğinde olup olmadığına ilişkindir.

Gelir Vergisi Kanunu'na göre bir ödemenin ücret sayılabilmesi için, bir işyerinde bir işverene bağlı olarak çalışılması ve bunun karşılığında bir menfaat elde edilmesi gerekmektedir. Hizmetin karşılığının, nakit, ayın veya para ile temsil edilebilen menfaatler şeklinde ödenmesi mümkün olup işveren tarafından ücretin farklı isimler altında farklı usullerle ödenmesi, ödemenin ücret olma niteliğini değiştirmemektedir.

Vergilendirme alanında muafiyet ve istisna hükümlerinin yorum yoluyla genişletilmesi veya daraltılması anayasal güvence ifade eden verginin yasallığı ilkesine aykırı düşeceğinden, öngörüldüğü kuralda veya Gelir Vergisi Kanunu'nda vergiden müstesna tutulmayan, gelirin unsurlarına dahil olan her türlü kazanç ve iradın vergilendirilmesi zorunludur.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan kural gereği, mükellefiyet ve sorumluluğa ilişkin özel sözleşmeler vergi idaresini bağlamamakta; kanunun vergiyi doğuran olay olarak nitelendirdiği hukuki durumun, kanunda öngörülen istisnalar ve özel düzenlemeler dışında bir özel hukuk işlemi veya tasarrufuyla değiştirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, vergi kanunlarının ne suretle yorumlanacağı ve uygulanacağı hususunu kurala bağlayan 213 sayılı Kanun'un 3. maddesinde, vergi kanunlarının lafzı ve ruhuyla hüküm ifade edeceği belirtilmiştir. Söz konusu kanunların yorumlanmasında sadece kanun metni değil, yorumlanacak olan kanunun ruhunun da dikkate alınması gerekmektedir. Diğer taraftan, lafzın açık olmadığı hallerde diğer yorumlama yöntemleriyle vergi kanunlarının uygulanması sağlanmaktadır.

Vergiye tabi olmayan bir gelir unsuru için istisna hükmü öngörülmesi söz konusu olamayacağından Gelir Vergisi Kanunu'nda vergiden istisna edilen "tazminat ve yardımların", Kanun'un 61. maddesi kapsamında ücret niteliğinde olduğu açıktır.

4857 sayılı Kanun'un 17. maddesinde, belirsiz süreli iş sözleşmelerinin feshinden önce, gerek çalışanın gerek işverenin ihbar önellerine uymak suretiyle iş sözleşmesini feshedileceği kurala bağlanmıştır. Bu kapsamda, işverenin bildirim süresine ait ücreti peşin vermek suretiyle iş sözleşmesinin feshine yönelik takdir yetkisi de vardır. Diğer taraftan, sözleşme serbestisi çerçevesinde, karşılıklı anlaşmak suretiyle iş sözleşmesi feshedilebilecektir.

Uygulamada, ikale sözleşmesi veya karşılıklı sonlandırma sözleşmesiyle (veya sair adlar verilme suretiyle) iş akdi taraflarca, asli ve ferî unsurlarda anlaşmak suretiyle sonlandırılabilen, bu sözleşmeler çerçevesinde, 4857 sayılı Kanun'un 17. maddesi uyarınca hesaplanacak ihbar tazminatının ödenmesi kararlaştırılabilmektedir. Bu durumda, tarafların iradesi çerçevesinde, gelecekte yapılacak hizmet karşılığında ödenecek menfaat öneller üzerinden hesaplanmak suretiyle peşin ödenerek iş akdi sonlandırılmaktadır. Bunun yanı sıra, gelecekte yapılacak hizmetin ifa edilip edilmemesi, taraflar arasındaki sözleşme hükümleri çerçevesinde yine taraf iradelerine bağlı olan bir durumdur.

Diğer taraftan, iş akdinin bildirim şartına uyulmak suretiyle işveren tarafından feshedileceğinin bildirilmesi durumunda, çalışan, bildirim süresi içerisinde çalışacak ve sürenin bitmesi ile iş akdi sona erecektir. Bu hizmet karşılığında elde edilen gelirin ücret niteliğinde olduğu açıktır.

Bu kapsamda, ikale sözleşmesi veya karşılıklı sonlandırma sözleşmesinde, ihbar önellerine uyulmaması nedeniyle ödenmesi kararlaştırılan ihbar tazminatının ücret olarak kabul edilmeyip iş akdinin, bildirim şartına uyulmak suretiyle ihbar önellerinde öngörülen süreler kadar hizmet ifasına devam edilerek sona erdirilmesi halinde elde edilen gelirin ücret niteliğinde kabul edilmesi, iki durum arasında vergilendirme açısından farklılık ortaya çıkmasına sebep olacaktır.

Sonuç olarak, yukarıda yer verilen değerlendirmeler ve ilkeler çerçevesinde, 7103 sayılı Kanun'un ilgili maddesinin yürürlüğe girdiği tarih olan 27/03/2018 tarihinden önce imzalanan ikale sözleşmesi veya karşılıklı sonlandırma sözleşmesi kapsamında ödenen ihbar tazminatının, 193 sayılı Kanun'un 61. maddesine göre ücret niteliğinde bir gelir olduğu ve istisna kapsamında bulunmayan bu gelirin vergilendirilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

VI-SONUÇ:

Açıklanan hukuksal nedenler ve gerekçeyle, aykırılığın, 27/03/2018 tarihinden önce imzalanan ikale sözleşmesi veya karşılıklı sonlandırma sözleşmesi kapsamında ödenen ihbar tazminatının ücret geliri niteliğinde olduğu ve vergilendirilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığı yönünde giderilmesine, 27/01/2021 tarihinde oybirliğiyle kesin olarak karar verildi.