

DANIŞTAY KARARI**Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulundan:****Esas No : 2021/6****Karar No : 2021/8****BÖLGE İDARE MAHKEMESİ KARARLARI ARASINDAKİ AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ
İSTEMİ HAKKINDA KARAR****I-AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ****İSTEMİNDE BULUNAN : Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulu****II-İSTEMİN ÖZETİ**

II-İSTEMİN ÖZETİ : Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 18/03/2021 tarih ve E:2020/1399, K:2021/413 sayılı kararı ile İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 31/12/2018 tarih ve E:2018/3275, K:2018/4178 sayılı; İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 10/12/2020 tarih ve E:2020/822, K:2020/2302 sayılı; İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin 09/03/2021 tarih ve E:2021/312, K:2021/631 sayılı; İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesinin 26/12/2019 tarih ve E:2019/2370, K:2019/3322 sayılı; İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 04/03/2020 tarih ve E:2020/28, K:2020/180 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 Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulunun 10/06/2021 tarih ve E:2021/29, K:2021/29 sayılı kararıyla istenmiştir.

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

A- Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin E:2020/1399 sayılı dosyasına konu yargılama süreci:

Dava konusu istemin özeti: 12/05/2017 tarihinde imzalanan ikale sözleşmesiyle emekliye ayrılan davacı tarafından, emekli olması karşılığında ihbar tazminatı adı altında tarafına yapılan teşvik ödemesi üzerinden tevkif yoluyla tahsil edilen gelir vergisinin iadesi istemiyle yapılan düzeltme şikayet başvurusunun reddine dair işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır.

Şanlıurfa Vergi Mahkemesinin 25/09/2020 tarih ve E:2019/1808, K:2020/1001 sayılı kararı:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinde ücretin tanımı yapılmış olup bir ödemenin ücret olarak nitelendirilebilmesi için bir iş yerine ve işverene tabi olarak verilen hizmet karşılığı ödenen ve işçinin emrine amade kılınan para veya para ile temsil edilebilen bir menfaatin bulunması gerekmektedir.

Davacının çalıştığı şirketin yönetim kurulunun, emeklilik aylığı bağlanmasına hak kazanan personelin emeklilik nedeniyle iş akitlerinin feshini talep etmeleri halinde teşvik ödemesi yapılacağına ilişkin 29/12/2016 tarih ve 1928/6 sayılı kararının duyurulması üzerine

12/05/2017 tarihinde imzalanan ikale sözleşmesiyle emekliye ayrılan davacıya "ihbar tazminatı" adı altında yapılan teşvik ödemesi üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılmış, kesintinin iadesi istemiyle yapılan düzeltme şikayet başvurusunun 13/12/2019 tarih ve 174258 sayılı işlem ile reddi üzerine dava açılmıştır.

Uyuşmazlık, davacıya ihbar tazminatı adı altında yapılan ödemenin gelir vergisi tevkifatına tabi tutulup tutulamayacağına ilişkindir.

Olayda, şirket yönetim kurulunca alınan karar uyarınca çalışanların emekliye ayrılmalarını teşvik etmek amacıyla "ihbar tazminatı" adı altında yapılan emekliliğe teşvik ödemesi için emekli olmak isteyen kişinin işverene başkaca bir hizmette bulunması gerekmemektedir. Çalışan ile işveren arasında ödeme yapıldığı tarih itibarıyla bir işçi-İşveren ilişkisi veya hizmet ilişkisi bulunmamaktadır. Bu hususlar dikkate alındığında davacıya yapılan ödemenin ücret sayılan ödemelerin ortak özelliğini taşımadığı anlaşılmıştır.

Bu durumda, emekli olmasını teşvik etmek amacıyla çalıştığı kurum tarafından davacıya "ihbar tazminatı" adı altında yapılan emekliliğe teşvik ödemesinin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu gereğince vergi alınmasını gerektiren bir ödeme olmaması nedeniyle söz konusu ödemenin gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmasında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

Vergi mahkemesi bu gerekçeyle dava konusu işlemi iptal etmiştir.

Davalının istinaf istemini inceleyen Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 18/03/2021 tarih ve E:2020/1399, K:2021/413 sayılı kararı:

Vergi Dava Dairesi, mahkeme kararının usul ve hukuka uygun olduğu gerekçesiyle istinaf istemini reddetmiştir.

B- İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin E:2020/822 sayılı dosyasına konu yargılama süreci:

Dava konusu istemin özeti: Davacı tarafından, iş akdinin 14/09/2017 tarihli ikale sözleşmesi uyarınca sona erdirilmesi üzerine ödenen ilave ödeme üzerinden tevkif edilen gelir (stopaj) vergisinin iadesi istemiyle yapılan düzeltme şikayet başvurusunun zimnen reddine dair işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır.

Edirne Vergi Mahkemesinin 07/02/2020 tarih ve E:2019/639, K:2020/114 sayılı kararı:

10/06/2003 tarih ve 25134 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4857 sayılı İş Kanunu ile 1475 sayılı İş Kanunu'nun 14. maddesi hariç diğer maddeleri yürürlükten kaldırılmış olup 1475 sayılı İş Kanunu'nun halen yürürlükte olan 14. maddesinde, hizmet sözleşmesinin anılan maddede belirtilen hallerde sona ermesi durumunda işçinin işe başladığı tarihten itibaren hizmet sözleşmesinin devamı süresince her geçen tam yıl için işverence işçiye ödenen 30 günlük ücreti tutarında kıdem tazminatı ödeneceği düzenlenmiştir. Benzer şekilde, 2009/15759 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kamu kurum ve kuruluşlarındaki geçici mahiyetteki işleri yürütmek üzere 657 sayılı Devlet Memurları

Kanunu'nun 4. maddesinin (C) işaretli fıkrasına göre sözleşmeli olarak alıştırılanlardan hizmet sözleşmesi sona erenlere, çalışılan her bir yıl için ayrılış tarihindeki hizmet sözleşmesinde yazılı brüt aylık ücret tutarında iş sonu tazminatı ödeneceği kararlaştırılmıştır.

Geçici işlerde sözleşmeli olarak çalıştırılanlar için öngörülen iş sonu tazminatının, hizmet sözleşmesinin sona ermesi hallerinde ve çalışılan her yıl için bir aylık ücret tutarı baz alınarak hesaplanması nedeniyle nitelik ve hesaplanış tarzı itibarıyla 1475 sayılı İş Kanunu'nun 14. maddesinde düzenlenen kıdem tazminatından bir farkının bulunmadığı anlaşılmaktadır.

Bu durumda, belirsiz süreli iş sözleşmesine istinaden çalışmakta iken sözleşmesi sona eren davacıya ek ödeme adı altında ödenen tazminatın, kıdem tazminatı niteliğinde olduğu anlaşılmakla birlikte 4857 sayılı İş Kanunu'nun 112. maddesi uyarınca kıdem tazminatı olarak kabul edilen ek ödemenin de gelir vergisinden müstesna tutulması gerekirken gelir vergisi kesintisi yapılmasının hukuka aykırı olduğu sonucuna varılmıştır.

Kaldı ki 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. maddesinin (7) numaralı fıkrasının (b) işaretli bendinde 21/03/2018 tarihinde yapılan değişlikle gelir vergisinden muaf tutulacak tazminatlar arasına *"iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan demeler ve yardımlar"* da eklenerek müstekar hale gelmiş yargı kararları doğrultusunda konu açıklığa kavuşturulmuştur.

Davalı idarenin, 7103 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle değişik Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. maddesinin (7) numaralı fıkrası uyarınca davacıya yapılan ödemenin kıdem tazminatlarından istisna edilecek tutar hesabında dikkate alınması ve dolayısıyla (7) numaralı fıkranın (b) işaretli bendinde sayılan ödemelerin de dahil edilerek demeler toplamı üzerinden istisna uygulanması, istisnayı aşan tutarların ise ücret olarak gelir vergisine tabi tutulması yönündeki itirazı ise söz konusu değişikliğin 27/03/2018 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiş olması ve davacıdan yapılan kesintinin bu tarihten önceki döneme ait olması nedeniyle yerinde görülmemiştir.

Vergi mahkemesi bu gerekçeyle dava konusu işlemi iptal etmiştir.

Davalının istinaf istemini inceleyen İstanbul Blėe İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 10/12/2020 tarih ve E:2020/822, K:2020/2302 sayılı kararı:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 23. maddesinde on beş bent halinde sayılan ücretler gelir vergisinden istisna edilmiş; 25. maddesinde, maddede belirtilen tazminat ve yardımların gelir vergisinden müstesna olduğu düzenlenmiştir. Maddenin uyuşmazlık tarihinde yürürlükte bulunan şekliyle (1) numaralı bendinde, işsizlik sebepleriyle verilen tazminat ve yapılan yardımlar gelir vergisinden müstesna demeler arasında sayılmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinin birinci fıkrasında ücret, işverene tabi ve belirli bir iş yerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat olarak tanımlanmış; 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. Kanun'un 94. maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde, hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61. maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç) 103 ve 104. maddelere göre tevkifat yapılacağı ifade edilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinde yer verilen düzenlemeden anlaşılacağı üzere ücret ve ücret sayılan ödemelerin ortak özelliği, bu ödemelerin, çalışanın işverene bağlılığı ve hizmeti karşılığı verilmesidir. Bu anlamda, anılan maddede, ücretin tanımı, çalışanın işverene bağlılığı ve hizmeti karşılığı verilen tazminat ödemeleri gibi menfaatleri de içine alacak şekilde oldukça kapsamlı olarak yapılmış, ayrıca yasal düzenlemelerde, ücret veya farklı ad altında ödenip ücret niteliği taşıyan ödemelerden tevkifat yapılacağı da belirtilmiştir. Bunun yanı sıra ücretin, bu geniş kapsamlı tanımına dahil olan ve bu nedenle gelir vergisinin konusunu teşkil eden nitelikteki bazı ödemeler (örneğin kıdem tazminatı), 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu uyarınca vergiden istisna tutulmuş olduklarından, gelir vergisi kesintisine tabi tutulmamaktadır.

Uyuşmazlıkta, davacı, iş sözleşmesine istinaden çalışmakta iken 14/09/2017 tarihi itibarıyla iş sözleşmesi sona erdirilmiş ve davacıya ödenen 109.358,67 TL ek ödeme üzerinden 38.275,53 TL gelir vergisi kesintisi yapılmıştır.

22/09/2020 tarihinde verilen ara kararı ile davacının eski işverene davacının iş aklının hangi nedenle sona erdirildiği sorulmuştur. Ara kararına cevaben dosyaya sunulan 26/11/2020 tarihli yazı ve ekindeki belgeler incelendiğinde davacının, çalıştığı iş yerinden emeklilik nedeniyle ayrıldığı, bu kapsamda davacıya brüt 156.197,77 TL kıdem tazminatı (emeklilik ikramiyesi) ödendiği ve kıdem tazminatına ilaveten de brüt 109.358,67 TL tutarında ek ödeme yapıldığı, davacıya kıdem tazminatı olarak ödenen tutar üzerinden işverence gelir vergisi kesintisi yapılmadığı anlaşılmıştır.

Dava konusu ek ödeme, kıdem tazminatı (emeklilik ikramiyesi) mahiyetinde bir ödeme olmadığı gibi işsizlik sebebiyle yapılan bir tazminat ödemesi veya yardım da sayılamayacağından ve emeklilik nedeniyle işten ayrılan bir kişinin işsiz kaldığından da bahsedilemeyeceğinden, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinde bahsi geçen ücret niteliği taşıdığına kuşku bulunmayan ödemenin, yasal olarak vergiden istisna edilmiş ödemeler arasında yer almadığı da dikkate alındığında ücret olarak vergilendirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

Vergi Dava Dairesi bu gerekçeyle davalının istinaf istemini kabul ederek Vergi Mahkemesi kararını kaldırmış ve davanın reddine karar vermiştir.

C- İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin E:2021/312 sayılı dosyasına konu yargılama süreci:

Dava konusu istemin özeti: Davacı tarafından, iş akdinin ikale sözleşmesi uyarınca sona erdirilmesi üzerine ödenen ilave ödeme üzerinden tevkif edilen gelir vergisinin iadesi istemiyle yapılan düzeltme şikayet başvurusunun zimnen reddine dair işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır.

Edirne Vergi Mahkemesinin 03/11/2020 tarih ve E:2020/385, K:2020/743 sayılı kararı:

Davacı, iş sözleşmesine istinaden çalışmakta iken 14/07/2015 tarihi itibarıyla iş sözleşmesi sona erdirilmiş ve davacıya ödenen 58 haftalık ihbar tazminatı üzerinden gelir (stopaj) vergisi tevkifatı yapılmıştır.

Davacının çalıştığı kurum yönetmeliğinin 52. maddesi ile 4857 sayılı İş Kanunu'nda ihbar için öngörülen sürelerin artırılmış olduğu ve bu kapsamda 15 yıldan fazla hizmeti olanlar bakımından ihbar süresinin 18 hafta olarak belirlendiği, davacıya ödenen 58 haftalık ihbar tazminatının 40 haftalık kısmının ücret niteliği taşımadığı ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. maddesi uyarınca vergiden istisna edilen tazminat ödemelerinden gelir vergisi stopajı yapılmaması gerektiğinden, 40 haftalık ihbar tazminatı üzerinden kesilen gelir (stopaj) vergisinin davacıya iadesi gerekmektedir.

Mahkeme bu gerekçeyle dava konusu işlemin 40 haftalık ihbar tazminatı üzerinden kesilen gelir (stopaj) vergisine ilişkin kısmını iptal etmiş; diğer yönlerden davayı reddetmiştir.

Tarafların istinaf istemlerini inceleyen İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin 09/03/2021 tarih ve E:2021/312, K:2021/631 sayılı kararı:

İş sözleşmesine istinaden çalışmakta iken şirket yönetim kurulunun emeklilik aylığı bağlanmasına hak kazanan personelin emeklilik nedeniyle iş akitlerinin feshini talep etmeleri halinde teşvik ödemesi yapılacağına ilişkin 29/12/2016 tarih ve 1828 sayılı kararının duyurulması üzerine 14/07/2015 tarihi itibarıyla iş akdini sona erdiren davacıya anlaşma uyarınca 58 hafta üzerinden 127.132,13 TL ihbar tazminatı niteliğinde ek ödeme yapılmış ve bu tutar üzerinden tevkif edilen gelir vergisinin iadesi istemiyle yapılan düzeltme şikayet başvurusunun zimnen reddi üzerine dava açılmıştır.

İhbar tazminatı, ihbar sürelerine uyulmadan işverenin iş akdini feshetmesi halinde, 4857 sayılı İş Kanunu'nda belirtilen sürelerle ilgili olarak tazminat adı altında peşin olarak yapılan bir ücret ödemesidir. Başka bir ifadeyle, işçi ile işveren arasındaki 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 Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesi karşısında ücret niteliğindedir.

Bu durumda, vergi mahkemesi kararının, davanın kısmen reddine ilişkin hüküm fıkrası yönünden 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45 ve 49. maddelerinde sayılan kararın kaldırılmasını gerektiren sebepler bulunmadığından ve davacı tarafından ileri

sürülen iddialar da anılan hüküm fıkrasının kaldırılmasını gerektirecek nitelikte görülmediğinden davacının istinaf isteminin reddi gerekmektedir.

Davalının istinaf istemine gelince;

Davacının iş akdini sona erdiren 14/07/2015 tarihli anlaşma uyarınca davacıya ödenen 18 haftalık ihbar tazminatı ve 40 haftalık ek ihbar tazminatı ücret niteliğinde olduğundan, tevkif edilen gelir vergisinin iadesi talebiyle yapılan düzeltme şikayet başvurusunun reddinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Vergi Dava Dairesi, bu gerekçeyle davalının istinaf istemini kabul ederek Vergi Mahkemesi kararının davanın kısmen kabulüne ilişkin hüküm fıkrasını kaldırmış ve anılan kısım yönünden davanın reddine karar vermiş; davacının istinaf istemini ise reddetmiştir.

D- Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulunun Kararında Atf Yapılan Bazı Kararların Durumu:

Aykırlığın giderilmesi istemine konu kararlar arasında bulunan İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 31/12/2018 tarih ve E:2018/3275, K:2018/4178 sayılı kararı, İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesinin 26/12/2019 tarih ve E:2019/2370, K:2019/3322 sayılı kararı ile İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 04/03/2020 tarih ve E:2020/28, K:2020/180 sayılı kararlarına konu uyuşmazlıklarda iş akdi ikale veya karşılıklı sonlandırma sözleşmesi uyarınca sonlandırılmadığı gibi iş akdinin sona erdirilmesi nedeniyle yapılan ödemeler "*fevkalâde ikramiye*", "*brüt ek ödeme*" ve "*tanıma-takdir-ödül*" olarak adlandırılmıştır.

Bu durumda, sözü edilen kararlara konu maddi olaylarla Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 18/03/2021 tarih ve E:2020/1399, K:2021/413 sayılı kararına konu uyuşmazlıktaki maddi olay benzer mahiyette olmadığından bu kararlar, aykırılığın giderilmesi istemi hakkında karar verilirken dikkate alınmamıştır.

IV- GAZİANTEP BÖLGE İDARE MAHKEMESİ BAŞKANLAR KURULUNUN GÖRÜŞÜ:

Başkanlar Kurulu tarafından aykırılığın Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 18/03/2021 tarih ve E:2020/1399, K:2021/413 sayılı kararı doğrultusunda giderilmesi gerektiği görüşüyle dosyanın Danıştaya gönderilmesine oyçokluğuyla karar verilmiştir.

V-İNCELEME VE GEREKÇE

MADDİ OLAY:

Bölge idare mahkemesi kararları arasındaki aykırılığın giderilmesi istemiyle ilgili kararlara konu olaylarda iş akdinin, işçi ile işveren arasında 27/03/2018 tarihinden önce akdedilen ikâle veya karşılıklı sonlandırma sözleşmesi uyarınca sona erdirilmesi üzerine 4857 sayılı İş Kanunu'nun 17. maddesinde öngörülen asgari bildirim sürelerinin artırılması

suretiyle ödenen ihbar tazminatının ücret geliri niteliğinde olduğundan hareketle kesinti suretiyle vergilendirilmesinin ardından, anılan tazminatın ücret geliri olmadığından bahisle düzeltme ve şikayet başvurusu yapılmış, 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 fıkrası ile birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin 7162 sayılı Kanun ile değiştirilmeden 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 değiştirilmeden 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 kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar (Bu bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.)"

5- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinin birinci ve 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 menfaatlardır.

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 menfaatlər;"

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 ikâle 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- 193 sayılı Kanun'un 94. maddesinin birinci fıkrası ile birinci fıkrasının (1) numaralı bendi;

"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, zırai kazançlarını bilanço veya zırai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil)

nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

1. Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan edemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre, ... vergi tevkifatı yapılır."

9-4857 sayılı İş Kanunu'nun "Sürelî fesih" başlıklı 17. maddesi;

"Belirsiz süreli iş sözleşmelerinin feshinden önce durumun diğer tarafa bildirilmesi gerekir.

İş sözleşmeleri;

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

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

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

d) İş 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 fıkraya 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 :

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun, 09/09/2021 tarih ve 31593 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Bölge İdare Mahkemesi kararları arasındaki aykırılığın giderilmesi istemi hakkında verilen 27/01/2021 tarih ve E:2020/17, K:2021/2 sayılı kararı ile iş akdinin

27/03/2018 tarihinden önce imzalanan ikâle veya karşılıklı sonlandırma sözleşmesi uyarınca sona erdirilmesi üzerine 4857 sayılı İş Kanunu'nun 17. maddesinde öngörülen asgari bildirim süreleri üzerinden ödenen ihbar tazminatının ücret geliri niteliğinde olduğuna karar verilmiştir.

Bu durumda, Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairelerince kesin olarak verilen kararlar arasındaki aykırılık, 27/03/2018 tarihinden önce imzalanan ikâle veya karşılıklı sonlandırma sözleşmesi kapsamında 4857 sayılı İş Kanunu'nun 17. maddesinde öngörülen asgari bildirim sürelerinin artırılması suretiyle ödenen tazminatın artırılan süreye isabet eden kısmının ihbar tazminatı ve dolayısıyla ücret geliri niteliğinde olup olmadığı yönünden incelenecektir.

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, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu belirtilmektedir.

Aykırlığın giderilmesi istemine konu kararlardaki somut olaylarda, aynı işverene bağlı olarak çalışan davacıların iş akitleri, işveren şirketin yönetim kurulunun, iş gücünden yeterince yararlanılamayan personelin azaltılması amacıyla 4857 sayılı İş Kanunu'nun 17. maddesinde öngörülen asgari bildirim sürelerinin artırılması suretiyle ödeme yapılması yönündeki kararı sonrasında imzalanan ikâle sözleşmeleri ile sona erdirilmiş ve davacılara ihbar tazminatı adı altında ilave 40 haftalık ödeme yapılmıştır.

Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu yönündeki kural uyarınca işveren şirketin 4857 sayılı İş Kanunu'nun 17. maddesinde öngörülen asgari bildirim sürelerinin üzerinde ödeme yapılması yönündeki kararının asıl amacının, iş gücünden yeterince yararlanılamayan personelin emekliliğe teşvik etmek olduğu dikkate alındığında ilave ödemenin, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 89. maddesinde sayılan ödemelerden olduğu sonucuna varılmıştır. Yapılan ilave ödemenin işverence "ihbar tazminatı" olarak adlandırılmış olması ise olayın gerçek mahiyetini değiştirmemektedir.

VI-SONUÇ:

Açıklanan hukuksal nedenler ve gerekçeyle, aykırılığın, 27/03/2018 tarihinden önce imzalanan ikâle veya karşılıklı sonlandırma sözleşmesi kapsamında 4857 sayılı İş Kanunu'nun 17. maddesinde öngörülen asgari bildirim sürelerinin artırılması suretiyle ödenen tutarın artırılan süreye isabet eden kısmının ihbar tazminatı ve dolayısıyla ücret geliri mahiyetinde olmadığı yönünde giderilmesine, 24/11/2021 tarihinde oyçokluğuyla kesin olarak karar verildi.

Esas No : 2021/6

Karar No : 2021/8

X - KARŞI OY:

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun, 09/09/2021 tarih ve 31593 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Bölge İdare Mahkemesi kararları arasındaki aykırılığın giderilmesi istemi hakkında verilen 27/01/2021 tarih ve E:2020/17, K:2021/2 sayılı karar ile iş akdinin 27/03/2018 tarihinden önce imzalanan ikâle veya karşılıklı sonlandırma sözleşmesi uyarınca sona erdirilmesi üzerine 4857 sayılı İş Kanunu'nun 17. maddesinde öngörülen asgari bildirim süreleri üzerinden ödenen ihbar tazminatının ücret geliri niteliğinde olduğuna karar verilmiştir.

Bu durumda, Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairelerince kesin olarak verilen kararlar arasındaki aykırılık, 27/03/2018 tarihinden önce imzalanan ikâle veya karşılıklı sonlandırma sözleşmesi kapsamında 4857 sayılı İş Kanunu'nun 17. maddesinde öngörülen asgari bildirim sürelerinin artırılması suretiyle ödenen tazminatın artırılan süreye isabet eden kısmının ihbar tazminatı ve dolayısıyla ücret geliri niteliğinde olup olmadığı yönünden incelenecektir.

4857 sayılı İş Kanunu'nun "*Sürelî fesih*" başlıklı 17. maddesinin üçüncü fıkrasında, ikinci fıkrada düzenlenen bildirim sürelerinin asgari olduğu ve sözleşmeler ile artırılabilceği düzenlenmiştir.

Aykırılığın giderilmesi istemine konu kararlardaki somut olaylarda, aynı işverene bağlı olarak çalışan davacıların iş akitleri, işveren şirketin yönetim kurulunun, iş gücünden yeterince yararlanılamayan personelin azaltılması amacıyla 4857 sayılı İş Kanunu'nun 17. maddesinde öngörülen asgari bildirim sürelerinin artırılması suretiyle ödeme yapılması yönünde verilen karar sonrasında imzalanan ikâle sözleşmeleri ile sona erdirilmiştir.

İşveren şirketin yönetim kurulunca alınan kararda, 4857 sayılı İş Kanunu'nun 17. maddesinde öngörülen asgari bildirim sürelerinin artırılması hususunda aynı maddenin üçüncü fıkrasına atıf yapılmış ve davacılar ile işveren arasında imzalanan ikâle sözleşmelerinde de davacılar 4857 sayılı Kanun'un 17. maddesi uyarınca 58 hafta üzerinden ihbar tazminatı ödeneceği belirtilmiştir.

Hal böyle olunca, 4857 sayılı Kanun'un 17. maddesinin üçüncü fıkrası uygulanarak asgari bildirim sürelerinin üzerinde yapılan ödemenin mahiyet itibarıyla ihbar tazminatı olduğu ve dolayısıyla Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 27/01/2021 tarih ve E:2020/17, K:2021/2 sayılı kararı uyarınca ücret geliri niteliğinde olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Açıklanan hukuksal nedenler ve gerekçeyle, aykırılığın, 27/03/2018 tarihinden önce imzalanan ikâle veya karşılıklı sonlandırma sözleşmesi kapsamında 4857 sayılı İş Kanunu'nun 17. maddesinde öngörülen asgari bildirim sürelerinin artırılması suretiyle ödenen tutarın artırılan süreye isabet eden kısmının ihbar tazminatı ve dolayısıyla ücret geliri mahiyetinde olduğu yönünde giderilmesi gerektiği oyu ile karara katılmıyoruz.