

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 27.03.2018 tarihinden önce imzalanan ikale sözleşmesi gereği yapılan ödemelerin ücret geliri mahiyetinde olmadığına karar verdi

Av. Gözde Kılıç

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun E.2021/6 ve K. 2021/8 sayılı Kararı 05.02.2022 tarihli Resmî Gazete’de yayımlandı. Kararda Kurul tarafından, farklı Bölge İdare Mahkemelerinin¹, 27.03.2018 tarihinden önce imzalanan ikale veya karşılıklı sonlandırma sözleşmeleri kapsamında 4857 sayılı İş Kanunu 17.md öngörülen asgari bildirim sürelerinin arttırılması suretiyle ödenen tazminatların, arttırılan süreye isabet eden kısmının ücret geliri mahiyetinde olup olmadığı incelenmiş ve dolayısıyla arttırılan süreye isabet eden kısım yönünden gelir vergisi tevkifatı gerçekleştirilip gerçekleştirilemeyeceği yönünde, farklı kararları arasındaki aykırılığın 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunu’nun 3/C maddesinin (4) numaralı fıkrasının (c) bendi uyarınca giderilmesi üzerine hukuki değerlendirme yapılmıştır.

Nitekim, Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi 18.03.2021 tarih ve E. 2020/1399, K.2021/413 sayılı kararında; davacı tarafından, emekli olması karşılığında ihbar tazminatı adı altında tarafına yapılan teşvik ödemesi amacıyla 12.05.2017 tarihinde imzalanan ikale sözleşmesi ile ödenen tutar üzerinden tevkif yoluyla tahsil edilen gelir vergisinin iadesi istemiyle yapılan düzeltme şikâyet başvurusunun reddine dair işlemin iptali istenmiştir. Şanlıurfa Vergi Mahkemesi 25.09.2020 tarih ve E.2019/1808, K.2020/1001 sayılı kararı ile şirketin yönetim kurulunun, emeklilik aylığı bağlanmasına hak kazanan personelin emeklilik nedeniyle iş akitlerinin feshini talep etmeleri halinde teşvik ödemesi yapılacağına dair kararı üzerine ikale sözleşmesiyle emekliye ayrılan davacıya "ihbar tazminatı" adı altında yapılan teşvik ödemesinin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ("GVK") gereğince vergi alınması gereken bir ödeme sayılmayacağına ve vergi tevkifatı uygulanmasının hukuka aykırı olduğuna hükmetmiş, dava konusu işlemi iptal etmiştir. İstinaf incelemesini gerçekleştiren Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi 18.03.2021 tarih ve E.2020/1399, K.2021/413 sayılı kararı ile ilk derece mahkemesinin kararını usul ve hukuka uygun bularak, davalı İdarenin istinaf talebini reddetmiştir.

Karara konu bir başka kararda, İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi 10.12.2020 tarih ve E. 2020/822, K.2020/2302 sayılı kararında özetle; davacı tarafından, iş akdinin 14/09/2017 tarihli ikale sözleşmesi uyarınca sona erdirilmesi neticesinde ödenen ilave ödeme üzerinden tevkif edilen gelir vergisinin iadesi istemiyle yapılan düzeltme şikâyet başvurusunun zımnen reddine dair işlemin iptali için dava açılmıştır. Edirne Vergi Mahkemesi 07.02.2020 tarih ve E.2019/639, K.2020/114 sayılı kararı ile belirsiz süreli iş sözleşmesine istinaden çalışmakta iken sözleşmesi sona eren davacıya ek ödeme adı altında ödenen tazminatın 1475 sayılı İş Kanunu’nun 14. maddesinde düzenlenen kıdem

¹ Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi E. 2020/1399, K.2021/413 sayılı kararı ile, İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi E. 2018/3275, K.2018/4178 sayılı; İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi E. 2020/822, K.2020/2302 sayılı; İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi E. 2021/312, K.2021/631 sayılı; İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesi E. 2019/2370, K.2019/3322 sayılı; İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi E.2020/28, K. 2020/180 sayılı kararlar

tazminatı niteliğinde olduğunu, 4857 sayılı İş Kanunu'nun 112. maddesi uyarınca kıdem tazminatı olarak kabul edilen ek ödemenin gelir vergisinden müstesna tutulması gerekirken kesinti yapılmasının hukuka aykırı olduğunu, GVK'nın 25. maddesinin 7 numaralı fıkrasının (b) bendinde 21/03/2018 tarihinde yapılan değişiklikle gelir vergisinden muaf tutulacak tazminatlar arasına "iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödeme ve yardımların" da eklenerek konunun açıklığa kavuşturulduğunu, İdarenin iş bu hükmün somut olayda uygulanması ve davacıya yapılan ödemenin kıdem tazminatlarından istisna edilecek tutar hesabında dikkate alınması ve dolayısıyla ödemeler toplamı üzerinden istisna uygulanması, istisnayı aşan tutarların ise ücret olarak gelir vergisine tabi tutulması yönündeki itirazını ise değişikliğin somut olay tarihinden sonra yürürlüğe girmiş olması nedeniyle yerinde görmemiş, dava konusu işlemi iptal etmiştir.

İstinaf incelemesini gerçekleştiren İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi 10.12.2020 tarih ve E.2020/822, K.2020/2302 sayılı kararı ile maddenin uyuşmazlık tarihinde yürürlükte bulunan şekliyle 1 numaralı bendinde, işsizlik sebebiyle verilen tazminat ve yapılan yardımlar gelir vergisinden müstesna ödemeler arasında sayıldığı, davacının iş akdinin emeklilik nedeniyle sonlandırıldığı, davacıya kıdem tazminatı ve kıdem tazminatına ilaveten ek ödeme yapıldığı, ödenen kıdem tazminatı tutarı üzerinden işverence gelir vergisi kesintisi yapılmadığı, dava konusu ek ödemenin, kıdem tazminatı mahiyetinde olmadığı gibi işsizlik sebebiyle yapılan bir tazminat ödemesi veya yardım da sayılmayacağından ve emeklilik nedeniyle işten ayrılan bir kişinin işsiz kaldığından da bahsedilemeyeceğinden, ek ödemenin GVK'nın 61. maddesi uyarınca ücret niteliği taşıdığından kuşku bulunmadığı, dolayısıyla yasal olarak vergiden istisna edilmiş ödemeler arasında yer almadığından ücret olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilerek ilk derece mahkemesinin kararı kaldırılmış ve davanın reddine karar verilmiştir.

İncelemeye konu İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi 09/03/2021 tarih ve E. 2021/312, K.2021/631 sayılı kararında ise davacı tarafından, iş akdinin 14.07.2015 tarihi itibarıyla ikale sözleşmesi uyarınca sona erdirilmesi üzerine ödenen ilave 58 haftalık ihbar tazminatı üzerinden tevkif edilen gelir vergisinin iadesi istemiyle yapılan düzeltme şikâyet başvurusunun zımnen reddine dair işlemin iptali talep edilmiştir.

Edirne Vergi Mahkemesi, 03.11.2020 tarih ve E.2020/385, K.2020/743 sayılı kararı ile davacıya ödenen 58 haftalık ihbar tazminatı hususunda, kurumun yönetmeliği ile 15 yıldan fazla hizmeti olanların 18 haftalık ihbar tazminatına hak kazanacağını belirlediğini; ihbar için öngörülen asgari sürelerin artırılmış olduğunu, dolayısıyla ödenen 58 haftalık ihbar tazminatının 40 haftalık kısmının ücret niteliği taşımadığını, GVK 25.md uyarınca vergiden istisna edilen tazminat ödemelerinden gelir vergisi stopajı yapılmaması gerektiğinden, 40 haftalık ihbar tazminatı üzerinden kesilen gelir vergisine ilişkin kısmı iptal etmiş, diğer yönlerden davayı reddetmiştir.

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi 09.03.2021 tarih ve E. 2021/312, K.2021/631 sayılı kararında; ihbar tazminatının işsizlik sebebiyle ve sosyal güvenlik kapsamında yapılan bir ödeme olmadığını, GVK'nın 61. maddesi uyarınca ücret niteliğinde olduğunu, 18 haftalık ihbar tazminatı ve 40 haftalık ek ihbar tazminatı ücret niteliğinde olduğundan, iade talebinin reddinde hukuka aykırılık bulunmadığını, ilk derece mahkemesinin kısmen kabule ilişkin kısmın kaldırılması gerektiğine karar vermiş, davacının istinaf başvurusunu da reddetmiştir.

Aykırılığın giderilmesi istemine konu kararlar arasında bulunan diğer kararlara² ilişkin uyuşmazlıklar, iş akdinin ikale sözleşmesi ile feshedilmesine yönelik olmadığından ve sözleşmenin sona ermesi neticesinde yapılan ödemeler, “tanıma-takdir-ödül”, “fevkalade ikramiye”, “brüt ek ödeme” olarak adlandırıldığından bu kararlar ile Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 18.03.2021 tarih ve E. 2020/1399, K.2021/413 sayılı kararına konu uyuşmazlıktaki maddi olaya benzer mahiyette olmadığından, bu kararlar aykırılığın giderilmesi istemine dair karar verilirken dikkate alınmamıştır.

İlgili mevzuat

Vergi Dava Daireleri Kurulunun hukuki değerlendirmesine geçmeden önce kısaca bu konudaki mevzuatın geçmiş ve güncel durumuna değinilmesinin faydalı olacağını düşünüyoruz. Şöyle ki karara konu ikale sözleşmeleri, özünde 4857 sayılı İş Kanunu’nda (İşKa) düzenlenmeyen ve ancak Anayasa’nın 48. maddesinde bahsi geçen “sözleşme özgürlüğü” ilkesinin bir sonucu olarak uygulamada karşımıza çıkmış sözleşme tiplerindedir. İş bu sözleşme tipi doktrinde, “İşçi ile işverenin, hâlihazırda geçerli olan bir iş sözleşmesini, sözleşme özgürlüğü kapsamı içerisinde karşılıklı olarak anlaşıp sona erdirmeleri” şeklinde tanımlanmaktadır. Yargıtay, 2008 yılından itibaren verdiği kararlarında doktrindeki görüşlere de itibar ederek ikale sözleşmelerinin kötüye kullanılmasını büyük ölçüde engelleyen haklı ve kendi içerisinde tutarlı içtihatlar oluşturmuş, işveren feshine bağlı tazminatlar ve özellikle de iş güvencesiyle olan ilişkisi nedeniyle, işçinin ikale sözleşmesinin sonuçları hakkında aydınlatılmış olması ve en önemlisi işçinin bu sözleşmeyi yapmakta makul bir yararının bulunması gibi kriterleri göz önüne almaya başlamıştır.

Nitekim, uygulamada da iş bu sözleşmeler ile iş akitlerinin sona erdirilmesi çerçevesinde yapılan ödemelerin, gelir vergisi stopajına tabi tutulup tutulamayacağı, vergi idaresi ve yargı mercileri nezdinde birçok ihtilaf ve görüş farklılıkları da doğuran tartışmalı bir konu olarak sıklıkla karşılaşılmaktadır.

7103 sayılı Kanun’un 27.03.2018 tarihinde yayımlanması öncesinde, ikale sözleşmesi ile iş akdinin sona erdirilmesi sonucunda yapılan ödemelerin, gelir vergisi tevkifatına tabi tutulup tutulmayacağı belirsizken bu hususta yapılan ödemelerin ücret olup olmadığı, ücret olarak değerlendirilmesi durumunda kıdem tazminatına isabet eden tutarın GVK’nın 25. maddesindeki istisnadan yararlanıp yararlanmayacağı hususuna dair de kesin bir görüş birliği söz konusu değildi.

Nitekim İdare, vermiş olduğu özgelelerde ikale sözleşmeleri kapsamında yapılacak ödemelerin 1475 sayılı İş Kanunu’nun 14. maddesine göre hesaplanacak kıdem tazminatına tekabül eden kısmının gelir vergisinden istisna edilmesinin mümkün olduğu yönünde görüş bildirmekte idi.³

² İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 31/12/2018 tarih ve E. 2018/3275, K.2018/4178 sayılı karar; 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 karar

³ Gelir İdaresi Başkanlığı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 15.12.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-GVK-94-53 sayılı Özeldesi

Hal böyle iken, yargı organlarının da karşılıklı sonlandırma veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatların, iş kaybı tazminatlarının, iş sonu tazminatlarının, iş güvencesi tazminatlarının ve çeşitli adlar altında yapılan ödemelerin gelir vergisinden istisna edilmesi gerektiği yönünde kararları mevcuttu⁴.

Belirtilen görüş ayrılıklarını gidermek ve vergi idaresi ile yargı organlarının vermiş olduğu kararlara dair kesin bir görüş birliği oluşturulması ile ileride verilecek olan kararlar kapsamında yeknesaklığın sağlanabilmesi amacıyla kanuni bir düzenlemeye gidilerek, 27.03.2018 tarihinde yayımlanan 7103 sayılı Kanun ile GVK'nın "Ücretin Tarifi" başlıklı 61. maddesine "hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra, karşılıklı sonlandırma veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar" hükmü eklenmiştir.

Bu hükme ek olarak, yine GVK'nın 25. maddesinin 1. fıkrasının (7) numaralı bendi yeniden düzenlenmiş ve hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra hizmet erbabına, ikale sözleşmesi kapsamında ödenmiş olan tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi adlar altında yapılmış olan ödeme ve yardımların, çalışanın bağlı olduğu mevzuata göre kıdem tazminatına ilişkin söz konusu istisna tutarın hesabında dikkate alınması gerektiği hususu da açıklığa kavuşturulmuştur.

İş bu Kanun değişikliği ile, ikale sözleşmeleri kapsamında işveren tarafından işçiye ödenen tutarlar ücret olarak değerlendirilmiş ve bu tür ödemelerin toplamının kıdem tazminatı istisna tutarının hesabında dikkate alınacağı belirlenmiştir. Dolayısıyla kıdem tazminatı tutarına kadar yapılan bu tür ödemeler üzerinden gelir vergisi kesilmeyeceği, kıdem tazminatı tutarını aşması durumunda ise aşılın kısmın gelir vergisine, damga vergisine ve SGK primine tabi tutulması gerekeceği düzenleme altına alınmıştır.

Anılan bu düzenleme, 27.03.2018 tarihi itibari ile yürürlüğe girmiş olduğundan, bu tarih öncesine tekabül eden ödemelere dair oluşabilecek ihtilafları bertaraf etmek ve yargı organları ile idarenin iş yükünü azaltabilmek adına 27.03.2018 tarihinden önce karşılıklı sonlandırma sözleşmesi ile iş akdine son verilen çalışanların yasal haklarına ek olarak almış oldukları tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlardan yapılan gelir vergisi kesintisinin red ve iadesini sağlayabilmek amacıyla 30.01.2019 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 7162 sayılı Kanun ile GVK'ya geçici 89. madde eklenmiştir. Madde kapsamında;

"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 Kanunu'nun 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

⁴ Danıştay 3.Dairesinin 05.06.2014 tarih E.2012/170 k.2014/2703 sayılı Kararı; Danıştay 4. Dairesinin 13.12.2016 tarih E.2014/3676, K.2016/4376 sayılı Kararı

uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

düzenlemesi yapılmıştır.

Kurulun hukuki değerlendirmesi

Mevzutta gerçekleşen bu gelişmeler ışığında, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından, farklı Bölge İdare Mahkemeleri kararları arasında oluşan aykırılık; iş akdinin 27.03.2018 tarihinden önce imzalanan ikale veya karşılıklı sonlandırma sözleşmesi kapsamında İş Kanunu'nun 17. maddesinde öngörülen asgari bildirim sürelerinin arttırılması suretiyle ödenen tazminatın arttırılan süreye isabet eden kısmının ihbar tazminatı ve dolayısıyla ücret geliri niteliğinde olup olmadığı yönünden incelenmiştir.

Kurul yapmış olduğu değerlendirme neticesinde; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ('VUK') 8/3. maddesini dikkate alarak, mükellefiyet ve sorumluluğa ilişkin olarak özel sözleşmelerin vergi idaresince dikkate alınmayacağını; vergiyi doğuran hukuki durumun, kanunda öngörülen istisnalar ve özel düzenlemeler dışında özel hukuk işlemi veya tasarrufuyla değiştirilemeyeceğini; VUK'un 3. maddesi uyarınca, vergiyi doğuran olay ve olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğunu; somut olayda, amacın, aynı işveren nezdinde çalışan davacıların iş akitlerinin işveren şirketin *“emeklilik aylığı bağlanmasına hak kazanan personelin emeklilik nedeniyle iş akitlerinin feshini talep etmeleri halinde teşvik ödemesi yapılacağına”* dair yönetim kurulu kararı doğrultusunda iş gücünden yeterince yararlanılamayan personellerin azaltılması olduğunu; belirtilen bu karar ve amaç doğrultusunda, İşKa'nın 17. maddesinde öngörülen asgari bildirim sürelerinin arttırılması suretiyle davacıların iş akitlerinin, imzalanan ikale sözleşmesi ile sona erdirildiğini; davacılara *“ihbar tazminatı”* adı altında ilave 40 haftalık ödeme yapıldığını; ödeme yapılması yönündeki kararın asıl amacının, personeli emekliliğe teşvik etmek olduğu dikkate alındığında, ilave ödemenin GVK'nın geçici 89. maddesinde sayılan ödemelerden olduğuna, ödemenin işverence *“ihbar tazminatı”* olarak adlandırılmış olmasının işlemin gerçek mahiyetini değiştirmediği sonucuna vararak, aykırılığın, 27.03.2018 tarihinden önce imzalanan ikale veya karşılıklı sonlandırma sözleşmesi kapsamında İşKa'nın 17. maddesinde öngörülen asgari bildirim sürelerinin arttırılması suretiyle ödenen tutarın arttırılan süreye isabet eden kısmının ihbar tazminatı ve dolayısıyla ücret geliri mahiyeti olmadığı yönünde giderilmesine kesin olarak karar vermiştir. Dolayısıyla bu kararın yayım tarihinden itibaren bu bedeller üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması hukuka aykırılık teşkil edecektir.

Kararda karşı oy da bulunmakta olup iş bu karşı oyun gerekçesinde, işveren şirketin aldığı yönetim kurulu kararında ve imzalanan ikale sözleşmesinde davacılara 58 hafta üzerinden ihbar tazminatının ödeneceğinin belirtilmiş olduğu, dolayısıyla bu tutarın ücret geliri niteliğinde olduğu sonucuna ulaşıldığı, aykırılığın, İşKa'nın 17. maddesinde öngörülen asgari bildirim sürelerinin arttırılması suretiyle ödenen tutarın arttırılan süreye isabet eden kısmının ihbar tazminatı ve dolayısıyla ücret mahiyetinde olduğu yönünde giderilmesi gerektiği oyu ile karara katılmadıklarını belirtmişlerdir.

Sonuç

Bu çerçevede, 27.03.2018 tarihinden önce ikale sözleşmelerine dair yasal haklara ek olarak yapılan ödemeler ve yardımlardan yapılan gelir vergisi kesintisinin iadesinin mümkün olacağı ancak bu tarihten sonra sözleşme ile iş akdinin sona erdirilmesi ile yapılan ödemelere ilişkin olarak kıdem tazminatı tutarına kadar yapılan bu tür ödemelerden gelir vergisi kesintisine gidilemeyeceği, aşan kısım için gelir vergisi kesintisine tabi olacağı kesinlik kazanmıştır.

Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.