

Sirküler Tarihi : 21.06.2007
Sirküler No : 2007/083

İŞ AKDİ SEBEPSİZ OLARAK VEYA GEÇERSİZ SEBEPLERLE FESHEDİLEN İŞÇİLERE MAHKEME KARARI İLE ÖDENEN TAZMİNATLARIN VERGİ HUKUKU KARŞISINDAKİ DURUMUNA İLİŞKİN YENİ DANIŞTAY KARARLARI

18.10.2005 tarih ve 2005/126 sayılı Sirkülerimizde, iş akdi sona eren işçilere yapılan çeşitli ödemelerin İş Kanunu, SSK ve Vergi Kanunları karşısındaki durumları inceleme konusu yapılmış ve bütün bu konularda ilgili idarelerin görüşünün ne olduğu açıklanmıştır.

Daha sonra S.S.K tarafından yayımlanan 27.04.2005 tarih ve 16.370 sayılı Genelgede, işverenler tarafından işçilere ödenen kötü niyet tazminatı ile 4 aya kadar olan ücret ve diğer haklara ilişkin bazı açıklayıcı esaslara yer verilmiş ve bunlar hakkında 03.10.2006 tarih ve 2006/105 sayılı Sirkülerimizde gerekli açıklamalar yapılmıştır.

Bu defa, Danıştay Başsavcısı tarafından kanun yararına temyiz edilen Bölge İdare Mahkemesi kararları dolayısıyla Danıştay 3. Dairesi tarafından verilen 15.02.2007 tarih ve 2007/414, 2007/415 ve 2007/416 sayılı Kararlarla, görevine geçersiz sebeplerle son verilen işçilere ödenen işe başlatmama tazminatlarının vergilendirilmesi konusunda yeni bazı esaslar kabul edilmiş bulunmaktadır. Bu Kararlar 15 Haziran 2007 tarih ve 26553 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Aşağıda bunlar hakkında bilgi verilecektir.

1. MAHKEME KARARININ KESİNLEŞMESİNE KADAR OLAN ÇALIŞTIRILMADIĞI SÜRE İÇİN İŞÇİYE ÖDENMESİ GEREKEN EN ÇOK 4 AYA KADAR ÜCRET VE DİĞER HAKLARI:

2005/126 Sayılı Sirkülerimizin 3 numaralı bölümünde açıklandığı üzere, İş Kanunu’nun 21 inci maddesine göre, iş akdi geçersiz sebeple feshedilen işçiye, açtığı dâvanın sonuçlanmasına kadar geçen çalıştırılmadığı süre için, azamî 4 aya kadar doğmuş bulunan ücret ve diğer haklarının ödenmesi gerekmektedir.

4 ilâ 8 aylık ücret tutarındaki kötü niyet tazminatının aksine, bu ödemelerin Mahkeme veya özel hakem kararının tebliğinden itibaren 10 iş günü içinde işe başlama başvurusu yapan işçiye, işe başlatılsın veya başlatılmasın ödenmesi zorunluluğu vardır.

Kanunda yer alan “*Kararın kesinleşmesine kadar çalıştırılmadığı süre için işçiye en çok dört aya kadar doğmuş bulunan ücret ve diğer hakları ödenir*” yolundaki ifadeden de açıkça anlaşılacağı üzere, işçinin işe başlatılmaması halinde ödenecek olan 4-8 aylık tazminatın aksine, işe başlatılsın veya başlatılmasın, çalıştırılmadığı süre için işçiye yapılan bu ödemenin ücret sayılması gerekmektedir.

Bu sebeptendir ki, 2005/126 sayılı Sirkülerin 3.2. ve 3.3 numaralı bölümlerinde belirtildiği üzere, gerek S.S.K. açısından (16-330 ek no.lu Genelge, Md: 11/2-1-a) ve gerekse vergi hukuku açısından (G.V.K Md:61) bu ödemelerin ücret sayılarak S.S.K primine ve gelir vergisine tâbi tutulması gerekmektedir.

Danıştay'ın Kanun yararını bozma istemini kabul etmek suretiyle vermiş olduğu 15.02.2007 sayılı Kararlarında, bu anlayış ve uygulamanın vergi hukuku açısından doğru olduğuna ilişkin açıklamalara yer verilmiş ve böylece mevcut uygulama haklı görülmüştür.

2. KÖTÜ NİYET (İŞE BAŞLATMAMA) TAZMİNATI:

Yine 2005/126 sayılı Sirkülerimizin 2 numaralı bölümünde açıklandığı üzere, gerek iş güvencesi kapsamındaki ve gerek se kapsam dışındaki işçilere, iş akitlerinin geçersiz sebeplerle feshedilmiş olması dolayısıyla, açtıkları davaların mahkemece haklı bulunması halinde, 10 gün içinde yapacakları müracaat üzerine, 1 ay zarfında işe başlatmak zorunda olan işverenlerin, işçiyi işe başlatmamaları halinde miktarı mahkemece belirlenen 4 ilâ 8 aylık ücretleri tutarında tazminat ödemeleri gerekmektedir.

Aynı Sirkülerimizin 2.4.1. numaralı bölümünde açıklandığı üzere SSK tarafından bu kötü niyet tazminatlarının, nitelikleri itibariyle ücret sayılabilecek bir durumda olmamaları, işe başlatılmamaları sebebiyle sigortalılık vasfı kalmıyan işçiyi himaye gayesine matuf bulunmaları ve işverenlere işçiyi işe başlatmamaları nedeniyle verilen bir ceza niteliği taşımaları sebebiyle ücret değil tazminat sayılmaları ve prime tâbi tutulmamaları öngörülmüştür. (11-330 sayılı Ek genelge, Bölüm II/2-1-a)

Buna karşılık Vergi İdaresinin, yine ayrı Sirkülerin 2.4.2. numaralı bölümünde açıklanan görüşü, G.V.K. nun 25'inci maddesinde sayılan istisnalar arasında yer almamaları sebebiyle, söz konusu kötü niyet tazminatlarının, aynen ihbar tazminatları gibi ücret sayılarak gelir vergisine tâbi tutulması gerektiği istikametindedir.

Sözü edilen Sirkülerin yine 2.4.2 numaralı bölümünde, bize göre bu tazminatların G.V. ne tâbi olmaması gerektiği belirtilmiş, bunun nedenleri açıklanmış ve bu görüşü destekleyen bir vergi mahkemesi kararı ile bunu onaylayan bir bölge idare mahkemesi kararına yer verilmiştir.

Danıştay'ın Kanun yararını bozma istemi üzerine verdiği 15.02.2007 tarihli Kararlarda, Vergi İdaresinin kötü niyet tazminatlarının ücret sayılarak vergiye tâbi tutulacağına ilişkin görüşü hatalı bulunarak, bu görüşe istinaden alınan vergilerin, terkin ve iadesine hükmedilmiş bulunmaktadır.

Yüksek Mahkemenin, kötü niyet tazminatlarının ücret değil tazminat sayılacağına ve dolayısıyla de ücret olarak vergiye tâbi tutulamıyacağına ilişkin Kararının dayandığı gerekçeler SSK tarafından benimsenen gerekçelerle, bizim 2005/126 sayılı Sirkülerin 2.4.2. numaları bölümünde saydığımız gerekçelerin benzeri olup, şöyledir:

- Ödeme, işe başlatılmadığı cihetle, işçi vasfı taşımayan kimselere yapılmıştır.
- G.V.K.nun 61. maddesindeki ücretlerin ve ücret sayılan ödemelerin ortak özelliği, bu ödemelerin, işverene bağlı olarak çalışan işçilere yapılmış bulunması ve hizmet karşılığı sağlanan ve para ile temsil edilen yahut edilebilen ödemeler olmasıdır. Oysa yapılan ödemenin böyle bir özelliği yoktur.

- Çalışanı işe iade etmiyerek çalışma ilişkisini sona erdiren işveren tarafından, yargı kararında öngörüldüğü için ödenen tazminat, ücret sayılan ödemelerin ortak özelliklerini taşımadığından, bu ödemelerden G.V. kesintisi yapılmasına olanak bulunmamaktadır.
- Yargı kararı ile işe iadesine karar verilen işçiye, başvurusuna rağmen işe başlatılmıyarak işsiz bırakılması nedeniyle iş verence yapılan ödeme, G.V.K. nun 25/1. maddesinde vergiden müstesna tutulan işsizlik sebebiyle verilen tazminat niteliğinde olduğu halde, bu maddede sadece çalışanlara ödenen kıdem tazminatlarının 24 aylığı aşmıyan kısmının vergiden müstesna tutulduğu görüşüne dayanılarak, bu ödemenin vergiye tâbi tutulması gerektiği ileri sürülemez.

3. SONUÇ VE ÖZET:

Sonuç olarak, Danıştay 3. Daire Başkanlığınca verilen yukarda bahsi edilen kararlara göre:

- a) İş akdi haksız olarak feshedilen işçiye, İş Kanunu'nun 21'nci maddesine istinaden, açtığı davanın sonuçlanmasına kadar geçen çalıştırılmadığı süre için, daha sonra işe başlasın veya başlamasın ödenmesi gereken azami 4 aya kadar ücret ve diğer haklar, ücret sayılır ve gelir vergisine tâbi tutulur.
- b) İş akdi haksız sebeplerle feshedilen işçiyi, mahkemece verilen feshin geçersizliğine ilişkin karara rağmen, kanunda belirtilen süreler içinde işe başlatmıyan işverene, Mahkeme kararına istinaden ödenen 4-8 aylık tazminata gelince, bunun ücret sayılması ve G.V. ne tâbi tutulması mümkün değildir.

Saygılarımızla.

"Danıştay Üçüncü Daire Başkanlığından:**Esas No : 2006/3800****Karar No : 2007/415**

Kanun Yararına Temyiz Eden : DANIŞTAY BAŞSAVCISI
Davacı : Savaş ÇABUK
Vekili : Av. Savaş Barış PEKER-Çark Cad.53/7-SAKARYA
Karşı Taraf : Ali Fuat Cebesoy Vergi Dairesi Müdürlüğü-SAKARYA

İstemin Özeti: Ankara 5. İş Mahkemesinin 3.10.2003 günlü ve K:2003/1641 sayılı kararıyla, Tarım Kredi Kooperatifleri Sakarya Bölge Birliği Müdürlüğünce 9.7.2003 tarihinde yapılan iş akti feshinin geçersizliğine ve davacının işe iadesine; yasal sürede başvurmamasına rağmen işverenin işe başlatmaması halinde dört aylık ücreti tutarında tazminatın ve kararın kesinleştiği tarihe kadar geçen süre için de dört aylık tutarında ücret ve haklarının ödenmesine karar verilen davacının işe başlatılmaması nedeniyle tarafına ödenen dört aylık ücreti tutarında tazminat ile kararın kesinleşmesine kadar geçen süre için dört aya kadar doğan ücret ve hakları toplamı üzerinden tevkif edilerek muhtasar beyanname ile beyan edilip ödenen gelir vergisinin iadesi istemiyle vergi idaresine yapılan başvurunun reddine ilişkin işleme ve yapılan tevkifata karşı açılan davada; işveren tarafından davacıya yapılan ödemenin mahkeme kararı üzerine ödenen bir tazminat olduğu ve Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesine göre ücret olarak değerlendirilmesi gereken tazminatlardan olmadığından vergilendirilemeyeceği gerekçesiyle tevkif edilerek ödenen verginin ret ve iadesine karar veren Sakarya Vergi Mahkemesinin 20.7.2005 gün ve E:2005/47, K:2005/179 sayılı kararını; iş mahkemesi kararında hükmedilen tazminat, işçiye çalışılmayan sürelerde ödenmeyen ücret niteliğinde olduğundan, üzerinden vergi tevkifatı yapılmasında hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle bozan ve davayı reddeden Sakarya Bölge İdare Mahkemesinin 16.11.2005 gün ve E:2005/425, K:2005/641 sayılı kararına karşı yapılan karar düzeltme istemini; feshin geçersizliği ve işçinin işe iadesi yönünde verilen iş mahkemesi kararının kesinleşmesine kadar çalışılmayan süre için davacıya ödenen dört aylık ücreti ve diğer hakları üzerinden yapılan vergi tevkifatında hukuka aykırılık bulunmadığı, davacının işe başlatılmaması nedeniyle dört aylık ücreti tutarında ödenen tazminatın ise Gelir Vergisi Kanununun 25'inci maddesinde düzenlenen vergiden müstesna tutulan tazminatlardan olmadığından bu ödeme üzerinden vergi tevkifatı yapılmasının da hukuka uygun olduğu gerekçesiyle reddeden Sakarya Bölge İdare Mahkemesinin 31.3.2006 gün ve E:2006/124, K:2006/245 sayılı kararının; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesinde, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerin ücret olarak tanımlandığı, ücretin, tazminat, tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, pirim, ikramiye gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olmasının ya da ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş olmasının mahiyetini değiştirmeyeceğinin ifade olunduğu, davacı hakkında, yargı kararıyla iş akti feshinin geçersizliğine ve işe başlatılmaması halinde yapılacak ödemelerle ilgili olarak kurulan hükümlerin dayanağının, 4857 sayılı İş Kanununun 20 ve 21'inci maddeleri olduğu, işçinin işe iadesi için işverene süresi içinde müracaatı halinde hak kazanılacak olan ve kararın kesinleşmesine kadar en çok dört aylık ücreti ile diğer haklarını kapsayan ödeme, hizmet aktine dayalı ve hizmeti sürdürmesi gerektiği halde, aktin sebepsiz feshi üzerine işçinin alıkonulduğu hizmeti ile ilgili olarak yapılmış bir ödeme olduğundan Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesi hükmü kapsamında ücret niteliğini taşıdığından kabulü ile vergi tevkifatına tabi tutulmasında yasaya aykırılık bulunmadığı, ancak, yasal süre içinde başvurmamasına rağmen işe başlatılmaması nedeniyle işverence davacıya dört aylık ücreti tutarında ödenen tazminat ise; işverenin yeterli sebep göstermeden iş aktine son vermesi önlenerek çalışanın işe başlatılmasını zorlamaya yönelik bir ödeme olduğundan ve Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesinde düzenlenen ücret tanımına girmeyen bu tazminatın vergilendirilmesi mümkün olmadığından bu ödeme üzerinden yapılan vergilendirme yönünden davanın reddine ilişkin hüküm fıkrasının Danıştay Başsavcısı tarafından kanun yararına bozulması istenmiştir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Üçüncü Dairesince Danıştay Başsavcısı tarafından kanun yararına temyiz edilen Sakarya Bölge İdare Mahkemesinin 31.3.2006 gün ve E:2006/124, K:2006/245 sayılı kararı incelendikten ve Tetkik Hakimi Cennet Oksal'ın açıklamaları dinlendikten sonra işin gereği görüşülüp düşünüldü:

Tarım Kredi Kooperatifleri Sakarya Bölge Birliği ile yaptığı iş sözleşmesi işveren tarafından feshedilen davacının, feshin geçersizliği ve işe iadesini isteyerek açtığı davayı sonuçlandıran Ankara 5.İş Mahkemesinin 3.10.2003 tarihinde verdiği K:2003/1641 sayılı kararıyla; aktin feshinin geçersizliğine ve davacının işe iadesine karar verildiği; süresinde işe iadesini isteyen davacının bu istemi yerine getirilmeyerek işe başlatılmadığı; dört aya kadar olmak üzere kararın kesinleşmesine kadar olan sürede doğan ücret ve hakları dışında işe başlatılmaması nedeniyle dört aylık ücretinin de tazminin ve iş mahkemesi kararı gereğince davacıya ödenmesi sırasında bu ödemelerden gelir vergisi kesintisi yapıldığında çekişme bulunmamaktadır.

Yapılan bu tevkifata karşı açılan davayı inceleyen Sakarya Vergi Mahkemesince verilen 20.7.2005 gün ve K:2005/179 sayılı kararla davacıya yapılan ödemelerin iş mahkemesi kararına dayandığı ve Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesinde ücret olarak vergilendirilmesi gereken ödemelerden olmadığı gerekçesiyle tevkif edilen vergilerin davacıya ret ve iadesine karar verilmişse de bu kararı itiraz yoluyla inceleyen Sakarya Bölge İdare Mahkemesince verilen 31.3.2006 günlü ve E:2006/124, K:2006/245 sayılı kararla, kesilen vergilerin davacıya ret ve iadesine ilişkin hükmün bozulduğu ve 2577 sayılı Yasanın 45'inci maddesinin 4'üncü fıkrası uyarınca davanın reddine karar verildiği anlaşılmaktadır.

Kanun yararına bozma istemi; iş mahkemesi kararı gereğince işveren tarafından davacının işe başlatılmaması nedeniyle ödenen tazminattan vergi kesintisi yapılmasında hukuka aykırılık görülmeyle verilen davanın reddi yolundaki hüküm fıkrasına ilişkindir.

Sözleşmenin feshinin geçersizliğine ve çalışanın işe iadesine karar verilmesi üzerine bu istemle başvurulmasına karşın işe başlatmayan işveren aleyhine hükmolunan tazminatın ödenmesi, iş sözleşmesinin tarafları arasındaki çalışma ilişkisinin sona ermesi sonucunu yaratmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesinde ücret ve ücret sayılan ödemelerin ortak özelliği, bu ödemelerin çalışanın işverene bağlılığı ve hizmet karşılığı sağlanan ve para ile temsil edilen yahut edilebilen ödemeler olmasıdır.

Çalışanı işe iade etmeyerek çalışma ilişkisini sona erdiren işveren tarafından yargı kararında öngörüldüğü için ödenen tazminat, ücret sayılan ödemelerin ortak özelliklerini taşımadığından, bu ödemelerden Gelir Vergisi Kanununun 61'inci ve 94'üncü maddesinin birinci fıkrasına bağlı (1) işaretili bent uyarınca vergi kesintisi yapılmasına olanak bulunmamaktadır.

Yargı kararıyla işe iadesine karar verilen davacıya, başvurusuna rağmen işe başlatılmayarak işsiz bırakılması nedeniyle işverence yapılan bu ödeme; Gelir Vergisi Kanununun 25'inci maddesinin birinci fıkrasına bağlı (1) işaretili bentte vergiden müstesna tutulan işsizlik sebebiyle verilen tazminat niteliğinde olduğu halde, 25'inci maddede sadece çalışanlara ödenen kıdem tazminatının 24 aylığı aşmayan kısmının vergiden müstesna tutulduğuna dayanılarak verilen hükmün bozulması gerekmektedir.

Açıklanan nedenlerle, Danıştay Başsavcısının temyiz isteminin kabulü ile Sakarya Bölge İdare Mahkemesinin 31.3.2006 gün ve E:2006/124, K:2006/245 sayılı kararının, davacıya, işe başlatılmaması sebebiyle dört aylık ücreti tutarında ödenen tazminatın tevkifata tabi tutulmasında hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesine dayanan davanın reddine ilişkin hüküm fıkrasının; 2577 sayılı İdare Yargılama Usulü Kanununun 51'inci maddesi uyarınca kanun yararına ve hükmün hukuki sonuçlarına etkili olmamak üzere bozulmasına, kararın bir örneğinin Maliye Bakanlığı ile Danıştay Başsavcılığına gönderilmesine ve Resmî Gazete'de yayımlanmasına, 15.2.2007 gününde oybirliğiyle karar verildi. “