

Danıştay İctihadı Birleştirme Kararı

ÖZETİ: Kamu idare ve müesseseleri ile belediye park ve bahçelerinde çalışan işçilerin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin 2 nci fıkrasındaki istisnadan istifade edemeyecekleri hakkında.

Esas No : 965/106
Karar No : 967/3

Kamu idare ve müesseseleri ile belediye park ve bahçelerinde çalışan işçilerin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin 2 nci fıkrasında yazılı istisnadan istifade edip edemeyeceklerine dair Danıştay Dördüncü Dairesince verilen kararlar arasında mübâye'net görüldüğünden bahsiyle icthadın birleştirilmesi yolu ile bu aykırılığın çözümlenmesi Danıştay Başkanlığından istenilmiş ve Birinci Başkanlıkca da 521 sayılı Kanunun 46 nci maddesine tevfi'kan İş İctihadının Birleştirilmesi Kuruluna sevk edilmiş olmakla bahis konusu kararlar Başkanun-sözcüsünün düşüncesi, raportörün raporu ve bu konu ile ilgili mevzuat incelenerek gereği düşünüldü :

Ankara Belediyesi Bahçeler Müdürlüğünde müstahdem bir kısım bahçevanların açtıkları idarî davalar Danıştay Dördüncü Dairesince müttehaz 17/6/1963 gün Esas No : 962/886, 62/934 Karar No : 963/2194, 63/1295 sayılı kararlarla «193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin 2 nci fıkrası ile, gelir vergisinden muaf veya götürü usulde vergiye tabi çiftçilerin ziraat işlerinde bilfiil çalışan işçilerin ücretleri vergiden istisna edilmştir.

Davacı, maddede yazılı çiftçilerin yanında çalışmayıp, Belediye Bahçeler Müdürlüğünde Bahçevan olarak vazife görmektedir olduğundan ve 6 nci fıkra'da zikredilen bahçelerde çalıştırılan bahçevanlar tabiri ise özel hizmetlerde çalıştırılan hizmetçilere mahsus olup Belediye Bahçeler Müdürlüğünde bahçevanlık yapan davacıya teşmili düşünülmemiyeceğinden mezkûr madde hükmünden istifade etmesine imkân yoktur» denilmek suretiyle reddedildiği halde Et ve Bahk Kurumu Et Kombinasında müstahdem bahçevanların ikame ettikleri davalar aynı daireden sadır olan 11/2/1964 gün Esas No : 62480, 62/392, Karar No : 64/788, 64/786 sayılı kararlarla kabul edilmek suretiyle iki ayrı hüküm tesis edilmiş bulunmaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun müteferrik istisnalara taallük eden 23 üncü maddesinin 2 nci fıkrasıyla gelir vergisinden muaf veya götürü usulde vergiye tabi çiftçilerin ziraat işlerinde bilfiil çalışan işçilerin ücretleri vergiden istisna edilmiş aynı kanunun 52 nci maddesinde çiftçinin tarifi yapılarak zirai işletmeleri işletenlere çiftçi denileceği açıklanmış bulunmaktadır. Kanunda sözü edilen zirai işletme tabiri kapsamına giren zirai faaliyetler sözü geçen 52 nci maddede bir bir tarif edilmiş olup bu faaliyetler arasında tesis ve bakımı resmî daireleri teşekkül ve belediyeleri ilgilendiren park ve bahçeler yer almamış bulunmaktadır. Bu durumda kamu idare ve müesseseleriyle belediyelere bağlı park ve bahçeler müdürlükleri çiftçi sayılamıyacakları ve faaliyetlerinde zirai faaliyetlerden madut bulunmadığı cihetle mezkûr idareler nezdinde bahçevan olarak hizmet ifa eden kimselerin 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin 2 nci fıkrasındaki istisnadan faydalanmalarına imkân görülmemektedir. Bu sebeple icthadın bu maksada uygun 17/6/1963 gün Esas No : 62/886, Karar No : 63/2194 sayılı karar veçhile birleştirilmesine 4/2/1967 tarihinde üçte iki çoğunlukla karar verildi.

MUHALEFET ŞERHİ

İctihatları birleştirme konusu :

Kamu idare ve müesseseleriyle belediyelerin park, bahçe ve tarım işlerinde bilfiil çalışan işçilerin ücretlerinin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin 2 nci fıkrasındaki ücret istisnasına dahil olup olmadığı hususunda verilmiş bulunan kararlar arasındaki aykırılık ve uyumsuzluğun giderilmesi teşkil etmektedir.

1) Konunun incelenmesinde, Türk Vergi Hukuku ile gelir vergisi mevzuatının yurdumuza yerleştirmek istediği temel ilkeler ve ulaşılmış arzulan hedefler gözönünde tutulması gerekir. Ancak, bu suretle Anayasa'nın 61 inci maddesindeki (Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.) hükmünün yerine getirilmesi mümkün olabilir. Aralarında aykırılık ve uyumsuzluk bulunan kararlar bu açıdan incelenerek sonuca varılmıştır.

2) 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu zirai kazançları gelirin unsurları arasına almadığı gibi 19 uncu maddesiyle de tarım faaliyetinden elde

edilen kazançları gelir vergisinden müstesna tutmuş ve ayrıca 24 üncü maddesinin 2 nci fıkrasıyla kazancı gelir vergisinden müstesna olan tarım işlerinde bilfiil çalışan işçilerin ücretlerini müteferrik istisnalar arasına sokmak suretiyle bu kolda çalışmaya teşvik etmiş bulunmaktadır.

Mezkûr Kanununda tarım faaliyetinin neierden ibaret olduğu açıklanmış, fakat bu iş kolunda çalışanlar ne şahısları ve nede işveren bakımından bir ayırıma tabi tutulmuştur. Ziraat işlerinde bilfiil çalışmak ücret istisnasından faydalanmaya sağlamaya yeter görülmüştür.

Kanunun bu açık hükmüne rağmen maddenin uygulanmasında husule gelen tereddütleri izale etmek ve idarî yargı mercilerince, bu konuda verilen kararlara uygulanmasını sağlamak maksadiyle, Maliye Bakanlığı 23/11/1953 gün ve 25 sıra sayılı genelgesiyle ücret istisnasının işveren nazara alınmadan bütün ziraat işçilerine teşmilini, kamu idare ve müesseseleriyle belediyelere ait bahçe ve parklardaki faaliyeti, tarım faaliyetinden addedilmesini ve nihayet hükmün muayyen bir zümreye hasrı suretiyle doğacak ikiliği bertaraf için, ister hakiki şahıs, isterse, hükmü şahıs, (Kamu idare ve müesseseleri ve kurumları) olsun bunları ziraat işlerinde fiilen işçi olarak çalışanların ücretlerinin aynı istisnadan faydalanmalarını lâzım geldiğini teşkilata yaymıştır.

Şu suretle 5421 sayılı Gelir vergisi Kanununun 24/2 nci maddesinin uygulanmasında bir ahenk ve yeknesaklık sağlanmıştır.

3) 1/1/1961 tarihinde yürürlüğe giren 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 23/2 nci maddesiyle ziraat işlerinde bilfiil çalışan işçileri ücret istisnasından faydalandırması isede, maddenin uygulanması sırasında yeniden tereddütler ve çeşitli anlayışlar zuhur etmiş ve idarî yargı mercileri değişik kararlar vermiştir.

Kanunun 23/2 nci maddesindeki ücret istisnasından faydalanmak için ziraat işlerinde bilfiil çalışmak kâfi görülmemiş, aynı zamanda işverenin durumunda nazarı itibare alınarak, ücret istisnasından istifade için gelir vergisinden muaf veya götürü usulde vergiye tabi çiftçilerin ziraat işlerinde bilfiil çalışmayı şart koşmuştur.

Aşar ve toprak mahsulleri aynı vergisinden sonra zirai kazançları yeniden gelir unsurları arasına alan 193 sayılı Kanun, 23/2 nci maddesiyle, 5421 sayılı Kanun 24/2 nci maddesindeki ücret istisnasının mahiyetini değiştirmemekle beraber işveren bakımından kısıtlayıcı hükümler getirmiştir. Başka bir ifade ile zirai kazançları gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerin ziraat işlerinde bilfiil çalışan işçilerin ücretleri, ücret istisnası dışında bırakılmıştır.

Şu halde; kamu idare ve müesseseleriyle belediyelerin gelir vergisinden muaf veya götürü usulde vergiye tabi çiftçilerden olup, olmadıklarının araştırılması icap etmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 52 nci maddesinde; zirai faaliyeti ve çiftçiyi şöyle tarif etmiştir. Zirai faaliyet : Arazide deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veya doğrudan doğruya tabiatın istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini muhafazasını taşımasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder.

Bazı nebat ve hayvan nevirlerinde istihsalın doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmaması zirai faaliyetin mahiyetini değiştirmez.

Yukarıda yazılı faaliyetlerin içinde yapıldığı işletmeler zirai işletme, bu işletmeleri işletenlere, vergiye tabi olsun veya olmasınlar, çiftçi denir.) denilmiştir.

Kamu İdare ve Müesseseleriyle Belediyeler Kanununundaki bu tarife uygun düşecek şekilde zirai faaliyette bulunmakta ve zirai işletmeler kurarak işletmektedirler. Binaenaleyh bu idareleri Gelir Vergisi Kanunu tarifine uyarak çiftçi addetmekte herhangi bir sakınca ileri sürülemez.

Kaldıki, mevzuatımızda yer alan bir çok hükümler mezkûr idareleri zirai faaliyette bulunmaya mecbur etmekte ve tarımsal faaliyeti vazife olarak vermiş bulunmaktadır.

Ezümle : 4486 sayılı Teknik Ziraat ve Teknik Bahçevanlık Okulları Kanunu, 5433 sayılı Devlet Üretim Çiftlikleri Genel Md. Görev ve Kuruluş Kanunu, 1580 sayılı Belediye Kanunu gibi.

Sözü edilen idareler bu kanunî vazifelerini yerine getirebilmek için her yıl bütçelerine tahsisat koymakta ve harcamalarda bulunmaktadır.

193 sayılı Kanunun 52 nci maddesinin son fıkrasıyla, yalnız kolektif şirketlerle komandit şirketleri ziraat faaliyetinde bulunsalar dahi çiftçi olarak kabul etmemiştir.

Bu itibarla Kanununun 52 nci maddesindeki tarife uygun olarak ziraat faaliyetinde bulunan kamu idare ve müesseseleriyle belediyelerin çiftçi sayılmaları ve bu idarelerin ziraat işlerinde çalışan işçilerin ücretlerinin diğer şartları haiz olup olmadıklarının aranması şartıyla 23/2 nci maddedeki hükümden istifade ile gelir vergisinden müstesna tutulmaları gerekir.

4) Danıştay'ın 2/3/1951 gün ve esas 51/33, karar 51/192 sayılı Tevhidi İctihat kararında (..... Resmî dairelere ait bahçelerle, belediye parklarının ihdas ve idaresinin ziraat bir mahiyeti haiz bulunmadığı iddia edilemeyeceğine binaen bu yerlerde bahçıvan olarak çalıştırılan kimselerin ziraat işçisi olarak kabulü zaruridir..) denilmek suretiyle kamu idare ve müesseselerinin o tarihtenberi ziraat faaliyetinde bulundukları kabul edilmiş ve vergi mükellefiyeti bakımından bu tevhidi içtihada uygun işlemler icra olunmuştur.

5) 193 sayılı Kanunun 23/2 maddesinin uygulanış şeklinin tespiti ve maddenin manalandırılması sırasında Anayasa'nın 61 ve Gelir Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin gözönünde tutulması zorunluğu vardır.

Anayasa'nın 61 inci maddesinde (Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.) hükmü bulunduğu gibi Gelir Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde de (Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir, gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.) hükmü yer almıştır.

Yürtlükte bulunan bu hükümlerin ışığı altında çoğunluğun verdiği kararı bir misalle izah edelim :

10 lira gündelikli çiftçi (A) nın ziraat işlerinde bilfiil çalışan Ahmet'in bu ücretinden 193 sayılı Kanunun 23/2 maddesine göre vergi kesilmeyecektir. Fakat bu çiftçi (A) nın tarla komşusu Devlet Üretim Çiftliğinin ziraat işlerinde yine 10 lira yevmiye ile bilfiil çalıştığı takdirde ücretinden gelir vergisi kesilecektir. Başka bir ifade ile, Ahmet 10 lira yevmiye ile çiftçi (A) nın ziraat işlerinde çalışırsa vergi vermeyecek, Devlet Üretim Çiftliğinde, Devlet harasında veya belediye park ve bahçesinde yine 10 lira yevmiye ile çalışırsa vergi ödeyecektir. Bu halin Anayasa'nın ve Gelir Vergisi Kanununun yukarıya alınan hükümleriyle bağdaştırmak, vergi eşitliğinden ve adaletinden bahis etmek mümkün müdür?

Gelir vergisinin bünyesi ve gayesi maddenin bu şekilde anlaşılmasına müsait bulunmamaktadır. Gelir Vergisi Kanununun aradığı esas unsur gerçek bir kişinin elde ettiği gelirin miktarıdır. Kanun gelir elde eden kişinin ehliyetinin bulunup bulunmadığını araştırmadığı gibi gelirin (A) dan veya (B) den kazanılmış olup olmadığını da nazarı itibara almamakta, hatta Vergi Usul Kanununun 9 uncu maddesinde açıklandığı ve hile vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş olmasıda vergi tarh ve tahsilinde rol oynamamaktadır.

Çoğunluğun 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin 2 nci fıkrasını anlayış şekli Anayasa'nın 61 inci maddesi hükmüne ve gelir vergisi mevzuatının genel ve temel prensiplerine uygun düşmemekte ve verilen kararlar bir kısım işverenlere yeni avantaj sağlanmakta ve ziraat işlerinde bilfiil çalışan bir kısım işçilere de mükellefiyet yüklemiştir.

Yukarıda arz ve izah edilen nedenlerle içtihadın kamu idare ve müesseseleriyle, belediye park ve bahçelerinde bilfiil çalışan işçilerin ücretlerinin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 23/2 maddesindeki ücret istisnasına dahil bulundukları şeklinde birleştirilmesi gerekeceği düşünceyle çoğunluk kararına karşıyız.

İLANLAR

İş Mahkemesi Sıfatıyla Bozilyük Asliye Hukuk Hâkimliğinden :

1966/55

Davacı DSİ Genel Müdürlüğü vekili Avukat Ahmet Kocakusak tarafından davalı Sivrihisar Kazası Yakanek Köyünden Zekai Dumanoglu aleyhine ikame olunan 408 lira 25 kuruşluk alacak davasında :

Davaliya davetiye tebliğ edilmiş duruşmaya gelmemiş bu kere ilânen gıyap kararı tebliğine karar verildiğinden davalının mahkemenin bırakıldığı 5/6/1967 Pazartesi saat 11 de mahkemede hazır bulunması veya kendisini temsil ettirmesi aksi halde gıyabında duruşmanın bitirileceği gıyap tebliği yerine kaim olmak üzere ilânen tebliğ olunur.

441

Sivaslı Sulh Ceza Hâkimliğinden :

Orman Kanununun muhalefetten maznun Uşak - Durak Mahallesi nüfusuna kayıtlı aşiret Ahmet oğlu Hasan Zeybekgil hakkında yapılan duruşma sonunda :

8/2/1967 tarih 1966/17-42 karar sayılı 6831 sayılı Orman K. nun 95 inci maddesi gereğince 7 gün hafif hapsine ve 650 lira hafif para cezası mahkûmiyetine karar verilmiştir.

Hüküm maznunun gıyabında olup bütün aramalara rağmen tebliği mümkün olmadığından ilânen tebliğin yapılmasına karar verilmiş olduğundan, ilânın yapıldığı tarihten itibaren hükme karşı temyiz olunmadığı takdirde kesinleşeceği gıyabi hüküm tebliği yerine kaim olmak üzere ilân olunur.

3043

Sinop Asliye Hukuk Hâkimliğinden :

962/146

Davacılar Sinop'un Demirci Köyünden Ömer Karasu vereseleri başbaşı Zekerîya Karasu ve arkadaşları vekili Avukat Hamza Yıldırım tarafından davalılar Abdullah Torunoğlu ve Azmi Torunoğlu ve İnan Sigorta T. A. Ş. Samsun Şubesi aleyhine ikame olunan 100.000 lira tazminat davasının yapılmakta olan muhakemelerinde :

Davalılardan Azmi Torunoğlu vekili olan Şerafettin Kaptan'ın ve killikten istifa etmesi üzerine asıl Azmi Torunoğlu'na tebligat yapılmak üzere masrafını yatırmışsada Samsun İstasyon Mahallesi Çakmak Sokak No. 7 deki adresine çıkarılan davetiyenin bila ikmal iade edilmesi üzerine zabıtaca bir kaç sefer adres tespiti için tahkikat yaptırılmışsa da adresi tespit edilemeyen davalılardan Azmi Torunoğlu'nu temsil eden vekili Şerafettin Kaptan'ın vekillikten çekilmiş olması sebebiyle muhakemenin bırakıldığı 2/6/1967 Cuma günü saat 9 da Sinop Asliye Hukuk Mahkemesinin 962/146 sayılı dosyasına müracaat etmesi veya kendisini temsil bir vekil göndermesi aksi halde gıyap kararında ilânen yapılacak yenileme arzuhalini havi davetiye yerine kaim olmak üzere ilân olunur.

3006

Tirebolu Asliye Hukuk Hâkimliğinden :

Tirebolu Kazasının Özlü Köyünden Ali karısı Famiş Altun'un mezkûr köyde 874, 969, 924, 888, 887, 886, 892 numaralı parsellere itiraz etmiş, itirazı mahkemenin 25/8/1966 tarih ve 962/445 E. 966/463 sayılı kararı ile reddedilmiş, hüküm kendisine tebliğ edilememiş, bilahare öldüğünden mirasçı olarak oğlu Ali Altın kalmış oğlununda adresi meçhul olduğundan, Resmi Gazete ile ilânen tebligat yapılması uygun görülmüş olduğundan yukarıdaki mezkûr parsellerdeki itirazının reddedildiğinin, ve müddeti içinde kanun yollarına başvurulmasının Famiş oğlu Ali Altın'a ilânen tebliğ olunur.

3007-1

Tirebolu Kazasının Özlü Köyünden Ali karısı Famiş Altun'ün Özlü Köyünde 971, 956 numaralı parsellere itiraz etmiş, feragatına binaen itirazı mahkemenin 12/5/1966 tarih ve 962/440 esas 966/285 sayılı ilâmı ile reddedilmiş kendisi ölmüş olduğundan karar tebliğ edilememiş, varisi olarak oğlu Ali Altın kalmış onunda adresi bulunmadığından tebligat yapılmadığından itirazın reddine dair mezkûr hükmün Famiş oğlu Ali Altın'a ilânen tebliği ile müddeti içinde yukarıda tarih numarası yazılı dosyaya müracaat etmesi ilân olunur.

3007-2