



İŞ İLİŞKİSİNDE İKALE SÖZLEŞMESİ: HUKUKSAL ÇERÇEVESİ VE VERGİLENDİRME BOYUTU

Mutual Rescission Agreement In Employment Relationship: Legal Framework And Taxation Dimension

Arş. Gör. Dr. Zeynep HOŞ

Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, İİBF, Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri Bölümü, Karaman/TÜRKİYE
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6793-3161>

Arş. Gör. Dr. Aytül BİŞGİN

Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, Karaman/TÜRKİYE
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2488-3541>

Cite As: Hoş, Z. & Bişgin, A. (2021). "İş İlişkisinde İkale Sözleşmesi: Hukuksal Çerçevesi Ve Vergilendirme Boyutu", International Social Mentality and Researcher Thinkers Journal, (Issn:2630-631X) 7(49): 2039-2048.

ÖZET

İşçi ve işveren ikale yolu ile aralarındaki iş sözleşmesini geleceğe etkili olarak ortadan kaldırmaktadırlar. Bu bakımdan iş ilişkisi bağlamında ikale, iş sözleşmesini sona erdiren bir neden olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu sözleşme ile her iki tarafa da borçlar yüklenmektedir. Bu sözleşmenin feshiyle birlikte işveren işçiye bir ödeme yapmakta ve vergilendirilebilir bir gelir ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla bu durum hem iş hukuku hem de vergi hukuku açısından önem teşkil eden bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle işçi ve işveren arasında gerçekleşen ikale sözleşmesinin hukuki niteliği itibarıyla hem iş hukuku kapsamında hem de vergilendirmeye esas teşkil eden unsurların belirlenmesi açısından vergi hukuku minvalinde açıklanması gerekliliği doğmaktadır. Bu çalışmada ikale sözleşmesi hukuki niteliği ve vergilendirme boyutu ile ilgili tartışmalar, ilgili mevzuat, idari görüşler ve yargı kararları çerçevesinde açıklanarak alanyazına katkı sağlanması amaçlanmıştır.

Anahtar kelimeler: İkale sözleşmesi, iş hukuku, vergi hukuku.

ABSTRACT

Employee and employers eliminate their employment agreements effectively for the future through mutual rescission. In this respect, the mutual agreement is a reason that terminates the employment agreement. This agreement entails debts to both parties. With the termination of this agreement, the employer makes a payment to the employee and generates a taxable income. This is therefore a matter of importance both for the labour law and tax law. Therefore, it becomes necessary to disclose the mutual agreement made between employees and employers in compliance with the tax law as of the legal nature of the mutual agreement, both within the scope of labor law and for determining the elements that constitute the basis of taxation. Accordingly, this study aims to contribute to the writing of the articles by explaining the legal nature of the rescission agreement and the taxation issue in line with the related legislation, administrative opinions, and judicial decisions.

Keywords: Mutual rescission agreement, labour law, tax law.

1. GİRİŞ

İkale, tasarruf işlemi olmakla beraber temelinde bir taahhüt işlemi yatmaktadır. İkale sözleşmesi işveren bakımından bir tazminat ödeme yükümlülüğü doğurmuş ise bu durumun işçinin işinden ve iş ilişkisinin devamından vazgeçmesinin karşılığı olduğu ve dolayısıyla her iki tarafa da borç yükleyen bir sözleşme olduğu söylenebilir (Astarlı, 2013: 36). İkale sözleşmesinin temel içeriği esasında iş sözleşmesinin feshidir. Bu fesih işleminin dışında, işçinin ikale önerisini kabul etmesinin karşılığı olan tazminat, kullanılmamış yıllık izinler, rekabet yasağı gibi durumlar da ilgili sözleşmenin feshini amaçlamaktadır (Astarlı, 2013: 7).

İkale sözleşmesinde sözleşmenin amacı işçi ile işverenin anlaşarak ve özgürce belirleyecekleri koşullar çerçevesinde iş ilişkisini sonlandırmak olup, işçi ihbar tazminatı ve kıdem tazminatı talebinde bulunmama, iş güvencesi kapsamında olsa bile işe iade davası açmama ve buna bağlı olarak işe başlatmama tazminatı ve çalışılmayan döneme ilişkin ücret ve diğer haklarından vazgeçme karşılığında kayıplarını telafi edecek bir ödemenin yapılmasını, işveren ise işçi ihbar tazminatı ve kıdem tazminatı, işe başlatmama tazminatı ve çalışılmayan döneme ilişkin ücret ve diğer hakları ödeme yükümlülüğü ve işe iade davası açılması yükünden kurtulmaktadır.¹

¹ Bkz., Dn. 4. D. B., 2016/16615 E., 2020/3965 K.

Diğer taraftan, ikale sözleşmesi kapsamında işçiye yapılan ödemeye ilişkin vergilendirme boyutunun da ele alınması gerekmektedir. Öncelikle vergi idaresi ile mükellef arasında gerçekleşen vergilendirme sürecinin başlaması için her şeyden önce vergiye konu olan bir olayın ortaya çıkması gerekmektedir. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile, taraflar arasında vergi borcu ilişkisi kurulmaktadır. Dolayısıyla devletin alacaklı, kişi ve kurumların ise borçlu olması için; vergiyi ihdas eden bir kanun, çeşitli vergi kanunlarının uygulanmasına izin ve yetki veren Bütçe Kanunu'nda bir madde ile vergiyi doğuran olayın meydana gelmiş olması gerekir (Arslan, 2006: 74). Vergiyi doğuran olay ile başlayan bu vergilendirme sürecinde ikale sözleşmesinin feshi ve işçiye yapılan ödeme ile vergiyi doğuran olay da gerçekleşmiş olmaktadır. Bu sebeple ortada vergilendirilebilir bir gelir bulunmaktadır. İşçiye yapılan ödemenin gelirin hangi unsuru kapsamında ele alınması gerektiği de bu açıdan önem teşkil etmektedir.

Bu çalışmada öncelikle işçi ve işveren arasında gerçekleştirilen ikale sözleşmesinin iş hukuku çerçevesinde tanımı, kapsamı, hukuki niteliği, kurulması, şekli, geçerliliği ve sonuçları ilgili yargı kararları ile desteklenerek açıklanmıştır. Ardından ikale sözleşmesinin vergilendirme boyutu Gelir Vergisi Kanunu kapsamında ele alınmış ve öznelgeler ile yargı kararlarına da yer verilerek konunun tartışmalı yönlerine değinilmiştir.

2. İKALE SÖZLEŞMESİNİN TANIMI, KAPSAMI, HUKUKİ NİTELİĞİ, KURULMASI, ŞEKLİ, GEÇERLİLİĞİ ve SONUÇLARI

Bu başlık altında ikale sözleşmesi, temel yönleri ile yargı kararları çerçevesinde aşağıdaki şekilde ele alınarak incelenmiştir.

2.1. İkale Sözleşmesinin Tanımı, Kapsamı ve Hukuki Niteliği

İkale kavramı, hukukumuzda var olmakla birlikte herhangi bir yasada düzenleme altına alınmamıştır. İkale kavramı genel olarak, bir sözleşmeyi yapanların karşılıklı anlaşma yoluyla ile söz konusu sözleşmeyi bozmaları ya da sona erdirmeleri olarak tanımlanabilir (İnce, 2010: 86). İş hukuku bağlamında da, iş sözleşmesi taraflarının ortak iradeleri ile sözleşmeyi sona erdirmek üzere anlaşarak yaptıkları sözleşme "ikale sözleşmesi" olarak tanımlanmaktadır.

Sözleşme özgürlüğü ilkesi çerçevesinde iş sözleşmesi tarafları karşılıklı anlaşma yoluyla her zaman sözleşmeyi sona erdirebilme hakkına sahiptirler. Bu sona erdirme anlaşması, uygulama ve yargı kararlarında ikale sözleşmesi olarak adlandırılmaktadır (Gerek, 2011: 44).

Konu ile ilgili bir Yargıtay Hukuk Genel Kurulu kararında, özel bir sözleşme türü olan ikalenin mevzuatta düzenlenmediği ve yasal tanımının olmamakla birlikte, bir sözleşmenin ve bu sözleşme ile kurulan hukuki ilişkinin, sözleşme özgürlüğü kapsamında tarafların karşılıklı iradelerine dayanan yeni bir sözleşme ile ortadan kaldırılması bozma, buna ilişkin sözleşme de bozma (ikale) sözleşmesi olarak ifade edilmiştir.²

İkale sözleşmesi ülkemizde iş ilişkileri bakımından yaygın uygulamaya sahip bir sözleşme türü değilken, özellikle iş güvencesi sisteminin hukukumuzda kabul edilmesi ile yaygınlık kazanmaya başladığını söylemek mümkündür (Şenyüz, 2016: 62). Nitekim, iş sözleşmesinin ikale sözleşmesi imzalanarak sona erdirildiği hallerde, işçinin iş güvencesi hükümlerinden yararlanmasına olanak bulunmamaktadır (Gerek, 2011: 44). Ancak, uygulamada işçi ve işverenin karşılıklı olarak anlaşma yoluna giderek iş sözleşmesini sona erdirdikleri durumlarda işçiye kıdem tazminatı, ihbar tazminatı gibi konularda hesaplanan tutarlar çerçevesinde ödemelerin yapılmasını da kararlaştırılabilmektedirler (Türkey, 2019: 159).

İkale sözleşmesi, daha önce değinildiği üzere iş sözleşmesinin tarafları olan işçi ve işverenin aralarındaki iş ilişkisinin, karşılıklı ve birbirine uygun irade beyanları çerçevesinde sonlandırılması amacını taşımaktadır. Taraflar arasında yeni bir sözleşmenin varlığı söz konusu olup bu sözleşme, taraflar arasındaki sözleşmenin ortadan kaldırılmasına yönelmektedir. Bu bağlamda ikale, iki taraflı bir hukuki işlem olup Türk Borçlar Kanunu (TBK) kapsamında bir sözleşme niteliği taşımaktadır. Ayrıca, ikale sözleşmesi mevcut iş sözleşmesi üzerinde doğrudan bir etki yaratmakta ve sözleşmeden kaynaklanan hak ve yükümlülükleri bir bütün olarak ortadan kaldırmaktadır. Bu nedenle ikale sözleşmesi, hukuki işlemlerin doğurduğu etki bakımından yapılan taahhüt işlemi/tasarruf işlemi ayrımı bağlamında, iş sözleşmesinin her iki tarafı için de bir tasarruf işlemi niteliği taşımaktadır.

² Bkz., YHGK., 2016/2367 E., 2021/71 K.

Taraflar ikale sözleşmesinin içeriğini ve kapsamını TBK'da belirtilen sınırlar çerçevesinde serbestçe belirleyebilirler. Bu noktada taraflar, yalnızca mevcut sözleşmeyi sona erdirmekle yetinebilecekleri gibi, sözleşmeyi belirli şartlara bağlayarak farklı menfaat ve yükümlülükler de öngörebilirler. Örneğin, sözleşmenin anlaşma yoluyla sona ermesi halinde taraflardan birinin diğerine belirli tür ve miktarda tazminat ödeyeceği hususunun kararlaştırılması mümkündür. Yine, taraflar bozma sözleşmesinde işveren yararına rekabet yasağına ilişkin bir kayıt da öngörebilirler. Tarafların karşılıklı borç yüklendiği bu durumlarda ikale sözleşmesi tam iki tarafa borç yükleyen bir sözleşme niteliğini taşıyacaktır. Ancak sözleşme kapsamında işveren için bir tazminat ödeme yükümlülüğü kararlaştırılmamışsa, bu halde ikale sözleşmesinin iki tarafa borç yükleyen bir sözleşme niteliği taşıdığını söylemek doğru olmayacaktır (Astarlı, 2007: 39).

2.2. Kurulması

İkale sözleşmesi, sonlandırmayı amaçladığı sözleşmeden bağımsız olarak kurulması gereken ve sözleşme hukukunun genel ilkelerine tabi olan bir hukuksal işlemdir. Bu bakımdan ikale sözleşmesinin kurulabilmesi için, genel olarak tarafların icap ve kabul iradelerinin usulüne uygun biçimde açıklanmış olması ve karşılıklı olarak irade açıklamalarının örtüşmesi gerekmektedir.

Tarafların karşılıklı anlaşma ile aralarındaki sözleşmeyi ortadan kaldırmayı kararlaştırdıkları bir sözleşme olan ikale sözleşmesinin kurulabilmesi için, öncelikle taraf iradelerinin sözleşmenin kurulması konusunda birbirine uygun olması gerekmektedir. Nitekim, uygunluk sözleşmenin kurucu unsurlarındandır. Bu uygunluk, tarafların karşılıklı iradelerinin sözleşmenin tüm objektif ve sübjektif esaslı noktaları üzerinde uyumu anlamını taşımaktadır. Bu yönde bir uyuma hali söz konusu değil ise, sözleşmelerin tarafların iradelerinin karşılıklı ve birbirine uygun olarak açıklanmasıyla kurulacağını öngören TBK'nın 1'inci maddesi gereğince sözleşme kurulmuş sayılmayacaktır. İkale sözleşmesinin kurulabilmesi için, ilk olarak sözleşmenin anlaşma ile sona ermesini amaçlayan bir öneriye ihtiyaç vardır. İkale sözleşmesine yönelik önerinin zorunlu unsuru ise, sözleşmenin anlaşmayla sona ermesi teklifini içermesidir. Bu önerinin karşı tarafça kabul edilmesiyle kabul iradesi açıklanmış ve ikale sözleşmesi kurulmuş olacaktır. Sözleşmenin kurulma ve sonuçlarını doğurmaya başladığı anın tespiti bakımından genel hükümler çerçevesinde hareket edilecektir. Bu bağlamda TBK m. 11 gereğince; hazırlar arasında ikale sözleşmesi ikale önerisinin kabul edildiği anda, hazır olmayanlar arasında ise önerinin muhataba varması ile kurulmuş olacak ve sözleşme hükümlerini kabul beyanının gönderildiği anda doğurmaya başlayacaktır (Şenyüz,2016:64).

İkale sözleşmesinin kurulma süreci bir Yargıtay kararında şu şekilde belirlenmiştir:³ "...İşçi ve işveren iradelerinin fesih konusunda birleşmesi, bir taraf feshi niteliğinde değildir. İş Kanunu'nda bu fesih türü yer almasa da, taraflardan birinin karşı tarafa ilettiği iş sözleşmesinin karşılıklı feshine dair sözleşme yapılmasını içeren bir açıklamanın (icap) ardından diğer tarafın da bunu kabulü ile bozma sözleşmesi (ikale) kurulmuş olur...". Bu noktada önem arzeden başlıca hususlardan biri, iş sözleşmesi taraflarınca açıklanacak bir iradenin ikale sözleşmesinin kurulmasına yönelik "icap" niteliği taşıyıp taşımadığının belirlenmesidir. Örneğin, Yargıtay bir kararında işçinin iş sözleşmesinden kaynaklanan bazı işçilik haklarının ödenmesi şartıyla ayrılma talebinde bulunmasını ikale (bozma sözleşmesi) yapma yönünde bir icap olarak ele almıştır. Buna göre:⁴ "...Esasen yasada işçinin istifası adı altında bir düzenlenme yer almamaktadır. Bu bakımdan işçinin haklı bir sebebe dayanmadan ve bildirim öneli tanımaksızın iş sözleşmesini feshi, istifa olarak değerlendirilmelidir...Şarta bağlı istifa ise kural olarak geçerli değildir. Uygulamada en çok karşılaşılan şekliyle, işçinin ihbar ve kıdem tazminatı haklarının ödenmesi şartıyla ayrılma talebi istifa olarak değil, ikale (bozma sözleşmesi) yapma yönünde bir icap olarak değerlendirilmelidir...".

Taraf iradeleri bakımından, daha önce değinildiği üzere, tam bir örtüşme sağlanmadığı sürece bozma sözleşmesinin kurulmuş sayılmayacağı hususu ise başka bir Yargıtay kararında da açıklanmıştır.⁵

İkale sözleşmesi, tarafların aralarındaki hukuki ilişkiyi karşılıklı anlaşma yolu ile sona erdirmeleri amacına yönelik olduğundan, ikale sözleşmesinin sona erdirilmek istenen sözleşmenin devam ettiği süreç içinde yapılması gerekmektedir. Ayrıca ikale sözleşmesinin kurulması için tarafların gerek fiil gerekse tasarruf ehliyetine sahip olmaları bir diğer zorunluluktur (Şenyüz, 2016: 64).

³ Bkz., Yg. 9. H. D., 2008/26232 E., 2008/5313 K.

⁴ Bkz., Yg. 9. H. D., 2016/28074 E., 2020/12770 K.

⁵ Bkz., Yg. 9. H. D., 2016/25939 E., 2020/11981 K.

2.3. Şekli

İkale sözleşmesi, daha önce de değinildiği üzere yasal olarak düzenleme altına alınmadığı için sözleşmenin şekli konusunda da mevzuatımızda herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Sözleşmelerde şekil ile ilgili olarak TBK kapsamında öngörülen sistem ikale sözleşmeleri için de geçerlidir. Bu bağlamda taraflar, taraflar sözleşme özgürlüğü ilkesi kapsamında sözleşmenin şeklini belirleme konusunda serbestiye sahiptirler.

İkale sözleşmelerinde şekil ile ilgili üzerinde durulabilecek bir konu da ibra ve ikale sözleşmelerinin benzerliği göz önünde tutularak hizmet sözleşmelerinde ibra konusunda yazılı şekil şartı öngören TBK hükmünün (m.420) kıyasen, ikale sözleşmesine uygulanıp uygulanmayacağı hususudur. Sözleşmelerde şekil konusunda TBK şekil serbestisi ilkesini kabul etmiştir. Bu genel ilkenin istisnaları ise; kanundan ya da taraf iradelerinden kaynaklanan şekil olarak karşımıza çıkmaktadır. Söz konusu istisna hallerinin söz konusu olmadığı durumlarda, konuyla ilgili kıyasa başvurulması mümkün değildir. Bu bakımdan, ikale sözleşmesinin ortadan kaldırmaya yöneldiği borç ilişkisi kanun ya da taraflarca şekle tabi tutulmuş olsa dahi ikale sözleşmesi herhangi bir şekle tabi tutulmamalıdır. Ancak bu durum, sözleşme taraflarının iradeleri ile şekil kararlaştırmalarına da engel oluşturmamaktadır (Şenyüz, 2016: 63).

2.4. Geçerliliği

Daha önce belirtildiği üzere, ikale sözleşmesinin mevzuatımızda düzenleme altına alınmaması nedeniyle konuya ilişkin bazı hususlar yargı kararları ve doktrin tarafından ele alınmakta ve kapsamı belirlenmektedir. İkale sözleşmesinin geçerliliğine ilişkin ölçüt ve koşulların da özellikle Yargıtay kararları çerçevesinde şekillendiği görülmektedir.

İkale sözleşmesinin yapılması durumunda işçinin iş güvencesi hükümlerinden yoksun kalması, kural olarak feshe bağlı haklardan ihbar ve kıdem tazminatlarına hak kazanamaması gibi ağır sonuçlar, ikale sözleşmesinin *dar ve işçi lehine* yorumuna ilişkin yaklaşımlarını da beraberinde getirmiştir. Ayrıca, ikale sözleşmelerinin geçerliliği konusunda, sözleşmeyi imzalamış olan işçinin *makul bir yararının* bulunması, işçinin mahrum kalacağı haklar açıklanarak bilgilendirilmesi, baskı altına alınmaksızın kendi *özgür iradesi* ile karar vermiş olması gerekmektedir. Konu ilişkin hususlar, ilgili kararlar çerçevesinde aşağıdaki şekilde ele alınabilir:

Yargıtay, ikale sözleşmesinin geçerliliği konusunda *işçi lehine yorum* ve değerlendirme esasının ikale süreci için de uygulanması gerektiğini şu kararı ile ortaya koymuştur:⁶ “...*Bozma sözleşmesi yoluyla iş sözleşmesi sona eren işçi, iş güvencesinden yoksun kaldığı gibi, kural olarak feshe bağlı haklar olan ihbar ve kıdem tazminatlarına da hak kazanamayacaktır. Yine 4447 sayılı Yasa kapsamında işsizlik sigortasından da yararlanamayacaktır. Bütün bu hususlar, iş hukukunda hâkim olan ibranamenin dar yorumu ilkesi gibi, hatta daha da ötesinde, ikale sözleşmesinin geçerliliği noktasında işçi lehine değerlendirmenin gerekliliğini ortaya koymaktadır...*”. Yüksek mahkeme bir başka kararında ise⁷ ikale sözleşmesinde işçinin sözleşmeye *okuma, düşünme, değerlendirme* aşamalarından geçerek kararını vermesi ve iradesinin baskı altına alınmaksızın sağlıklı şekilde oluşmasının önemine vurgu yapmış ve bu koşulların oluşmadığı durumlarda ikalenin geçersiz olacağını belirtmiştir.

İkale sözleşmesi sürecinde, *makul yarar* ölçütü ile icap ve kabul iradelerinin *örtüşmesi gerekliliğine* ilişkin kararlar⁸ da vermiştir. Yine ikale sözleşmesine ilişkin teklifin işverenden geldiği durumda, işçiye kıdem ve ihbar tazminatına ilişkin hakları ile ek bir ödeme yapılması hususunda kararları da mevcuttur.⁹

Yargıtay, ikale teklifinin işçiden geldiği durumlarda ise işçiye işveren tarafından *ek menfaat* sağlanmasının zorunlu olmadığı hususunu “...*davacı işçiden gelen talebin işveren tarafından kabul edilerek iş akdinin sona erdiği, talep işçiden geldiğinden kıdem ve ihbar tazminatları dışında ayrıca ek menfaate gerek bulunmadığı...*” şeklindeki hükmü ile değinmiştir.¹⁰

Yüksek mahkemenin yukarıdaki kararlarından¹¹ da anlaşılacağı üzere, ikale teklifinin işçi ya da işveren tarafından gelmesi durumlarına bağlı olarak farklı ölçütler ortaya konulmuştur. Bunun yanında, ikale

⁶ Bkz., Yg. 9. H. D., 2016/28137 E., 2020/12795 K.

⁷ Bkz., Yg., 9. H. D., 2016/4430 E., 2016/8553 K.

⁸ Bkz., Yg. 9. H. D., 2007/31287 E., 2008/9600 K.; YHGK., 2016/2367 E., 2021/71 K.;

⁹ Bkz., Yg. 9. H. D., 2018/1949 E., 2020/2950 K.; Yg. 9. H. D., 2019/3894 E., 2019/22092 K.

¹⁰ Bkz., Yg. 9. H. D., 2019/8260 E., 2020/903 K.

¹¹ Benzer kararlar için bkz.: Yg. 9. H. D., 2016/25939 E., 2020/11981 K.; Yg. 9. H. D., 2017/16687 E., 2020/11106 K.; Yg. 22. H. D., 2017/28270 E., 2020/8088 K.; Yg. 9. H. D., 2020/357 E., 2020/3620 K.; Yg. 9. H. D., 2017/17612 E., 2020/3280 K.; Yg. 9. H. D., 2017/15273 E., 2020/3281 K.; Yg. smartofjournal.com / editorsmartjournal@gmail.com / Open Access Refereed / E-Journal / Refereed / Indexed

sözleşmesinin *dar ve işçi lehine* yorumu esasının benimsenmesi, işçinin mahrum kalacağı haklar konusunda aydınlatılması, taraf iradelerinin örtüşmesi, işçinin baskı altına alınmaksızın kendi *özgür iradesi* ile karar vermiş olması, ikale sözleşmelerinin geçerliliği konusunda diğer temel ölçütler olarak karşımıza çıkmaktadır.

2.5. Sonuçları

İkale sözleşmesi, yukarıda genel hatları ile ortaya konulan geçerlilik koşullarını taşıması halinde iş sözleşmesini, bu sözleşmeden doğan iş ilişkisini ve bu ilişkinin sonucu olarak ortaya çıkan karşılıklı hak ve borçları da ortadan kaldırmaktadır.

İkale sözleşmesi ile, iş sözleşmesi sona erdirilerek işçi ve işveren için geleceğe yönelik olarak yeni haklar ve borçlar doğmasına engel olunmaktadır. Taraflar bu yolla, gelecekte ortaya çıkabilecek çekişme ve davaları da önlemek istemektedirler. Ancak ikale sözleşmesinin, doğmuş hak ve borçlar üzerinde bir etkisi bulunmamaktadır. Bununla birlikte, işçi ve işveren ikale ile karşılıklı olarak iş ilişkisinden ya da bu ilişkinin sona ermesinden doğan, hukuki sebebi ne olursa olsun tüm talep haklarının sona erdiğini ve bunlardan vazgeçtiğini kararlaştırabilmektedirler. İkale sözleşmesinde yer alan bu yöndeki hükümlerin hukuki niteliğinin ve kapsamının belirlenmesi ise her somut olayın özelliğine göre değişebilmektedir (Astarlı, 2015: 45-46).

İşçi ve işveren taraflarının üzerinde anlaştıkları bir ikale sözleşmesi; belirli süreli bir iş sözleşmesini sürenin dolması beklenmeksizin, belirsiz süreli bir iş sözleşmesini ise herhangi bir fesih bildirimine ya da ihbar müddetine gerek duyulmaksızın sona erdirmektedir. Sözleşme tarafların anlaşması yoluyla sona erdirildiği için, fesih ve iş sözleşmesinin feshine bağlanan kurallar ile koruyucu hükümlerin uygulanması ise söz konusu olmamaktadır (Astarlı, 2007: 39-40). Benzer biçimde, geçerli bir ikale sözleşmesi iş güvencesine ilişkin iş mevzuatı hükümlerinin uygulanmasını engellemektedir. Ayrıca, ikale sözleşmesi iş ilişkisinin 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu kapsamında yer almayan bir sona erme biçimi oluşturduğundan, işçinin işsizlik ödeneğinden faydalanma imkânı da bulunmamaktadır.

3. İKALE SÖZLEŞMESİNİN VERGİ HUKUKU İÇİNDEKİ YERİ

İkale sözleşmeleri sonucunda elde edilen maddi edimlerin vergilendirmesi hususunda, vergi idaresi ve vergi yargısı arasında görüş ayrılıkları bulunmaktadır. Öncelikle ikale sözleşmeleri neticesinde işçiler tarafından elde edilen maddi edim artışının gelir olarak vergilendirilip vergilendirilmeyeceğine ilişkin açıklama yapmak yerinde olacaktır. Bu açıklamalar ise Gelir Vergisi Kanunu kapsamının yanı sıra hem vergi idaresinin görüşleri hem de yargı organlarınca verilen kararlar çerçevesinde yapılacaktır.

3.1. İkale Sözleşmelerinin Gelir Vergisi Kanunu'ndaki Yeri

GVK'nın 1'inci maddesinde "Gelir bir gerçek kişinin, bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır." şeklinde tanımlanmıştır. Dolayısıyla vergiyi doğuran olay, tanımda yer alan "elde etme" kavramına bağlanmıştır. Elde etme ise elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları ifade etmektedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018: 246-247).

GVK'nın 2'nci maddesinde ise gelirin, ticari kazanç, zirai kazanç, ücret, serbest meslek kazancı, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlar olmak üzere yedi kazanç unsuru olduğu yer almaktadır. Bu yedi kazanç unsuru, teşebbüs gelirleri (ticari kazançlar ve zirai kazançlar), emek gelirleri (ücret ve serbest meslek kazançları), servet gelirleri (gayrimenkul sermaye iratları ve menkul sermaye iratları) ve sui generis kategori (diğer her türlü kazanç ve iratlar) olmak üzere dört kategoriye ayrılabilir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018: 240). Dolayısıyla ikale sözleşmesi sonucunda işçiye ödenen para, emek gelirleri kategorisinde yer alan ücret olarak nitelendirilebilir. Nitekim GVK'nın ücretin tarifi başlıklı 61'inci maddesinde ücretin, bir işverene tabi olarak çalışan işçilere hizmet karşılığı verilen para ve para ile temsil edilen menfaatler olduğu şeklinde bir tanım yapılmıştır. Yine ilgili maddenin devamında ne tür ödemelerin ücret olarak sınıflandırıldığı belirtilmiştir. Bu ödemelerin bazıları: emeklilik, malüliyet, dul ve yetim aylıkları; para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler; bilirkişilere, eksperlere, spor hakemleri vd. ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler; sporculara yapılan ödemeler; 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 şeklinde açıklanmıştır.

Tüm bu açıklamalar çerçevesinde ücretin tanımında bahsi geçen ve 2018 tarihli 7103 Sayılı Kanun'un 7'nci maddesiyle eklenen bent de de yer aldığı üzere, 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 ücret olarak nitelendirilmiştir. Dolayısıyla ikale sözleşmesi sonucunda işçiye ödenen parasal miktar da bu kapsamda değerlendirilecektir.

Bunların yanı sıra tüm kazanç türlerinde olduğu gibi "ücret" geliri elde edenler için de birtakım istisna hükümleri yer almaktadır. GVK'nın "tazminat ve yardımlar" başlıklı 25'inci maddesinde de ilgili istisnalara yer verilmiştir. Bu istisnalar, "kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları ile hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra sair adlarla yapılan ödemeler ve yardımlar" şeklinde ifade edilmiştir.

Yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde ikale sözleşmelerinin feshinden sonra işçilere ödenen kıdem tazminatlarının işçinin 24 aylığını aşmayan kısmı gelir vergisinden istisna edilmektedir. Yine ikale sözleşmelerinin feshinden sonra çeşitli adlar altında işçilere yapılan ödeme ve yardımlar da istisna kapsamında yer almaktadır.

3.2. İkale Sözleşmelerinin Vergilendirme Boyutunun Özelgeler ve Yargı Kararları Çerçevesinde İncelenmesi

Vergi idaresinin ikale sözleşmelerinin sona ermesinden sonra işçiye yapılan ödemelerin gelir vergisine tabi olup olmayacağına ilişkin görüşleri bulunmaktadır. Vergi idaresinin 2010 tarihli ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-GVK-94-53 sayılı özelgesinde, iş akdi ikale yolu ile sona eren işçiye ödenecek kıdem tazminatının tevkifata tabi olup olmadığına ilişkin yapılan açıklama "işçiye ödenen parasal miktarın kıdem tazminatı olarak kabul görmesi gerektiği ve kıdem tazminatına tekabül eden tutarın GVK gereğince gelir vergisinden istisna edilmesi gerektiği, bu tutarı aşan kısmın ise gelir vergisine tabi tutulması gerektiği" şeklindedir.

Vergi idaresinin 2017 tarihli ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-120.03.05[25-2016-2]-7775 sayılı özelgesinde de iş akdinin ikale yoluyla sona ermesi nedeniyle ödenen kıdem tazminatından gelir vergisi kesintisi yapıp yapılmayacağı konusunda yapılan açıklama ise; "iş akdinizin ikale sözleşmesi ile sona ermesi nedeniyle bu sözleşme uyarınca ödenen 5953 sayılı Kanunun 6'ncı maddesine göre hesaplanacak kıdem tazminatının, 24 aylık maaşınızı aşmayan kısmının gelir vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmakta olup, bunu aşan kısmın ise ücret olarak gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacağı tabiidir." şeklindedir.

Bu açıklamalar çerçevesinde ikale sözleşmelerinin sona ermesi neticesinde işçiye ödenen kıdem tazminatının istisna tutarı düşüldükten sonra kalan kısmın ücret olarak gelir vergisine tabi tutulacağı anlaşılmaktadır. 7103 sayılı Kanunla yapılan düzenleme öncesinde Vergi idaresi ikale sözleşmesi sonlandıktan sonra yapılan tazminatlardan gelir vergisi kesintisi yapmış bulunmaktadır. Geçmiş dönemde yapılan kesintilerin tahsilinde 5 yıllık zamanaşımı süresi içerisinde hatalı vergilendirme yapıldığı gerekçesiyle kişilerin düzeltme talebinde bulunup, iade talep etmeleri gerekmektedir. İlgili başvurunun sonuçsuz kalması durumunda ise kişiler yargı yoluna başvurabilecektir (Türkay, 2018: 503).

Bir diğer husus ise feshedilen ikale sözleşmeleri neticesinde işçilere çeşitli adlar altında ödenen para ve yardımlarda gelir vergisi kesintisi yapılmasının hukuka aykırılık teşkil ettiği gerekçesiyle açılan davalara¹² ilişkindir. Danıştay tarafından verilen kararda¹³ temyiz isteminin kabulüne, dolayısıyla ilk derece mahkemesinin vermiş olduğu kararın hukuka uygun olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. İlgili kararda yer alan yargılama süreçlerine ilişkin gerekçe şu şekilde belirtilmiştir: İlk Derece Mahkemesi, işveren tarafından davacıya yapılan ödemenin ücret niteliğinde olmadığını dolayısıyla gelir vergisi kesintisi yapılmasının hukuka uygun bulunmadığını hükmetmiştir. Bölge İdare Mahkemesi verdiği kararda, işçiye hizmet karşılığı yapılan bu ödemenin ücret niteliği taşıdığına, dolayısıyla işçiye yapılan ödemenin hukuka aykırı bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Verilen kararlar neticesinde bir üst ve son yargılama merci olan Danıştay ise, işçiye yapılan ödemenin GVK kapsamına girdiği ve istisna tutarını aşan kısmının vergilendirilmesi gerektiğine karar vermiştir.

Her ne kadar ilk derece mahkemesi ve bölge idare mahkemesi tarafından verilen kararlar ve gerekçelerinde farklılıklar söz konusu ise de son yargılama merci olan Danıştay tarafından verilen ilgili kararda belirtildiği

¹² Benzer kararlar için bkz.; Dn. Vrg. Dv. Da. Gn. Kur., 2021/93 E., 2021/106 K.; Dn. Vrg. Dv. Da. Gn. Kur., 2020/1167 E., 2021/316 K.; Dn. Vrg. Dv. Da. Gn. Kur., 2020/11 E., 2021/1 K.; Dn. 4. D. B., 2016/20814 E., 2020/4340 K.; Dn. 4. D. B., 2016/20355 E., 2020/5900 K.

¹³ Bkz., Dn. 4. D. B., 2020/1614 E., 2020/3526 K.

üzere, ikale sözleşmelerinin sona ermesi neticesinde işçiye sair adlarla yapılan ödemelerin ücret olarak vergilendirilmesinin (istisna tutarı dışında) hukuka aykırılık teşkil etmediği sonucuna varılmıştır.

Danıştay tarafından verilen kararda¹⁴ dava konusu istem; Davacının iş akdinin feshedilmesi sonucu işsiz kalma tazminatı adı altında ödenen tutardan tevkif edilerek ödenen gelir (stopaj) vergisinin iadesi istemiyle yaptığı düzeltme ve şikâyet başvurusunun reddine dair işlemin iptali ve fazladan yapılan kesintinin yasal faizi ile iadesine yöneliktir. İlk Derece Mahkemesi tarafından verilen kararda işveren tarafından davacıya yasal bir zorunluluk olmaksızın yapılan ödemenin ücret niteliği taşımadığı hükmedilmiştir. Danıştay ise İlk Derece Mahkemesi kararını onamıştır.

İlgili Danıştay kararı dikkate alındığında, verilen kararın yerinde olmadığını söylemek mümkündür. Öncelikle söz konusu davada işçiye ödenen maddi edim, GVK'nın 1'inci, 25'inci ve 61'inci maddeleri ile 7103 sayılı Kanunun 7'nci maddesi birlikte değerlendirildiğinde; işçiye "ek ödeme" altında yapılan ödemenin ücret sözleşmesi kapsamında gelir vergisine tabi olduğu, dolayısıyla yapılan ödemenin istisna tutarlarını aşan kısmının ücret olarak gelir vergisine tabi olması gerektiği yönünde bir yargıya ulaşılabilir.

4. SONUÇ

İkale sözleşmesi, işçi ve işveren taraflarının özgür iradeleri çerçevesinde içeriğinin serbestçe tayin edilerek iş ilişkisinin sonlandırılmasına hizmet eden bir müessese olup, sözleşme hukukunun temel ilkeleri çerçevesinde şekillenmektedir. Ancak, iş hukukunun temelinde yer alan *işçinin korunması* ilkesi, ikale sözleşmeleri konusuna da özellikle ikalenin geçerliliğine ilişkin ölçütler bağlamında yansımaktadır. Nitekim, işveren karşısında zayıf konumda olan işçinin işinin devamlılığının sağlanması, işçinin korunması temel ilkesinin de bir gereğidir. Bu noktada ikale sözleşmelerinin, işçinin alacakları ve işi konusunda güvence teşkil eden koruyucu mevzuat hükümlerini dolanmanın bir yolu olarak tercih edilip edilmediğinin dikkatle belirlenmesi gerekmektedir. Aksi halde amacına hizmet etmekten çok işçinin yasalarca teminat sağlanmış haklarına ulaşmasını güçleştirici bir işlev de ortaya çıkarabilecektir. Uygulama yoğunluğuna paralel olarak konunun; kapsamı, içeriği, geçerliliği, sonuçları gibi yönleriyle yasal bir düzenlemeye kavuşturulması da daha sistematik bir yapının ortaya çıkmasına katkı sağlayacaktır. İkale sözleşmesinin feshi ile işçiye yapılan ödemenin vergilendirme boyutunun da Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan düzenlemelerle birlikte ücret kapsamında değerlendirilmesi, yine ikale ile ilgili idari görüşler ve yargı kararları arasında da bir birliğin sağlanması mevcut sorunların bertaraf edilmesini sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

Arslan, M. (2006). Vergi Hukuku. 5. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

Astarlı, M. (2007). "Toplu İşçi Çıkarma Kapsamında Öncelikli Olarak İşten Çıkarılmayı Kabul Eden İşçilerle İşveren Arasında Bir İkale Sözleşmesinin Yapılmış Olduğu Kabul Edilebilir mi?, Karar İncelemesi, Tühis, Mayıs-Ağustos, C.20, S.6-C.21, S.1, <https://www.tuhis.org.tr/upload/dergi/1348812275.pdf>

Astarlı, M. (2013). İş Hukukunda İkale (Bozma) Sözleşmeleri, Turhan Yayıncılık, Ankara.

Astarlı, M. (2015). "İkale İçeriğinde Yer Alan İbra Hükümlerinin Geçerliliği Sorunu", Sicil, https://www.mess.org.tr/media/files/6555_X6YQIV063Isicil_34.indd.pdf#page=41, 41-46.

Büyük Mükellef Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.99.16.02-GVK-94-53 sayılı muktezası. İstanbul: Büyük Mükellef Vergi Dairesi Başkanlığı.

Danıştay, <https://karararama.danistay.gov.tr/>

Gelir İdaresi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.35.16.01-120.03.05[25-2016-2]-7775 sayılı muktezası. İzmir: Vergi Dairesi Başkanlığı.

Gerek, N. (2011). "İş Sözleşmesinin İkale Sözleşmesi ile Sona Ermesi, Çalışma ve Toplum", 2011/4, <https://www.calismatoplum.org/Content/pdf/calisma-toplum-1388-0446d675.pdf>, 43-58.

İnce, E. (2010). "İkale (Sözleşmeyi Sona Erdirme) Sözleşmesi", Sicil, https://www.mess.org.tr/media/files/6309_EYH1TJWDVCsicil_18.pdf#page=86, ss.86-96.

Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2018). Vergi Hukuku. 27. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara.

¹⁴ Bkz., Dn. 4. D. B., 2016/17698 E., 2020/4169 K.

Şenyüz, D. (2016). “İkale sözleşmesi”, Bursa Barosu Dergisi, http://eski.bursabarosu.org.tr/dergi/BARO_96.pdf#page=64, ss.62-69.

T.C. Yasalar (06.01.1961). 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu. Ankara: Resmi Gazete.

T.C. Yasalar (21.03.2018). 7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. Ankara: Resmi Gazete.

Türkay, İ. (2018). “İşçi İşveren Arasındaki İkale Sözleşmesine Göre Ödenen Tazminatın Hukuki ve Vergisel Boyutu”, Emek ve Toplum, 7(19), 497-511.

Türkay, İ. (2019). “İşverenler Tarafından Karşılıklı Sonlandırma Sözleşmesi veya İkale Sözleşmesi Kapsamında Çalışanlara Ödenen Tazminatların Vergilendirilmesi”, Mali Çözüm, 29(151), 157-175. <https://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/151malicozum/10.pdf>

Yargıtay, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>