

Gelir Vergisi Kanunu Açısından İkale Sözleşmesi

The contrarius actus in Income Tax Law



Yrd. Doç. Dr. A. Selçuk ÖZGENÇ*

ÖZET

Bu çalışmada, ikale sözleşmesinin hukuki niteliği ve sonuçlarına ilişkin tartışmalar vergi hukuku açısından ele alınmaktadır. İkale sözleşmesi sonucu elde edilen maddi edimlere ilişkin vergi idaresi yaklaşımı, söz konusu edimlerin vergilendirilmesi gerektiği yönünde iken vergi yargısının konuya bakışı vergilendirilmemesi gerektiği şeklindedir. Her iki yaklaşımda konunun teorik temellerini ihmal eder izler taşımaktadır. Makalede, söz konusu görüşler gelir vergisinin teorik temellerinden hareketle ele alınmaktadır.

Anahtar Kelimeler: *İkale sözleşmesi, iş hukuku, gelir, Gelir Vergisi Kanunu, kıdem tazminatı*

ABSTRACT

In this article, the author examines the legal character of the contrarius actus in Income Tax Law. In private law practice, there are some arguments about the scope and legal nature of such agreements and those discussions also lead some questions in tax law practise. In general, Turkish tax officers assert that this income which acquired from contrarius actus must be taxed from the point of income tax law whereas the judiciary takes the opposite view. Both of arguments lack theoretic basis, and the author criticises both of approaches.

Keywords: *contrarius actus, labor law, income, income tax law, severance allowance*

* Sakarya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi

Giriş

Tarafların, aralarındaki iş akdini karşılıklı anlaşmayla sona erdirmelerini konu alan ikale (bozma) sözleşmeleri, Türk hukuku açısından 1475 sayılı İş Kanunu'nda değişiklik yapan 4773 Sayılı Kanunun iş güvencesine ilişkin getirdiği hükümler sonrası sıklıkla görülmeye başlamıştır. İş akdinin klasik sona erme nedenlerinden farklı olan ikale, kavram veya sözleşme türü olarak 1475 Sayılı İş Kanunu, 818 Sayılı Borçlar Kanunu yahut 6098 Sayılı yeni Borçlar Kanununda tanımlanmamıştır¹. Buna bağlı olarak, hukukta her “yeni” kavram ve/veya kurumun olduğu gibi ikalenin de tartışılması kaçınılmaz olmuştur. İş hukuku öğretisi ve literatüründe geniş zeminde yapılan tartışmaları konunun uzmanlarına bırakarak², bu makalede konu vergi hukuku açısından ele alınmaktadır. Aşağıda detaylı incelenecek olmakla birlikte, işçi ve işverenin karşılıklı anlaşması sonucu işçinin elde ettiği maddi edimlerin

¹ a) ASTARLI, Muhit, İş Hukukunda İ kale (Bozma) Sözleşmeleri, Ankara 2013, s.5.

b) Genel bir tanım olarak; “Bir sözleşmenin ve bu sözleşme ile kurulan hukuki ilişkinin, sözleşme özgürlüğü kapsamında tarafların karşılıklı iradelerine dayanan yeni bir sözleşme ile ortadan kaldırılmasına bozma, buna ilişkin sözleşmeye de bozma sözleşmesi (contrarius actus) veya ikale” denmektedir. Bu tanım için bkz. ASTARLI, s. 6.

² ÇELİK, Nuri/CANİKLİOĞLU, Nurşen/ CANBOLAT, Talat, İş Hukuku Dersleri, İstanbul, 2015, s. 295-300; ŞAKAR, Müjdat, “İş Hukukunun Yeni Meselesi: Bozma (İ kale) Sözleşmelerinin Hukuki Durumu”, Yaklaşım Dergisi, Yıl:2009, Sayı: 204; TAŞKENT, Savaş, “İş Sözleşmesinin İ kale Yoluyla Sona Erdirilmesi”, KAMU-İŞ, Cilt: 11, Sayı:4, Yıl: 2011; ÖZDEMİR, Erdem “İ kale ve Alternatif Bir Öneri Olarak “Sulh Sözleşmesi”, Çimento Endüstrisi İşverenleri Sendikası, Cilt: 27, Sayı: 3, Mayıs 2013, s. 32-51; İNCE, Ergun, “İ kale (Sözleşmeyi Sona Erdirme) Sözleşmesi”, SİCİL, Yıl:5, S: 118, (Haziran 2010) ;GEREK, Hasan Nuvit, “İş Sözleşmesinin İ kale Sözleşmesi İ le Sona Ermesi”, Çalışma ve Toplum, 2011/4; ŞAHİN, Çil, “İbra Sözleşmesi ve İ kale Sözleşmesinin İş Güvencesine Etkileri”, Sicil İş Hukuku Dergisi, Eylül 2007; SEVİMLİ, Ahmet K., “İş Hukukunda İbra ve İ kale Sözleşmelerinin Geçerlilik Koşulları Konusundaki Gelişmeler”, Sicil İş Hukuku Dergisi, Sayı:14, Haziran 2009; ŞAHLANAN, Fevzi, “İ kalede Makul Yarar Ölçüsünün Gabin (Aşırı Yararlanma) Açısından Değerlendirilmesi”, Karar İncelemesi, Tekstil İşveren, S.386, Hukuk Eki: 71, Haziran 2012; ALPAGUT, Gülsevil, “İş Sözleşmesinin Sona Ermesine İlişkin Sözleşmesel Kayıtlar ve Sözleşmenin Tarafların Anlaşmasıyla Sona Ermesi”, İş Hukuku ve Sosyal Güvenlik Hukukuna İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri, 11.Yıl Toplantısı, 8-9 Haziran 2007, İstanbul Barosu Yayınları, No.113, İstanbul, 2008.

gelir niteliği ve buna bağlı olarak nasıl vergilendirileceği hususları vergi hukuku uygulamasında tartışma konusu olmuştur. Bu kapsamda, elde edilen maddi edimlerin gelir vergisi kanunu açısından gelir türü olarak dikkate alınıp alınmayacağı ve nihai olarak verginin konusunu teşkil edip etmeyeceği bu çalışmanın konusu oluşturmaktadır.

1. İkale : Nitelik /İçerik

Kelime anlamı itibariyle “bozma” olan ikalede taraflar yeni bir sözleşme ile mevcut bir iş sözleşmesinden doğan hak ve borçlarını sona erdirmektedirler. Buradan hareketle, ikale, TBK. m.1 anlamında iki taraflı bir hukuki işlemdir³. Aynı zamanda, tarafların karşılıklı ve birbirine uygun irade beyanının iş sözleşmesine doğrudan etki etmesi ve dolayısıyla sözleşmeden doğan hak ve yükümlülükleri bir bütün olarak ortadan kaldırması nedeniyle her iki taraf için tasarruf işlemi özelliği gösterir⁴. İkale, kural olarak bir tasarruf işlemi olmakla birlikte temelinde bir tahhüt işlemi yatmaktadır. Sözleşmede işveren bakımından bir tazminat ödeme yükümlülüğü öngörülmüş ise bunun işçinin işinden ve iş ilişkisinin devamından vazgeçmesinin karşılığı olduğu ve dolayısıyla borçların karşılıklı sinallagmatik bir özellik gösterdiği ifade edilebilir. Bununla birlikte, iş verenin makul yarar karşılığı bir tazminat ödeme yükümlülüğü olmadığı hallerde, ikale sözleşmesinin tam iki tarafa borç yükleyen karşılıklı bir sözleşme olduğundan bahsetmek mümkün değildir⁵.

İkale sözleşmesinin temel içeriği, iş sözleşmesinin sona erdirilmesidir. Böyle olmakla birlikte, sözleşme, sona erme dışında hükümler de ihtiva edebilmektedir. Bu hükümler, işçinin ikale önerisini kabul etmesinin karşılığı olan tazminat, kullanılmamış yıllık izinler, rekabet yasağı gibi şekillerde örneklenebilir ve esas olarak iş sözleşmesinin tasfiyesini amaçlarlar⁶.

³ ASTARLI, s.29.

⁴ ASTARLI, s. 30.

⁵ ASTARLI, s. 36.

⁶ ASTARLI, s. 7.

2. İkalenin Sonuçları: Vergi Hukuku

2.1. Tespitler

İkale sözleşmesi sonucunda işçi maddi bir edim elde etmektedir. Özel hukuk açısından maddi edim olarak nitelenen bu elde etme, kişinin malvarlığında bir artışa neden olmaktadır. Malvarlığındaki bu artış vergi hukukuna geçtiğimizde teknik anlamıyla “gelir”⁷ olarak nitelenmektedir. Bununla birlikte, teknik karşılığı “gelir” olan bu malvarlığı artışının vergilendirilip vergilendirilmeyeceği sorusu, şekli ve maddi vergi hukukuna⁸ daha yakından bakmayı gerekli kılmaktadır.

2.1.1. Pozitif Hukuk: VUK/GVK

Vergiye doğuran olay kenar başlıklı VUK, m.19 hükmü şöyledir; “*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder*”. Hükme göre; vergiyi doğuran olayın temelinde her zaman için hukuki bir olay yahut fiil bulunmaktadır⁹.

Vergi alacağı, mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder ve kamusal bir borç ilişkisi olması nedeniyle her zaman yasa ile düzenlenmek zorundadır¹⁰. VUK’ndaki vergi alacağı, borç ilişkisinin doğumuyla

⁷ a)En genel bakış açısıyla, ekonomik bir kavram olarak gelir “*belli bir zaman kesiti içinde alım gücünde artış şeklinde ortaya çıkan bir akım*”dır. Bkz. ÖNCEL, Mualla/ KUMRULU, Ahmet/ÇAĞAN, Nami, Vergi Hukuku, Ankara 2015, s.238.

b) Vergi hukukunda gelire ilişkin iki temel teori söz konusudur. Kaynak teorisine göre, belli bir üretim faaliyetine katılma sonucu elde edilen ekonomik değerler gelir olarak kabul edilir. Diğer söyleyişle, üretim faktörlerinin üretim sürecine sokulması karşılığında o dönem hasılatından sağladıkları payı karşılayan kazanç gelir olarak kabul edilmektedir. Safi artış teorisine göre ise hangi kaynaktan doğarsa doğsun satın alma gücünde belli bir dönemde ortaya çıkan artış gelir olarak dikkate alınır. Teoriler hakkında bkz. ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 239-240; SABAN, Nihal, Vergi Hukuku, İstanbul, 2014, s. 194-195; ŞENYÜZ, Doğan/ YÜCE, Mehmet/GERÇEK, Gerçek, Türk Vergi Sistemi, Bursa, 2016, s.3-4.

⁸ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.2; KANETİ, Selim, Vergi Hukuku, İstanbul, 1986, s.65 vd.; KIRBAŞ, Sadık, Vergi Hukuku, Ankara, 2015, s.6; KARAKOÇ, Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Ankara, 2014, s.86; ŞENYÜZ, Doğan/ YÜCE, Mehmet/ GERÇEK, Adnan, Vergi Hukuku, Bursa, 2016, s. 15; OKTAR, Ateş, Vergi Hukuku, İstanbul 2016, s.25.

⁹ SABAN, s. 160.

¹⁰ SABAN, s.160.

ilintili olup “vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü” ifadesi maddi vergi kanunlarına göndermede bulunur¹¹.

GVK, m.1 hükmüne göre; “gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir, bir takvim yılı içinde (GVK.m.2);

1. Ticarî kazançlar,
2. Ziraî kazançlar,
3. Ücretler,
4. Serbest meslek kazançları,
5. Gayrimenkul sermaye iratları,
6. Menkul sermaye iratları,
7. Diğer kazanç ve iratlar.

olarak belirtilen kazanç ve iratların gerçek kişiler tarafından elde edilmesidir. Buna bağlı olarak, gelir vergisi kapsamında yukarıda belirtilen gelir türlerinin elde edilmesiyle vergiyi doğuran gerçekleşmiş olur¹².

Gelir Vergisi Kanunu açısından, herhangi bir ekonomik değer in vergilendirilebilmesi için öncelikle kuramsal anlamda gelir olarak nitelendirilmesi gerekmektedir. Ancak gelir olarak nitelendirme tek başına yeterli olmayıp söz konusu ekonomik değer in Gelir Vergisi Kanunu’nda sayılı gelir türlerinden birine karşılık gelmesi gerekmektedir. Söz konusu irdeleme, verginin yasallığı ilkesinin¹³ bir sonucudur¹⁴.

2.1.2. Vergi İdaresinin Yaklaşımı

Vergi idaresinin ikale ile ilgili yaklaşımı aşağıda iki özelge ile tespit edilmektedir. Özelgelerden görüleceği üzere, mükellef tereddütüne bağlı olarak ikale sözleşmesinde ödenen tazminatların vergilendirilmesi meselesi kıdem tazminatı çerçevesinde tartışılmış, 2008 ve 2010 yıllarında verilen iki idari görüş konuyu birbirinden farklı değerlendirmiştir.

¹¹ SABAN, s. 201.

¹² SABAN, s.161; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 242.

¹³ Verginin yasallığı ilkesi hakkında bkz. GÜNEŞ, Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, İstanbul, 2008.

¹⁴ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 242.

05/2008 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-61 sayılı özelge şöyledir:

“...(V)akfımızla işçiler arasında karşılıklı anlaşmalı olarak yapılacak İ kale Sözleşmesi neticesinde ödenen kıdem tazminatının İş Kanunu'nun 14. maddesinde tanımı yapılan kıdem tazminatı kapsamına girmediğinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 25/7. maddesine göre vergiden istisna edilmesi mümkün değildir. Bu nedenle, anlaşmalı olarak yapılan ikale sözleşmesiyle verilen kıdem tazminatlarının ücret olarak değerlendirilerek Gelir Vergisi Kanunu'nun 61,94,103 ve 104. maddeleri gereğince tevkif suretiyle vergilendirilmesi gerekmektedir”.

15/12/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-GVK-94-53 sayılı özelgede ise şöyle denilmiştir:

“.....(U)ygulamada, işçi ve işveren karşılıklı olarak anlaşmak suretiyle iş sözleşmesini sona erdirebilmekte ve bu sözleşme (bozma sözleşmesi) ile aynı zamanda işçiye kıdem tazminatı, ihbar tazminatı vb. hususlar dikkate alınarak çeşitli şekillerde hesaplanan ödemelerin yapılması kararlaştırılmaktadır.

Bu açıklamalar çerçevesinde, 1475 sayılı İş Kanununun 14 üncü maddesi kapsamında ödenen kıdem tazminatının, çalışanın geçmişte işverene verdiği hizmet karşılığı yıpranmasının bedeli olarak ödenen bir tazminat niteliğinde olduğu düşünüldüğünde, tarafların iş sözleşmesini karşılıklı olarak anlaşmak suretiyle sona erdirmesi dolayısıyla, çalışana genellikle o işyerindeki çalışma süresi de dikkate alınarak yapılan ödemenin, aynı mahiyette bir kıdem tazminatını içerdiğinin kabulü gerekir. Dolayısıyla, iş akdinin taraflarca karşılıklı olarak anlaşılacak suretiyle sona erdirilmesi dolayısıyla çalışana ödenmesi öngörülen tutarın; İş akdinin 1475 sayılı Kanunun 14 üncü maddesi uyarınca fesh edilmesi halinde aynı çalışanın hak edeceği kıdem tazminatına tekabül eden kısmının Gelir Vergisi Kanununun 25 inci maddesinin 7 nci bendi uyarınca kıdem tazminatı olarak dikkate alınması ve bu çerçevede söz konusu tutarın gelir vergisinden istisna edilmesi, bu tutarı aşan kısmının ise hangi ad altında ödenmiş olursa olsun gelir vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Buna göre, iş akitleri ikale sözleşmesi ile sona erdirilen çalışanlarınıza bu sözleşme uyarınca yapılacak ödemenin 1475 sayılı Kanunun 14 üncü maddesine göre hesaplanacak kıdem tazminatına tekabül eden kısmının gelir vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmakta olup, bunu aşan kısmın ise ücret olarak gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacağı tabiidir”.

2.2. Değerlendirme

Yukarıda yer verildiği üzere, ikale sözleşmesi sonucunda ödenen maddi edimler, vergi idaresince kıdem tazminatı çerçevesinde tartışılmıştır. Bu noktada, ikale sözleşmesinin kapsamından hareketle ikili bir ayırım yapılması konunun içeriğini tespit açısından önem taşımaktadır. Daha önce belirtildiği üzere, ikale sözleşmeleri, içerik olarak çeşitli edimlerden oluşabilmektedir. Bu maddi edimlerin bir kısmı, daha önce yürütülen iş ilişkisine bağlı olarak çeşitli işçilik alacaklarından oluşmaktadır. Örnekleme gerekir ise, yıllık izin, hak kazanılmış prim, kıdem tazminatı bu işçilik alacaklarındandır. Diğer bir kısım maddi edim ise bu işçilik alacaklarından bağımsız ve iş hukuku açısından makul yarar çerçevesinde yapılan tazminat ödemelerinden oluşmaktadır.

Vergi hukuku açısından meselenin bu ikili ayrıma koşt biçimde değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu ikili ayrıma konu maddi edimlerin, yukarıda temelleri ortaya konan teorik çerçeveden hareketle, önce gelir olarak nitelenip nitelenmeyeceği ve ardından Gelir Vergisi Kanunu kapsamında ki gelir türlerinden birini oluşturup oluşturmadığının tespiti yapılmalıdır.

2.2.1. İşçilik Alacakları Bakımından

İkale sözleşmesi ile ödenen işçilik alacakları, ekonomik anlamda kişinin satın alma gücünü artırırken, hukuken malvarlığında bir artışa neden olmaktadır¹⁵. Ekonomik olarak “gelir” niteliği taşıyan alacaklara ilişkin bu tespit tek başına yeterli olmayıp tespitin Gelir Vergisi Kanunu tamamlanmalıdır. İşçilik alacaklarının GVK kapsamındaki gelir türlerinden herhangi birine girip girmediği de tespit edilmek durumundadır. Buna göre, temel özellikleri esas alındığında, Gelir Vergisi Kanunu’nda sayılan yedi gelir türü dört şekilde kategorize edilmektedir. Bunlar;

- 1- Teşebbüs Gelirleri (Ticari Kazanç ve Zirai Kazanç)
- 2- Emek Gelirleri (Ücret ve Serbest Meslek Kazancı)
- 3- Servet Gelirleri (Gayrimenkul Sermaye İratları ve Menkul Sermaye İratları)
- 4- Sui Generis (Diğer kazanç ve iratlar)

¹⁵ GVK kapsamında elde etme ve vergiyi doğuran olay ilişkisi hakkında bkz. ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 251 vd.; KANETİ, s. 108; SABAN, s.201-206.

şeklindedir. İkinci kategoride yer alan gelir türlerinin özelliği, emek karşılığı elde edilmeleri yahut emek ağırlıklı olarak yürütülen faaliyetlerden doğmalarıdır. Faaliyetin temelinde iş görme akitleri yer almaktadır. Üretime katılan emek, fiziksel yahut zihinsel bir özellik gösterebilmektedir¹⁶. Ücret gelirleri, bağımlı bir emeğin karşılığını oluşturmaktadır¹⁷.

“Ücretin Tarifi” kenar başlıklı GVK, m.61 hükmü şöyledir:

(2361 sayılı Kanunun 43’üncü maddesiyle değiştirilen madde) Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

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:

1. 23’üncü maddenin 11 numaralı bendine göre istisna dışında kalan emeklilik, malüliyet, dul ve yetim aylıkları;
2. Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler;
3. Türkiye Büyük Millet Meclisi, il genel meclisi ve belediye meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzeyen diğer kimselere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
4. Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;

¹⁶ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 243.

¹⁷ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 287; BİLİCİ, Türk Vergi Sistemi, s. 39-41.

5. (3239 sayılı Kanununun 53'üncü maddesiyle **değişen bent**) Bilirkişilere, resmî arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
6. Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler”.

Yukarıdaki hükümden açıkça görüleceği üzere, yasa koyucu, bağımlı emeğin karşılığı verilen her türlü ödemeyi ücret olarak kabul etmiştir. Bu bakımdan, genel olarak işçilik alacaklarının ücret olarak vergilendirileceği sonucuna ulaşılmaktadır. Bununla birlikte, ikale sözleşmesinin içeriği burada ayrıca önem kazanmaktadır. Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat kenar başlıklı VUK, m.3 hükmü şöyledir:

“A) Vergi kanunlarının uygulanması: Bu kanunda kullanılan “Vergi Kanunu” tabiri işbu kanun ile bu kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder.

Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır.

B) İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir”.

İşçilik alacaklarının, ikale sözleşmesinde ayrıntılı biçimde belirtildiği durumlarda, bağımlı emeğin karşılığı olmaları nedeniyle GVK, m.61 kapsamında ücret olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Bununla beraber, sözleşmede işçilik alacaklarının ayrıntılı biçimde belirtilmediği hallerde, VUK m.3 gereği vergi idaresinin yapacağı tespite bağlı olarak söz konusu alacakların ücret olarak vergilendirileceği görüşü ileri sürülebilir. Bu halde, idari işlemin sakatlığı ve edimin işçi-

lik alacağını kapsayıp kapsamadığı hususları mükellef tarafından ispat olunmalıdır.

Teorik temeli itibariyle işçilik alacaklarından olan ve ikale sözleşmesi ile ödenen kıdem tazminatının, 1475 sayılı İş Kanunu'nun 14. maddesinde¹⁸ belirtilen kıdem tazminatı kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği ve dolayısıyla GVK, m.25(7)¹⁹ kapsamında vergi istisnasına tabi olup olmayacağı ayrıca tartışma konusu olmuştur. İş hukuku öğretisinde de kabul edildiği üzere²⁰, ikale sözleşmesinde belirtilmiş olan kıdem tazminatı 1475 sayılı İş Kanunu'nun 14. Maddesinde belirtilen kıdem tazminatı kapsamında değildir. Bununla birlikte, vergi idaresi 2010 tarihli özeldesinde, ikale sözleşmesi ile ödenen kıdem tazminatlarının bu kapsamda olduğu değerlendirmesini paylaşmıştır. İş hukuku teorisinde kıdem tazminatı olarak nitelendirilmeyen bu ödemelere vergi hukuku açısından doğrudan kıdem tazminatı niteliği atfetmek hukuken yerinde bir yaklaşım olmamıştır. Bununla birlikte, kanaatimizce söz konusu ödemelerin işçilik alacağı ile ilgili olduğu tes-

¹⁸ Yasa hükmü şöyledir: “Bu Kanuna tabi işçilerin hizmet akitlerinin:

1. İşveren tarafından bu Kanunun 17. maddesinin II numaralı bendinde gösterilen sebepler dışında,
2. İşçi tarafından bu Kanunun 16. maddesi uyarınca,
3. Muvazaf askerlik hizmeti dolayısıyla,
4. Bağlı buldukları kanunla kurulu kurum veya sandıklardan yaşlılık, emeklilik veya malullük aylığı yahut toptan ödeme almak amacıyla;
5. (Ek: 25/8/1999 - 4447/45 md.) 506 Sayılı Kanunun 60. maddesinin birinci fıkrasının (A) bendinin (a) ve (b) alt bentlerinde öngörülen yaşlar dışında kalan diğer şartları veya aynı Kanunun Geçici 81 inci maddesine göre yaşlılık aylığı bağlanması için öngörülen sigortalılık süresini ve prim ödeme gün sayısını tamamlayarak kendi istekleri ile işten ayrılmalari nedeniyle,

Feshedilmesi veya kadının evlendiği tarihten itibaren bir yıl içerisinde kendi arzusu ile sona erdirmesi veya işçinin ölümü sebebiyle son bulması hallerinde işçinin işe başladığı tarihten itibaren hizmet akdinin devamı süresince her geçen tam yıl için işverence işçiyeye 30 günlük ücreti tutarında kıdem tazminatı ödenir. Bir yıldan artan süreler için de aynı oran üzerinden ödeme yapılır.”

¹⁹ GVK, 25(7) hükmü şöyledir; “(2320 sayılı Kanunun 2’nci maddesiyle değişen bent) 1475 ve 854 sayılı Kanun’lara göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 sayılı Kanun’a göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz)

²⁰ ÖZDEMİR, s.40; GEREK, s.55; ŞAKAR, <https://msakar.wordpress.com/2010/11/21/is-hukukunun-yeni-meselesi-bozma-ikale-sozlesmelerinin-hukuki-durumu/>

pit edilebildiği oranda-ki bu tespit için sözleşmenin yorumu ve elde edilen gelire ilişkin temeldeki baskın unsurun belirlenmesi gerekir- VUK m.3'den hareketle önce ücret olarak nitelendirilmesi ve devamında yasanın lafzı ve ruhunu ön planda tutarak GVK, 25(1) kapsamında²¹ “yardım” olduğundan bahisle vergiden istisna edilmesi hem iş hukuku hem vergi hukuku tekniğine daha uygun bir yaklaşım olacaktır²².

2.2.2. Tazminat Ödemeleri Bakımından

İşçinin, iş ilişkisi devam ederken, kendisi bakımından hiç bir makul neden olmaksızın işverenin ikale önerisini kabul etmesi olağan bir durum değildir. Çünkü, işveren feshini beklemek yerine ikale ile iş sözleşmesinin sona erdirilmesini kabul eden işçinin feshe bağlı haklardan yararlanması mümkün olmayacaktır. Bu nedenle, işverenler işçiye, ikaleyi kabul etmesi için bir kısım yararlar sağlamayı taahhüt etmektedirler. İş hukuku uygulamasında bu yarar çoğunlukla, işçinin ikaleyi kabul etmesi ve işinden vazgeçmesinden doğacak zararların ve yoksun kaldığı tazminatların karşılığı olacak bir paranın ödenmesi şeklinde belirlenmektedir²³.

Söz konusu tazminatların “gelir” olduğunda bir kuşku bulunmamaktadır. Yukarıda teorik çerçevesi ortaya konulduğu üzere, bir gelirin vergilendirilebilmesi için kanunda sayılı yedi gelir türünden birinin kapsamına girmesi gerekmektedir. Söz konusu tazminat ödemeleri herhangi bir gelir türü kapsamına girmediğinden verginin yasallığı ilkesi uyarınca vergilendirilmesi hukuken mümkün değildir. Ödemenin bağımlı bir emeğe dayanmaması nedeniyle “ücret” olarak nitelendirilmesine de imkan bulunmamaktadır.

²¹ GVK 25(1)'ın istisnalara ilişkin “Tazminat ve Yardımlarda” kenar başlıklı hükmü şöyledir; “ 1. Ölüm, (6462 sayılı Kanununun 1 inci maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 03.05.2013) engellilik(****), hastalık (5904 sayılı Kanununun 1 inci maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 03.07.2009)ve işsizlik sebepleriyle (işe başlatmama tazminatı dahil) verilen tazminat (***) ve yapılan yardımlar;...”

²² Farklı görüş için bkz. YİĞİT ŞAKAR, AYŞE, İş Sözleşmelerinin İ kale Sözleşmesi ile Sona Erdirilmesinin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi, MESS Sicil İş Hukuku Dergisi, Sayı:16, 2009, s.225-229.

²³ ASTARLI, s. 332.

3. İ kale Sözleşmesine Vergi Yargısının Bakışı

İ kale sözleşmesi sonucu ödenen edimlerin vergilendirilmesine ilişkin ilk derece ve Bölge İdare Mahkemesi kararı aşağıda ele alınmaktadır.

3.1. Tespit

İstanbul 9. Vergi Mahkemesi, E. 2014/2682, K. 2015/1512 ve 23.06.2015 tarihli kararı şu şekildedir:

“...Dava dosyasının incelenmesinden, davacının X A.Ş’de iş sözleşmesine istinaden çalışmakta iken iş akdinin 4857 sayılı Kanun’un 17. Maddesi uyarınca 16.05.2014 tarihinde düzenlenen protokol ile karşılıklı anlaşma sonucu 01.06.2014 tarihinde sona erdirildiği, davacıya kıdem ve ihbar tazminatı dışında iş güvencesi tazminatı adı altında ödeme yapılmasının kararlaştırıldığı anlaşılmaktadır...Gelir Vergisi Kanunu 61. Maddesinde ücret ve ücret sayılan ödemelerin ortak özelliği çalışanın iş verene bağlılığı ve hizmet karşılığı sağlanan para yahut para ile temsil edilen ödemeler olmasıdır. Yine yasal düzenlemeye göre ancak ücret veya ücret sayılan ödemelerden tevkifat yapılabilir. Dava konusu kesintinin yapıldığı tazminat, davacının iş akdinin ikale sözleşmesi sözleşmesi uyarınca sona erdirilmesi nedeniyle yasal bir zorunluluk olmaksızın davacıya işsiz kalması sebebiyle yardım amaçlı yapılan bir ödeme olduğundan bu ödemenin iş verene bağlı olarak ve hizmet karşılığı yapıldığından ve dolayısıyla ücret sayılan ödemelerin ortak özelliğini taşıdığından bahsedilemez. Bu itibarla, iş güvencesi tazminatı adı altında yapılan söz konusu ödemeden GVK, 61 ve 94(1) uyarınca vergi kesintisi yapılmasına olanak bulunmamaktadır. Bu durumda, çalışma ilişkisini sona erdiren iş veren tarafından davacıya yasal bir zorunluluk olmaksızın yapılan ödemenin ücret niteliğinde olmaması ve 193 sayılı Kanun’un yukarıda yer verilen 25(1) maddesi uyarınca gelir vergisinden müstesna tutulması karşısında söz konusu ek ödemeden gelir vergisi tevkifatı yapılması açık bir vergilendirme hatası olduğundan tevkif edilen verginin iadesi istemiyle yapılan düzeltme ve şikayet başvurusunun zımnen reddi yolunda tesis edilen dava konusu işlemden hukuka uygunluk bulunmamaktadır. ...”

Benzer olay örgüsüne ve aynı hukuki sonuca sahip ancak davacısı farklı olan başka bir uyuşmazlıkta, İstanbul Bölge İdare Mahkemesi'nin E. 2014/9100, K.2014/13480 sayılı kararı kesinleşmiştir²⁴.

3.2. Değerlendirme

Yukarıda yer verilen yargı kararları ile ilgili olarak bir değerlendirme cümlesinin kurulabilmesi, ikale ile birlikte verilen tazminatın hukuki niteliği ve amacının saptanması ile mümkündür. İş sözleşmesini ikale ile sona erdirirken verilen tazminatın amacı, işçinin bu sözleşmeyi kabulünü sağlamak ve işini kaybetmek dolayısıyla karşılaşıacağı olumsuz sonuçları telafi etmektir. Söz konusu tazminat, işçinin işini kaybetmek nedeniyle gelecekte oluşacak zararları denkleştirmeyi amaçladığından bir geçiş ve önleme fonksiyonu da bulunmaktadır²⁵.

Yukarıda açıklandığı üzere, söz konusu tazminat ödemeleri herhangi bir gelir türü kapsamına girmediğinden ve işçilik alacağı niteliği de göstermediğinden vergilendirilmesi verginin yasallığı ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu kapsamındaki istisnaların temel amacı, gelir türü olarak belirtilmiş bir vergi konusunu sosyal devlet, eşitlik ve benzeri nedenlerle vergilendirme dışında bırakmaktır²⁶. Gelir türü olarak kanunda belirtilmemiş bir gelirin istisnaya tabi tutulması bu teorik temelde hukuken mümkün değildir. Öte yandan, GVK m. 25 ücret sayılan tazminat ve yardımlara ilişkin istisnaları düzenlemektedir. Yargı kararlarında tespit edildiği üzere, ikale ile ödenen tazminatın ücret olarak nitelenmesi mümkün değildir. Ücret olarak nitelenmeyecek bir gelirin, ücretin istisnası kapsamında ele alınması da hukuka aykırılık oluşturur.

Bu bakımdan, ücret konusuna girmediği tespit edilen bir gelirin istisnası ile birlikte değerlendirmesi hukuka uygun bir yaklaşım olmamıştır. Bu nedenle, yargı kararları verginin yasallığı ilkesi gereği mükellef lehine olmakla birlikte, söz konusu tazminatların GVK 25(1) kapsamında "yardım" olarak değerlendirilemeyeceği görüşündeyiz²⁷.

²⁴ Yargı kararları için İstanbul Barosu Vergi Merkezi Başkanı Av.Mehmet Kaya'ya teşekkürü borç biliyorum.

²⁵ ASTARLI, s.334.

²⁶ ULUATAM, Özhan/METHİBAY, Yaşar, Vergi Hukuku, Ankara 2001, s.271.

²⁷ İş hukukunda aksi görüş için bkz. ASTARLI, s. 344.

Sonuç

Çalışmada ikale sonucu elde edilen maddi edimlerin vergi hukuku karşısındaki hukuki durumu tartışılmıştır. Bu kapsamda, ikale sözleşmesinin içeriği ile bağlantılı olarak ikili bir ayrıma gidilmesi vergisel sonuçları tartışmak açısından daha yerinde bir yaklaşımdır. Elde edilen maddi edimlerin işçilik alacağı ile bağlantısı kurulabildiği oranda VUK, m.3 gereği önce ücret olarak nitelendirilmesi- *ki bu nitelendirme her vaka özelinde sözleşmenin yorumu ve elde edilen gelire ilişkin olarak baskın unsurun tespitini gerektirir-*, buna bağlı olarak yapılan kıdem tazminatı ödemelerinin GVK 25(1) kapsamında vergiden istisna edilmesi, tazminat ödemelerinin ise verginin yasallığı ilkesi uyarınca verginin konusuna girmemesi nedeniyle vergilendirilemeyeceği sonucuna ulaşılmıştır.

KAYNAKÇA

- ALPAGUT, Gülsevil, “İş Sözleşmesinin Sona Ermesine İlişkin Sözleşmesel Kayıtlar ve Sözleşmenin Tarafların Anlaşmasıyla Sona Ermesi”, İş Hukuku ve Sosyal Güvenlik Hukukuna İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri, 11.Yıl Toplantısı, 8-9 Haziran 2007, İstanbul Barosu Yayınları, No.113, İstanbul, 2008.
- ASTARLI, Muhit, İş Hukukunda İ kale (Bozma) Sözleşmeleri, Ankara, 2013.
- BİLİCİ, Nurettin, Türk Vergi Sistemi, Ankara, 2016.
- ÇELİK, Nuri/CANIKLIOĞLU, Nurşen/ CANBOLAT, Talat, İş Hukuku Dersleri, İstanbul, 2015.
- GEREK, Hasan Nuvit, “İş Sözleşmesinin İ kale Sözleşmesi İle Sona Ermesi”, Çalışma ve Toplum, 2011/4.
- GÜNEŞ, Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, İstanbul, 2008.
- İNCE, Ergun, “İ kale (Sözleşmeyi Sona Erdirme) Sözleşmesi”, SİCİL, Yıl: 5, S: 118, (Haziran 2010)
- KANETİ, Selim, Vergi Hukuku, İstanbul, 1986.
- KARAKOÇ, Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Ankara, 2014.
- KIRBAŞ, Sadık, Vergi Hukuku, Ankara, 2015.
- OKTAR, Ateş, Vergi Hukuku, İstanbul 2016.
- ÖNCEL, Mualla/KUMRULU, Ahmet/ÇAĞAN, Nami, Vergi Hukuku, Ankara 2015.
- SABAN, Nihal, Vergi Hukuku, İstanbul, 2014.
- SEVİMLİ, Ahmet K., “İş Hukukunda İ bra ve İ kale Sözleşmelerinin Geçerlilik Koşulları Konusundaki Gelişmeler”, Sicil İş Hukuku Dergisi, Sayı:14, Haziran 2009.
- ŞAHİN, Çil, “İ bra Sözleşmesi ve İ kale Sözleşmesinin İş Güvencesine Etkileri”, Sicil İş Hukuku Dergisi, Eylül 2007.
- ŞAHLANAN, Fevzi, “İ kalede Makul Yarar Ölçüsünün Gabin (Aşırı Yararlanma) Açısından Değerlendirilmesi”, Karar İncelemesi, Tekstil İşveren, S.386, Hukuk Eki: 71, Haziran 2012.
- ŞAKAR, Müjdat, “İş Hukukunun Yeni Meselesi: Bozma (İ kale) Sözleşmelerinin Hukuki Durumu”, Yaklaşım Dergisi, Yıl: 2009, Sayı: 204.
- ŞENYÜZ, Doğan/ YÜCE, Mehmet/ GERÇEK, Adnan, Vergi Hukuku, Bursa, 2016.
- ŞENYÜZ, Doğan/YÜCE, Mehmet/GERÇEK, Gerçek, Türk Vergi Sistemi, Bursa, 2016.
- TAŞKENT, Savaş, “İş Sözleşmesinin İ kale Yoluyla Sona Erdirilmesi”, KAMU-İŞ, Cilt: 11, Sayı: 4, Yıl: 2011; ÖZDEMİR, Erdem “İ kale ve Alternatif Bir Öneri

Olarak “Sulh Sözleşmesi”, Çimento Endüstrisi İşverenleri Sendikası, Cilt: 27, Sayı: 3, Mayıs 2013.

ULUATAM, Özhan/METHİBAY, Yaşar, Vergi Hukuku, Ankara, 2001.

YİĞİT ŞAKAR, AYŞE, İş Sözleşmelerinin İkale Sözleşmesi ile Sona Erdirilmesinin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi, MESS Sicil İş Hukuku Dergisi, Sayı:16, 2009.