

İş Sözleşmesinin İkale Sözleşmesi ile Sona Ermesinin Vergi Hukuku ve Sosyal Güvenlik Hukuku Bakımından Sonuçları

Ümit Süleyman ÜSTÜN^{1*} 

¹Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Türkiye

Baki Oğuz MÜLAYİM² 

²Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Türkiye

Makale Bilgisi

Makale Geçmişi

Geliş: 26.05.2025

Kabul: 27.09.2025

Yayın: 11.11.2025

Anahtar Kelimeleri:

İkale sözleşmesi, Ücret, Ücret geliri, Gelir vergisi, Sigorta primi.

ÖZET

Anayasa'nın 48. maddesinde herkesin dilediği alanda çalışma ve sözleşme hürriyetlerine sahip olduğu düzenlenmiştir. Bu kapsamda işçi ve işveren anlaşmak sureti ile iş sözleşmesine son verebilir. Bu sözleşmeye, ikale (bozma) sözleşmesi denilmektedir.

İkale sözleşmesi, 4857 sayılı İş Kanunu döneminde giderek daha sıklıkla uygulanan bir sözleşmedir. Bu durumun ortaya çıkmasında, iş güvencesinin mevzuatımızda yer alması esas etkindir. Zira ikale sözleşmesi ile iş sözleşmesine son verilmesi durumunda işçi, iş güvencesi kapsamında işe iade davası açamaz. İşçi, bu durumda işverenden kıdem ve ihbar tazminatı talep edemez. Ayrıca işçi, işsizlik ödeneği de hak kazanamaz.

İkale sözleşmesi, mevzuatımızda özel olarak düzenlenmemiştir. İşçinin iş güvencesine yönelik hükümlerden mahrum kalmasından dolayı, yargı kararları ile ikale sözleşmesine ilişkin hususlar ortaya konulmuştur.

İkale sözleşmesinin sadece iş hukuku açısından değil, aynı zamanda vergi hukuku ve sosyal güvenlik hukuku bakımından da önemli sonuçları vardır. İkale sözleşmesi ile yapılan ödemelerin sosyal güvenlik hukuku bakımından prime tabi tutulması, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 80. maddesi kapsamında yapılmaktadır. Vergi hukuku bakımından ise ikale sözleşmesi kapsamında yapılan ödemelerin vergiye tabi olması konusunda 7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, bir dönüm noktası olmuştur. Kanunla yapılan değişiklikle ikale sözleşmeleri sonucu yapılan ödemelerin ücret geliri olduğu kabul edilmiş ve belirli bir tutara kadar bu ödemeler gelir vergisinden istisna edilmiştir.



This article is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License (CC BY-NC 4.0)

The Consequences of Termination of Employment Agreement with The Mutual Rescission Agreement in The Terms of Tax Law and Social Security Law

Article Info	ABSTRACT
Article History Received: 26.05.2025 Accepted: 27.09.2025 Published: 11.11.2025	Article 48 of the Constitution stipulates that everyone has the freedom to work and enter into agreements in any field they choose. In this context, it is possible for an employee and employer to terminate an employment agreement by mutual agreement. This contract is referred to as a mutual rescission agreement.
Keywords: Mutual rescission agreement, Wage, Wage income, Income tax, Insurance contributions.	The mutual rescission agreement has become increasingly common under The Labour Code No. 4857. The main factor contributing to this situation is the inclusion of job security provisions in our legislation. This is because, in cases where an employment agreement is terminated through a mutual rescission agreement, the employee cannot file a claim for reinstatement under the job security provisions. The employee does not entitle to severance pay or notice pay in this case. Additionally, the employee is not entitled to unemployment benefits. The mutual rescission agreement is not specifically regulated in our legislation. Due to the employee being deprived of provisions related to employment security, judicial decisions have established matters pertaining to termination contract. The mutual rescission agreement has significant consequences not only under labour law but also under tax law and social security law. The payments made under the mutual rescission agreement are subject to social security contributions under The Article 80 of the Social Insurance and General Health Insurance Law No. 5510. From a tax law perspective, The Law No. 7103 marked a turning point regarding the taxability of payments made under mutual termination contracts. With the amendments introduced by the law, payments made as a result of mutual termination contracts were recognised as wage income, and such payments were exempt from income tax up to a certain amount.

To cite this article:

Üstün, Ü. S/ Mülayim, B. O. (2025). “İş Sözleşmesinin İkale Sözleşmesi ile Sona Ermesinin Vergi Hukuku ve Sosyal Güvenlik Hukuku Bakımından Sonuçları”, *Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 8(2), s. 696-733. <https://doi.org/10.51120/NEUHFD.2025.164>.

***Sorumlu Yazar:** Süleyman ÜSTÜN, sustun@selcuk.edu.tr

GİRİŞ

İş sözleşmesi, birçok sebeple sona erebilir. Bu kapsamda işçi ve işveren anlaşmak sureti ile iş sözleşmesine son verebilir. İşçi ile işveren arasında bu doğrultuda yapılan anlaşma, ikale (bozma) sözleşmesi olarak adlandırılır.

İkale sözleşmesi, 1475 sayılı İş Kanunu¹ ve öncesinde hemen hemen uygulamaya hiç yansımadağı halde, iş güvencesi hükümlerinin yürürlüğe girmesinin ardından özellikle 4857 sayılı İş Kanunu'nun² yürürlüğe girmesi sonrasında giderek yaygın bir hal almıştır³. Gerçekten de ikale sözleşmesi, iş güvencesine yönelik düzenlemelerin yer almadığı, 1475 sayılı Kanun dönemi ve öncesinde uygulamada nadir görülmekle birlikte, iş güvencesine yönelik düzenlemelerin 4773 sayılı Kanun⁴ ve sonrasında kabul edilen 4857 sayılı İş Kanunu'nda yer alması ile uygulamada sıkça görülmeye başlanmıştır⁵.

İş sözleşmesinin genel sona erme nedenlerinden farklı olarak ikale, kavram veya sözleşme türü olarak 1475 sayılı İş Kanunu, 818 sayılı Borçlar Kanunu ya da 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nda tanımlanmamıştır. Mevzuatımızda, ikale sözleşmesine yönelik özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Uygulamada sıkça görülen ikale sözleşmesi, öğreti ve yargı kararları ile şekillendirilmiştir⁶.

İkale sözleşmesinin temel içeriğı, iş sözleşmesinin sona erdirilmesi olmakla birlikte, sona erme dışında hükümler de bulunabilir. Bu kapsamda işçinin ikale önerisini kabul etmesinin karşılığı olan tazminatın belirlenmesi, kullanılmamış yıllık izinlerin durumu, rekabet yasağı getirilmesi gibi hükümlere de sözleşmede yer verilebilir⁷.

İkale sözleşmesi, doğurduğu sonuçlar bakımından önem taşır. İkale sözleşmesi, iş güvencesi kapsamında bir sözleşme için yapılmakta ise işçi, iş sözleşmesi, işçi ve işverenin karşılıklı ve birbirine uygun irade beyanları ile sona erdiğinden, iş güvencesi hükümlerinden yararlanamaz. İkale sözleşmesinin yaygın olarak görülmesinin başlıca nedeni olarak, bu durum gösterilebilir⁸.

İkale sözleşmesi, belirli süreli iş sözleşmelerinin süresinden önce sona erdirilmesi için de yapılabilir. Zira belirli süreli iş sözleşmelerinin süresinden önce sona erdirilmesi için haklı bir nedenin varlığı gerekir. Belirli süreli iş sözleşmesinin işveren tarafından sürenin tamamlanmasından önce feshedilmesi, 6098 sayılı Kanunun 438. maddesinin birinci fıkrası gereğı işvereni temerrüde düşürür. Ancak iş sözleşmesi, ikale sözleşmesi ile sona erdiğinde işveren tazminat ödemek zorunda kalmaz⁹.

¹ RG, 01.09.1971-13943. 4857 sayılı (yeni) İş Kanunu'nun 120. maddesiyle, 1475 sayılı (mülga) İş Kanunu'nun 14. maddesi hariç diğer maddeleri yürürlükten kaldırılmıştır.

² RG, 10.06.2003-25134.

³ “İş ilişkisinin ikale anlaşması yoluyla sona erdirildiğine dair örnekler 1475 sayılı İş Kanunu ve öncesinde hemen hemen uygulamaya hiç yansımadağı halde, iş güvencesi hükümlerinin yürürlüğe girmesinin ardından özellikle 4857 sayılı Kanun sonrasında giderek yaygın bir hal almıştır.”, Y. 22. HD., E. 2011/9925, K. 2012/3268, T. 05.03.2021.

⁴ Kanunun tam adı, “4773 sayılı İş Kanunu, Sendikalar Kanunu ile Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” şeklindedir. RG, 15.08.2002, S. 24847.

⁵ Astarlı, Muhittin. *İş Hukukunda İkale (Bozma) Sözleşmeleri*. 1. Baskı, Turhan Yayınevi, Ankara, 2013, s.5; Kazan, Ahmet. “İkale Sözleşmesiyle Verilen Kıdem Tazminatının Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu.” *Yaklaşım Dergisi*, Mart 2009, s. 195; Özgenç, A. Selçuk. “Gelir Vergisi Kanunu Açısından İkale Sözleşmesi.” *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, C.22, 2016/2, s. 116.

⁶ Karaç, Serkan Taylan. “Türk İş Hukuku Bağlamında İkale Sözleşmelerinin Geçerlilik Ölçütleri ve “Makul Yerar” Kavramı.” *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, S. 50, 2022, s. 387.

⁷ Astarlı, s. 7; Özgenç, s. 117.

⁸ Gerek, Hasan Nüvit. “İş Sözleşmesinin İkale Sözleşmesi ile Sona Ermesi.” *Çalışma ve Toplum Dergisi*, 2011/4, s. 44.

⁹ Karaç, s. 408.

İş sözleşmesinin ikale sözleşmesi ile sona erdiği durumlarda, işçi kıdem tazminatına hak kazanamaz. 1475 sayılı Kanunun yürürlükte kalan 14. maddesinde kıdem tazminatı alınması yönelik koşullar düzenlenmiş, ancak bunlar arasında iş sözleşmesinin ikale ile sona erdirilmesine yönelik bir koşula yer verilmemiştir. Ayrıca işçinin ihbar tazminatını alması da mümkün değildir¹⁰.

İkale sözleşmesi, 4447 sayılı Kanunda¹¹ düzenlenen işsizlik sigortası açısından da önem taşır. 4447 sayılı Kanunun 51. maddesinin birinci fıkrasında iş sözleşmesinin işsizlik ödeneğine hak kazandıracak şekilde sona erme halleri sayılmaktadır. Ödeneğe hak kazanılabilmesi için iş sözleşmesinin, bu hallerden biri ile sona ermiş olması gerekir¹². İkale sözleşmesi sonucu işsiz kalan işçinin işsizlik ödeneği alması mümkün değildir. Zira işsizlik ödeneği alabilmesi için işçinin işini kendi iradesi ve kusuru dışında kaybetmiş olması gerekmektedir.

İkale sözleşmesinin bireysel iş hukuku açısından olduğu kadar, vergi hukuku ve sosyal güvenlik hukuku bakımından da önemli sonuçları bulunmaktadır. Çalışmamızda öncelikle ikale sözleşmesi hakkında genel açıklamalar yapılmakla yetinilecek, sonrasında ikale sözleşmesinin vergi ve sosyal güvenlik bakımından doğurduğu sonuçlara ayrı başlıklar altında değinilecektir.

I. İKALE SÖZLEŞMESİ

A. Genel Olarak

Anayasal bir hak olan sözleşme özgürlüğünün bir sonucu olarak taraflar, iş sözleşmesini kural olarak her zaman yapacakları bir anlaşma ile sona erdirebilir. İş sözleşmesinin sona erdirilmesine yönelik taraflarca yapılan anlaşma, ikale sözleşmesi olarak adlandırılır¹³. İkale sözleşmesinin yapılması neticesinde iş sözleşmesi, kanunda sayılan haller dışında tarafların ortak iradesi ile sonlandırılmaktadır¹⁴. Bunun için taraflarının ortak iradesinin iş sözleşmesini sona erdirmeye yönünde açık, hiçbir kuşkuyla yer bırakmayacak, anlaşılabilir, kanıtlanabilir bir şekilde ifade edilmiş olması gerekir¹⁵.

Taraflardan birinin sözleşmenin sona erdirilmesi için karşı tarafa yaptığı icap, ardından diğer tarafın da kabulü ile ikale sözleşmesi kurulmuş olur.¹⁶ İkale sözleşmesinde icap, karşı tarafın uygun

¹⁰ “İkale, niteliği itibarıyla bir sözleşme olduğundan tarafların serbest iradelerine dayanmalıdır. Diğer yandan, 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”, Y. 22. HD., E. 2016/33187, K. 2020/4662, T. 10.03.2020.

¹¹ RG, 08.09.1999-23810.

¹² Bal Bektaş, Özlem. *İşsizlik Sigortası*. 1. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2016, s. 140.

¹³ “Anayasal haklardan olan sözleşme özgürlüğünün bir sonucu olarak, işçi ve işveren yapacakları bir anlaşmayla, daha önce kurdukları iş sözleşmesini kural olarak her zaman sona erdirebilirler. Bu konuda sözleşmenin belirli veya belirsiz süreli olması arasında fark bulunmamaktadır. Sözleşmeyi sona erdirmeye anlaşmasına “ikale (bozma) sözleşmesi” denilmektedir”, Y. 9. HD., E. 2016/8336, K. 2017/6110, T. 06.04.2017.

¹⁴ “Sözleşme özgürlüğünün bir sonucu olarak daha önce kabul edilen bir hukuki ilişkinin, sözleşmenin taraflarınca sona erdirilmesi de mümkündür. Sözleşmenin doğal yollar dışında tarafların ortak iradesiyle sona erdirilmesi yönündeki işlem ikale olarak değerlendirilmelidir”, Y. 22. HD., E. 2014/22359, K. 2014/25557, 25.09.2014.

¹⁵ Gerek, s. 44.

¹⁶ “Bozma sözleşmesi (ikale) yasalarımızda düzenlenmiş değildir. Sözleşme özgürlüğünün bir sonucu olarak daha önce kabul edilen bir hukuki ilişkinin, sözleşmenin taraflarınca anlaşarak sona erdirilmesi mümkündür. Sözleşmenin,

irade beyanı ile anlaşılacak suretiyle iş ilişkisini sona erdirmeye yöneliktir. Bu nedenle ikale sözleşmesi yapmak üzere iş sözleşmesinin diğer tarafına yöneltilen icap, fesih olarak değerlendirilip feshe tahvil edilemez¹⁷.

İkale sözleşmesi, taraflar arasındaki iş sözleşmesinin süresi (belirli veya belirsiz süreli olması) ya da türü fark etmeksizin, tüm iş sözleşmeleri için yapılabilir. İkale sözleşmesi, şekil serbestisine tabidir. Bu doğrultuda yazılı ya da sözlü yapılabilir. Ancak ispat açısından yazılı şekilde yapılması uygun olur. Bununla birlikte ikale sözleşmesinin varlığı, her türlü delil ile kanıtlanabilir¹⁸.

B. İkale Sözleşmesinin Koşulları

İşçinin kendi rızası ile işten ayrılması durumunda işçi, işsizlik ödeneği, ihbar ve kıdem tazminatı alamaz, ayrıca iş güvencesi hükümlerinden yararlanamaz. Uygulamada mahrum kalınan bu haklardan dolayı, ikale sözleşmesi ile işçiye bir ikale bedeli ödenmesi öngörülmektedir. Bu nedenle işçinin, imzaladığı belgenin anlamını kavrayabilecek vasıflara sahip olması önemlidir¹⁹. Zira ikale sözleşmesi ile iş sözleşmelerinin sonra ermesi, diğer borç ilişkilerinin sona ermesinden farklıdır²⁰.

İkale sözleşmesi, iş sözleşmesinin tarafların ortak iradeleriyle sona erdirilmesidir. Niteliği itibarıyla bir sözleşme olmasından dolayı, tarafların serbest iradelerine dayanmalıdır. Bu nedenle 6098 sayılı Kanunda düzenlenen irade fesadı hallerinin titizlikle ele alınması gerekmektedir²¹. İrade fesadı halleri, somut ve inandırıcı delillerle ortaya konulmalıdır²². Bir tarafın ihtirazi kayıt koyması durumunda da ortak bir iradenin yokluğundan dolayı, ikale sözleşmesinin varlığından söz edilemez²³.

Kötüye kullanılmaması için ikale sözleşmesinin yapılması, bazı şartlara bağlanmaktadır²⁴. İkale

tarafların ortak iradesiyle sona erdirilmesi yönündeki işlem ikale olarak adlandırılır. İş Kanunu'nda bu fesih türü yer almasa da, taraflardan birinin karşı tarafa ilettiği iş sözleşmesinin karşılıklı feshine dair sözleşme yapılmasını içeren bir açıklama (icap), ardından diğer tarafın da bunu kabulü ile bozma sözleşmesi (ikale) kurulmuş olur”, Y. 9. HD., E. 2009/45075, K. 2012/5510, T. 22.02.2012.

¹⁷ Kılıçoğlu, Mustafa/Şenocak, Kemal. *İş Güvencesi Hukuku*. 1. Baskı, Legal Yayınevi, İstanbul, 2007, s. 99.

¹⁸ Y. 22. HD., E. 2012/2235, K. 2012/16652, T.12.07.2012.

¹⁹ “Davacı davalı işyerinde satış müdürü olup imzaladığı belgenin anlamını kavrayabilecek vasıflara sahiptir. Ayrıca iradesinin sakatlandığını da ispatlayabilmiş değildir. İşverenden gelen talep üzerine kararlaştırılan ödemeler birlikte değerlendirildiğinde iş sözleşmesinin tarafların anlaşması ile ikale yoluyla sona erdiği anlaşılmaktadır. Bu durumda davanın reddi gerekirken yerinde olmayan gerekçe ile davanın kabulüne karar verilmesi hatalıdır”, Y. 9. HD., E. 2016/29473, K. 2017/17057, T. 31.10.2017.

²⁰ Gerek, s. 47.

²¹ “Bozma sözleşmesinin Borçlar Kanununun 23-31 (TBK'nun 30, 36, 37 ve 38.) maddeleri arasında düzenlenmiş olan irade fesadı hallerinin bozma sözleşmeleri yönünden titizlikle ele alınması gerekir”. Y. 9. HD., E. 2007/31287, K. 2008/9600, T. 21.04.2008.

²² “Somut uyumsuzlukta; davacının 12.01.2016 tarihli dilekçesinde özel ve ailevi nedenlerinden dolayı toplu miktarda nakit paraya ihtiyacı bulunduğu ihbar tazminatı ve diğer hak edişlerinin ödenerek iş sözleşmesinin sona erdirilmesini talep ettiği, bunun üzerine ikale sözleşmesi yapıldığı ve davacıya kıdem ve ihbar tazminatlarının ödeneceğinin belirtildiği, davacının söz konusu dilekçesinin irade fesadıyla alındığının somut ve inandırıcı delillerle kanıtlanmadığı anlaşıldığından, davanın reddine karar verilmesi gerekirken yazılı şekilde kabulü hatalıdır”, Y. 9. HD., E. 2016/32850, K. 2017/21915, T.21.12.2017.

²³ “Mahkemece ikale kabul edilen sözleşme davacı işçi tarafından ihtirazi kayıtlı imzalanmıştır. İhtirazi kayıt konulması iş sözleşmesinin karşılıklı bozma sözleşmesi ile sona erdirildiği anlamına gelmez. İşveren tarafından iş sözleşmesinin feshedildiği sabit olup, bu husus kabulündedir”, Y. 9. HD., E. 2015/23391, K. 2015/32671, T. 17.11.2015.

²⁴ Doybun, Merve. “İkale Sözleşmeleri ve Vergisel Sonuçlar.” *Vergide Gündem Dergisi*, Ağustos 2020, s. 44. Ayrıca bkz.

sözleşmelerine giderek daha sık rastlanıldığından, genel hükümlerin yanı sıra işçinin korunması ilkesi ve işçi lehine yorum ilkeleri de dikkate alınmalıdır²⁵.

İkale sözleşmesinde işveren tarafından yapılan bir feshin karşılıklı anlaşma yoluyla yapılmış bir fesih gibi gösterilmesi suretiyle ile iş güvencesi hükümlerinin dolanılması şüphesi ortaya çıkmaktadır. Bu doğrultuda irade fesadı hallerinin denetimi dışında, işçinin ikale sözleşmesi yapması için makul bir yararının olup olmadığının da araştırılması gerekir²⁶. Pozitif bir hukuk kuralının bulunmamasından dolayı makul yarar, yargı kararları ile ortaya konulmaktadır²⁷. Yargıtay, her somut olayın özelliklerini dikkate almak sureti ile makul yararın gerçekleşip gerçekleşmediğini değerlendirmektedir²⁸. İşverene göre daha zayıf konumda bulunan işçinin ikale sözleşmesini imzalamasında makul bir yararının bulunmaması durumunda, böyle bir sözleşmeye geçerlilik tanınmayacağı, yerleşmiş ve istikrar kazanmış kararlar ile ortaya konulmuştur²⁹.

İkale sözleşmesinde, icabın hangi taraftan geldiği önemlidir. Bu husus, sözleşmeye yazılmış olabilir³⁰. İcab, işverenden geldiğinde, yasal tazminatların dışında işçiye ek bir menfaatin sağlanması, yargı kararları ile aranılmaktadır. Diğer bir deyişle işçinin ikale sözleşmesini imzalamasında makul bir yararı bulunmalıdır. Aksi halde iş sözleşmesinin ikale sözleşmesi ile sona erdirildiğinden söz edilemez³¹. İcabın işveren tarafından yapılması durumunda, yalnızca kıdem ve ihbar tazminatı ödemesinin yapılması yeterli kabul edilmez. İşe başlatmama tazminatının alt sınırı olan dört aylık

Vatansever Yanık, Begüm. “Yargıtay Kararları Işığında İkalenin Geçerlik Şartları.” *Konya Barosu Dergisi*, C. 1, S. 1, s. 73 vd.

²⁵ “Bütün bu hususlar, İş Hukukunda hakim olan işçi lehine yorum ilkesi dikkate alınarak, ikalenin geçerliliği noktasında işçi lehine değerlendirmenin gerekliliğini ortaya koymaktadır”, Y. 22. HD., E. 2011/9925, K. 2012/3268, T. 05.03.2012.

²⁶ Makul yarar konusunda bkz. Bayram, Fuat/Yıldırım, Coşkun Arzu. “Türk İş Hukukunda İkale.” *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 18/2, 2023, s. 438-441.

²⁷ Y. 9. HD., E. 2014/25285, K. 2014/38607, T. 18.12.2014.

²⁸ “Dosya içeriğine göre, davalı işverenin 02.02.2010 tarihli, birleşme nedeni ile iş gücü fazlalığının söz konusu olduğu bu sebeple personel azaltılması konusunda karar alındığı bu halde kıdem ve ihbar tazminatlarına ek olarak işsizlik sigortası ödeneği ve işsiz kalan sürüdeki kazancın telifine yönelik ek bir ödeme yapılmasının teklif edildiği, davacı tarafından işverenin bu teklifinin 02.02.2010 tarihli dilekçesi ile şirket birleşmesi sonucunda yeni bir organizasyonel yapı ile farklı bir yönetim anlayışının olacağı bu şartlarda kendisini de çalışmak istemediğini belirterek teklifi kabul ettiğini bildirmiş 04.02.2010 tarihli ibraname ile işçinin kıdem-ihbar tazminatı, diğer işçilik hakları ve 133.182 TL tutarında brüt ek ödemenin net tutarını da işverenden aldığını belirterek işvereni ibra ettiği anlaşılmıştır. Davacı taraf iradeyi fesada uğratan halleri yargılama sırasında ispat edebilmiş değildir. Davacıya tüm işçilik haklarına ilaveten on dört maaş tutarında ek ödeme yapılarak karşılıklı anlaşma ile iş sözleşmesinin sona erdirildiği açıktır. Davacının işe iade talebinin kabulü halinde bile bu miktarda alacak ve tazminat elde edemeyeceği dolayısıyla makul yararın yüksek oranda gerçekleştiği ortada olup davanın reddi yerine işçinin makul yararı olmadığı yönündeki yanlış bilimsel raporu esas alınarak kabulüne karar verilmesi hatalı olup bozmayı gerektirmiştir”, Y. 22. HD., E. 2011/9925, K. 2012/3268, T.05.03.2012.

²⁹ Y. 9. HD., E. 2014/12390, K. 2014/30947, T. 24.10.2014.

³⁰ “Dosyada mevcut ikale sözleşmesi incelendiğinde; 3. madde de ikale teklifinin davacı işçiden geldiği açıkça yazılıdır. Bu açıklık karşısında, ikale teklifinin işçiden gelmediğini ve iradesinin fesada uğratıldığını ispat külfeti davacı işçi üzerindedir. Davacı tanık dinletmediği gibi başkaca herhangi bir delil ile de iddiasını ispat edememiştir. Açıklanan nedenle, irade fesadına dayalı olduğu ispat edilemeyen ve işçiden gelen teklif üzerine düzenlenen ikale sözleşmesine değer verilerek davanın reddine karar verilmesi gerekirken, ikale sözleşmesi yapma teklifinin işverenden geldiği ve işçiye ek menfaat sağlanmadığı gerekçesiyle davanın kabulü hatalıdır” , Y. 9. HD., E. 2016/32059, K. 2017/22085, T. 21.12.2017.

³¹ Y. 22. HD., E. 2014/22359, K. 2014/25557, T. 25.09.2014.

ücret tutarında bir ek ödemenin daha yapılması gerekir³². İrade fesadı halleri dışında icabın işçiden gelmesi durumunda ise kıdem ve ihbar tazminatlarının ödenmesi yeterli olarak kabul edilmektedir³³. Bu durumda işçiye ek bir menfaat sağlanması aranmaz³⁴.

II. İKALE SÖZLEŞMESİNİN VERGİ HUKUKU BAKIMINDAN SONUÇLARI

A. Genel Olarak

İkale sözleşmesi, tarafların anlaşması yoluyla mevcut iş sözleşmesinin sona erdirilmesine yol açar. Bu bakımdan ikale sözleşmesi, vergi hukuku kapsamında sonuçlar doğurmaktadır. Sözleşmenin yapılmasının yanında sözleşme kapsamında işçiye ödenen tazminatların da vergiye tabi tutulması söz konusu olabilmektedir. İkale kapsamındaki tazminatların vergilendirilmesi, gelir ve damga vergisi kapsamında ele alınabilir.

B. Gelir Vergisi Kanunu Bakımından Sonuçları

İkale sözleşmesi sonucunda işçi, maddi bir edim elde etmektedir. Bir gelirin elde edilmesi, kişinin malvarlığında bir artışa neden olmaktadır³⁵. Bu durum gelir vergisi açısından kural olarak vergiyi doğuran olayı teşkil etmektedir. Ancak vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince bir iktisadi unsurun (vergi konusunun) vergiye tabi tutulabilmesi için mutlaka kanunda düzenlenmesi gerekmekte olup bu hususta yürütme organına herhangi bir yetki de tanınmaz³⁶.

İkale sözleşmelerinden elde edilen tazminatların 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu³⁷ kapsamında değerlendirilmesinde temel mesele, elde edilen tazminatın niteliğidir. Bu tazminat, ücret niteliğinde kabul edilirse 193 sayılı Kanun kapsamında vergilendirilecektir. Elde edilen tazminat ücret niteliğinde kabul edilmez yahut vergiden istisna edilen unsurlar arasında sayılırsa gelir vergisine tabi tutulmayacaktır.

Ücretin tanımı, 193 sayılı Kanunun 61. maddesinde verilmektedir. Buna göre ücret, işverene

³² “Davacıya tüm yasal istihkakları, kıdem ve ihbar tazminatının haricinde ayrıca 4 maaş tutarında ödeme taahhüdü nedeniyle makul faydanın sağlandığı, bu nedenle ikalenin anlaşmasının geçerli olduğu cihetle, davanın bu gerekçe ile reddi gerekirken yazılı gerekçeyle kabulüne karar verilmesi hatalı olup, bozmayı gerektirmiştir”, Y. 9. HD., E. 2019/1971, K. 2019/6909, T. 27.03.2019.

³³ “Somut uyuşmazlıkta, davacı işçinin 19.11.2013 tarihinden itibaren davalı işyerinin projesi olan ... isimli işletmede güvenlik görevlisi olarak çalıştığı, alt işveren ... yönetiminin kadro eksiltilmesi talebinde bulunduğu, davacı işçinin kadro azaltılması talebini duyunca davalı işverene verdiği kendi el yazılı ve imzalı "kadro azaltılmasına tarafımın tabi tutularak tazminatlarımın tarafıma ödenmek suretiyle iş akdinin sona erdirilmesine muvafakat ettiğimi kendi özgür iradem ile talep ederim" içerikli dilekçe ile tazminatları ödenerek iş akdinin sona erdirilmesi talebinde bulunduğu, 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, bu nedenlerle iş akdinin işçiden gelen talep üzerine sonlandırıldığı anlaşıldığından işe iade davasının reddi gerekirken yazılı gerekçe ile kabulüne karar verilmesi hatalıdır”, Y. 9. HD., E. 2019/8260, K. 2020/903, T. 22.01.2020.

³⁴ Y. 9. HD., E. 2016/10425, K. 2017/8620, T. 23.05.2017. Karar için bkz. Mıhçakar, Mehmet İbrahim. “Yargı Kararları Çerçevesinde İkale Sözleşmelerinin İş Hukuku ve Gelir Vergisi Mevzuatındaki Yeri.” *Vergi Raporu Dergisi*, S. 235, s. 7.

³⁵ Özgenç, s. 118.

³⁶ Konu hakkında bkz. Üstün, Ümit Süleyman. *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*. 1. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007, s. 63.

³⁷ RG, 06.01.1961-10700.

tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ücretin ödenek, tazminat, prim, ikramiye farklı gibi isimler altında verilmesi onun niteliğini değiştirmez³⁸.

İkale sözleşmelerinden elde edilen tazminatların gelir vergisine tabi tutulmasında dönüm noktasını, 2018 yılında yürürlüğe giren 7103 sayılı Kanun³⁹ oluşturmaktadır. Bu bakımdan ikale sözleşmelerinin gelir vergisine tabi tutulmasını, bu düzenlemeyi dikkate alarak ele almak gerekir.

1. 7103 Sayılı Kanun (27 Mart 2018) Öncesi Dönem

a. Genel Olarak

7103 sayılı Kanun öncesinde 193 sayılı Kanunda ikale sözleşmeleri kapsamında yapılan ödemeler hakkında bir düzenleme bulunmamaktaydı. Bu tür ödemeler, kıdem ve ihbar tazminatından farklı olarak vergi mevzuatında net bir şekilde düzenlenmediği için uygulamada farklı yaklaşımlara yol açıyordu. Bu dönemde ikale sözleşmesi ile yapılan ödemeler, işverenden işçiye yapılan bir menfaat transferi olarak değerlendirilip, genellikle 193 sayılı Kanunun 61. maddesi kapsamında ücret olarak kabul edilmekteydi.

İkale sözleşmesi kapsamında yapılan ödemeler, hizmet karşılığı yapılan bir ödeme olmadığı için doğrudan 193 sayılı Kanunun 25. maddesi bağlamında istisna tutulacak tazminat ve yardımlar kısmında yer almıyordu. 7103 sayılı Kanun öncesi dönemde, 193 sayılı Kanunun 25. maddesi, kıdem tazminatını gelir vergisinden istisna tutarken, ihbar tazminatı ve ikale sözleşmeleri kapsamında yapılan ek ödemelere ilişkin herhangi bir düzenleme içermiyordu. Bu nedenle kıdem tazminatına ilişkin tavanı aşan ödemeler, vergiye tabi tutulmaktaydı⁴⁰.

İkale sözleşmesi kapsamında yapılan ödemeler ise mevzuatta açık bir şekilde düzenlenmediği için uygulamada farklı yaklaşımlar söz konusu olmaktaydı. Aşağıda ele alınacağı üzere, bazı yargı kararlarında bunların ücret kapsamında değerlendirilerek vergilendirilmesi gerektiği hükme bağlanırken, bazı kararlarda ise kanunda açık bir düzenleme bulunmaması sebebiyle vergi dışı kabul edilmesi söz konusu olmaktaydı.

³⁸ Kayırgan, Hasan. “Yargı Kararları Işığında Yıllık Ücretli İzin Hakkı.” *Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 4, S. 2, 2021, s. 578, Buna karşılık çalışana hizmet karşılığı verilen ödeme kapsamında olmayan tazminatlar ücret niteliğinde sayılmaz. “Ölüm tazminatı ödemeleri, hak sahibi kimselere, ölen işçinin işvereni tarafından yapılan ödemelerdir. Dolayısıyla ödeme yükümlülüğü bulunan işverenle ödemeye hak kazanan kimse arasında bir hizmet ilişkisi bulunmadığı gibi, söz konusu ödeme bir hizmet karşılığında da yapılmadığından, ücret niteliği taşımamaktadır”. Konu hakkında bkz. Çakır, Erdem Utku. “Vergisel Boyutuyla Ölüm Tazminatı.” *Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 5, S. 1, 2022, s. 34. Sosyal devlet ilkesinin gereği olarak ücretin vergilendirilmesinde ücrette adalet ilkesinin de gözetilmesi gerekir. Durdu, Muhammet. “Anayasalarımızda Yer Alan İktisadi Hükümlerin Hukuki Çerçevesi.” *Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 2, S. 2, 2019, s. 115.

³⁹ Kanunun tam adı, “7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ile Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”, şeklindedir. RG, 27.03.2018-30373 (2. Mükerrer).

⁴⁰ 7103 sayılı Kanun değişikliği öncesinde 193 sayılı Kanunun 25. maddesinin konumuzla ilgili yedinci bendi, “1475 [mülga İş Kanunu] ve 854 sayılı kanunlara [Deniz İş Kanunu] göre ödenmesi gereken kıdem tazminatının tamamı ile 5953 sayılı Kanuna [Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanun] göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarı (hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz)”, şeklinde idi.

İkale sözleşmesi sonucunda işçi gelir elde etmektedir. Bu gelirin, işçinin elde ettiği bir ücret geliri olup olmadığı, dolayısıyla gelir vergisine tabi olup olmayacağı tartışma konusudur. Tartışmaların özünde, ikale sözleşmesinde yer alan tazminatının mahiyeti itibarıyla 1475 sayılı İş Kanunu'nun 14. maddesi kapsamında kıdem tazminatı sayılıp sayılmadığı, bu bakımdan ekonomik yaklaşım ve vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince vergiye tabi olup olmadığı hususları yatmaktadır⁴¹.

Ücretin başka isimler altında ödenmesi, kural olarak onun niteliğini ve özünü değiştirmemektedir. Ekonomik yaklaşım ilkesi de dikkate alındığında (yapılan ödemenin gerçek mahiyeti dikkate alındığında), ödeme, işverene veya belirli bir işyerine bağlılık ilişkisi temelinde bir hizmet karşılığı olarak yapılıyorsa, ücret olarak değerlendirilecektir. Bu şartları taşıyan bir ödemenin ücretten farklı bir hukuki şekilde ortaya çıkması, vergi hukuku bakımından onun ücret niteliğini değiştirmeyecektir⁴². Diğer bir ifadeyle, elde edilen gelirin gelir vergisi bakımından ücret olarak kabul edilebilmesi için, saf emek faktörünün üretim sürecine katılması sonucu işverene bağlılık ilişkisi temelinde hizmet karşılığı olarak elde edilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır⁴³.

Bu dönemde idarenin yaklaşımlarında da farklılık bulunmaktaydı. 2008 yılında verilen bir özeltede, ikale sözleşmesi kapsamında yapılan ödemelerin kıdem tazminatı kapsamına girmediği, dolayısıyla istisna edilemeyeceği, ücret niteliğinde olduğu belirtilmiştir⁴⁴. Bu özelge doğrultusunda doktrinde, ikale sözleşmesi gereğince ücret sayıldığı için ödenen kıdem tazminatı ve ihbar tazminatının gider olarak kaydedilebileceği ileri sürülmüştür⁴⁵. 2010 yılında verilen bir başka özeltede ise, önceki özeltelerin aksine, ikale sözleşmesi kapsamında yapılan ödemeler, kıdem tazminatına benzetilmiş ve 193 sayılı Kanunun 25. maddesindeki tutara kadar olan kısmının gelir vergisinden istisna olduğu ifade edilmiştir⁴⁶. Bundan sonra verilen diğer birçok özeltede de aynı

⁴¹ Geniş bilgi için bkz. Coşkun, Nilüfer. "Gelir Vergisi Kanununda İkale ve İkale Yoluyla Yapılan Ödemelere İlişkin Gelir Vergisi Kesintisinin İadesinde Hukuki Sorumluluk." *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 27, S. 46, 2022, s. 209-240.

⁴² Konu hakkında bkz. Gökçay, Şerif Emre. *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları*. Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2018, s. 385.

⁴³ Gökçay, s. 386.

⁴⁴ "Vakfınızla işçiler arasında karşılıklı anlaşmalı olarak yapılacak **İkale Sözleşmesi neticesinde ödenen kıdem tazminatının İş Kanunu'nun 14. maddesinde tanımlanan 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" (B.07.1.GIB.4.34.16.01/GVK-61 sayılı özelge (2008)). Özelge için bkz. Özgenç, s. 120.

⁴⁵ Yiğit Şakar, Ayşe. "İş Sözleşmesinin İkale Sözleşmesi ile Sona Erdirilmesinin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi". *Sicil İş Hukuku Dergisi*, Aralık 2009, s. 228.

⁴⁶ "...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 kararlaştırabilmektedir. 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 anlaşmak 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

hususlara yer verildiği görülmektedir⁴⁷.

Özelgedeki bu görüş, doktrinde eleştirilmekteydi. Buna göre iş hukukunda kıdem tazminatı olarak nitelendirilmeyen bu ödemelerin kıdem tazminatı olarak kabul edilmesi, doğru bir yaklaşım olmayacaktır. Bu görüş kapsamında, ekonomik yaklaşım ilkesinden hareketle bu tür ödemelerin bağımlı emeğin karşılığı olması dolayısıyla ücret olarak kabul edilmesi⁴⁸, sonrasında 193 sayılı Kanunun 25. maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde “yardım” niteliğinde olduğu dikkate alınarak vergiden istisna edilmesi önerilmiştir⁴⁹. Ancak kanaatimizce, özelgede vurgulanan “*ödemenin, aynı mahiyette bir kıdem tazminatı içerdiğinin kabulü*” yorumu, ekonomik yaklaşım ilkesine uygun bir yorumdur. Bu yorumla işçi ve işveren arasındaki karşılıklı anlaşma suretiyle belirlenen ödemenin gerçek mahiyeti dikkate alınmış olmaktadır.

Doktrinde de ücretin temel unsurları bağlamında değerlendirme yapıldığında, esasen ödenmekte olan ikale bedelinin ücret kapsamında olduğunu kabul eden vergi idaresinin

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” (TC. Gelir İdaresi Başkanlığı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü, 15.12.2010, B.07.1.GİB.4.99.16.02-GVK-94-53 sayılı özelge). Ayrıca bkz. Üzeltürk, Hakan. “İkale Sözleşmesi Kapsamında Yapılan Ödemelerin Vergi Hukuku Boyutu.” *Sicil İş Hukuku Dergisi*. S. 39, 2018, s. 87; Özgenç, s. 120.

⁴⁷ “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” Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, 30.03.2016, 84098128-120.03.05.06[25-2016/1]-188 sayılı özelge. Diğer bir özelgede ise şu hususlar vurgulanmaktadır: “İş akdinin taraflarca karşılıklı olarak anlaşılacak suretiyle sona erdirilmesi dolayısıyla çalışana ödenmesi öngörülen tutarın; İş akdinin 5953 sayılı Kanun uyarınca feshedilmesi halinde aynı çalışanın hak edeceği kıdem tazminatına tekabül eden kısmının Gelir Vergisi Kanununun 25’inci maddesinin 7’nci bendi kapsamında kıdem tazminatı olarak dikkate alınması ve bu çerçevede söz konusu kıdem tazminatının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarının (hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler kıdem tazminatı sayılmaz.) gelir vergisinden istisna edilmesi, bu tutarı aşan kısmının ise hangi ad altında ödenmiş olursa olsun gelir vergisine tabi tutulması gerekmektedir” (Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, 08.03.2017, 84098128-120.03.05[25-2016-2]-7775 sayılı özelge). Özelge için bkz. Aşçı Akıncı, Nuray. “Yeni Yasal Değişiklikler Karşısında İkale Sözleşmesinin Vergisel Boyutu”. *Vergi Sorunları*, S. 367, Nisan 2019, s. 119. Ayrıca bkz. Türkay, İmdat. “İşçi İşveren Arasındaki İkale Sözleşmesine Göre Ödenen Tazminatın Hukuki ve Vergisel Boyutu.” *Hak-İş Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi*, C. 7, S. 19, 2018/3, s. 502; Mihçakar, s. 80.

⁴⁸ “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 tespitiye bağlı olarak söz konusu alacakların ücret olarak vergilendirileceği görüşü ileri sürülebilir.” Özgenç, s. 123; “VUK m.3’den hareketle önce ücret olarak nitelendirilmesi ve devamında yasanın lafzı ve ruhunu ön planda tutarak GVK, 25(1) kapsamında “yardım” olduğundan bahisle vergiden istisna edilmesi hem iş hukuku hem vergi hukuku tekniğine daha uygun bir yaklaşım olacaktır”, Özgenç, s. 125 Ancak yazar daha sonra bu görüşünün tersini ileri sürmektedir: “...yargı kararları verginin yasallığı ilkesi gereği mükellef lehine olmakla birlikte, söz konusu tazminatların GVK 25(1) kapsamında “yardım” olarak değerlendirilemeyeceği görüşündeyiz”, Özgenç, s. 127.

⁴⁹ Özgenç, s. 124-127.

uygulanmasının doğru olduğu ifade edilmekteydi⁵⁰. Yukarıda belirtilen özelelerdeki bu yorumların isabeti, daha sonra çıkan 7103 sayılı Kanunla aynı yönde olmasında kendini göstermektedir⁵¹.

b. Yargı Kararlarında İ kale Sözleşmesi Kapsamındaki Tazminatların Vergilendirilmesi

7103 sayılı Kanun öncesi, mevzuatta açık düzenleme bulunmaması, yargı kararlarında da farklı yaklaşımlar olmasına yol açmıştır. 7103 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesi dönemde, yargı kararlarda ikale sözleşmesi kapsamında yapılan ödemeler ile kıdem ve ihbar tazminatları ayrı değerdendirmelere tabi tutulmuştur.

İş sözleşmesi, ikale sözleşmesi ile sona eren işçiye “ikale bedeli” adı altında yapılan ödemenin niteliği ile ilgili uyuşmazlık yerel mahkeme ve Bölge İdare Mahkemesi tarafından ücret niteliğinde olmadığı doğrudusunda karar verilmiştir⁵². Ancak dosyayı temyizen inceleyen Danıştay 4. Dairesi ise “ikale bedeli”nin ücret niteliğinde olduğuna hükmetmiştir⁵³.

İ kale sözleşmesi kapsamında ödenecek ihbar tazminatı da bu dönem tartışma konusuydu. Bu dönemle ilgili doktrinde, ikale sözleşmelerinde bir fesih bildirim süresi söz konusu olmadığından, bu süreye uyulmaması sonucu ihbar tazminatı ödenmesinin de söz konusu olmayacağı ileri sürülmüştür⁵⁴. İ kale sözleşmesine taraf olan işverenin, sözleşme hükümleri gereğince ödediği kıdem ve ihbar tazminatının 193 sayılı Kanun bakımından ücret olarak kabul edilmesi gerektiği belirtilmekteydi⁵⁵. Nitekim Bölge İdare Mahkemeleri kararları arasında ikale sözleşmesi kapsamında ödenen ihbar tazminatları bağlamında ortaya çıkan aykırılık, daha sonra Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 2021/2 sayılı kararı ile giderilmiştir. Bu süreçte yargı organlarının konuya yaklaşımları farklılık arz etmiştir.

⁵⁰ Türkay, s. 510.

⁵¹ Aşçı Akıncı, s. 119.

⁵² “Davacı tarafından, iş akdinin 29/02/2016 tarihinde imzalanan ikale sözleşmesi ile sona erdirilmesi üzerine, söz konusu sözleşme uyarınca kendisine ödenen ikale bedeli üzerinden kesinti yapılmak suretiyle tahsil edilen gelir (stopaj) vergisinin iadesi istemiyle yapılan düzeltme şikayet başvurusunun reddine dair 02/08/2017 tarih ve 96186 sayılı işlemin iptali ile tahsil edilen tutarın kesinti tarihinden itibaren hesaplanacak yasal faizi ile birlikte iadesi istenilmiştir... İstanbul 2. Vergi Mahkemesince verilen 24/11/2017 tarih ve E:2017/1628, K:2017/2087 sayılı kararda; davaya konu ödemenin, iş akdinin sona ermesi nedeniyle işsiz kalan davacıya, karşılıklı anlaşmaya bağlı olarak yasal zorunluluk olmadan işsizlik sebebiyle yardım amaçlı yapılan bir ödeme olduğu, işine son verilen çalışana yapılan ödemenin ücret olarak nitelendirilemeyeceği, dolayısıyla ücret niteliği taşımayan ödemenin hangi ad altında yapıldığının da vergisel açıdan bir öneminin bulunmadığı, gelir vergisine tabi olmayan bu ödeme üzerinden vergi kesintisi yapılmasının da mümkün olmadığı... sonucuna varılmıştır. Bölge İdare Mahkemesince; istinaf başvurusuna konu Vergi Mahkemesi kararının usul ve hukuka uygun olduğu ve davalı tarafından ileri sürülen iddiaların söz konusu kararın kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediği belirtilerek... istinaf başvurusunun reddine karar verilmiştir”, Dan. 4. HD., E. 2018/7859, K. 2022/444, T. 01.02.2022.

⁵³ “... çalışanlara ücret, ödenek, tazminat veya başka adlar altında yapılan ödemelerin ücret olduğu, yapılan ödemelerin olay tarihi itibarıyla ancak 4857 sayılı İş Kanunu’nda tanımlanan tazminatlardan biri veya mahkeme kararına dayalı işe iade edilmeme tazminatı olması halinde gelir vergisinden müstesna tutulabileceği; bu haliyle davacıya “ikale bedeli” adı altında yapılan ödemenin ücret niteliği taşıdığı ve uyuşmazlığa konu durumun hukuki ihtilaf niteliğinde olduğu açık olup, dolayısıyla davacı tarafından ileri sürülen iddialar ancak ilgili vergi kesintisine karşı süresi içerisinde açılacak bir davada dikkate alınabilmektedir”, Dan 4. HD., E. 2018/7859, K. 2022/444, T. 01.02.2022.

⁵⁴ “Taraflar işçiye ihbar tazminatı adı altında bir ödeme yapılmasını öngörmüşlerse, bu ödeme de ücret niteliğinde değerdendirilecektir. Zaten ihbar tazminatı gelir vergisinden müstesna edilmemiştir. Bu konuda kıdem tazminatında olduğu gibi bir tereddüt ortaya çıkmayacaktır”, Yiğit Şakar, s. 27.

⁵⁵ Bkz. Coşkun, s. 211, dn. 24.

Sivas Vergi Mahkemesinin bir kararında ihbar ve ikale sözleşmesi kapsamında yapılan ödemeler bakımından ayrı değerlendirme yapılmış ve ihbar tazminatı üzerinden vergi kesilmesini hukuka uygun bulmuş, ikale sözleşmesi kapsamında yapılan ödemelerden ise vergi kesilemeyeceğine karar vermiştir⁵⁶. Bu kararın istinaf incelemesi Ankara Bölge İdare Mahkemesi tarafından yapılmıştır. Ankara Bölge İdare Mahkemesi, ihbar tazminatının hizmet karşılığında olmaması nedeniyle ücret niteliğinin bulunmadığına hükmetmiştir⁵⁷.

İstanbul 6. Vergi Mahkemesi, davacıya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen kıdem tazminatının gelir vergisinden istisna olduğundan, söz konusu tazminattan vergi kesintisi yapılmasına imkân bulunmadığına hükmetmiştir. İhbar tazminatı ve yan ödemeleri, kıdem tazminatı niteliğinde bir tazminat olarak değerlendirmiştir. Kullanılmayan yıllık izne karşılık yapılan ödemeyi ise, ücret niteliğinde olarak kabul etmiştir⁵⁸. İstinaf istemini inceleyen İstanbul Bölge İdare Mahkemesi, Ankara Bölge idaresi Mahkemesinden farklı olarak ihbar tazminatını ücret olarak kabul etmiş, diğer hüküm fıkralarına yöneltilen istinaf başvurusunu ise reddetmiştir⁵⁹.

⁵⁶ “Dava dosyasının incelenmesinden davacının, ... Madencilik Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketine çalışmakta iken iş akdinin 12/02/2018 tarihli “İkale Protokolü” uyarınca sona erdirildiği anlaşılmaktadır. Davacıya ihbar tazminatı ve diğer ödemeler dışında ilave bir ödeme (ikale ödemesi) yapılması kararlaştırılmış, vergi sorumlusu olan işveren tarafından vergi kesintisi yapılarak ödeme yapılmıştır ... yasa maddesinde ücret veya farklı ad altında ödenip ücret niteliği taşıyan ödemelerin gelir vergisi tevkifatına tabi olduğu belirtilmiş **olup davacıya yapılan söz konusu ödemelerin ücret niteliğinde olup olmadığı uyuşmazlığın esasını oluşturmaktadır**... Olayda, ... ikale anlaşmasında ödenmesi kararlaştırılan ihbar tazminatı ve ikale bedeli (iş güvencesi) adı altında ödenen toplam 224.418,44 TL üzerinden yapılan toplam 77.464,25 TL gelir (stopaj) vergisi kesintisinin iadesinin istenildiği anlaşılmaktadır. (Dava konusu işlemin, ihbar tazminatı yönünden hukuki değerlendirilmesi)... ihbar tazminatı adı altında yapılan brüt 63.773,36 TL tutarındaki ödemenin, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. maddesinde öngörülen işten çıkma ya da işsizlik sebebiyle verilen tazminat olarak kabulü mümkün bulunmamaktadır. Bu durumda, ihbarsız işten çıkarılma sebebiyle önellere ilişkin olarak mahrum kaldığı ücretin karşılığında davacıya ödenen ihbar tazminatı üzerinden kesilen gelir (stopaj) vergisinde hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Dava konusu işlemin, ikale ödemesi yönünden hukuki değerlendirilmesi)... İkale ödemesi üzerinden hesaplanarak kesilen gelir (stopaj) vergisinde hukuka uygunluk bulunmamıştır. Bu nedenle, değinilen ödemeye ilişkin verginin 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun 'da öngörülen oranda faiz uygulanmak suretiyle davacıya iadesi gerekmektedir”, Sivas VM., E. 2019/1, K. 2019/102, T. 08.05.2019.

⁵⁷ “Sözleşmenin feshi nedeniyle ödenen ihbar tazminatı, işçi-işveren açısından karşılıklı olup, bildirim sürelerine uymayan taraf için getirilmiş bir uygulamadır. Dolayısıyla, **ödenen ihbar tazminatının herhangi bir hizmetin karşılığına dayanmadığı ve sözleşme sürelerine riayet amacı taşıyan bir cezai şart mahiyetinde bulunduğu açıktır**. Hal böyle olunca, 193 sayılı Kanun'un 61. maddesinde, **bir ödemenin ücret niteliğinde olduğunun kabul edilebilmesi için aranan en temel koşullardan biri olan "hizmet karşılığı verilme" koşulunun ihbar tazminatında bulunmadığının kabulü gerekir**. Bu durumda, **ücret niteliği bulunmayan** ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin herhangi bir hükmünde tevkifata tabi tutulacağı yönünde düzenlemeye yer verilmeyen ihbar tazminatından bu maddeye göre gelir vergisi tevkif edilmesinde hukuka uygunluk bulunmamaktadır”, Ankara BİM, 1. VD., E. 2019/1152, K. 2020/62, T.22.01.2020.

⁵⁸ “İş akdinin feshedilmesi nedeniyle işsiz kalan davacıya, karşılıklı anlaşmaya bağlı olarak yasal zorunluluk olmadan işsizlik sebebiyle yardım amaçlı yapılan ödeme, hizmet karşılığında yapılmadığından ücret olarak nitelendirilemeyecektir. Yapılan ödemenin, iş akdinin feshi neticesinde ödenen kıdem tazminatı niteliğinde bir tazminat olduğu, dolayısıyla ücret niteliği taşımayan ödemenin hangi ad altında yapıldığının da vergisel açıdan bir önemi bulunmadığından, gelir vergisine tabi olmayan söz konusu ihbar tazminatı ve ek ödeme üzerinden yapılan gelir (stopaj) vergisi kesintisinde hukuka uygunluk bulunmamaktadır... Davacıya “kullanılmayan 64,5 günlük yıllık izin ücreti” adı altında ödenen meblağın ise, çalışanın çalışmasının karşılığı olarak ödenen tutarlar olduğu, bir hizmet ve çalışmanın karşılığı ödendiği için ücret olarak nitelendirilmesi gerektiğinden, bu tutar üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılmasında hukuka aykırılık bulunmamaktadır”, İstanbul 6. VM., E. 2017/396, K. 2017/1704, T. 18.10.2017.

⁵⁹ “**İhbar tazminatı**, ihbar sürelerine uyulmadan işverenin iş akdini feshetmesi halinde, 4857 sayılı İş Kanunu'nda belirtilen **sürelerle ilgili olarak tazminat adı altında işçiye yapılan bir ödeme niteliğinde olup**, anılan Yasa'nın 17 ve devamı maddelerinde belirtildiği şekliyle, **peşin olarak yapılan bir ücret ödemesidir**. Başka bir ifadeyle; işçi ile işveren arasındaki özel hukuk sözleşmesine dayalı olarak yani hizmet akdine göre çalışılması gereken ancak yasa hükmü uyarınca

Bölge idare mahkemeleri arasında bu şekilde görüş ayrılıklarının çıkması sonucu konu, Ankara Bölge İdaresi Başkanlar Kurulu tarafından Danıştay'a intikal ettirilmiştir⁶⁰. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 27.03.2018 tarihinden önce imzalanan ikale sözleşmesi veya karşılıklı sonlandırma sözleşmesi kapsamında ödenen ihbar tazminatının ücret geliri niteliğinde olduğuna ve vergilendirilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığına ve bölge idare mahkemeleri kararlarındaki aykırılığın bu doğrultuda giderilmesine hükmetmiştir⁶¹.

hizmet ifa edilmeksizin yapılan bu ödeme, işsizlik sebebiyle ve sosyal güvenlik kapsamında yapılan bir ödeme olmayıp 193 sayılı Kanun'un 61. madde hükmü karşısında ücret niteliğindedir", İstanbul BİM 1. VD., E. 2018/762, K. 2018/1320, T. 07.05.2018.

⁶⁰ Ankara Bölge İdaresi Başkanlar Kurulu, ihbar tazminatının işçi-işveren açısından karşılıklı olduğunu, bildirim sürelerine uymayan taraf için getirildiğini belirtmiş ve "ödenen ihbar tazminatı herhangi bir hizmetin karşılığına dayanmamakta ve sözleşme sürelerine riayet amacı taşıyan bir cezai şart mahiyetinde bulunmaktadır. 193 sayılı Kanun'un 61. maddesinde, bir ödemenin ücret niteliğinde olduğunun kabul edilebilmesi için aranan en temel koşullardan biri olan "hizmet karşılığı verilme" koşulunun ihbar tazminatında bulunmadığının kabulü gerekmektedir. Ücret niteliği bulunmayan ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde tevkifata tabi tutulacağı yönünde düzenlemeye yer verilmeyen ihbar tazminatından bu maddeye göre gelir vergisi tevkif edilmesinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır" gerekçesiyle aykırılığın Ankara BİM 1. VD., E. 2019/1152, K. 2020/62, T. 22.01.2020 sayılı kararı doğrultusunda giderilmesi gerektiği görüşü ile dosyanın Danıştay'a gönderilmesine oybirliğiyle karar vermiştir.

⁶¹ "Bölge idare mahkemesi vergi dava dairelerince kesin olarak verilen kararlar arasındaki aykırılık, 27/03/2018 tarihinden önce imzalanan ikale sözleşmesi veya karşılıklı sonlandırma sözleşmesi kapsamında ödenen ihbar tazminatının ücret geliri niteliğinde olup olmadığına ilişkindir... Vergiye tabi olmayan bir gelir unsuru için istisna hükmü öngörülmesi söz konusu olamayacağından Gelir Vergisi Kanunu'nda vergiden istisna edilen "tazminat ve yardımların", Kanun'un 61. maddesi kapsamında ücret niteliğinde olduğu açıktır... Bu kapsamda, **ikale sözleşmesi veya karşılıklı sonlandırma sözleşmesinde, ihbar önellerine uyulmaması nedeniyle ödenmesi kararlaştırılan ihbar tazminatının ücret olarak kabul edilmeyip iş akdinin, bildirim şartına uyulmak suretiyle ihbar önellerinde öngörülen süreler kadar hizmet ifasına devam edilerek sona erdirilmesi halinde elde edilen gelirin ücret niteliğinde kabul edilmesi, iki durum arasında vergilendirme açısından farklılık ortaya çıkmasına sebep olacaktır.** Sonuç olarak, yukarıda yer verilen değerlendirmeler ve ilkeler çerçevesinde, 7103 sayılı Kanun'un ilgili maddesinin yürürlüğe girdiği tarih olan 27/03/2018 tarihinden önce imzalanan ikale sözleşmesi veya karşılıklı sonlandırma sözleşmesi kapsamında ödenen ihbar tazminatının, 193 sayılı Kanun'un 61. maddesine göre ücret niteliğinde bir gelir olduğu ve istisna kapsamında bulunmayan bu gelirin vergilendirilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır". **Söz konusu kararda şu durumlar vurgulanmıştır:** "Gelir Vergisi Kanunu'na göre bir ödemenin ücret sayılabilmesi için, bir işyerinde bir işverene bağlı olarak çalışılması ve bunun karşılığında bir menfaat elde edilmesi gerekmektedir. Hizmetin karşılığının, nakit, ayın veya para ile temsil edilebilen menfaatler şeklinde ödenmesi mümkün olup işveren tarafından ücretin farklı isimler altında farklı usullerle ödenmesi, ödemenin ücret olma niteliğini değiştirmemektedir. Vergilendirme alanında muafiyet ve istisna hükümlerinin yorum yoluyla genişletilmesi veya daraltılması anayasal güvence ifade eden verginin yasallığı ilkesine aykırı düşeceğinden, öngörüldüğü kuralda veya Gelir Vergisi Kanunu'nda vergiden müstesna tutulmayan, gelirin unsurlarına dahil olan her türlü kazanç ve iradın vergilendirilmesi zorunludur. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan kural gereği, mükellefiyet ve sorumluluğa ilişkin özel sözleşmeler vergi idaresini bağlamamakta; kanunun vergiyi doğuran olay olarak nitelendirdiği hukuki durumun, kanunda öngörülen istisnalar ve özel düzenlemeler dışında bir özel hukuk işlemi veya tasarrufuyla değiştirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Öte yandan, vergi kanunlarının ne suretle yorumlanacağı ve uygulanacağı hususunu kurala bağlayan 213 sayılı Kanun'un 3. maddesinde, vergi kanunlarının lafzı ve ruhuyla hüküm ifade edeceği belirtilmiştir. Söz konusu kanunların yorumlanmasında sadece kanun metni değil, yorumlanacak olan kanunun ruhunun da dikkate alınması gerekmektedir. Diğer taraftan, lafzın açık olmadığı hallerde diğer yorumlama yöntemleriyle vergi kanunlarının uygulanması sağlanmaktadır... 4857 sayılı Kanun'un 17. maddesinde, belirsiz süreli iş sözleşmelerinin feshinden önce, gerek çalışanın gerek işverenin ihbar önellerine uymak suretiyle iş sözleşmesini feshedileceği kurala bağlanmıştır. Bu kapsamda, işverenin bildirim süresine ait ücreti peşin vermek suretiyle iş sözleşmesinin feshine yönelik takdir yetkisi de vardır. Diğer taraftan, sözleşme serbestisi çerçevesinde, karşılıklı anlaşmak suretiyle iş sözleşmesi feshedilebilecektir. Uygulamada, ikale sözleşmesi veya karşılıklı sonlandırma sözleşmesiyle (veya sair adlar verilmek suretiyle) iş akdi taraflarca, asli ve ferî unsurlarda anlaşmak suretiyle sonlandırılabilen, bu sözleşmeler çerçevesinde, 4857 sayılı Kanun'un 17. maddesi uyarınca hesaplanacak ihbar tazminatının ödenmesi kararlaştırılabilir. Bu durumda, tarafların iradesi çerçevesinde, gelecekte yapılacak hizmet karşılığında ödenecek menfaat öneller üzerinden hesaplanmak suretiyle peşin ödenerek iş akdi sonlandırılmaktadır. Bunun yanı sıra, gelecekte yapılacak hizmetin ifa edilip edilmemesi, taraflar

İş sözleşmesi sona erdirilerek yapılan protokol uyarınca belirlenen iş güvencesi tazminatı, yardım niteliğinde görülmüş ve bu ödemeden vergi kesilemeyeceği yönündeki karar Danıştay tarafından onanmıştır⁶².

İş sözleşmesinin ikale sözleşmesi ile karşılıklı olarak sona erdirilmesi sonucu işveren tarafından ödenen “ek iyiniyet ikramiyesinin” ücret niteliğinde olup olmadığı konusu da Danıştay’ın önüne gelmiştir. Uyuşmazlık konusu olay, 2013 yılı Nisan ayı dönemi hesap pusulasında, üzerinden kesinti yapılan tutarlar içerisinde yer alan ek iyi niyet ikramiyesi ile ilgilidir. İstanbul 11. Vergi Mahkemesi, 07.11.2019 tarih ve E. 2019/634, K. 2019/2179 sayılı kararında iyiniyet tazminatı adı altında yapılan ödemenin ücret niteliğinde olmadığına ve vergi kesintisi yapılmamasına karar vermiştir. Bu kararı istinaf yoluyla inceleyen İstanbul Bölge İdare Mahkemesi, bu ödemenin ücret sayılan ödemelerin ortak özelliğini taşıdığını belirtmiş ve yapılan vergi kesintisinin hukuka uygun olduğuna hükmetmiştir⁶³. Danıştay ise bu ödemenin ücret niteliği taşımadığına hükmetmiştir. Kararda ek ödemenin, iş akdinin işveren tarafından tek taraflı olarak fesih edilmesi nedeniyle işsiz kalan davacıya yasal zorunluluk olmadan, aralarındaki anlaşma uyarınca gerçekleştirildiği, işine son verilen kişiye yapılan ödemenin hizmet karşılığı yapılmasının da söz konusu olamayacağından bu ödemenin ücret niteliği taşımadığı vurgulanmıştır⁶⁴.

arasındaki sözleşme hükümleri çerçevesinde yine taraf iradelerine bağlı olan bir durumdur. Diğer taraftan, iş akdinin bildirim şartına uyulmak suretiyle işveren tarafından feshedileceğinin bildirilmesi durumunda, çalışan, bildirim süresi içerisinde çalışacak ve sürenin bitmesi ile iş akdi sona erecektir. Bu hizmet karşılığında elde edilen gelirin ücret niteliğinde olduğu açıktır”, VDDK, E. 2020/17, K. 2021/2, T. 27.01.2021. Bu karar ve bu kararla bağlantılı önceki Bölge İdare Mahkemeleri kararları için bkz. *Danıştay Kararlar Dergisi*, S. 7, 2021, s. 396-410.

⁶² “Dava konusu kesintinin ait olduğu tazminat, davacının çalıştığı ...AŞ adlı şirketin işçi azaltma yoluna gitmesi sonucu davacının iş akdinin tek taraflı fesh edilmesi nedeniyle yasal zorunluluk olmaksızın davacıya işsiz kalması sebebiyle yardım amaçlı yapılan bir ödeme olduğundan bu ödemenin işverene bağlı olarak ve hizmet karşılığı yapıldığından dolayısıyla ücret sayılan ödemelerin ortak özelliğini taşıdığından bahsedilemez. Bu itibarla davacıya iş güvencesi tazminatı adı altında yapılan söz konusu ödemeden Gelir Vergisi Kanununun 61. ve 94. maddesinin birinci fıkrasına bağlı (1) işaretli bent uyarınca vergi kesintisi yapılmasına olanak bulunmamaktadır”, İstanbul 8. VM., E. 2013/1273, K. 2014/405, T. 25.02.2014; Dan. 4D., E. 2014/3016, K. 2017/946, T. 07.02.2017). Ayrıca bkz. “...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 işveren 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...”, İstanbul 9. VM., E. 2014/2682, K. 2015/1512, T. 23.06.2015, Özgenç, s. 126.

⁶³ “Üzerinden kesinti yapılan tutarlar içerisinde yer alan ek iyi niyet ikramiyesinin, çalışan tarafından gelecekte iddia edilebilecek her türlü hukuki talebe karşılık olmak üzere ve ileride işverenin, çalışana ödemek zorunda kalabileceği herhangi bir muhtemel ödemeden ve nihayet çalışanın yasal yollardan elde etmesi muhtemel her tür hak ve ödemeden mahsup etme hakkı saklı kalmak kaydıyla yapıldığı, bu özelliğinden dolayı, çalışan ile işveren arasındaki hizmet akdinin geçerli olduğu süre içinde, çalışmaları karşılığında işverence belirlenen kıstaslar uyarınca, çalışana, aylık yahut yıllık olarak belirlenen tutarlarda yapılan bir toplu ödeme tipi olduğu, işverene bağlı ve hizmet karşılığı olarak yapılan bu ödemenin, yukarıda açıklanan mevzuat hükümlerine göre ücret sayılan ödemelerin ortak özelliğini taşıdığı anlaşıldığından yasal olarak vergiden istisna edilmemiş olan ve davacıya işveren bünyesindeki çalışması karşılığında “ek iyi niyet ikramiyesi” adı altında ödenen, toplam 1.027.565,00 TL üzerinden tevkif edilen gelir vergisinde hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır”, İstanbul BİM 1. VD., E. 2020/175, K. 2020/196, T. 14.02.2020.

⁶⁴ “Dosyanın incelenmesinden, davacıya iş akdinin sona erdirilmesi nedeniyle **yasal haklarının dışında ve yasal bir zorunluluk olmaksızın ödenen ve ek iyiniyet ikramiyesi niteliğinde olduğu** belirtilen 1.027.565,00 TL’lik ek ödeme üzerinden yapılan gelir vergisi kesintisinin iadesi istemiyle yapılan şikayet başvurusunun reddi üzerine, davacı tarafından şikayet başvurusunun reddine ilişkin işlemin iptali ve anılan tutar üzerinden kesilen gelir (stopaj) vergilerinin kesinti tarihinden itibaren hesaplanacak yasal faiziyle birlikte iadesi istemiyle dava açıldığı anlaşılmaktadır. Yukarıda yer verilen tespitler bir arada değerlendirildiğinde, düzeltme yoluyla şikayet başvurusuna konu edilen kesintinin ilgili olduğu

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda 7103 sayılı Kanun öncesi dönemde ikale sözleşmesine dayanarak ödenen tazminatların vergilendirilmesinde yargı organlarının farklı yaklaşımları bulunmaktadır. Yapılan ödemelerin ücret niteliğinde olup olmadığı uyuşmazlığın esasını oluşturmaktadır. Bu dönemdeki idarenin görüşüyle yukarıda yer verilen yargı kararlarının farklı yaklaşımını aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz:

	VERGİ DIŞI	VERGİLENDİRİLMELİ
İkale bedeli adı altında yapılan ödeme	(İstanbul 2. VM, İstanbul BİM): ücret değildir. “...iş akdinin sona ermesi nedeniyle işsiz kalan davacıya, karşılıklı anlaşmaya bağlı olarak yasal zorunluluk olmadan işsizlik sebebiyle yardım amaçlı yapılan bir ödeme olduğu, işine son verilen çalışana yapılan ödemenin ücret olarak nitelendirilemeyeceği...”	(Danıştay 4. Daire): Ücrettir. “çalışanlara ücret, ödenek, tazminat veya başka adlar altında yapılan ödemelerin ücret olduğu, yapılan ödemelerin olay tarihi itibarıyla ancak 4857 sayılı İş Kanunu'nda tanımlanan tazminatlardan biri veya mahkeme kararına dayalı işe iade edilmeme tazminatı olması halinde gelir vergisinden müstesna tutulabileceği; bu haliyle davacıya "ikale bedeli" adı altında yapılan ödemenin ücret niteliği taşıdığı...”
İkale bedeli (veya başka adlarla yapılan genel ödemeler)	Gelir vergisinden istisna (GVK madde 25 kapsamında) (2020 vd. özelgeler): “... 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	(2008 yılındaki özelge) “İkale Sözleşmesi neticesinde ödenen kıdem tazminatının İş Kanunu’nun 14. maddesinde tanımını yapılan kıdem tazminatı kapsamına girmediğinden Gelir Vergisi Kanunu’nun 25/7. maddesine göre vergiden istisna edilmesi mümkün değildir”.

“ek ödemenin”, iş akdinin işveren tarafından tek taraflı olarak fesih edilmesi nedeniyle işsiz kalan davacıya yasal zorunluluk olmadan, aralarındaki anlaşma uyarınca gerçekleştirildiği, işine son verilen kişiye yapılan ödemenin hizmet karşılığı yapılması da söz konusu olamayacağından bu ödemenin ücret niteliği taşımadığı sonucuna varılmıştır. Ayrıca söz konusu ödemenin hangi ad altında yapıldığının vergisel açıdan bir önemi bulunmadığı gibi yasal sorumluluk ve zorunluluk olmaksızın yapılmış olması da tevkifata tabi tutulmasını gerektiren bir durum olarak değerlendirilemeyeceğinden davanın reddine karar veren Vergi Dava Dairesi kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır, Dan. 4D., E. 2020/1614, K. 2020/3526, T. 07.10.2020.

	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”.	
İş güvencesi tazminatı:	(İstanbul 8. ve 9. VM, Danıştay 4. Dairesi): Ücret değildir. Yardım amaçlıdır. Hizmet karşılığı yapıldığından dolayısıyla ücret sayılan ödemelerin ortak özelliğini taşıdığından bahsedilemez.	
Kullanılmayan yıllık izin ücreti:		Ücrettir: Çalışanın çalışmasının karşılığı olarak ödenen tutarlar olduğu, bir hizmet ve çalışmanın karşılığı olarak ödendiği için ücret olarak nitelendirilmesi gerekir.
Ek iyiniyet ikramiyesi	(Danıştay 4. Daire): Ücret değildir. “...”ek ödemenin”, iş akdinin işveren tarafından tek taraflı olarak fesih edilmesi nedeniyle işsiz kalan davacıya yasal zorunluluk olmadan, aralarındaki anlaşma uyarınca gerçekleştirildiği, işine son verilen kişiye yapılan ödemenin hizmet karşılığı yapılması da söz konusu	(İstanbul BİM): Ücrettir. “...çalışan tarafından gelecekte iddia edilebilecek her türlü hukuki talebe karşılık olmak üzere ve ileride işverenin, çalışana ödemek zorunda kalabileceği herhangi bir muhtemel ödmeden ve nihayet çalışanın yasal yollardan elde etmesi muhtemel her tür hak ve

	olamayacağından bu ödemenin ücret niteliği taşımadığı sonucuna varılmıştır. Ayrıca söz konusu ödemenin hangi ad altında yapıldığının vergisel açıdan bir önemi bulunmadığı gibi yasal sorumluluk ve zorunluluk olmaksızın yapılmış olması da tevkifata tabi tutulmasını gerektiren bir durum olarak değerlendirilemeyeceğinden...”	ödemeden mahsup etme hakkı saklı kalmak kaydıyla yapıldığı, bu özelliğinden dolayı, çalışan ile işveren arasındaki hizmet akdinin geçerli olduğu süre içinde, çalışmaları karşılığında işverence belirlenen kıstaslar uyarınca, çalışana, aylık yahut yıllık olarak belirlenen tutarlarda yapılan bir toplu ödeme tipi olduğu, işverene bağlı ve hizmet karşılığı olarak yapılan bu ödemenin, yukarıda açıklanan mevzuat hükümlerine göre ücret sayılan ödemelerin ortak özelliğini taşıdığı...”
İhbar tazminatı:	1) (Ankara BİM): İhbar tazminatı hizmet karşılığı değildir. Dolayısıyla ücret niteliği yoktur. 2) (İstanbul 6. VM): Yardım amaçlı ödemedir. Ücret değildir. İş akdinin feshi neticesinde ödenen kıdem tazminatı niteliğinde bir tazminattır.	1) (Sivas VM): Ücrettir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. maddesinde öngörülen işten çıkma ya da işsizlik sebebiyle verilen tazminat olarak kabulü mümkün bulunmamaktadır. 2) (İstanbul BİM. 1. VD): Peşin olarak yapılan bir ücret ödemesi niteliğindedir. 3) Danıştay VDDK: Ücrettir. “İkale sözleşmesi veya karşılıklı sonlandırma sözleşmesinde, ihbar önellerine uyulmaması nedeniyle ödenmesi kararlaştırılan ihbar tazminatının ücret olarak kabul edilmeyip; iş akdinin, bildirim şartına uyulmak suretiyle ihbar önellerinde öngörülen süreler kadar hizmet ifasına devam edilerek sona erdirilmesi halinde elde edilen gelirin ücret niteliğinde kabul

		edilmesi, iki durum arasında vergilendirme açısından farklılık ortaya çıkmasına sebep olacaktır”.
--	--	---

2. 7103 Sayılı Kanun (27 Mart 2018) Sonrası Dönem

193 sayılı Kanunun 61. maddesinin üçüncü fıkrasında “*Bu kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı ödemeler de ücret sayılır*” hükmü yer almaktadır. 7103 sayılı Kanunun 7. maddesi ile bu fıkra son bir bent eklenmiştir: “*7. 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*”. Böylece ikale sözleşmesi kapsamında ödenen farklı isimler altındaki tüm tazminat ve ödemelerin ücret geliri sayıldığı kanunda tereddüde yer vermeyecek şekilde düzenlenmiştir. Madde gerekçesinde, ikale sözleşmesi kapsamında yapılan ödemelerin ücret kapsamında olduğunun açıklığa kavuşturulduğu belirtilmektedir⁶⁵.

193 sayılı Kanunun 25. maddesinde, gelir vergisinden istisna edilen tazminat ve yardımlar yer almaktadır. 7103 sayılı Kanunun 5. maddesiyle, 193 sayılı Kanunun 25. maddesi şu şekilde değiştirilmiştir: “*7. a) 25/8/1971 tarihli ve 1475 sayılı İş Kanunu ve 20/4/1967 tarihli ve 854 sayılı Deniz İş Kanununa göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 13/6/1952 tarihli ve 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (Hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz.);*

b) Hizmet erbabının tabi olduğu mevzuata göre bu bendin (a) alt bendinde belirtilen istisna tutarının hesabında dikkate alınmak şartıyla, 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 (Bu bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir)”.

Kısaca 7103 sayılı Kanun düzenlemesi ile ikale sözleşmesi kapsamında yapılan ödemelerin

⁶⁵ “Madde ile, hizmet erbabına hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra, karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar ile iş kaybı, iş sonu ve iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödeme ve yardımların ücret kapsamında olduğu hususu açıklığa kavuşturulmaktadır”. Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı (1/914) ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d26/c067/tbmm26067066ss0533.pdf>, s. 9. Ayrıca yapılan düzenlemenin sağlamayacağı bir diğer fayda hakkında, “Nitekim bu hükümle birlikte ikaleye ilişkin tazminatlara ilişkin uyumsuzluğun yargıya taşınması durumunda, vergilendirme işleminin sebep unsuru yönünden uyumsuzluğun hukuki uyumsuzluk yerine açık bir vergi hatası olması hususu denetime tabi tutulacak, bu çerçevede düzeltme ve şikâyet başvurusu yapılmış olması durumunda davanın süreaşımı yönünden incelenmeksizin ret edilmesi ihtimali de bertaraf edilmiş olacaktır”, Coşkun, s. 214.

ücret kapsamında olduğu ve bu ödemelerin, kıdem tazminatı için belirlenen tavan sınıra kadar istisnaya tabi tutulduğu hükme bağlanmıştır. Kanun gerekçesinde ikale sözleşmesi kapsamında yapılan ödemelerin de istisna kapsamında olduğunun açıkça belirtildiği, istisnanın ödemeler toplamı üzerinden yapılacağı, istisnayı aşan tutarların ücret olarak vergilendirileceği belirtilmektedir⁶⁶. Bu dönemde verilen bir özelgede ihbar tazminatının tamamının ücret olarak değerlendirilerek vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir⁶⁷.

Vergi kesintisi yapılırken, ikale sözleşmesinde üzerinde anlaşılan hükümlere de bakılmalıdır. Eğer net ücret üzerinden anlaşma gerçekleştirilmişse, varılan anlaşmada brüt ücretten yasal olarak kesilmesi gereken miktarların kesilmesinden sonra kalan net ücretin işçiye ödenmesi gerekmektedir⁶⁸.

7103 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar, 303 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile düzenlenmiştir⁶⁹. Tebliğin 9. maddesi şu şekildedir: “(1) 193 sayılı Kanunun 61 inci maddesinin üçüncü fıkrasına eklenen bent hükmü ile hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi ve ikale sözleşmesi gibi sözleşmeler kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımların ücret olarak kabul edildiği ve vergilendirildiği hususuna açıklık getirilmiştir. (2) Bu tazminatlar, hizmet erbabına işten ayrılma, emekli olma, dava açmama vb. nedenlerle çalışmasından bağımsız olarak ödenmiş olup olmadığına bakılmaksızın, ücret hükümlerine göre vergilendirilecektir”. Tebliğ ile açıkça ikale sözleşmesine dayanılarak yapılan

⁶⁶ Bu maddenin gerekçesi, “Madde ile, Gelir Vergisi Kanununun 25 inci maddesinin birinci fıkrasının yeniden düzenlenen (7) numaralı bendi ile 1475, 854 ve 5953 sayılı Kanunlara göre ödenen kıdem tazminatlarından istisna edilen tutarlar aynen korunmaktadır. Madde ile ayrıca, hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra hizmet erbabına, karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi adlar altında yapılan ödemeler ve yardımların, çalışanın tabi olduğu mevzuata göre kıdem tazminatına ilişkin söz konusu istisna tutarın hesabında dikkate alınması gerektiği hususuna açıklık getirilmektedir. Böylece, anılan Kanunlar uyarınca ödenecek kıdem tazminatlarından istisna edilecek tutar hesap edilirken, metne eklenen (7) numaralı bendin (b) alt bendinde sayılan ödemeler de dahil edilerek, ödemeler toplamı üzerinden istisna uygulanması, istisnayı aşan tutarların ise ücret olarak gelir vergisine tabi tutulması sağlanmaktadır”, şeklindedir. Gerekçe için bkz., <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d26/c067/tbmm26067066ss0533.pdf>, s. 9.

⁶⁷ TC. Gelir İdaresi Başkanlığı, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, Gelir Kanunları Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü, 03.04.2019, 84098128-120.03.05.07[25-2018/1]-E.113444 sayılı Özelge.

⁶⁸ “Olayda, davacının işvereni ile imzaladığı ikale sözleşmesiyle iş akdinin sona erdirilmesi üzerine mutabık kalınan tutarda kendisine tazminat mahiyetinde ek ödeme yapıldığı, anlaşma metninde mutabık kalınan ek ödemenin 9 aylık net maaş tutarında olacağının belirtildiği... Bu durumda net ödemeden ne anlaşılması gerektiği önem arz etmektedir. Davacı açısından net ücret davacıya ödenmesi gereken brüt ücretten SSK primi, İşsizlik primi, damga vergisi ve kesilmesi gerekiyorsa gelir vergisinin kesilmesinden sonra kalan rakamı ifade etmekte olup, varılan anlaşmada da brüt ücretten yasal olarak kesilmesi gereken miktarların kesilmesinden sonra kalan net ücretin ödenmesi gerektiğidir. Uyuşmazlıkta; davacıya yapılan ödemeden niteliği gereği gelir vergisi kesintisi yapılmaması gerektiği yargı kararları ile ortaya konulduğundan 29.260,97-TL brüt ücretten 7.285,11-TL Gelir Vergisi haksız yere kesilmiştir. Şayet bu miktar hukuka aykırı olarak kesilmemiş olsa idi davacıya ödenmesi kararlaştırılan net aylık tutar olarak ifade edilen miktar bu oranda fazla olacaktı dolayısı ile burada hukuka aykırı olarak yapılan kesinti işverenin malvarlığından değil doğrudan davacıdan kesilmiş oluyor. Yani davacıya net ücret olarak toplam 29.033,57-TL ödenecekken 7.285,11-TL eksik ödenmiş oluyor. Bu durumda, davacının işvereni ile net maaş miktarı üzerinden mutabık kaldığı ek tazminatın içinde davacıya ödenmesi gereken miktardan hukuka aykırı olarak gelir vergisi kesildiğinden...”, Konya BİM 1. VD., E. 2019/503, K. 2019/689, T. 06.05.2019. Ücretin net veya brüt olarak belirlenmesinin etkisi hakkında bkz. Mülâyim, Baki Oğuz/Üstün, Ümit Süleyman. “İşçilik Alacaklarına İlişkin Davalarda Gelir Vergisinin Hesaplanması.” *Malî Hukuk Dergisi*, C. 20, S. 236, 2024, s. 1473 vd.

⁶⁹ 303 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği, RG, 11.06.2018-30448.

ödemelerin, ücret hükümlerine göre vergilendirileceği belirtilmiştir. Ancak 193 sayılı Kanunun 25. maddesi kapsamında ise ikale sözleşmesi kapsamında ödenen (ücret niteliğinde kabul edilen) bu tazminatların (kıdem tazminatı tavanını aşmamak kaydıyla⁷⁰) gelir vergisinden istisna edildiğini de vurgulamak gerekir. Tebliğde bu husus örneklerle açıklanmıştır⁷¹.

Doktrinde, ikale sözleşmesi ile yapılacak ödemenin bir kısmının kıdem tazminatı olarak nitelendirilmesinin kıdem tazminatının niteliğine göre çok doğru gözükmediği belirtilmekle birlikte, ekonomik yaklaşım ilkesi dikkate alınmak suretiyle getirilen düzenlemenin amaca uygun olduğu ifade edilmektedir⁷². Diğer bir görüşte ikale sözleşmesi kapsamında yapılan ödemelerin istisna kapsamının kıdem tazminatından ayrı olarak değerlendirilmesi ve bu yönde yeni bir düzenleme daha yapılması gerektiği belirtilmekte ve bu durumun işçinin korunmasına hizmet ederek mükellef haklarına uygun düşeceği ifade edilmektedir⁷³. Bir başka görüşte de ikale sözleşmesi kapsamında yapılan ödemelere ilişkin vergi istisnasının işçinin lehine olacak şekilde genişletilmesi önerilmektedir⁷⁴.

Devam eden yargılama süreçleriyle ilgili olarak, 7162 sayılı Kanun⁷⁵ ile 193 sayılı Kanuna geçici 89. madde eklenmiştir⁷⁶. Bu şekilde 7103 sayılı Kanun öncesinde ikale sözleşmesi ile çeşitli adlar altında yapılan ödemeler nedeniyle daha önce yapılan kesintilere ilişkin uyuşmazlıkların kaldırılması amaçlanmıştır. Ancak bu düzenleme ile 27.03.2018 öncesi yapılan ikale sözleşmesi

⁷⁰ 1475 sayılı Kanunun 14. maddesinde kıdem tazminatı tavanı, “Ancak, toplu sözleşmelerle ve hizmet akitleriyle belirlenen kıdem tazminatlarının yıllık miktarı, Devlet Memurları Kanununa tabi en yüksek Devlet memuruna 5434 sayılı T.C. Emekli Sandığı Kanunu hükümlerine göre bir hizmet yılı için ödenecek azami emeklilik ikramiyesini geçemez”, şeklinde düzenlenmektedir.

⁷¹ 4857 sayılı İş Kanunu kapsamında bir işçi için verilen bir örnek, “(Ç) A.Ş. ’de 10 yıl süreyle çalıştıktan sonra 12/1/2018 tarihinde işten ayrılan Bay (H) ’ye, işvereni tarafından 1475 sayılı Kanun uyarınca, kıdem tazminatına esas ücreti olan 3.000 TL üzerinden 30.000 TL kıdem tazminatı ile karşılıklı sonlandırma sözleşmesine (ikale) istinaden 50.000 TL iş güvencesi tazminatı olmak üzere toplam 80.000 TL ödeme yapılmıştır. 2/1/2018 tarihi itibarıyla 657 sayılı Kanuna tabi en yüksek Devlet memuruna bir hizmet yılı için ödenecek azami emekli ikramiyesi tutarı 5.001,76 TL dir.

Bay (H) ’ye yapılan 80.000 TL lik ödemenin gelir vergisinden istisna edilecek tutarı aşağıdaki gibi olacaktır.

Kıdem tazminatı tutarı	30.000,00 TL
İş güvencesi tazminatı	50.000,00 TL
Ödenen toplam tutar	80.000,00 TL
Vergiden istisna edilecek tutar (5.001,76x10=)	50.017,60 TL
Vergiye tabi tutar (80.000-50.017,60=)	29.982,40 TL”, şeklindedir.

⁷² Üzeltürk, s. 89.

⁷³ Coşkun, s. 241.

⁷⁴ “Kanaatimizce, işçinin iş güvencesinden yararlanamaması sonucuna yol açan ve kaynağını irade serbestisinden alan ikale neticesinde ödenecek tüm tazminatlar bakımından işçinin lehine olacak şekilde gelir vergisi istisnasının daha geniş şekilde yorumlanması gerekir. Bu konudaki tereddütleri gidermek bakımından açık yasal düzenlemelere ihtiyaç bulunduğu kanaatindeyiz.” Bayram/Yıldırım Coşkun, s. 461.

⁷⁵ Kanunun tam adı, “7162 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”, şeklindedir. RG, 30.01.2019-30671.

⁷⁶ Geçici 89. madde, “27/3/2018 tarihinden önce karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar üzerinden tevkif edilerek tahsil edilen gelir vergisi, hizmet erbabının düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde tarha yetkili vergi dairelerine başvurmaları ve dava açmamaları, açılmış davalardan vazgeçmeleri şartıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanununun düzeltmeye ilişkin hükümleri uyarınca red ve iade edilir. Bu madde hükümlerinden yararlanmak üzere vazgeçilen davalarla ilgili olarak yargılama giderleri ve vekâlet ücretine hükmedilmez. Hakkında kesinleşmiş yargı kararı bulunan iade talepleriyle ilgili olarak bu madde hükmü uygulanmaz”, şeklindedir.

ödemelerinden yapılan kesintilerin iadesi, sıkı şartlara bağlanmıştır⁷⁷. 193 sayılı Kanunun geçici 89. maddesiyle ilgili olarak da 306 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği çıkarılmıştır⁷⁸. 27.03.2018 tarihinden sonra düzenlenen sözleşmelerde, geçici 89. madde hükmünden yararlanılması mümkün değildir⁷⁹. Geçici 89. madde uyarınca, ikale sözleşmeleri uyarınca ödenen tutardan kesilen verginin iadesi istemiyle yapılan başvurularda anılan maddenin yürürlük tarihi dikkate alınarak karar verilmesi gerektiği, Danıştay kararında belirtilmektedir⁸⁰. Yakın tarihli bir kararda da Danıştay, geçici 89. madde kapsamında kanun koyucunun idare ve vatandaşlar arasındaki ihtilafın sonlandırılmasını amaçladığını ve bu uyuşmazlıkların sona erdirilmesinde vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm

⁷⁷ Coşkun, s. 217-219; Mıhçakar, s. 82.

⁷⁸ 306 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği, RG, 15.03.2019-30715. Bu tebliğin 14. maddesi, “(1) Düzenleme kapsamında yapılacak iadeler, 27/3/2018 tarihinden önce karşılıklı sonlandırma sözleşmesi ve ikale sözleşmesi gibi sözleşmeler kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları, bonus ödemesi, hizmet ödülü, ek ödeme gibi çeşitli adlar altında yapılan ve ek tazminat niteliğinde olan ödemelerden kesilen gelir vergisiyle sınırlı bulunmaktadır. (2) Karşılıklı sonlandırma sözleşmesi ve ikale sözleşmesinde, işten ayrılma nedeniyle verildiği açık olan ek tazminat niteliğindeki ödemelerin ücret bordrosunda değişik adlarla (prim, iyi niyet ödemesi, teşekkür ödemesi, bonus, paket ödemesi, Ek-1, Ek-2 vb.) görünmesi, bu ödemeler üzerinden kesilen vergilerin iadesine engel teşkil etmeyecektir. (3) Karşılıklı sonlandırma sözleşmesi ve ikale sözleşmesinde ayrı ayrı görünmekle birlikte, kıdem tazminatı, ihbar tazminatı, prim, ek ödeme ve izin ücreti gibi ödemelerin, ücret bordrosunda (ikale tazminatı, ek ödeme, ek tazminat ve paket ödemesi gibi adlarla) toplu bir halde gösterildiği durumlarda ise, toplam ödeme içerisindeki ek tazminat ödemesinin belirlenmesi ve bu tutara isabet eden verginin iadesinin sağlanması gerekmektedir. (4) Karşılıklı sonlandırma sözleşmesi ve ikale sözleşmesinde yer verilen veya bu sözleşmeler kapsamında yapılan ödemelerin dahil edildiği ilgili ayın ücret bordrosunda yer alan ve ek tazminat niteliğinde olmayan ihbar tazminatı, normal ücret, mesai ücreti, resmi tatil ücreti, yıllık izin ücreti, yol ücreti, yemek ücreti, sigorta ödemeleri, sosyal yardımlar, geçmiş veya mevcut dönemdeki çalışmalar karşılığı yapılan hizmet primi ve ikramiye ödemeleri ile ücret kapsamında olan benzeri ödemelerden kesilen gelir vergisinin iade edilmesi söz konusu değildir”, şeklindedir.

⁷⁹ 306 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 15. maddesi, “(1) 27/3/2018 tarihinden (bu tarih dahil) sonra düzenlenen sözleşmeler ile bu tarihten önce düzenlenmiş olmakla birlikte öngörülen ek tazminat ödemesinin 27/3/2018 tarihinden (bu tarih dahil) sonra yapıldığı durumlarda, geçici madde hükmünden faydalanılması mümkün değildir. (2) Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 303)’nde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, 27/3/2018 tarihinden sonra hizmet erbabına ödenen kıdem tazminatı ve ikale sözleşmesine istinaden yapılan ek tazminat ödemesi toplamının, hizmet erbabının çalıştığı süre dikkate alınarak hesaplanan en yüksek Devlet memuruna ödenen azami emekli ikramiyesini aşmayan kısmının gelir vergisinden istisna edilmesi ve bu tutar üzerinden vergi kesintisi yapılmaması gerekmekte olup, istisna limitini aşan ek tazminat ödemelerinin ise ücret olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, 27/3/2018 tarihinden sonra hizmet erbabına ödenen ve istisna limitini aşan ek tazminat ödemelerinden kesilen vergilerin iadesi mümkün değildir”, şeklindedir.

⁸⁰ “Dosyanın incelenmesinden; davacıya iş akdinin 31/01/2018 tarihinde sona erdirilmesi üzerine ek menfaat olarak ödenen tutardan gelir vergisi tevkifatı yapıldığı, davacı tarafından, söz konusu ödemenin ücret niteliği taşımadığı ve gelir vergisinden muaf olduğu iddiasıyla Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığından 28/02/2019 tarihinde düzeltme talep edildiği, bu başvurunun reddi üzerine de Gelir İdaresi Başkanlığına şikayet başvurusunda bulunulduğu, belirtilen düzeltme şikayet başvurusunun zimnen reddine dair işlemin iptali ve tahsil edilen tutarın hesaplanacak tecil faiziyle birlikte iadesi istemiyle de bakılan davanın açıldığı anlaşılmaktadır. Olayda, davacı tarafından, yukarıda yer verilen maddede öngörülen 27/03/2018 tarihinden önce imzalanan ikale sözleşmesine istinaden kendisine yapılan ödeme üzerinden tevkif edilen gelir vergisinin iadesi istemiyle düzeltme şikayet başvurusunda bulunulduğu, başvurunun zimnen reddi tarihinde anılan maddenin yürürlükte olduğu görülmüş olup, uyuşmazlık hakkında, Gelir Vergisi Kanununun söz konusu geçici 89. maddesi kapsamında değerlendirme yapılarak bir karar verilmesi gerekmektedir”. Ancak karardaki karşı oyda, davacıya yapılan ek menfaat ödemesinin ücret niteliğinde olmadığı ileri sürülmektedir: “Davacıya yapılan ek menfaat ödemesinin ücret niteliği taşımadığı, söz konusu ödeme üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmasının açık bir vergilendirme hatası olduğu, dolayısıyla tevkif edilen verginin iadesi istemiyle yapılan düzeltme şikayet başvurusunun zimnen reddine dair işlemde hukuka uyarlık bulunmadığı ve tahsil edilen verginin faiziyle birlikte davacıya iadesi gerektiği sonucuna varıldığından, davacının temyiz isteminin kabulü ile Vergi Dava Dairesi kararının bozulması gerektiği görüşüyle Dairemiz kararının bu kısmına gerekçe yönünden katılmıyoruz”, Dan. 4D., E. 2022/3272, K. 2022/4649, T. 13.09.2022.

yollarından vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin yolu benimsediğini vurgulamaktadır⁸¹.

C. Damga Vergisi Açısından

Ücret gelirleriyle ilgili uygulanan bir diğer vergi, damga vergisidir. Damga vergisinin konusunu, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na⁸² ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar oluşturur. Kanunun 1. maddesi gereğince 488 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar damga vergisine tabidir. Damga vergisine tabi kâğıtlar, 488 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı tabloda dört grup halinde sayılmıştır⁸³. (1) sayılı tablonun “Akitlerle İlgili Kâğıtlar” isimli I. numaralı başlığında, “A. Belli parayı ihtiva eden kâğıtlar” “1. Mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknameler” ile ilgili damga vergisi oranı, % 9,48 olarak düzenlenmiştir.

4857 sayılı Kanunun 8. maddesinde süresi bir yıl ve daha fazla olan iş sözleşmelerinin yazılı şekilde yapılmasının zorunlu olduğu, bu belgelerin damga vergisi ve her çeşit resim ve harçtan istisna olduğu hükme bağlanmıştır. İkale sözleşmeleri ile ilgili olarak bir istisna hükmüne ise yer verilmemiştir. Dolayısıyla ikale sözleşmesinin, 488 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar için geçerli olan % 9,48 oranına tabi olduğu belirtilmektedir⁸⁴.

Konuyla ilgili verilen bir özelgede, ikale sözleşmeleri, belli parayı ihtiva eden sözleşme olarak kabul edilmiştir⁸⁵. Ancak konuya farklı bir bakış açısıyla yaklaşılması gerektiğini düşünüyoruz. İkale sözleşmesinin, bir sözleşme olmasında dolayı damga vergisine tabi tutulması doğrultusunda gerek vergi idaresince gerekse de doktrinde yorum yapılmaktadır. Ancak kanaatimizce, ikale sözleşmesi kapsamında yapılan ödemelerin esas itibarıyla ücret niteliğinde olduğu düzenlemesinden hareketle yorum yaparak sonuca ulaşmak gerekir. Nitekim yukarıda ele alındığı üzere, bunların ücret niteliğinde olduğuna yönelik yargı kararları da mevcuttur. 193 sayılı Kanunun 25. maddesinin yedinci fıkrası gereğince belli sınıra kadar vergiden istisna tutulan bu ödemeleri, 488 sayılı Kanunun (1) sayılı

⁸¹ “18/01/2019 tarihinde 7162 sayılı Kanun'un 4. maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 89. maddenin gerekçesinde de 193 sayılı Kanun'un 25 ve 61. maddelerinde yukarıda değinilen değişiklikleri yapan 7103 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği 27/03/2018 tarihinden önce işten ayrılan hizmet erbabına, 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 yardımlardan yapılan gelir vergisi kesintisinin iadesine yönelik olarak çok sayıda dava açıldığı, açılan davalarda da yargı organlarınca idare aleyhine verilen kararların müstakar hale geldiği belirtilmiş ve yapılan düzenleme ile idare ve vatandaşlar arasındaki ihtilafların sonlandırılmasının amaçlandığı belirtilmiştir. Geçici 89. madde, gerekçesi ile birlikte yorumlandığında, kanun koyucunun bu tür uyuşmazlıkları, Kanun'un yürürlük tarihinden önce verilen ve müstakar hale geldiğini belirttiği yargı kararlarını da dikkate alarak sona erdirmek istediği anlaşılmaktadır. Kanun koyucunun bu uyuşmazlıkların sona erdirilmesinde vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarından vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin yolu benimsediği de dikkate alındığında dava konusu işlemde bu yönüyle de hukuka uygunluk bulunmamaktadır”, VDDK., E. 2024/115, K. 2024/773, T. 11.09.2024. Aynı doğrultuda VDDK., E. 2023/994, K. 2024/244, T. 27.03.2024.

⁸² RG, 11.07.1964-11751.

⁸³ Konu hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Bilici Nurettin/Üstün Ümit Süleyman. *Damga Vergi ve Harçlar (Teori ve Uygulama)*. 3. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2025, s. 3 vd.

⁸⁴ Bkz. ve karş. Yiğit Şakar, s. 228-229; Doybun, s. 6.

⁸⁵ “Bu kapsamda, İş Kanununun 8'inci maddesi kapsamında bulunmayan ikale sözleşmeleri ile ilgili olarak gerek Damga Vergisi Kanununda gerekse diğer kanunlarda herhangi bir istisna hükmüne yer verilmemesi nedeniyle söz konusu ikale sözleşmesinin mahiyeti itibarıyla yeni bir sözleşme olarak kabul edilmesi ve sözleşmede belirtilen toplam tutar üzerinden Kanuna ekli (1) sayılı tablonun I/A-1 fıkrasına göre binde 9,48 nispetinde damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir” (TC. Gelir İdaresi Başkanlığı Gelir Kanunları Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü, 15.06.2020, 97895701-155[2020/126]-E.416936 sayılı özelge).

tablosunun “IV. Makbuzlar ve Diğer Kâğıtlar” “1. Makbuzlar” “b) Maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar...” başlığı altında ele almak gerekmektedir.

İkale, bir sözleşme olmakla birlikte, vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesi çerçevesinde ikale sözleşmesi kapsamında yapılan ödemeleri, 488 sayılı Kanunun (1) sayılı tablosunun “IV-1-b” başlığında “maaş, ücret... tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar” kapsamında ele almak ve % 7,59 oranında vergiye tabi tutmak gerektiği kanaatindeyiz. Böylece yapılan ödemelerin gerçek mahiyetine (ücret) göre vergilendirme yapılmış olacaktır. Bu şekildeki bir yaklaşım, 488 sayılı Kanunun 4. maddesindeki, “Bir kağıdın tabi olacağı verginin tayini için o kağıdın mahiyetine bakılır ve buna göre tabloda yazılı vergisi bulunur. Kağıtların mahiyetlerinin tayininde, şekli kanunlarda belirtilmiş olanlarda kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş olanlarda üzerlerindeki yazının tazammun ettiği hüküm ve manaya bakılır. Mahiyeti tayin edilmek istenen kağıt üzerinde başka bir kağıda atıf yapılmışsa, atıf yapılan kağıdın hükümlerine nazaran iktisap ettiği mahiyete göre vergi alınır”, hükme de uygun olacaktır.

Nitekim ihbar ve kıdem tazminatı ile ilgili verilen bir özeldede, ücret sayılan ödemelerin aylık brüt asgari ücrete isabet eden kısmına damga vergisi istisnasının uygulanmasının mümkün olduğu belirtilmiştir⁸⁶. Bu özeldedeki açıklamalar dikkate alındığında, her ne kadar ikale sözleşmesi bir sözleşme olsa da ekonomik yaklaşım ilkesi çerçevesinde yapılan ödemenin niteliği dikkate alınmak suretiyle, ikale sözleşmesi kapsamında yapılan ödemelerin % 7,59 oranında damga vergisine tabi tutulması gerekir. Ancak bu konuda karışıklığın önlenmesi için yasal bir düzenlemenin yapılması daha isabetli olacaktır.

3. Arabuluculuğa Başvurulması Durumunda Vergilendirme

6325 sayılı Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu’nun⁸⁷ 18. maddesinin üçüncü fıkrasına göre anlaşma belgesine icra edilebilirlik şerhi verilmesi için mahkemeye yapılacak olan başvuru ile bunun üzerine verilecek kararlara karşı ilgili tarafından istinaf yoluna gidilmesi halinde maktu harç alınır. Taraflar anlaşma belgesini icra edilebilirlik şerhi verdirmeden başka bir resmi işlemde kullanmak isterlerse, damga vergisi de maktu olarak alınır.

Kanunun aradığı şartlarda düzenlenen arabuluculuk anlaşma belgesi, sulhname olarak

⁸⁶ “(1. Gelir Vergisi Kanunu Yönünden): ...ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde, aylık ücret ödemesinin yanı sıra 193 sayılı Kanunun 61 inci maddesi gereğince ücret olarak kabul edilen ihbar tazminatının da ilgili ayın ücret ödemesi olarak kabul edilmesi ve kümülatif matrah esas alınarak vergilendirme yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla ilgili ayda Şirketiniz personeline yapılan aylık ücret ödemesi için tamamı uygulanamayan istisna tutarının kalan kısmının ücret sayılan ödemelere (ihbar tazminatı vb.) ilgili ayın istisna tutarını aşmamak kaydıyla uygulanması mümkün bulunmaktadır. (2. Damga Vergisi Kanunu Yönünden): 488 sayılı Kanuna ekli (2) sayılı tablonun IV/34 üncü fıkrası uyarınca ilgili ayda yapılacak olan maaş (aylık ücret) ödemesinin aylık brüt asgari ücrete isabet eden kısmına damga vergisi istisnasının uygulanması mümkün bulunduğu dikkate alındığında, Şirketiniz personeline aynı aya ilişkin yapılacak ücret ödemelerinin ve 193 sayılı Kanunun 24 ve 25 inci maddeleri kapsamında ücret sayılan diğer ödemelerin ayrı ayrı kâğıtlarda düzenlenmiş olması durumunda, Şirketiniz personeline ilgili ayda yapılacak maaş (aylık ücret) ödemesi için tamamı uygulanamayan istisna tutarının kalan kısmının, aynı ayda yapılan ihbar ve kıdem tazminatı gibi ücret sayılan ödemelere uygulanması mümkün bulunmaktadır” (TC. Gelir İdaresi Başkanlığı, 13.12.2023, 584403 sayılı özeldesi, bkz. <https://www.proventus.com.tr/ihbar-ve-kidem-tazminatina-gelir-ve-damga-vergisi-istisnasinin-uygulanmasi/>).

⁸⁷ RG, 22.06.2012-28331.

değerlendirilmektedir⁸⁸. Buna göre arabuluculuk anlaşma belgesi, kural olarak maktu damga vergisine tabidir⁸⁹.

Arabuluculuk sonunda anlaşılması halinde kıdem tazminatı tutarının istisnayı aşan kısmının gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması; ihbar tazminatı, fazla mesai, yıllık izin ücreti, prim alacağı, ulusal ve genel bayram tatili alacağı ve hafta tatili ücretlerinin ise ücret niteliğinde bir ödeme olmasından dolayı gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir⁹⁰.

Arabuluculuk aşamasında çoğunlukla işe başlatmama tazminatı gündeme gelmektedir. 4857 sayılı İş Kanununun 21. maddesinin birinci fıkrasına göre, arabuluculuk faaliyeti sonucunda tarafların, işçinin işe başlatılmaması konusunda anlaşmaları halinde, iş sözleşmesi feshedilen işçiye en çok sekiz aylık ücreti tutarında işe başlatmama tazminatı ödenecektir. 193 sayılı Kanunun 25. maddesinin birinci fıkrasına göre işe başlatmama tazminatı, gelir vergisinden istisna edilmiştir⁹¹.

İş sözleşmesi feshedilmeden önce ihtiyari arabuluculuk ile sözleşmenin sonlandırılması fesih

⁸⁸ Bilici/Üstün, s. 71.

⁸⁹ “İlgide kayıtlı özelge talep formu ve eklerinin incelenmesinden, şirketiniz personeline ilave tediye ödemesi yapıp yapılmayacağı hususundaki ihtilaf nedeniyle ilgili personelle birlikte 6325 sayılı Kanun kapsamında arabulucuya başvurulduğu, şirketiniz ile ... arasında arabulucu ... imzasına da yer verilmek suretiyle .../.../2017 tarihinde “Arabuluculuk Anlaşma Belgesi” başlıklı kağıdın düzenlendiği belirtilerek söz konusu kağıdın damga vergisine tabi olup olmadığı ve tabi ise hangi oran veya tutar üzerinden damga vergisi hesaplanacağı hususunda görüş istenildiği anlaşılmaktadır...Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, özelge talep formunuz ekinde yer alan .../.../2017 tarihli “Arabuluculuk Anlaşma Belgesi” başlıklı kağıdın, icra edilebilirlik şerhi verilmeksizin başka resmi işlemlerde kullanılmak istenilmesi halinde, 488 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı tablonun I/B-2 fıkrasına göre maktu damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.” (TC. Gelir İdaresi Başkanlığı, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü, 26.12.2019, 90792880-155[2455]- 472115 sayılı özelge).

⁹⁰ “Diğer taraftan, iş akdi feshedilen çalışan ile arabuluculuk müessesesi kullanılarak anlaşılması neticesinde düzenlenen arabuluculuk tutanağının incelenmesinden, çalışana 193 sayılı Kanunun 25 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi kapsamında işe başlatmama tazminatı ödenmediği anlaşılmıştır. Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde hizmet erbabına ödenecek; - Kıdem tazminatı tutarının, hizmet erbabının çalıştığı süre dikkate alınarak en yüksek Devlet memuruna ödenen azami emekli ikramiyesini aşmayan kısmının gelir vergisinden istisna edilmesi, istisnayı aşan kısmın ise gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması, - İhbar tazminatı ile fazla mesai, yıllık izin ücreti, prim alacağı, ulusal ve genel bayram tatili alacağı ve hafta tatili ücretleri; 193 sayılı Kanunun 61 inci maddesi uyarınca ücret niteliğinde bir ödeme olduğundan gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması, gerekmektedir”, TC. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Gelir ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü, 17.01.2020, 62030549-120[94-2018/1222]-E.62356 sayılı özelge.

⁹¹ “Arabuluculuk Anlaşma Tutanağı” uyarınca işe başlatılmayan personele ödenecek tazminat tutarlarının, Gelir Vergisi Kanununun 25 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi kapsamında istisna olup olmadığı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir. 4857 sayılı Kanunun 21 inci maddesine istinaden, gerek mahkeme kararına istinaden hükmedilen gerekse arabuluculuk sözleşmesine göre ödenen ve işçinin sekiz aylık ücretini geçmeyen işe başlatmama tazminatları, 193 sayılı Kanunun 25 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin değişiklik öncesi ve sonrası hükümleri kapsamında gelir vergisinden istisnadır. Dilekçeniz eki arabuluculuk sözleşmesinin incelenmesinden, bankanız çalışanın işe iade talebinin kabul edilmemesi nedeniyle boşa geçen süreye karşılık olmak üzere brüt 9.890 TL, işe başlatmama tazminatı olarak 5 aylık ücreti karşılığı brüt 41.210 TL, fazla çalışma ücreti olarak brüt 2.000 TL olmak üzere toplam 53.100 TL ödeneceği anlaşılmaktadır. Bu hükümlere göre, iş sözleşmesi feshedilen ve işe iade davası açabilmek için arabulucuya başvuran personel ile Bankanızın, arabulucu nezdinde anlaşması sonucu düzenlenen “Arabuluculuk Anlaşma Tutanağı” uyarınca, söz konusu personele ödenen işe başlatmama tazminatının, Gelir Vergisi Kanununun 25 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi kapsamında gelir vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır. Diğer taraftan, ücret mahiyetinde bulunan, boşa geçen süreye karşılık olarak yapılan ödeme ile fazla mesai ödemesi üzerinden ise tevkifat yapılması gerektiği tabiidir”. (TC. Gelir İdaresi Başkanlığı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü, 23.01.2020, 64597866-120[25/1]-E.2275 sayılı özelge).

olarak değil, ikale sözleşmesi olarak değerlendirilmektedir⁹². Bu kapsamda ödenen tazminatların da işe başlatmama tazminatı olarak değerlendirilmesinin mümkün olmadığı ifade edilmektedir. Konu hakkında bir özeldede bu hususlar vurgulanmış ve damga vergisine yönelik olarak da işe başlatmama tazminatı ödemesine ilişkin olarak 488 sayılı Kanunda herhangi bir istisna hükmünün bulunmadığı, söz konusu ödeme nedeniyle düzenlenen kağıtların, Kanuna ekli (1) sayılı tablonun IV/1-b fıkrasına göre (maaş, ücret... tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar) damga vergisine tabi tutulması gerektiği ifade edilmiştir⁹³.

III. İKALE SÖZLEŞMESİNİN SOSYAL GÜVENLİK HUKUKU BAKIMINDAN SONUÇLARI

A. İkale Sözleşmesinden Doğan Alacakların Sigorta Primine Tabi Tutulması

İkale sözleşmesinden kaynaklanan alacakların sigorta primine tabi tutulmasında, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun⁹⁴ 80. maddesindeki düzenlemeler esas alınmalıdır. Ancak sosyal güvenlik hukuku açısından prime esas kazancın belirlenmesi için öncelikle ücret kavramının ortaya konulması gerekir.

5510 sayılı Kanunun “Tanımlar” başlıklı 3. maddesinin birinci fıkrasının on iki numaralı bendi gereğince ücret, Kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (c) bendi kapsamında sigortalı sayılanlara saatlik, günlük, haftalık, aylık veya yıllık olarak para ile ödenen ve süreklilik niteliği taşıyan brüt tutar olarak tanımlanmaktadır. 4857 sayılı Kanunun 32. maddesinin birinci fıkrasına göre ücret, genel anlamda ücret bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödenen tutardır. Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı Sigorta Primleri Genel Müdürlüğü'nün 2013/11 sayılı Sigortalılık İşlemleri Hakkında Genelge'sinde⁹⁵ ise işverenin işçiye vermeyi taahhüt ettiği ücret, emeğin kirası olarak tanımlanmış, zaman birimi esasına (saat başına, günlük, haftalık, aylık gibi) veya iş birimi esasına (parça, ağırlık, alan veya hacim birimleri gibi) göre verilebileceği düzenlenmiştir.

⁹² Bkz. İŞKUR 2020-1 sayılı Genelge “3.6 Mahkeme Kararları (Tazminat ve Dava Alacakları)” bölümünün “e. Arabuluculuk Tutanağı ile yapılan Başvurular” başlıklı alt bölümü. Ayrıca Kurt, Resul. “İş Sözleşmesi Feshedilmeden Önce Arabuluculuk Anlaşması.” *Ekonomim E-Gazete*, 12.07.2024, <https://www.ekonomim.com/kose-yazisi/is-sozlesmesi-feshedilmeden-once-arabuluculuk-anlasmasi/754070> (ET: 15.06.2025).

⁹³ “İş sözleşmesi feshedilen ve işe iade davası açabilmek için arabulucuya başvuran personel ile şirketinizin arabulucu nezdinde anlaşması sonucu, söz konusu personele ödenecek sekiz aylık ücretini geçmeyen işe başlatmama tazminatının, Gelir Vergisi Kanununun 25 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi kapsamında gelir vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, iş sözleşmesi feshedilmeden önce çıkış koşullarında mutabık kalınması için ihtiyari arabuluculuk müessesine başvurulması halinde ödenecek ek tazminatların; 4857 sayılı İş Kanununun 21 inci maddesine göre ödenen işe başlatmama tazminatı olarak değerlendirilmesi mümkün olmadığından, Gelir Vergisi Kanununun 25 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi kapsamında istisna edilmesi mümkün bulunmamakta olup, bu kapsamda ödenen ek tazminatların Gelir Vergisi Kanununun 25 inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, işten ayrılan personelinize yapılacak işe başlatmama tazminatı ödemesine ilişkin olarak Damga Vergisi Kanununda herhangi bir istisna hükmü bulunmayıp, söz konusu ödeme nedeniyle düzenlenen kağıtların 488 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı tablonun IV/1-b fıkrasına göre damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir” (TC. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü, 02.11.2020, 97895701-155[2020/33]-806340 sayılı özelge).

⁹⁴ RG, 16.06.2006-26200.

⁹⁵ SGK 2013/11 sayılı Genelge için bkz. Kamu Mevzuat Sistemi, <https://kms.kayis.gov.tr> (ET: 15.06.2025).

5510 sayılı Kanunun 80. maddesinde geçen kazanç kavramı, iş hukukundaki ücret kavramını da içermekte olup, daha geniş bir anlam taşımaktadır⁹⁶. Prim, ikramiye ve bu nitelikteki ödemeler, iş hukuku açısından ücret kavramı içerisinde değerlendirilir⁹⁷. Ancak bu ödemeler, sosyal güvenlik hukuku bakımından ücret kavramına dâhil değildir⁹⁸.

5510 sayılı Kanunun 80. maddesi, “*Prime esas kazançlar*” başlığını taşımaktadır⁹⁹. Maddenin birinci fıkrasının (a) bendinin bir nolu alt bendinde prime esas kazançların hesabında hak edilen ücretlerin, (b) nolu alt bendinde ise prim, ikramiye ve bu nitelikteki her çeşit istihkaktan o ay içinde yapılan ödemelerin ve işverenler tarafından sigortalılar için özel sağlık sigortalarına ve bireysel emeklilik sistemine ödenen tutarların, idare veya yargı mercilerince verilen karar gereğince (a) ve (b) nolu alt bentlerde sayılan kazançlar niteliğinde olmak üzere sigortalılara o ay içinde yapılan ödemelerin, brüt toplamının esas alınacağı belirtilmektedir.

5510 sayılı Kanunun 80. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde aynı yardımlar ve ölüm, doğum ve evlenme yardımları, görev yollukları, seyyar görev tazminatı, kıdem tazminatı, iş sonu tazminatı veya kıdem tazminatı mahiyetindeki toplu ödeme, keşif ücreti, ihbar ve kasa tazminatları ile Kurumca tutarları yıllar itibarıyla belirlenecek yemek, çocuk ve aile zamları, işverenler tarafından sigortalılar için özel sağlık sigortalarına ve bireysel emeklilik sistemine ödenen ve aylık toplamı asgari ücretin % 30’unu geçmeyen özel sağlık sigortası primi ve bireysel emeklilik katkı payları tutarları, prime esas kazançta tabi tutulamayacağı düzenlenmiştir.

5510 sayılı Kanunun 80 maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde ise (b) bendinde belirtilen istisnalar dışında her ne adla yapılsa yapılsın tüm ödemeler ile aynı yardım yerine geçmek üzere yapılan nakdi ödemelerin prime esas kazançta tabi tutulacağı belirtilmekte ve diğer kanunlardaki prime tabi tutulmaması gerektiğine dair yer alan muafiyet ve istisnaların, bu Kanunun uygulanmasında dikkate alınmayacağı hükme bağlanmaktadır¹⁰⁰.

Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı Sigorta Primleri Genel Müdürlüğü’nün 2020/20 sayılı İşveren İşlemleri Genelgesi’nde “*4/a Kapsamındaki Sigortalılar Yönünden Prime Esasların Kazançların Belirlenmesinde Diğer Hususlar*” başlığı altında iş sözleşmesinin ikale sözleşmesi ile sonlanması halinde yapılacak ödemelerin sigorta primine esas kazançta dâhil edilip edilmeyeceği ve

⁹⁶ Korkusuz, M. Refik/Uğur, Suat. *Sosyal Güvenlik Hukuku*. 7. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2020, 38; Yılmaz, Halil. “Sosyal Güvenlik Hukukunda İş Sözleşmesiyle Çalışanların Prime Esas Kazançlarının Tespiti”. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S.145, 2019, s. 451; Esen, Bünyamin. “Sigorta Primine Esas Kazanca Dâhil Olmayan Yemek Parası, Çocuk Zammı ve Aile Zammının Hesaplanması”, *Mali Çözüm Dergisi*, S. 116, 2013, s. 210.

⁹⁷ Prim, işçiyi başarısından dolayı ödüllendirmek amacı ile yapılan ödemedir. İkramiye ise belirli dönemlerde veya bazı özel nedenlerle işçinin disiplinli ve iyi çalışmasını ödüllendirmek ve bu şekilde çalışmaya özendirmek amacı ile verilir. Konu hakkında bkz. Sümer, Haluk Hadi, *İş Hukuku*, 26. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara 2022, s. 78.

⁹⁸ Özdamar, Murat. “5510 Sayılı Kanun’a Göre Sigorta Primine Esas Kazançların Hesaplanması.” *Mali Çözüm Dergisi*, S. 93, 2009, s. 316.

⁹⁹ Konu hakkında bkz. Mülayim, Baki Oğuz. “Yargı Kararları ile Sigortalılara Yapılan Ödemelerin Prime Tabi Tutulması.” *Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 6, S. 2, 2023, 553 vd.

¹⁰⁰ Bu duruma örnek olarak 6772 sayılı Devlet ve Ona Bağlı Müesseselerde Çalışan İşçilere İlave Tediye Yapılması ve 6452 Sayılı Kanunla 6212 Sayılı Kanunun 2nci Maddesinin Kaldırılması Hakkında Kanun kapsamında ödemesi yapılan ilave tediye gösterilebilir. Kanunun 4. maddesinin ikinci fıkrasında ilave tediyeyle sigorta primi kesilmemesi öngörülmektedir. Konu hakkında bkz. Mülayim Baki Oğuz. “Kalkınma Ajanslarında 6772 Sayılı Kanun Kapsamında İlave Tediye Uygulaması.” *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 20, S. 1, 2018, s. 301.

ikale (bozma) tazminatı adı altında yapılan ödemelerin kıdem tazminatı mahiyetindeki toplu ödemeler kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususuna da yer verilmiştir. İkale sözleşmesi ile kararlaştırılan ikale bedelinin hangi kalem alacakları ya da tazminatları kapsadığının belirtilmesi halinde bu alacaklar ya da tazminatların, 5510 sayılı Kanunun 80. maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentleri kapsamında sigorta primine esas kazanca dâhil edilip edilmeyeceğinin belirlenmesi, bu istisnalar dışında her ne adla yapılırsa yapılsın tüm ödemelerin prime esas kazanca dâhil edilmesi; ancak ikale sözleşmesi ile kararlaştırılan ikale bedelinin hangi kalem alacakları ya da tazminatları kapsadığına yer verilmemesi, başka bir deyişle ayırım yapılmaması halinde ikale bedeli adı altında yapılan ödemelerin sigorta primine tabi tutulması öngörülmektedir¹⁰¹.

İkale sözleşmesinde kapsamında yapılan ödemelerin, hangi aya mal edilmek sureti ile prime tabi tutulacağı da önemlidir. 5510 sayılı Kanunun 80. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi gereğince ücretler hak edildikleri aya mal edilmek suretiyle prime tabi tutulur. Ücretlerde, hak edilen ay esastır. Ücret dışındaki ödemeler ise öncelikle ödendiği ayın kazancına dâhil edilir ve ücret dışındaki bu ödemelerin yapıldığı ayda üst sınırın aşılması nedeniyle prime tabi tutulamayan kısmı, ödemenin yapıldığı ayı takip eden aydan başlanarak iki ayı geçmemek üzere üst sınırın altında kalan sonraki ayların prime esas kazançlarına ilâve edilir. Buna göre ücret dışındaki diğer ödemeler, öncelikle ödendiği ayın kazancına dâhil edilir. Ücretten farklı olarak prim, ikramiye ve bu nitelikteki her çeşit istihkakın prime esas kazanca dâhil edilebilmesi için o ay içinde ödenmesi gerekir¹⁰². Aynı husus, Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği'nin¹⁰³ 97. maddesinin ikinci fıkrasının (e) bendinde de düzenlenmiştir. Üst sınırı aşan ücret dışındaki ödemelerin, bir sonraki aya devredilmesinin koşulu, iş sözleşmesinin devam etmesidir. İkale sözleşmesi kapsamında yapılan ücret dışındaki ödemeler, üst sınırı aştığında, iş sözleşmesi sona erdiğinden bir sonraki aya devredilmez.

Sonuç olarak ikale sözleşmesi kapsamında yapılan ödemeler bakımından 5510 sayılı Kanunun 80. maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bendi önem arz eder. Bu kapsamda yapılacak değerlendirme sonrasında yapılan ödemelerin (a) ya da (b) bendi kapsamında olduğu belirlenmek sureti ile (d) bendi gereğince prime tabi tutulması gerekir. Ancak 5510 sayılı Kanunun 80. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi gereğince 5510 sayılı Kanunun 80. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında belirtilen istisnalar dışında her ne adla yapılırsa yapılsın tüm ödemeler ile aynı yardım

¹⁰¹ “Bu itibarla, 5510 sayılı Kanunun 80 inci maddesinin birinci fıkrasında (b) bendinde, kıdem tazminatı, ihbar tazminatı, iş sonu tazminatı, veya kıdem tazminatı mahiyetindeki toplu ödemelerin, prime esas kazanca tabi tutulmayacağı, ancak kanunda sayılan istisnalar dışında her ne adla yapılırsa yapılsın tüm ödemelerin ve aynı yardım yerine geçmek üzere yapılan nakdi ödemelerin prime esas kazanca tabi olacağı düzenlendiğinden, iş akdinin ikale (bozma) ile sona ermesi durumunda; Bozma Sözleşmesi ile kararlaştırılan ikale bedelinin hangi kalem alacakları/ tazminatları kapsadığının belirtilmesi ve bu alacaklar/tazminatlar Kanunun 80 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde istisna tutulan ödemeler arasında yer alıyorsa sigorta primine esas kazanca dahil edilmeyecek, bu istisnalar dışında her ne adla yapılırsa yapılsın tüm ödemeler prime esas kazanca dahil edilecektir. Ancak ikale sözleşmesi ile kararlaştırılan ikale bedelinin hangi kalem alacakları/tazminatları kapsadığına yer verilmemesi başka bir deyişle ayırım yapılmaması halinde bu defa ikale bedeli adı altında yapılan tüm ödemeler sigorta primine tabi tutulacaktır.”, SGK. 2020/20 sayılı İşveren İşlemleri Genelgesi, s.94. SGK. 2020/20 sayılı Genelge için bkz. Kamu Mevzuat Sistemi, <https://kms.kaysis.gov.tr> (ET: 15.06.2025).

¹⁰² Uşan, M. Fatih. *Türk Sosyal Güvenlik Hukukunun Esasları*. 2. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2009, s.135; Tuncay, A. Can/Ekmekçi, Ömer. *Sosyal Güvenlik Hukuku Dersleri*. 20. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2019, s.177-178; Özdamar, s.316; Sümer, Haluk Hadi. *Sosyal Güvenlik Hukuku*. 3. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2022, s.110; Şakar, Müjdat. *Sosyal Sigortalar Uygulaması*. 12. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2017, s.142.

¹⁰³ RG, 12.05.2010-27579.

yerine geçmek üzere yapılan nakdi ödemeler prime esas kazanca tabi tutulur. Diğer kanunlardaki prime tabi tutulmaması gerektiğine dair muafiyet ve istisnalar, 5510 sayılı Kanunun uygulanmasında dikkate alınmaz.

B. İşten Ayrılış Bildirgesinin Düzenlenmesi

1. Genel Olarak

5510 sayılı Kanunun 9. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi gereğince Kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamındaki sigortalının sigortalılığı, iş sözleşmesinin sona erdiği tarih itibarı ile sona erer¹⁰⁴. Bu doğrultuda iş sözleşmesi ikale sözleşmesi ile sona eren sigortalı için işten ayrılmasını takip eden on günlük süre içerisinde işverenleri tarafından Sosyal Güvenlik Kurumu'na bildirim yapılmalıdır¹⁰⁵. Bildirim, elektronik ortamda yapılmalıdır. Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği'nin 25. maddesinde işten ayrılış bildirgesi düzenlenmiştir¹⁰⁶.

5510 sayılı Kanunun 102. maddesinin birinci fıkrasının (j) bendi gereğince Kanunun 9. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre sigortalılığı sona erenlere ilişkin bildirim, süresi içinde ya da Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından belirlenen şekle ve usule uygun olarak yapmayanlar ile Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından internet, elektronik veya benzeri ortamda göndermekle zorunlu tutulduğu halde anılan ortamda göndermeyenler hakkında, bir takvim ayında işlenen bu fiillerden dolayı tutmakla yükümlü bulunan defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle verilmesi gereken ceza tutarını aşmamak kaydıyla, her bir sigortalı için asgari ücretin onda biri tutarında idari para cezasının uygulanır.

2. İşten Çıkış Kodu

İşten çıkış kodu, sigortalının iş sözleşmesine son verilmesine yönelik gerekçenin, Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirilmesidir¹⁰⁷. İşten çıkış kodları, 2013-11 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Genelgesi 1. kısım 6. bölümünde yer alan “2.1- İşten ayrılış nedeni” başlığında işten ayrılış nedenleri tablosunda düzenlenmiştir¹⁰⁸. İkale sözleşmesine yönelik özel bir çıkış kodu bulunmamaktadır. Bu

¹⁰⁴ Kanunun 9. maddesinin ikinci fıkrası gereğince hastalık ve analık sigortasında, ilgili kanunlar gereğince ücretsiz izinli olunması, işçinin greve katılması ya da işveren tarafından lokavt uygulanması durumlarında, bu durumların sona ermesini, diğer durumlarda ise iş sözleşmesinin sona ermesini takip eden onuncu günden itibaren yitirilmiş kabul edilir. Zira hastalık ve analık sigortasında sigortalılığı sona erecek kişinin bu sigorta kollarından sağlanacak haklardan bir süre daha yararlanabilmesi öngörülmüştür. Konu hakkında bkz. Sümer, Haluk Hadi. *Sosyal Güvenlik Hukuku*. 3. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara 2022, 95.

¹⁰⁵ İşten ayrılış bildirgesinin derhal verilmesi gereken bir hal, sigortalının malullük veya yaşlılık aylığı almak için başvuru yapacak olmasıdır. Bu durumda işten ayrılan sigortalılara ilişkin ayrılış bildirgesinin, yasal sürenin sona ermesi beklenilmeksizin düzenlenmesi gerekir. Aynı durum, çalışmakta iken ölen sigortalılar için de geçerlidir. Konu hakkında bkz. SGK. 2013-11 sayılı Genelge, 74.

¹⁰⁶ Konu hakkında bkz. Sigorta Primleri Genel Müdürlüğü Sosyal Güvenlik Kurumunca Elektronik Ortamda Yapılacak Tebligat İşlemleri 2021/38 sayılı Genelge. Genelge için bkz. Kamu Mevzuat Sistemi, <https://kms.kaysis.gov.tr> (ET: 15.06.2025).

¹⁰⁷ Geniş bilgi için bkz. Mülâyim, Baki Oğuz. “İşten Çıkış Kodunun Önemi ve Düzeltilmesi.” *Sakarya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.11, S.2, 2023, 972 vd.

¹⁰⁸ İşten çıkış kodları, kırk dokuz adet olup, 42 ila 50. kodlar, 2021-9 sayılı Genelge ile eklenmiştir. 2021-9 sayılı Genelge ile işçinin ahlâka ve iyi niyet kurallarına aykırı davranışından dolayı iş sözleşmesinin işveren tarafından feshine ilişkin 29 nolu kod çıkış kodları arasından çıkarılmıştır.

nedenle ikale sözleşmelerinde işten çıkış kodu olarak 22 nolu “Diğer nedenler” olarak ifade edilen çıkış kodunun gösterilmesi gerekir¹⁰⁹.

İşveren, işten ayrılış bildirgesinde yer alan sigortalının mesleği, meslek kodu, çıkış günü ve gerekçesi ile bu ay ve öncesindeki aylık kazancı, işten ayrılma tarihini takip eden on günlük sürede düzeltilebilir. Düzeltme işleminin yapılabilmesi için bu işlemin, muhtasar ve prim hizmet beyannamesi ile çelişmemesi, şüphe ya da tereddüt uyandırmaması gerekir¹¹⁰. İşten ayrılış bildirgesi, bu süre içinde iptal de edilebilir. İşkolu ve sigortalının adresi ise her zaman işveren tarafından değiştirilebilmektedir. İşçi, ancak işverenle birlikte başvurabilir¹¹¹.

Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı Sigorta Primleri Genel Müdürlüğü’nün 2013/11 sayılı Genelgesi’nde değişiklik yapılmak sureti ile arabuluculuk anlaşma belgesi ile de işten çıkış kodunun değiştirilmesi mümkün hale gelmiştir. Genelge’nin, 1. kısım 6. bölümünde yer alan; *“3-İşten ayrılış bildirgesi düzeltme/silme işlemleri”* başlığının 4. paragrafından sonra gelmek üzere *“Sigortalılığın, kıdem tazminatı veya ihbar tazminatı ödenmeyecek şekilde işten ayrılış nedeni bildirilerek sona ermesi akabinde arabuluculuk anlaşma belgesi veya mahkeme kararı ile işçiye, kıdem tazminatı veya ihbar tazminatı ödenmesine yönelik karar vermesi durumunda sigortalı işten ayrılış nedeni, sigortalı veya işverenin ilam niteliğindeki arabuluculuk anlaşma belgesi veya mahkeme kararı ile kuruma müracaatı üzerine ilgili mahkeme veya arabuluculuk kararına uygun olan işten ayrılış nedeni ile değiştirilecektir.”*, paragrafı eklenmek sureti ile konu düzenlenmiştir.

3. İşsizlik Sigortasından Sağlanan Haklar

4447 Sayılı Kanun¹¹² ile “İşsizlik Sigortası Sistemi” kurulmuştur¹¹³. Ülkemizde, işsizlik

¹⁰⁹ İşçinin korunmasının asıl amaç olduğu, ikale sözleşmeleri azalmadığından, işten çıkış kodları arasında ikale sözleşmesine de yer verilmesi gerektiği, ayrıca 4447 sayılı Kanunda da ikale sözleşmelerinin işsizlik ödenğine hak kazandıran bir hal olarak eklenmesi gerektiği ifade edilmektedir. Konu hakkında bkz. Gerek, s. 54.

¹¹⁰ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 98/A maddesinde hüküm altına alınan Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi, vergi kanunlarına göre verilmesi gereken muhtasar beyanname ile 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca verilmesi gereken aylık prim ve hizmet belgesinin birleştirilerek, kesilen vergilerin matrahlarıyla birlikte sigortalının sigorta primleri ve kazançları toplamı ile prim ödeme gün sayılarının bildirildiği beyanname dir. Konu hakkında Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi Genel Tebliği (Sıra No: 1), RG, 18.02.2017-29983. Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, *Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi Broşürü*, Eylül 2020, Yayın No.360.

¹¹¹ Konu hakkında bkz. SGK. 2013-11 sayılı Genelge, 79-80.

¹¹² Kanunun tam adı, “İşsizlik Sigortası Kanunu (Sosyal Sigortalar Kanunu, Tarım İşçileri Sosyal Sigortalar Kanunu, Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu, Esnaf ve Sanatkarlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu Kanunu, Tarımda Kendi Adına ve Hesabına Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kanunu ile İş Kanununun Bir Maddesinin Değiştirilmesi ve Bu Kanunlara Ek ve Geçici Maddeler Eklenmesi, İşsizlik Sigortası Kurulması, Çalışanların Tasarrufa Teşvik Edilmesi Ve Bu Tasarrufların Değerlendirilmesine Dair Kanunun İki Maddesinin Yürürlükten Kaldırılması İle Genel Kadro Ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Eki Cetvellerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun)”, şeklindedir. RG, 08.09.1999-23810.

¹¹³ İşsizlik sigortası hakkında bkz. Mülayim, Baki Oğuz. *Tarım Sektöründe Çalışanların Sosyal Güvenliği*. 1. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2021, s.476-491; Andaç, Faruk. *İşsizlik Sigortası*. 1. Baskı, Legal Yayınevi, İstanbul, 2020; Bal Bektaş, Özlem. *İşsizlik Sigortası*. 1. Baskı, Seçkin Yayınevi, İstanbul, 2016; Toker, s.83-109; Caniklioglu, Nurşen. “6111 Sayılı Kanunla İşsizlik Sigortası Kanununda Yapılan Değişiklikler.” *Toprak İşveren Dergisi*, S.89, 2011, s.10-21; Saraç, Coşkun. “İşsizlik Sigortası Edim Koşulları.” *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.13, S.1, 2011, s.1-26; Limoncuoğlu, S. Alp. İşsizlik Sigortası ve Uygulama Sorunları. *Sicil İş Hukuku Dergisi*, S. 26, 2012/II, s.86-100; Yüksel, Hasan. “İşsizlik Sigortasının A,B, C’si.” *Farklı Yönleriyle Sosyal Güvenlik*, Editör Halil İbrahim Mil, Gazi Kitabevi, Ankara, 2016, s.81-107; Görücü, İbrahim/Akbıyık, Nihat/Koç, Muzaffer. “Türkiye’de İşsizlik Sigortası Uygulaması ve

sigortası, en geç uygulamaya konulan sigorta koludur¹¹⁴. İstihdamın korunması, geliştirilmesi, yaygınlaştırılması ve işsizliğin önlenmesi ve işsizlik sigortası hizmetlerini yürütmek üzere Türkiye İş Kurumu (İşkur) kurulmuştur¹¹⁵. Fon, ilk prim tahsilâtını, 2000 yılı Haziran ayında, ilk ödemesini ise 2003 yılında gerçekleştirmiştir¹¹⁶.

4447 sayılı Kanun 47. maddesinin birinci fıkrasının (h) bendinde işsizlik ödeneği, sigortalı işsizlere bu kanunda belirtilen süre ve miktarda yapılan parasal ödeme olarak tanımlanmaktadır. Kanunun 50. maddesi gereğince günlük işsizlik ödeneği, sigortalının son dört aylık prime esas kazançları dikkate alınarak hesaplanan günlük ortalama brüt kazancının yüzde kırkıdır. Bu şekilde hesaplanan işsizlik ödeneği miktarı, 4857 sayılı Kanunun 39. maddesine göre on altı yaşından büyük işçiler için uygulanan aylık asgari ücretin brüt tutarının yüzde seksenini geçemez. İşsizlik ödeneği başvuruları, izleyen ayın sonuna kadar sonuçlandırılır. İşsizlik ödeneği, her ayın beşinde aylık olarak işsiz kişinin kendisine ödenir. Ancak ödeme tarihini öne çekmeye, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı yetkilidir. İşsizlik ödeneği, damga vergisi dışında herhangi bir vergi ve kesintiye tabi tutulmaz. Nafaka borçları dışında ise haciz veya başkasına devir ve temlik edilemez. Sigortalının kusurundan kaynaklandığı belirlenen fazla ödemeler, yasal faizi ile birlikte geri alınır.

4857 sayılı Kanunun 50. maddesinin ikinci fıkrasında işsizlik ödeneğinin verilmesi süresi, prim ödeme gün sayıları ile orantılı olarak ayrı ayrı belirlenmiştir¹¹⁷. İş sözleşmesinin sona ermesinden önceki son 120 gün iş sözleşmesine tabi olanlardan, son üç yıl içinde 600 gün sigortalı olarak çalışıp işsizlik sigortası primi ödemiş olan sigortalı işsizlere 180 gün, 900 gün sigortalı olarak çalışıp işsizlik sigortası primi ödemiş olan sigortalı işsizlere 240 gün, 1080 gün sigortalı olarak çalışıp işsizlik sigortası primi ödemiş olan sigortalı işsizlere 300 gün, süre ile işsizlik ödeneği verilir.

Kanunun ek 7. maddesi gereğince işsizlik ödeneğinden yararlandırılıp, işten ayrılımlarını takip eden doksan gün içerisinde özel sektör işyerlerinde Kanun kapsamında işe giren ve işe girdiği tarihten itibaren iş sözleşmesine tabi olarak en az on iki ay süreyle kesintisiz çalışanlardan talepte bulunanların, 5510 sayılı Kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca sigortalı sayılmak suretiyle, işe başladıkları tarihten önce yararlandıkları en son işsizlik ödeneği süresi için Kurum tarafından Sosyal Güvenlik Kurumu'na ödeme yapıldığı tarihte geçerli prime esas kazanç alt sınırı üzerinden hesaplanacak uzun vadeli sigorta primi, işveren ve sigortalı hisselerinin tamamı, fondan karşılanır. Ancak bu düzenlemeden, aynı işsizlik ödeneği hak sahipliği için sadece bir defa yararlanılır.

İşsizlik sigortası denildiğinde ilk akla gelen işsizlik ödeneğidir. Ancak 4447 sayılı Kanunun 48. maddesinin altıncı fıkrasında, işsizlik sigortası kapsamında sağlanan haklar sayılmaktadır Buna göre sigortalı işsizlere bu Kanunda belirtilen esas ve usuller çerçevesinde, Kurum tarafından işsizlik ödeneği, 5510 sayılı Kanun gereği ödenecek sigorta primler (İşsizlik ödeneği alanlar, 5510 sayılı Kanunun 60. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi gereğince genel sağlık sigortası kapsamında

Sonuçları (2000-2010).” *Social Sciences*, C.7, S.2, 2012, s.127-160.

¹¹⁴ Oral, A. İlhan. *Türk Sosyal Sigortalar Hukukunda Geçici Sosyal Gelirler, Teori ve Uygulama*. Nisan Kitabevi, Eskişehir, 2020, s.112.

¹¹⁵ Andaç, Faruk. *Sosyal Güvenlik Hukuku ve İlgili Kuruluşlar*. 1. Baskı, Legal Yayınevi, İstanbul, 2018, s.8.

¹¹⁶ Görücü/Akbıyık/Koç, s.127.

¹¹⁷ Bal Bektaş, s.205.

olup, işsizlik ödeneği ödenen günler için, ilgililer adına sadece genel sağlık sigortası primleri, işsizlik sigortası fonundan yatırılmaktadır. Ödenek alanların bakmakla yükümlü olduğu kişiler de genel sağlık sigortalısı kapsamında sağlık hizmetlerinden yararlanabilmektedir. Ayrıca yeni bir iş bulma ve aktif işgücü hizmetleri kapsamında kurs ve programlar sağlanmaktadır.

4447 sayılı Kanunun 48. maddesinde sigortanın zorunluluğu ilkesi gereği, işsizlik sigortası zorunludur. Maddede 4447 sayılı Kanun kapsamına giren ve halen çalışmakta olanların Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte, yeni girenlerin ise işe başladıkları tarihten itibaren sigortalı olacakları açıkça dile getirilmiştir¹¹⁸.

İşsizlik sigortası, 4447 sayılı Kanunun 47. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde bir işyerinde çalışırken, çalışma istek, yetenek, sağlık ve yeterliliğinde olmasına rağmen, herhangi bir kasıt ve kusuru olmaksızın işini kaybeden sigortalılara işsiz kalmaları nedeniyle uğradıkları gelir kaybını belli süre ve ölçüde karşılayan, sigortacılık tekniği ile faaliyet gösteren zorunlu sigorta olarak tanımlanmaktadır. Sigortalı işsiz ise 4447 sayılı Kanunun 47. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendine göre, Kanun kapsamına giren bir işyerinde iş sözleşmesine dayalı ve sigortalı olarak çalışırken, Kanunun ilgili maddelerinde belirtilen nedenlerle işini kaybeden ve Kuruma başvurarak çalışmaya hazır olduğunu bildiren kimsedir.

İşsizlik ödeneğine hak kazanmanın şartları, 4447 sayılı Kanunun 51. maddesinde sayılmaktadır. Buna göre sigortalı sayılanlardan iş sözleşmeleri, kanunda belirtilen hallerden birisine dayalı olarak sona erenler, Kuruma süresi içinde şahsen başvurarak yeni bir iş almaya hazır olduklarını kaydettirmeleri ve bu Kanunda yer alan prim ödeme koşullarını sağlamış olmaları kaydıyla işsizlik ödeneği almaya hak kazanırlar. Bu haller, aşağıda sayılmaktadır:

- 4857 sayılı İş Kanununun 17. maddesi veya 854 sayılı Deniz İş Kanununun 16.maddesi ya da 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanunun 6. maddesinin dördüncü fıkrasında belirtilen bildirim önellerine uygun olarak iş sözleşmesi işveren tarafından sona erdirilmiş olanlar,
- İş sözleşmesi, süresi belli olsun veya olmasın sürenin bitiminden önce veya bildirim önelini beklemeksizin 4857 sayılı İş Kanununun 24. maddesinin (I), (II) ve (III) numaralı bentlerine veya 854 sayılı Deniz İş Kanununun 14. maddesinin (II) ve (III) numaralı bentlerine veya 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanunun 7. maddesi ile 11. maddesinin birinci fıkrasına göre sigortalı tarafından feshedilmiş olanlar,
- İş sözleşmesi, süresi belli olsun veya olmasın süresinin bitiminden önce veya bildirim önelini beklemeksizin 4857 sayılı İş Kanununun 24. maddesinin (I) ve (III) numaralı bentlerine veya 854 sayılı Deniz İş Kanununun 14. maddesinin (III) numaralı bendine veya 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanunun 12. maddesinin birinci fıkrasına göre işveren tarafından feshedilmiş olanlar,

¹¹⁸ Baskan, Esra. “İsteğe Bağlı Sigortalılık.” *Legal İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku Dergisi*, C.15, S.57, 2018, s.127-154, s.129.

- İş sözleşmesinin belirli süreli olması halinde, bu sürenin bitimi nedeniyle işsiz kalanlar ile 854 sayılı Deniz İş Kanununun 7. maddesinin (II) numaralı bendinde belirtilen hizmet akdinin belirli bir sefer için yapılmış olması nedeniyle sefer sonunda işsiz kalanlar, işyerinin el değiştirmesi veya başkasına geçmesi, kapanması veya kapatılması, işin veya işyerinin niteliğinin değişmesi nedenleriyle işten çıkarılmış olmak, 854 sayılı Deniz İş Kanununun 14. maddesinin (IV) numaralı bendindeki nedenlerle işsiz kalanlar,
- 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamalarının Düzenlenmesine ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 21. maddesi kapsamında işsiz kalanlar, işsizlik sigortası kapsamında haklardan yararlanırlar.

Ayrıca 4857 sayılı İş Kanunu, 854 sayılı Deniz İş Kanunu ve 5953 sayılı Basın İş Kanunu kapsamına girmeyen sigortalılardan iş sözleşmeleri, 6356 sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu kapsamında yapılmış olan toplu iş sözleşmeleri veya toplu iş sözleşmesi bulunmayan hallerde Borçlar Kanunu hükümleri doğrultusunda (a), (b), (c), (d) ve (e) bentlerindeki hükümlere paralel olarak sona ermiş olanlar da işsizlik sigortası kapsamında haklardan yararlanabilirler. Ancak, işsizlik ödeneğine hak kazanabilmek için hizmet akdinin başvuru sırasında grev, lokavt veya kanundan doğan ödevler nedeniyle askıya alınmamış olması gerekmektedir.

İşsizlik ödeneğine hak kazanmanın şartları, Kanunun 51. maddesinde düzenlenmektedir. Buna göre iş sözleşmesinin Kanunda sayılan hallerde sona ermesi, sigortalıya işsizlik ödeneği almaya hak kazandıran bir hal olarak karşımıza çıkmaktadır. İş sözleşmesinin her sona ermesi durumu, işsizlik ödeneğine hak kazandırmaz. Hak kazandıran haller, kendi istek ve kusuru dışında işsiz kalmak, iş sözleşmesinin sona ermesinden önceki son yüz yirmi gün iş sözleşmesine tabi olmak, iş sözleşmesinin feshinden önceki son üç yıl içinde en az altı yüz gün süre ile işsizlik sigortası primi ödemiş olmak, iş sözleşmesinin feshinden sonraki otuz gün içinde en yakın Türkiye İş Kurumu birimine şahsen ya da elektronik ortamda başvurmak olarak sayılabilir.

4447 sayılı Kanunun 50. maddesinin son fıkrası gereğince İş ve İşçi Bulma Kurumu Genel Müdürlüğünü müfettişleri ile sigorta müfettişleri, 4447 sayılı Kanunun uygulanması ile ilgili olarak görev alanlarına giren hususlarda teftiş, kontrol ve denetleme yetkisini haizdirler. Ancak, işsizlik sigortası ödeneğinden faydalanırken aynı zamanda gelir getirici bir işte çalışan sigortalıların tespitinin yapılmasında, sosyal güvenlik denetmenleri ve sosyal güvenlik kontrol memurları da görevlendirilebilir.

4447 sayılı Kanunun 51. maddesinde sayılan haller arasında iş sözleşmesinin ikale sözleşmesi ile sona ermesi sayılmamaktadır. Bu nedenle iş sözleşmesi, ikale sözleşmesi ile sona eren işçi, işsizlik sigortası kapsamında sağlanan haklardan yararlanamaz.

İkale sözleşmesi yapılmasına rağmen işten ayrılış bildirgesinde işsizlik ödeneğine hak kazandıracak bir işten çıkış kodunun, Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirilmesi durumunda işten çıkış kodunu, gerçeğe aykırı göstermek sureti ile işçinin haksız yere işsizlik ödeneği almasına neden olan işveren, bu durumdan sorumludur¹¹⁹. Sigortalının kusurundan kaynaklandığı belirlenen fazla

¹¹⁹ “Sigortalının işten ayrılış bildirgesinde yer alan işten ayrılış tarihi, prime esas kazanç ve gün sayısı ile işten ayrılış

ödemelerin yasal faizi ile birlikte geri alınması, 4447 sayılı Kanunun 50. maddesinin üçüncü fıkrasında düzenlenmektedir. Bu doğrultuda işçi ile işveren anlaşmak sureti ile bu duruma yol açtığı takdirde, hak etmediği işsizlik ödeneğini alan işçinin de sorumluluğunun olması gerektiğini düşünmekteyiz¹²⁰.

SONUÇ

İşçi ve işverenin aralarında anlaşmak suretiyle iş sözleşmesine son vermeleri, ikale (bozma) sözleşmesi olarak adlandırılmaktadır. Öncesinde uygulamada fazla rastlanılmamasına karşın, özellikle 4857 sayılı İş Kanunu'nun yürürlüğe girmesi sonrasında yaygınlaşmıştır. İş güvencesine ilişkin düzenlemelerin mevzuatımızda yer alması, bu durumun ortaya çıkmasında esas etkindir. Zira iş güvencesi kapsamında yer alan ve ikale sözleşmesi ile iş sözleşmesi sonra eren işçi, işe iade davası açamaz. Ayrıca kıdem ve ihbar tazminatlarına hak kazanamaz, işsizlik ödeneğinden de yararlanamaz.

İkale sözleşmesi sonucunda, işçinin elde ettiği bir ücret geliri olup olmadığı, dolayısıyla gelir vergisine tabi olup olmayacağı, tartışma konusudur. İkale sözleşmelerinden elde edilen tazminatların gelir vergisine tabi tutulmasında dönüm noktasını, 2018 yılında yürürlüğe giren 7103 Sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Oluşturmaktadır.

7103 sayılı Kanun öncesinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda ikale sözleşmeleri kapsamında yapılan ödemeler hakkında bir düzenleme bulunmamaktaydı. Bu dönemde bu nedenle farklı uygulamalara rastlanmıştır. İkale sözleşmesi kapsamında yapılan ödemeler, hizmet karşılığı yapılan bir ödeme olmadığı için doğrudan 193 sayılı Kanunun 25. maddesinde sayılan istisnalar arasında yer almıyordu. Bu dönemde verilen bazı yargı kararlarında ikale sözleşmesi kapsamında yapılan ödemelerin “işsiz kalan davacıya, karşılıklı anlaşmaya bağlı olarak yasal zorunluluk olmadan işsizlik sebebiyle yardım amaçlı yapılan bir ödeme olduğu” değerlendirmesi yapılarak ücret niteliğinde olmadığı sonucuna ulaşılırken, bazı yargı kararlarında ise ücret olduğu vurgulanmıştır.

Ekonomik yaklaşım ilkesi gereğince yapılan ödemenin gerçek mahiyeti dikkate alındığında işverene veya belirli bir işyerine bağlılık ilişkisi temelinde bir hizmet karşılığı olarak ödeme yapılıyorsa, ücret olarak değerlendirilecektir. Bu şartları taşıyan bir ödemenin ücretten farklı bir hukuki şekilde ortaya çıkması, vergi hukuku bakımından onun ücret niteliğini değiştirmez. Diğer bir ifadeyle, elde edilen gelirin gelir vergisi bakımından ücret olarak kabul edilebilmesi için, saf emek faktörünün üretim sürecine katılması sonucu işverene bağlılık ilişkisi temelinde hizmet karşılığı olarak elde edilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. 7103 sayılı Kanun düzenlemesiyle ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatların ücret kapsamında olduğu ve bu tazminatların, kıdem tazminatı için belirlenen tavan sınıra kadar istisnaya tabi tutulduğu hükme bağlanmıştır.

İkale sözleşmeleri damga vergisine tabidir. Konuyla ilgili verilen bir özalgede de ikale

nedeni bilgileri Kurumumuzca sigortalının işten ayrıldığı tarihin tespiti ve ay içinde işten ayrılan sigortalının aylığının hesaplanması ile İŞKUR tarafından işsizlik ödeneğinin hesaplanmasında doğrudan kullanıldığından bu bilgilerin hatasız ve noksansız doldurulması gerekmektedir. Sigortalıya hak etmediği halde aylık ve işsizlik ödeneği ödenmesi halinde yersiz ödemeye sebep olan işveren bu durumdan sorumlu tutulacaktır.”, SGK. 2013-11 sayılı Genelge, 73.

¹²⁰ Mülayim, İşten Çıkış Kodu, s.83.

sözleşmesinin mahiyeti itibariyle yeni bir sözleşme olarak kabul edilmesi ve binde 9,48 nispetinde damga vergisine tabi tutulması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. İkale sözleşmesi, bir sözleşme olmakla birlikte, vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesi çerçevesinde ikale sözleşmesi kapsamında ödenecek tazminatların 193 sayılı Kanunun 25. maddesinin yedinci fıkrası gereğince belli sınıra kadar vergiden istisna tutulan bu ödemeleri, 488 sayılı Kanunun (1) sayılı tablosunun “IV. Makbuzlar ve Diğer Kâğıtlar” “1. Makbuzlar” “b) Maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar...” başlığı altında ele almak ve % 7,59 oranında vergiye tabi tutmak gerektiği kanaatindeyiz. Zira ikale sözleşmesi kapsamında yapılan ödemelerin esas itibariyle ücret niteliğinde olduğu gerçeğinden hareket etmek gerekmektedir. Bu şekilde yapılan ödemelerin gerçek mahiyetine (ücret) göre vergilendirme yapılmış olacaktır. Aynı zamanda bu yaklaşım, 193 sayılı Kanunun 4. maddesindeki hükme de uygun olacaktır. Nitekim yukarıda ele alındığı üzere, bu doğrultuda yargı kararları da mevcuttur.

İkale sözleşmesinden kaynaklanan alacakların sigorta primine tabi tutulmasında, 5510 sayılı Kanunun 80. maddesindeki düzenlemeler esas alınmalıdır. Kanunda ikale sözleşmesi ile yapılan ödemelerin sigorta primine esas kazanca dâhil edilip edilmeyeceğine dair özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Kanunun 80. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde sigortalıların prime esas kazançları sayılmaktadır. Aynı fıkranın (b) bendinde ise prime esas kazanca dâhil olmayan ödemeler sayılmaktadır. İlgili fıkranın (c) bendinde ise 5510 sayılı Kanunun birinci fıkrasının (c) bendinde yer alan (b) bendinde belirtilen istisnalar dışında her ne adla yapılırsa yapılsın tüm ödemeler ile aynı yardım yerine geçmek üzere yapılan nakdi ödemelerin prime esas kazanca tabi tutulacağı düzenlenmiştir. İkale sözleşmesi kapsamında yapılan ödemelere ilişkin açık bir düzenleme, 5510 sayılı Kanunun 80. maddesinin birinci fıkrasının (a) ya da (b) bendinde bulunmamaktadır. Ancak bu kapsamda yapılan ödemelerin, 5510 sayılı Kanunun 80. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde sayılan kıdem tazminatı mahiyetindeki toplu ödeme olarak değerlendirilmesi, bu kapsamda kıdem tazminatı tavanına kadar prime tabi tutulmaması gerektiğini düşünmekteyiz. İkale sözleşmesinde yer alan diğer ödemelerin ise 5510 sayılı Kanunun 80. maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bendi kapsamında değerlendirilmesi isabetli olacaktır.

Nitekim 2020/20 sayılı İşveren İşlemleri Genelgesi’nde “4/a Kapsamındaki Sigortalılar Yönünden Prime Esasların Kazançların Belirlenmesinde Diğer Hususlar” başlığı altında ikale sözleşmesi ile kararlaştırılan ikale bedelinin hangi kalem alacakları ya da tazminatları kapsadığının belirtilmesi halinde bu alacaklar ya da tazminatların, 5510 sayılı Kanunun 80. maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentleri kapsamında sigorta primine esas kazanca dâhil edilip edilmeyeceğinin belirlenmesi, bu istisnalar dışında her ne adla yapılırsa yapılsın tüm ödemelerin prime esas kazanca dâhil edilmesi; ancak ikale sözleşmesi ile kararlaştırılan ikale bedelinin hangi kalem alacakları ya da tazminatları kapsadığına yer verilmemesi, başka bir deyişle ayırım yapılmaması halinde ikale bedeli adı altında yapılan ödemelerin sigorta primine tabi tutulması öngörülmüştür.

5510 sayılı Kanunun 80. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi gereğince ücretler hak edildikleri aya mal edilmek suretiyle prime tabi tutulur. Ücretlerde, hak edilen ay esas iken ücret dışındaki ödemeler öncelikle ödendiği ayın kazancına dâhil edilir. Ancak ücret dışındaki ödemelerin yapıldığı ayda üst sınırın aşılması nedeniyle prime tabi tutulamayan kısmı, ödemenin yapıldığı ayı

takip eden aydan başlanarak iki ayı geçmemek üzere üst sınırın altında kalan sonraki ayların prime esas kazançlarına ilâve edilir. İkale sözleşmesindeki diğer ödemeler, 5510 sayılı Kanunun 80. maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bendi kapsamında değerlendirilmek sureti ile (d) bendi gereğince prime tabi tutulur. Ancak ücret dışındaki ödemeler, iş ilişkisi ikale sözleşmesi ile sona erdiğinden sonraki ayların primine esas kazancına dâhil edilmez. 5510 sayılı Kanunun 80. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi gereğince (b) bendinde belirtilen istisnalar dışında her ne adla yapılırsa yapılsın tüm ödemeler ile aynı yardım yerine geçmek üzere yapılan nakdi ödemeler prime esas kazançta tabi tutulur. Diğer kanunlardaki prime tabi tutulmaması gerektiğine dair muafiyet ve istisnalar ise 5510 sayılı Kanunun uygulanmasında dikkate alınmaz.

İşsizlik sigortası, 4447 sayılı Kanunda düzenlenmiştir. İkale sözleşmesi ile iş sözleşmesi sona eren işçi, işsizlik ödeneğine hak kazanamaz. Zira 4447 sayılı Kanunun 51. maddesinde iş sözleşmesinin Kanunda sayılan hallerde sona ermesi, sigortalıya işsizlik ödeneği almaya hak kazandıran bir hal olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu haller arasında sayılmadığından, iş ilişkisine ikale sözleşmesi ile son verilmesi, işsizlik ödeneğine hak kazandırmaz

İkale sözleşmesi ile iş ilişkisi sona eren sigortalının iş sözleşmesine son verilmesine yönelik gerekçenin, ilgili işten çıkış koduna yer verilmek suretiyle işten ayrılış bildirgesi ile Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirilmesi gerekir. İşten çıkış kodları, 2013/11 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Genelgesi 1. kısım 6. bölümünde yer alan “2.1- İşten ayrılış nedeni” başlığında işten ayrılış nedenleri tablosunda düzenlenmiştir. Ancak ikale sözleşmesine yönelik özel bir çıkış kodu bulunmamaktadır. Bu nedenle ikale sözleşmesi ile iş ilişkisi sona erdiğinde, işten çıkış kodu olarak 22 nolu “Diğer nedenler” olarak ifade edilen çıkış kodunun gösterilmesi gerekir.

KAYNAKÇA

- Andaç, Faruk. Sosyal Güvenlik Hukuku ve İlgili Kuruluşlar. 1. Baskı, Legal Yayınevi, İstanbul, 2018.
- Andaç, Faruk. *İşsizlik Sigortası*. 1. Baskı, Legal Yayınevi, İstanbul, 2020.
- Astarlı, Muhittin. *İş Hukukunda İkale (Bozma) Sözleşmeleri*. 1. Baskı, Turhan Yayınevi, Ankara, 2013.
- Aşçı Akıncı, Nuray. “Yeni Yasal Değişiklikler Karşısında İkale Sözleşmesinin Vergisel Boyutu.” *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 367, Nisan 2019, s. 115-130.
- Bal Bektaş, Özlem. *İşsizlik Sigortası*. 1. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2016.
- Baskan, Esra. “İsteğe Bağlı Sigortalılık.” *Legal İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku Dergisi*, C.15, S.57, 2018, s.127-154.
- Bayram, Fuat/Yıldırım Coşkun Arzu. “Türk İş Hukukunda İkale.” *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 18/2, 2023, s. 425-464.
- Bilici, Nurettin/Üstün, Ümit Süleyman. *Damga Vergi ve Harçlar (Teori ve Uygulama)*. 3. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2025.
- Caniklioglu, Nurşen. “6111 Sayılı Kanunla İşsizlik Sigortası Kanununda Yapılan Değişiklikler.” *Toprak İşveren Dergisi*, S.89, 2011, s.10-21.
- Coşkun, Nilüfer. “Gelir Vergisi Kanununda İkale ve İkale Yoluyla Yapılan Ödemelere İlişkin Gelir Vergisi Kesintisinin İadesinde Hukuki Sorumluluk.” *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 27, S. 46, 2022, s. 201-248.
- Çakır, Erdem Utku. “Vergisel Boyutuyla Ölüm Tazminatı.” *Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 5, S. 1, 2022, s. 16-40.
- Doybun Merve. “İkale Sözleşmeleri ve Vergisel Sonuçlar.” *Vergide Gündem Dergisi*, Ağustos 2020, s. 4-6.
- Durdu, Muhammet. “Anayasalarımızda Yer Alan İktisadi Hükümlerin Hukuki Çerçevesi.” *Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 2, S. 2, 2019, s. 111-134.
- Esen, Bünyamin. “Sigorta Primine Esas Kazanca Dâhil Olmayan Yemek Parası, Çocuk Zammı ve Aile Zammının Hesaplanması.” *Mali Çözüm Dergisi*, S. 116, 2013, s. 203-214.
- Gerek Hasan, Nüvit. “İş Sözleşmesinin İkale Sözleşmesi ile Sona Ermesi.” *Çalışma ve Toplum Dergisi*, 2011, S. 4, s. 43-58.
- Gökçay, Şerif Emre. *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları*. Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2018.
- Görücü, İbrahim/Akbıyık, Nihat/Koç, Muzaffer. “Türkiye’de İşsizlik Sigortası Uygulaması ve Sonuçları (2000-2010).” *Social Sciences*, C.7, S.2, 2012, s.127-160.
- Karaç, Serkan Taylan. “Türk İş Hukuku Bağlamında İkale Sözleşmelerinin Geçerlilik Ölçütleri ve “Makul Yarar” Kavramı.” *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, S.50, 2022, s. 385-416.
- Kayırgan, Hasan. “Yargı Kararları Işığında Yıllık Ücretli İzin Hakkı.” *Necmettin Erbakan*

Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 4, S. 2, 2021, s.577-596.

Kazan, Ahmet. “İkale Sözleşmesiyle Verilen Kıdem Tazminatının Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu.” *Yaklaşım Dergisi*, Mart 2009.

Kılıçoğlu, Mustafa/Şenocak, Kemal. *İş Güvencesi Hukuku*. Legal Yayınevi, İstanbul, 2007.

Korkusuz, M. Refik/Uğur, Suat. *Sosyal Güvenlik Hukuku*. 7. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2020.

Kurt, Resul. “İş Sözleşmesi Feshedilmeden Önce Arabuluculuk Anlaşması.” *Ekonomim*, 12.07.2024, <https://www.ekonomim.com/kose-yazisi/is-sozlesmesi-feshedilmeden-once-arabuluculuk-anlasmasi/754070> (ET: 15.06.2025).

Limoncuoğlu, S. Alp. İşsizlik Sigortası ve Uygulama Sorunları. *Sicil İş Hukuku Dergisi*, S. 26, 2012/II, s.86-100.

Mıhçakar, Mehmet İbrahim. “Yargı Kararları Çerçevesinde İkale Sözleşmelerinin İş Hukuku ve Gelir Vergisi Mevzuatındaki Yeri.” *Vergi Raporu Dergisi*, S. 235, s. 76-85.

Mülayim, Baki Oğuz. “İşten Çıkış Kodunun Önemi ve Düzeltilmesi.” *Sakarya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.11, S.2, 2023, 972-1000.

Mülayim, Baki Oğuz. “Kalkınma Ajanslarında 6772 Sayılı Kanun Kapsamında İlave Tediye Uygulaması.” *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 20, S. 1, 2018, s. 293-319.

Mülayim, Baki Oğuz. “Yargı Kararları ile Sigortalılara Yapılan Ödemelerin Prime Tabi Tutulması.” *Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 6, S. 2, 2023, s. 553-580.

Mülayim, Baki Oğuz. *Tarım Sektöründe Çalışanların Sosyal Güvenliği*. 1. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2021.

Mülayim, Baki Oğuz/Üstün, Ümit Süleyman. “İşçilik Alacaklarına İlişkin Davalarda Gelir Vergisinin Hesaplanması.” *Mali Hukuk Dergisi*, C. 20, S. 236, 2024, s. 1473-1506.

Oral, A. İlhan. *Türk Sosyal Sigortalar Hukukunda Geçici Sosyal Gelirler, Teori ve Uygulama*. Nisan Kitabevi, Eskişehir, 2020.

Özcan, Celal. “İkale Tazminatı’ndan SGK Primi Kesilir mi?.” *Dünya Gazetesi*, 26.04.2019, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/ikale-tazminatindan-sgk-primi-kesilir-mi/443963> (ET: 15.06.2025).

Özdamar, Murat. “5510 Sayılı Kanun’a Göre Sigorta Primine Esas Kazançların Hesaplanması.” *Mali Çözüm Dergisi*, S. 93, 2009, s. 313-324.

Özgenç, A. Selçuk. “Gelir Vergisi Kanunu Açısından İkale Sözleşmesi.” *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, C. 22, S. 2, 2016, s. 115-130.

Saraç, Coşkun. “İşsizlik Sigortası Edim Koşulları.” *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.13, S.1, 2011, s.1-26.

Sümer, Haluk Hadi. *İş Hukuku*. 26. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2022.

Sümer, Haluk Hadi. *Sosyal Güvenlik Hukuku*. 3. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2022.

Şakar, Müjdat. *Sosyal Sigortalar Uygulaması*. 12. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2017.

- Tuncay, A. Can/Ekmekçi, Ömer. *Sosyal Güvenlik Hukuku Dersleri*. 20. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2019.
- Türkay, İmdat. “İşçi İşveren Arasındaki İkale Sözleşmesine Göre Ödenen Tazminatın Hukuki ve Vergisel Boyutu.” *Hak-İş Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi*, C. 7, S. 19, 2018/3, s. 197-511.
- Uşan, M. Fatih. *Türk Sosyal Güvenlik Hukukunun Esasları*. 2. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2009.
- Üstün, Ümit Süleyman. *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*. 1. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007.
- Üzeltürk, Hakan. “İkale Sözleşmesi Kapsamında Yapılan Ödemelerin Vergi Hukuku Boyutu.” *Sicil İş Hukuku Dergisi*, S. 39, 2018, s. 78-89.
- Vatansever Yanık, Begüm. “Yargıtay Kararları Işığında İkalenin Geçerlik Şartları.” *Konya Barosu Dergisi*, C.1, S. 1, s. 73-125.
- Yılmaz, Halil. “Sosyal Güvenlik Hukukunda İş Sözleşmesiyle Çalışanların Prime Esas Kazançlarının Tespiti.” *TBB Dergisi*, S.145, 2019, s. 449-493.
- Yiğit Şakar, Ayşe. “İş Sözleşmesinin İkale Sözleşmesi ile Sona Erdirilmesinin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, *Sicil İş Hukuku Dergisi*, Aralık 2009, s. 225-229.
- Yüksel, Hasan. “İşsizlik Sigortasının A, B, C’si.” *Farklı Yönleriyle Sosyal Güvenlik*, Editör Halil İbrahim Mil, Gazi Kitabevi, Ankara, 2016.