

Yrd. Doç. Dr. Ayşe YİĞİT ŞAKAR

İstanbul Arel Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu

İş Sözleşmesinin İkale Sözleşmesi ile Sona Erdirilmesinin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi

1. GİRİŞ

4857 sayılı yeni İş Kanunu'nun 10 Haziran 2003'de yürürlüğe girmesinin ardından, daha önce pek kullanılmayan "ikale (bozma) sözleşmeleri", uygulamada daha sık görülür hale gelmiştir. İkale sözleşmeleri iş hukukunun yanı sıra, vergi hukukunu da ilgilendirmektedir. Özellikle, ikale sözleşmelerine dayanarak kıdem tazminatı adı altında yapılan ödemelerin vergilendirilip vergilendirilmeyeceği uygulamada tereddüt konusu olmaktadır.

Bu yazımızda, ikale sözleşmelerini iş hukuku açısından değerlendirdikten sonra, ikale sözleşmeleri gereğince işçiye yapılan ödemelerin vergiye tabi olup olmadığı meselesini açıklığa kavuşturmaya çalışacağız.

II. İŞ HUKUKU AÇISINDAN İKALE SÖZLEŞMELERİ

İş sözleşmesi; taraflardan birinin asıl edim olarak bağımlı bir iş görmeyi, diğer tarafın da asıl edim olarak ücret ödemeyi üstlendiği, iki tarafa borç yükleyen, işçinin kişiliğini gözetin

ve süreklilik gösteren bir özel hukuk sözleşmesidir. Borçlar hukukuna göre düzenlenen diğer sözleşmeler gibi, esas olarak sözleşme yapma ehliyetine sahip iki tarafın serbest iradelerinin birleşmesi ile yapılır¹.

Anayasamızın 48. maddesine göre herkes dilediği alanda çalışma ve sözleşme yapma özgürlüğüne sahiptir. Borçlar Kanunu'nun 19. maddesi de yasal sınırlar dâhilinde sözleşmenin konusunun serbestçe belirlenebileceğini hüküm altına almaktadır.

İş sözleşmesi serbest irade ile yapıldığı gibi, yine tarafların serbest iradeleriyle her zaman sona erdirilebilir. Buna ikale (bozma) sözleşmesi denir². İş sözleşmesinin türünün belirli ya da belirsiz süreli olmasının da bir önemi yoktur³.

İkale sözleşmesi yasalarımızda düzenlenmiş değildir. Bu nedenle ikale ile ilgili olarak Yargıtay kararları büyük ölçüde yol gösterici olmaktadır. Yargıtay kararlarında⁴ ikale sözleşmesi; "Sözleşmenin doğal olarak sona ermesinin dışında, sözleşme özgürlüğünün bir sonucu olarak daha önce kabul edilen bir hukuki ilişkinin

tarafının iradesi ile sona erdirilmesidir.” şeklinde tanımlanmaktadır.

Taraflar arasındaki bozma anlaşması açık ya da örtülü (zımni) olarak yapılabilir. Mesela, kamu sektöründe çalışan bir işçinin, kendi isteğiyle işveren tarafından “devlet memuru” kadrosuna alınması, tarafların örtülü olarak iş sözleşmesini sona erdirmesi anlamını taşır⁵.

İşçi ve işveren iradelerinin fesih konusunda birleşmesi, bir “taraf feshi” niteliğinde değildir. Taraflardan birinin karşı tarafa iletildiği ve iş sözleşmesinin karşılıklı sona erdirilmesine dair sözleşme yapılmasını içeren icap açıklamasının ardından, diğer tarafın da bunu kabulü ile ikale sözleşmesi kurulmuş olur. İkale sözleşmesi yapılmasına yönelik icap, fesih olarak değerlendirilip, feshe tahvil edilemez⁶.

İkale sözleşmesinin şekli, yapılması, kapsamı ve geçerliliği konusunda Borçlar Kanunu hükümleri geçerli olacaktır⁷. Buna karşılık, iş sözleşmesinin ikale yoluyla sona erdirilmesi, iş hukukunu yakından ilgilendirdiğinden, ikalenin yorumunda iş sözleşmesinin yorumunda olduğu gibi, “işçi yararına yorum ilkesi” göz önünde bulundurulmalıdır⁸.

İş ilişkisinin ikale yoluyla sona erdirilmesi, 1475 sayılı İş Kanunu döneminde ve öncesinde neredeyse hiç uygulanmamıştır. Ancak, iş güvencesi hükümlerinin yürürlüğe girmesiyle birlikte, özellikle 4857 sayılı İş Kanunu’nun yürürlüğe girmesinden sonra sık kullanıldığı gözlemlenmektedir. Yargıtay işte bu noktada, işveren feshinin sözleşmenin karşılıklı anlaşma yoluyla sona erdirilmesi gibi gösterilmesi suretiyle, iş güvencesi hükümlerinin dolanılması şüphesinin ortaya çıktığını ifade etmektedir⁹. Bu nedenle de kararlarında, irade fesadı denetimi dışında, tarafların bozma sözleşmesi yapması konusunda makul yararının olup olmadığının da irdelenmesi gerekti-

İkale sözleşmesinin şekli, yapılması, kapsamı ve geçerliliği konusunda Borçlar Kanunu hükümleri geçerli olacaktır.

Tarafların ikale sözleşmesinde işçiye ihbar ve kıdem tazminatı adı altında bazı ödemeler yapılmasını kararlaştırmaları mümkündür.

ğini belirterek “makul yarar ölçütü” getirmektedir¹⁰.

İkale sözleşmesi İş Kanunu açısından bir fesih olarak kabul edilemez. Çünkü fesih, tek taraflı irade beyanıyla sözleşmeyi sona erdiren bir bozucu yenilik doğuran haktır. İkale ise karşılıklı ve birbirine uygun iki iradenin birleşmesi ile oluşmuş olduğu için, iş akdinin feshine bağlı hukuki sonuçlar ikalede söz konusu olmayacaktır¹¹.

İşçi ister süresi belirli, ister süresi belirsiz iş sözleşmesine göre çalışsın, Kanun’da gösterilen hallerde kıdem tazminatı ödenmesi mümkündür. Belirli süreli iş sözleşmelerinde, belirli sürenin dolup sözleşmenin kendiliğinden son bulması halinde veya tarafların anlaşarak yani ikale sözleşmesi ile sözleşmeyi sona erdirmeleri halinde, kıdem tazminatı ödenmesi söz konusu değildir¹².

Yargıtay da kararlarında, ikale sözleşmesi yoluyla iş sözleşmesi sona eren işçinin, iş güvencesinden yoksun kaldığı gibi, kural olarak feshe bağlı haklar olan ihbar ve kıdem tazminatlarına da hak kazanamayacağını ve 4447 sayılı Kanun kapsamında işsizlik sigortasından da yararlanamayacağını ifade etmektedir¹³. Zaten, kıdem tazminatını düzenleyen 1475 sayılı Kanun’un 14. maddesinde ikale yoluyla iş sözleşmesinin bozulması durumunda kıdem tazminatına hak kazanılacağına dair bir hüküm bulunmamaktadır. Bununla birlikte, tarafların ikale sözleşmesinde işçiye ihbar ve kıdem tazminatı adı altında bazı ödemeler yapılmasını kararlaştırmaları mümkündür.

III. VERGİ HUKUKU AÇISINDAN İKALE SÖZLEŞMELERİ

Vergi hukuku açısından da oldukça yeni olan konuyu, gelir vergisi ve damga vergisi açısından irdeleyelim:

1. Gelir Vergisi Kanunu Açısından

İşçilerin işverenle karşılıklı olarak yapacakları ikale sözleşmesi neticesinde ödenen kıdem tazminatı ve ihbar tazminatı gelir vergisine tabi midir? Bu konuda bizim de katıldığımız vergi idaresinin görüşü, yapılan bu ödemelerin “ücret” olarak kabul edilmesi yönündedir¹⁴.

Gelir Vergisi Kanunu (GVK) md. 25/7'ye göre; İş Kanunu ve Deniz İş Kanunu'na göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanun'a (Basın İş Kanunu'na) göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları gelir vergisinden müstesnadır.

Diğer taraftan 1475 sayılı İş Kanunu'nun yürürlükte olan kıdem tazminatına ilişkin 14. maddesinde hangi hallerde kıdem tazminatının ödeneceği tek tek sayılmıştır. 14. maddede öngörülmemen ya da yasal sınırlamaları aşan her türlü ödeme, teknik anlamda kıdem tazminatı değildir¹⁵. İşverenle işçi arasında yapılacak ikale sözleşmesi neticesinde ödenen kıdem tazminatı, 1475 sayılı İş Kanunu'nun 14. maddesinde tanımı yapılan kıdem tazminatı kapsamına girmediğinden, GVK'nun 25/7. maddesine göre vergiden istisna edilmesi mümkün değildir. Bu nedenle, ikale sözleşmesiyle verilen kıdem tazminatı adı altındaki paraların “ücret” olarak değerlendirilerek, GVK'nun 61., 94., 103. ve 104. maddeleri gereğince tevkif suretiyle vergilendirilmesi gerekmektedir¹⁶.

GVK'nun 61. maddesine göre ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat,

İkale sözleşmelerinde bir fesih bildirim süresi söz konusu olmadığından, bu süreye uyulmaması sonucu “ihbar tazminatı” ödenmesi de söz konusu değildir.

İkale sözleşmesine taraf olan işverenin, sözleşme hükümleri gereğince ödediği kıdem tazminatı ve ihbar tazminatı GVK açısından ücret olarak kabul edilmelidir.

zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez. Daha önce ifa edilmiş veya gelecekte ifa edilecek hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler de ücret olarak kabul edilmektedir.

İkale sözleşmelerinde bir fesih bildirim süresi söz konusu olmadığından, bu süreye uyulmaması sonucu “ihbar tazminatı” ödenmesi de söz konusu değildir. Ancak, taraflar işçiye ihbar tazminatı adı altında bir ödeme yapılmasını öngörmüşlerse, bu ödeme de ücret niteliğinde değerlendirilecektir. Zaten ihbar tazminatı gelir vergisinden müstesna edilmemiştir. Bu konuda kıdem tazminatında olduğu gibi bir tereddüt ortaya çıkmayacaktır.

GVK md. 94 /I. 1' de, hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61. maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104. maddelere göre “tevkifat yapılacağı” hüküm altına alınmıştır.

GVK md. 96/I' ye göre, “Vergi tevkifatı, 94. madde kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder.

Vergi tevkifatı, ücretler dışında kalan ödemelerde gayrisafi tutarlar üzerinden yapılır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklediği verginin toplamı üzerinden hesaplanır.”

Gerçek ücretlilerin vergilendirilmesinde esas olan yöntem vergi tevkifatıdır. İkale sözleşmesine taraf olan işverenin, sözleşme hükümlerine

ri gereğince ödediği kıdem tazminatı ve ihbar tazminatı GVK açısından ücret olarak kabul edilmelidir. Bu nedenle işveren yapmış olduğu ödeme üzerinden gereken indirimleri (sosyal güvenlik kesintileri, özel sigorta primleri, sakatlık indirimi, işsizlik sigortası primleri, sendika aidatları gibi) yaptıktan sonra net ücrete 103. maddede yer alan gelir vergisi tarifesi uygulayarak ödenecek gelir vergisini ve brüt ödeme üzerinden binde 6 oranında damga vergisini hesaplayacaktır. GVK md. 97 uyarınca, işverenler, hizmet erbabına ödedikleri ücretlerden 94. madde gereğince yaptıkları vergi tevkifatını ücret bordrolarında veya bordro yerine geçen diğer kayıtlarda göstermeye mecburdurlar. Tevkif edilen vergi, vergi kesenin kayıt ve hesaplarında ayrıca gösterilir. İkale sözleşmesi gereğince ödenen kıdem tazminatı ve ihbar tazminatı ücret sayıldığı için, kanımızca, bu ödemeler, gider olarak kaydedilebilir. Ancak yapılan ödemenin muvazaalı biçimde yüksek tutulması aynı sonuca ulaşmayı engelleyebilir. Böyle bir durumda vergi idaresi bu ödemeleri gider olarak kabul etmeyebilecektir.

2. Damga Vergisi Kanunu Açısından

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu (DVK)'nın 1. maddesinde; "Bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar damga vergisine tabidir. Bu Kanundaki kâğıtlar terimi, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder." hükmüne yer verilmiştir.

DVK md. 4' e göre; "Bir verginin tabi olacağı verginin tayini için o kâğıdın mahiyetine bakılır ve buna göre tabloda yazılı vergisi bulunur. Kâğıtların mahiyetlerinin tayininde, şekli kanunlarda belirtilmiş olanlarda kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş olanlarda üzerlerindeki yazının tazammun ettiği hüküm ve manaya bakılır."

DVK md. 10'a göre; "Damga vergisi nispi veya maktu olarak alınır. Nispi vergide, kâğıtların nev'i ve mahiyetlerine göre, bu kâğıtlarda yazılı belli para, maktu vergide kâğıtların mahiyetleri

İkale sözleşmesinde işçiye kıdem tazminatı veya ihbar tazminatı adı altında belli bir parayı ihtiva eden herhangi bir ödeme miktarı yer almışsa, burada yer alan meblağ üzerinden binde 7,5 oranında damga vergisi hesaplanması gerekir.

esastır. Belli para terimi, kâğıtların ihtiva ettiği veya bunlarda yazılı rakamların hâsıl edeceği parayı ifade eder."

Aynı Kanun'un 14. maddesinde de; "Kâğıtların Damga Vergisi bu kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı nispet veya miktarlarda alınır. Şu kadar ki her bir kâğıt için hesaplanacak vergi tutarı (1) sayılı tabloda yer alan sınırlamalar saklı kalmak üzere 800 bin Yeni Türk Lirasını (51 Seri No.lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile 01.01.2009 tarihinden itibaren 1.136.904,10 TL) aşamaz." hükmüne yer verilmiştir. DVK'na ekli (1) sayılı Tablo'nun I/A-1 fıkrasında, akitlerle ilgili belli parayı ihtiva eden mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknamelerin binde 7,5 oranında damga vergisine tabi olduğu belirtilmiştir.

Söz konusu hükümler çerçevesinde yazılıp imzalanan veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenerek herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan yani hukuken tekemmül eden belgelerde damga vergisi açısından vergi alacağı doğacaktır.

Buna göre, bir kâğıdın tabi olacağı verginin tayini için bu kâğıdın belli bir parayı ihtiva edip etmediğine bakılması, üzerinde belli veya hesap edilebilir bir tutarın bulunması halinde ise söz konusu kâğıdın ihtiva ettiği bu meblağ üzerinden damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir¹⁷.

İkale sözleşmesi, iş sözleşmesini sona erdirmek üzere düzenlenen bir sözleşmedir. Yukarıda belirtildiği gibi, sözleşmeler de DVK' na ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar arasında sayılır

dığı için, binde 7,5 oranında damga vergisine tabidir. Eğer ikale sözleşmesinde işçiye kıdem tazminatı veya ihbar tazminatı adı altında belli bir parayı ihtiva eden herhangi bir ödeme miktarı yer almışsa, burada yer alan meblağ üzerinden binde 7,5 oranında damga vergisi hesaplanması gerekir. Damga vergisinin mükellefi ise kâğıtları imza edenlerdir. Dolayısıyla belli bir parayı ihtiva eden ikale sözleşmesini imzalayan taraflar bu verginin de mükellefi olmalıdırlar. Düzenlenen kâğıtta imza sayısının birden fazla olması, alınacak vergi miktarının artması sonucunu doğurmamaktadır. Kâğıdı imza edenlerin tamamı ödenecek damga vergisinden müteselsilen sorumludurlar¹⁸. Bu durumda ikale sözleşmesini imza eden taraflar ödenecek damga vergisinden müteselsilen sorumlu olmalıdırlar.

IV. SONUÇ

İş Kanunu ve Deniz İş Kanunu'na göre ödenen kıdem tazminatlarının tamamı ile Basın İş Kanunu'na göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları gelir vergisinden müstesnadır. İşçilerin işverenle karşılıklı olarak yapacakları ikale sözleşmesi sonucunda kıdem tazminatı adı altında yapılan ödemeler, 1475 sayılı İş Kanunu'nun 14. maddesinde kıdem tazminatı olarak belirtilmediği için, yapılan her türlü ödeme, teknik anlamda kıdem tazminatı olarak kabul edilemez. Bu nedenle kıdem tazminatı adı altında yapılan ödemeler ücret olarak kabul edilmeli ve gelir vergisine tabi olmalıdırlar. Vergi idaresinin de görüşü bu doğrultudadır. İ kale sözleşmelerinde taraflar işçiye ihbar tazminatı adı altında bir ödeme yapılmasını öngörmüşlerse, bu ödeme de ücret niteliğinde değerlendirilecektir. Zaten ihbar tazminatı gelir vergisinden müstesna edilmemiştir. Bu ödemeler ücret olarak kabul edildiğine göre gider olarak kaydedilebilir.

Damga vergisi açısından ise belli bir parayı ihtiva eden ikale sözleşmesini imzalayan taraflar, ödenecek damga vergisinden müteselsilen sorumlu olmalıdırlar.

DİPNOTLAR

1 Bkz. Müjdat ŞAKAR, Gerekçeli ve İçtihatlı İş Kanunu Yorumu, Yenilenmiş 4. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2009, s. 141.

- 2 Sarper SÜZEK, İş Hukuku, Yenilenmiş 4. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul 2008, s. 448.
- 3 ŞAKAR, s. 197; ŞAHİN ÇİL, "İbra Sözleşmesi ile İ kale Sözleşmesinin İş Güvencesine Etkileri", Sicil İş Hukuku Dergisi, Eylül 2007, s. 26.
- 4 Yarg. 15. HD., 02.10.1995, E. 1995/2259, K. 1995/5181; Yarg. 9. HD., 25.09.2008, E. 2008/1888, K. 2008/25058.
- 5 ŞAKAR, s. 197.
- 6 Yarg. 9. HD., 18.03.2008, E. 2007/26232, K. 2008/5313.
- 7 Müjdat ŞAKAR, "İş Hukukunun Yeni Meselesi: Bozma (İ kale) Sözleşmelerinin Hukuki Durumu", Yaklaşım, Yıl: 17, Sayı: 204, Aralık 2009, s. 186; SÜZEK, s. 448.
- 8 ŞAKAR, "İş Hukukunun Yeni Meselesi", s. 186; Yarg. 9. H.D., 18.03.2008, E. 2007/26232, K. 2008/5313.
- 9 İ kale kural olarak işveren lehine olmakla beraber işçi lehine de olabilir. Mesela, belirli süreli iş sözleşmesiyle çalışan işçi daha iyi şartlarda başka bir iş bulmuşsa veya belirsiz süreli sözleşmeyle çalışıyor, fakat diğer bir işe hemen başlaması gerekiyorsa, işverenin de kabulüyle iş sözleşmesinin ikale yoluyla sona erdirilmesi işçi lehine olabilir. Bkz. SÜZEK, s. 489; Münir EKONOMİ, "İş Sözleşmesinin Sona Erdirilmesinde Tarafların Anlaşması, İbraname ile İş Güvencesi Davasından Feragat ve Sulh, Karar İncelemesi", YKİ, 1, 2006, s. 37; Gülsevil ALPAGUT, "İş Sözleşmesinin Sona Ermesine İlişkin Sözleşmesel Kayıtlar ve Sözleşmenin Tarafların Anlaşmasıyla Sona Ermesi (İ kale Sözleşmesi)", İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku, 11. Toplantı, İstanbul 2008, s. 48.
- 10 Örneğin bkz. Yarg. 9. HD., 18.03.2008, E. 2007/26232, K. 2008/5313.
- 11 SÜZEK, s. 448.
- 12 ŞAKAR, İş Kanunu Yorumu, s. 721.
- 13 Yarg. 9. HD., 25.09.2008, E. 2008/1888, K. 2008/25058.
- 14 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.06.2008 tarihli ve 12268 sayılı Özelgesi. (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2008/gelirvergisi2008/12268.htm>, erişim: 31.10.2008)
- 15 İstanbul Barosu Çalışma Komisyonu Raporu, İstifa ve İ kale-İş Sözleşmesini Sona Erdiren Hukuki İşlemin Geçerliliği-Seminer, İstanbul 22.02.2009, Şahin ÇİL'in görüşü, s. 68.
- 16 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.06.2008 tarihli ve 12268 sayılı Özelgesi. Ayrıca bkz. Ayşe YİĞİT ŞAKAR, "İşçiye Ödenen Ücret ve Tazminatların Vergilendirilmesine İlişkin Bazı Meseleler", Sicil İş Hukuku Dergisi, Yıl: 3, Sayı: 12, Aralık 2008, s. 224.
- 17 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın Sayı: B.07.1.GİB.4.34.18.01/2.1/60.60/1686 ve 01.12.2205 tarihli Özelgesi. <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/DAMGA/damga.htm> (Erişim:16.11.2009)
- 18 Nuri DEĞER, En Son Şekliyle Damga Vergisi Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2006, s. 84.