



# DUYURU

DUYURU: 20.04.2020/74

## KISA ÇALIŞMA ÖDENEĞİ VERGİYE TABİ MİDİR?

Corona virüs (Covid-19) salgını nedeniyle ekonomide ortaya çıkan olumsuz etkilerin bir nebze olsun hafifletilmesi amacıyla bir dizi tedbirler alınıyor. Ekonomik ve sosyal hayatın oldukça olumsuz etkilendiği bu pandemi nedeniyle işverenler ve çalışanların maruz kaldığı/kalabileceği etkileri gidermek amacıyla yasa değişiklikleri de yapılmak suretiyle devlet imkanları mümkün olduğunca seferber ediliyor.

Bu tedbirler kapsamında çoğumuz belki de ilk defa “kısa çalışma” uygulamasından haberdar olduk. Kısa çalışma uygulaması virüsün yayılmasını engellemek bir tarafa, işveren ve işçilerin bu süreçte karşı karşıya kaldıkları finansal zorluklarla da başa çıkabilmeleri yönünden kamuoyunun gündemini oldukça meşgul eden bir konu oldu. Peki nedir bu kısa çalışma ödeneği, gelir vergisi ile veraset ve intikal vergisi karşısındaki durumu nedir? Bu yazımızda elimizden geldiğince bu sorulara kendimizce verdiğimiz cevapları sizlerle paylaşacağız.

### Kısa Çalışma Ödeneği Nedir?

Kısa çalışma ve kısa çalışma ödeneği 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu’nda düzenlenen bir uygulamadır. Sözü edilen Kanuna göre kısa çalışma, genel ekonomik, sektörel, bölgesel kriz veya zorlayıcı sebeplerle işyerindeki haftalık çalışma sürelerinin;

- Geçici olarak en az üçte bir oranında azaltılması veya
- Süreklilik koşulu aranmaksızın işyerinde faaliyetin tamamen veya kısmen en az dört hafta süreyle durdurulması

hallerinde, işyerinde üç ayı aşmamak üzere sigortalılara çalışmadıkları dönem için gelir desteği sağlayan bir uygulamadır.

Kısa çalışma talebinin uygunluğu ilgili yönetmelik çerçevesinde değerlendirildikten sonra talepte belirtilen çalışanlardan şartları sağlayanlara **İşsizlik Sigortası Fonu’ndan** kısa çalışma ödeneği ödenir. Günlük kısa çalışma ödeneği; sigortalının son on iki aylık prime esas kazançları dikkate alınarak hesaplanan günlük ortalama brüt kazancının %60’ıdır. Bu şekilde hesaplanan kısa çalışma ödeneği miktarı, 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan aylık asgari ücretin brüt tutarının %150’sini geçemez. Bu tutar 2020 yılı için 4.380,99 TL’dir.



İşçinin kısa çalışma ödeneğine hak kazanabilmesi için, hizmet akdinin feshi hariç **işsizlik sigortası hak etme koşullarını yerine getirmesi** gerekir. Buna göre, **sigortalının kısa çalışma ödeneğinden yararlanabilmesi için**, kısa çalışmanın başladığı tarih itibarıyla;

- Son 120 gün hizmet akdine tabi olarak çalışıyor olması ve
- Son üç yıl içinde en az 600 gün prim ödemiş olması

gerekmektedir. 7226 sayılı Kanunla yapılan düzenleme gereği, Covid-19 etkisiyle yapılan kısa çalışma başvurularında, son 60 gün hizmet akdine tabi olmak kaydıyla son 3 yıl içinde 450 gün prim ödenmiş olması yeterli sayılmıştır.

Özellikle belirtilmesi gerekir ki, kısa çalışma ödeneği de işsizlik ödeneğinde olduğu gibi İşsizlik Sigortası Fonu'ndan karşılanmaktadır. Bu noktada, İşsizlik Sigortası Fonu'nun hangi kaynaklardan oluştuğunun ortaya konulmasında fayda vardır.

### İşsizlik Sigortası Fonunun Kaynakları Nelerdir?

İşsizlik sigortası, 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 sigortadır.

İşsizlik sigortası primi, sigortalının 5510 sayılı Kanununun 80 ve 82. maddelerinde belirtilen prime esas aylık brüt kazançlarından %1 sigortalı, %2 işveren ve %1 Devlet payı olarak alınır. İşsizlik Sigortası Fonu, işsizlik sigortası primleri ile bu primlerin değerlendirilmesinden elde edilen kazanç ve iratların, Devlet tarafından yapılacak katkı ve yardımların, ayrıca 4447 sayılı Kanun gereğince işçi ve işverenlerden alınacak ceza, gecikme zammı ve faizler ile diğer her türlü gelir ve kazançların toplandığı ve Devlet güvencesinde olan bir havuzdur. Bu Fonun gelirleri;

- İşsizlik sigortası primlerinden,
- Bu primlerin değerlendirilmesinden elde edilen kazanç ve iratlardan,
- Fonun açık vermesi durumunda Devletçe sağlanacak katkılardan,
- Bu Kanun gereğince sigortalı ve işverenlerden alınacak ceza, gecikme zammı ve faizlerden,
- Diğer gelir ve kazançlar ile bağışlardan,

oluşmakta olup, asli ve en önemli gelir kaynağı işsizlik sigortası primleridir.

Diğer taraftan, işsizlik sigortasına işverenlerce ödenen primler ticari, zirai, mesleki kazancın veya kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınır. Sigortalılarca ödenen primler ise gelir vergisine tabi tutulacak gerçek ücretin hesaplanmasında gelir vergisi matrahından indirilir.

### Gelir Vergisinin Konusuna Giren Ücret Nedir?



Gerçek kişilerin vergiye tabi gelirlerinin vergilendirilmesinde kaynak kuramını esas alan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa 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.

Gelir Vergisi Kanunu'nda;

- 23. maddenin 11 no.lu bendine göre istisna dışında kalan emeklilik, maluliyet, dul ve yetim aylıkları ile
- Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler

ayrıca sayılmak suretiyle bu mahiyetteki ödemelerin veya sağlanan menfaatlerin de ücret olarak değerlendirileceği vurgulanmıştır. Anılan Kanunda işveren, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişiler olarak tanımlanmıştır. Hizmet erbabına hizmetleri karşılığında yapılacak olan ödemenin mutlaka işverenin kendisi tarafından yapılmasının şart olup olmadığı hususu ise tartışmalıdır.

Bilindiği üzere, ücretli olarak çalışanların, "sosyal devlet ilkesi"nin bir gereği olarak, 5510 sayılı Kanun kapsamında sosyal güvenlik sistemine dahil olmaları ve bunlar adına emeklilik hayatlarını güvence altına almak amacıyla sosyal güvenlik primi ödenmesi zorunludur. Aşağıdaki tabloda hizmet akdine tabi olarak 5510 sayılı Kanunun 4/1-a bendi kapsamında çalışanlar için geçerli olan sosyal güvenlik ve işsizlik sigortası prim oranlarına yer verilmiştir.

<b>Sigorta Kolu</b>	<b>İşveren Payı (%)</b>	<b>Çalışan Payı (%)</b>	<b>Toplam (%)</b>
Malüllük, Yaşlılık ve Ölüm	11	9	20
Kısa Vadeli Sigorta Kolları	2	-	2
Genel Sağlık Sigortası	7,5	5	12,5
İşsizlik Sigortası	2	1	3
<b>Toplam</b>	<b>22,5</b>	<b>15</b>	<b>37,5</b>

Görüldüğü üzere, bir çalışan prime esas brüt ücreti üzerinden toplam %15 oranında zorunlu olarak prim ödemesi yapmakta olup, bu tutarın tamamı gelir vergisine tabi ücretinin tespitinde indirim olarak dikkate alınmaktadır. Aynı şekilde, işveren bir çalışanın prime esas brüt ücreti üzerinden çalışana için toplam %22,5 oranında zorunlu prim ödemesi yapmakta olup, bu tutarın tamamını vergiye tabi ticari, zirai veya mesleki kazancının ya da kurum kazancının tespitinde doğrudan gider olarak dikkate alabilmektedir.

Söz konusu prim ödemelerinden "malullük, yaşlılık ve ölüm" başlığı altındaki ödemeler emeklilikle ilgilidir. Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nda;

- Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları, (506 sayılı Kanunun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklar tarafından



*ödenen aylıkların toplamı, en yüksek Devlet memuruna çalışılan süreye bağlı olarak ödenen tutardan fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.*) (Genel, katma ve özel bütçelerden ödenen bu nevi aylıklar dahil) (GVK Md. 23/11)

- **25/8/1999 tarihli ve 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu uyarınca ödenen işsizlik ödeneği, (GVK Md. 25/1)**
- Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Kanunun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklar tarafından, kendilerine zat aylığı bağlananlara aylıkları dışında, kanunları veya statüleri gereğince verilen emekli, dul, yetim ve evlilik ikramiyeleri veya iade olunan mevduatı ve sürelerini doldurmamış bulunanlarla dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminatlar (506 sayılı Kanunun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen tazminat, yardım ve toptan ödemeler en yüksek Devlet memuruna çalışılan süreye bağlı olarak ödenen tutardan fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tâbi tutulur. Bu mukayesede gerek muhtelif sandıklardan gerek aynı sandıktan muhtelif zamanlarda yapılan ikramiye, tazminat ve toptan ödemeler topluca dikkate alınır.) (GVK Md. 25/3)
- Sosyal sigorta kurumları tarafından sigortalılara yapılan ödemeler (GVK Md. 25/6)

gelir vergisinden istisna edilmiştir. İstisna kapsamına alınan bu ödemelerin ortak noktası, **ücretlinin çalışma hayatı boyunca kendisi için ilgili kurumlara ödenmiş olan sosyal güvenlik primleri ile işsizlik sigortası primleri kaynaklı ödemeler olmasıdır.**

Gerek emeklilik ödemelerinin gerekse işsizlik ödeneklerinin;

- Her ikisinin de hizmet akdi nedeniyle yapıldığını,
- İşveren tarafından yapılan prim ödemelerinin çalışana sağlanan menfaat olduğunu; ancak ilgili kurumlara ödendiği aşamada henüz ücretin elde edilmesinin gerçekleşmediğini (elde etme şartlarının emeklilik, işsizlik, kısa çalışma vb. durumlarda gerçekleştiğini),
- Çalışan tarafından ödenen ve ödendiği dönemde ücret matrahından indirim konusu yapılarak gelir vergisine tabi tutulmayan primlerin ise, çalışana şartların gerçekleşmesi nedeniyle (emeklilik, işsizlik, kısa çalışma vb.) buradan ödeme yapıldığında ücret olarak gelir vergisine tabi tutulması gerektiğini

savunan görüşler mevcuttur. Bu görüşü savunanlar, emeklilik ve işsizlik ödemelerinin karşılıksız olmadığını, işveren ve çalışan tarafından ödenen primlerin nemaları ile birlikte çalışana ileriki bir tarihte ödenmesinden ibaret olduğunu ve bu nedenle ücret olarak vergiye tabi bu ödemelerle ilgili gerek Gelir Vergisi Kanunu'nda gerekse de İşsizlik Sigortası Kanunu'nda istisna/vergilendirmeme düzenlemelerinin yapıldığı görüşündedir. Bu görüşün benimsenmesi halinde, gerek 4447 sayılı Kanunda gerekse Gelir Vergisi Kanunu'nda işsizlik ödeneğinin gelir vergisine tabi tutulmasına dair özel hükümler bulunmasına rağmen kısa çalışma ödeneğinin vergilendirilmemesine dair herhangi bir kanun hükmünün bulunmaması nedeniyle, kısa çalışma ödeneğinin gelir vergisine tabi olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır.

Yukarıda belirtilen görüşün dışında, ikinci bir görüş olarak ise, sözü edilen ödemelerin;

- Hizmet akdi kapsamında yapılan ödemeler olmaması,



- Hizmet karşılığı olarak yapılmaması,
- İşçi-işveren ilişkisi çerçevesinde işveren tarafından yapılmıyor olması ve
- Karşılıksız olarak yapılması

gibi nedenler ile söz konusu ödemelerin gelir vergisinin konusuna girmediğini savunmaktadır.

Bu görüşü savunanlara göre, sözü edilen ödemelere ilişkin istisna düzenlemeleri malumun ilanı mahiyetinde olup, bu düzenlemelerden hareketle söz konusu ödemelerin gelir vergisinin konusuna girdiğinin söylenmesi mümkün olmayacaktır.

**Gelir Vergisi Kanunu'nun 25/1. maddesinde 7162 sayılı Kanunun 2. maddesiyle yapılan değişiklik ile, 30.01.2019 tarihinden geçerli olmak üzere işsizlik sebepleriyle yapılan ödemelere ilişkin istisna 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu uyarınca ödenen işsizlik ödeneği ile sınırlandırılmıştır.** Buradan hareketle, ilk görüşün savunucularına göre meseleye yaklaşılmaması durumunda, gelir vergisinin konusuna giren kısa çalışma ödeneğinin vergiden istisna edildiğine ilişkin özel bir hüküm bulunmadığından bu ödemelerden gelir vergisi alınması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

Ekonomik ve sosyal boyutu ile birlikte değerlendirildiğinde kısa çalışma ödeneğinin gelir vergisine tabi tutulmamasını gerektiği düşünülmeyle birlikte konuya ilişkin olarak Gelir İdaresi Başkanlığınca bir açıklama yapılmasının yerinde olacağı görüşündeyiz.

### **Kısa Çalışma Ödeneği Veraset ve İntikal Vergisinin Konusuna Girer mi?**

Veraset ve İntikal Vergisinin konusunu, veraset suretiyle veya ivazsız olarak gerçekleşen mal intikalleri oluşturmaktadır. Bu verginin uygulanmasında;

- Verasetten kasıt; miras, vasiyet ve miras mukavelesi gibi ölüme bağlı tasarruflardır.
- İvazsız intikalden kasıt ise; hibe yoluyla veya herhangi bir tarzda olan ivazsız iktisaplardır. (Maddi ve manevi bir zarar mukabili verilen tazminatlar ivazsız sayılmaz.)

Peki, kısa çalışma ödeneği veraset ve intikal vergisi uygulaması açısından ivazsız, yani karşılıksız olarak yapılan bir intikal midir?

Kısa çalışma ödeneğine ilişkin açıklamalarımızda yer verildiği üzere bu imkandan yararlanılabilmesi için kısa çalışmaya tabi tutulan işçinin, kısa çalışmanın başladığı tarih itibarıyla;

- Son 120 (Covid-19 nedeniyle 60 gün) gün hizmet akdine tabi olarak çalışıyor olması ve
- Son üç yıl içinde en az 600 gün (Covid-19 nedeniyle 450 gün) prim ödemiş olması

şartlarını bir arada sağlaması gerekmektedir.

Buradan hareketle, kısa çalışma ödeneğinin kaynağının, daha evvel ödenmiş olması şartı aranan 600 günlük (covid 19 kapsamında 450 günlük) prim olduğunu söylemek hatalı bir



yaklaşım olmayacaktır. Dolayısıyla, kısa çalışma ödeneği devlet tarafından karşılıksız olarak yapılan bir ödeme olmayıp evvelce yapılmış prim ödemeleri kapsamında, diğer bir ifade ile karşılıklı olarak yapılan bir ödeme mahiyetindedir.

Bu itibarla, ücretli olarak çalışan herkesin faydalandırıldığı bir imkan ve karşılıksız olarak yapılan bir ödeme söz konusu olmadığından, kısa çalışma ödeneğinin veraset ve intikal vergisinin konusuna girmediği görüşündeyiz.

Saygılarımızla.

