

## KISA ÇALIŞMA ÖDENEĞİ KAPSAMINDA ÖZEL EĞİTİM KURUMLARINCA YAPILAN “MAAŞ TAMAMLAMA” ÖDEMELERİNDE GELİR VERGİSİ TEVKİFATI

Ufuk ÜNLÜ\*

### ÖZ

Covid-19 salgını sürecinde uygulama alanı bulan kısa çalışma ve kısa çalışma ödeneği kavramları, 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununun ek 2'nci maddesinde hüküm altına alınmıştır. Kısa çalışma ödeneğinden faydalanma koşulları, 26.03.2020 tarih ve 31080 sayılı mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanan 7226 sayılı Kanun ile kolaylaştırılmıştır. Söz konusu pandemi sürecinde özel eğitim kurumlarının faaliyetlerine ara verilmiş ve çalışılmayan süreler için personele kısa çalışma ödeneği, kısa çalışma ödenekleri ile normal dönem ücretleri arasındaki farklar için ilgili şirketlerce “maaş tamamlama” olarak ödemeler yapılmıştır. Söz konusu ödemelerden gelir vergisi tevkifatının nasıl yapılacağı makalemize konu edilmiştir.

**Anahtar Sözcükler:** Kısa Çalışma Ödeneği, Özel Eğitim Kurumları, Maaş Tamamlama, Tevkifat.

### 1. GİRİŞ

Bilindiği üzere kısa çalışma ödeneği 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. Bu kapsamda işverenin; genel ekonomik, sektörel, bölgesel kriz veya zorlayıcı sebeplerle işyerindeki çalışma süresinin önemli ölçüde azaldığı veya durduğu yönünde İŞKUR'a başvuruda bulunması ve İş Müfettişlerince yapılan uygunluk tespiti sonucu işyerinin bu durumlardan etkilendiğinin tespit edilmesi gerekmektedir. Covid-19 salgını zorlayıcı sebep olarak kabul edilmektedir.

Bu çalışmada, Covid-19 salgın hastalığı nedeniyle yaşanan pandemi sürecinde, özel eğitim kurumlarının faaliyetlerine ara verilmesi ve daha sonra uzaktan eğitime geçilmesi sebebiyle mevcut personelin ilgili mevzuat

\* Başbakanlık Başmüfettişi

uyarınca çalışılmayan süreler için kısa çalışma ödeneği alması ve kısa çalışma ödenekleri ile normal dönemdeki ücretler arasındaki farkın özel eğitim kurumlarınca ilgili personele ödenmesi olarak bilinen “maaş tamamlama” uygulamaları uyarınca yapılan ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı hususu hakkında açıklamalar yapılacaktır.

## 2. KISA ÇALIŞMA ÖDENEĞİ VE MAAŞ TAMAMLAMA

Kısa çalışma ödeneği İŞKUR tarafından verilen bir hizmettir. Bu kapsamda işçilere kısa çalışma ödeneği ödenmesi ve genel sağlık sigortası primlerinin ödenmesi hizmetleri sağlanmaktadır.

**İşçinin kısa çalışma ödeneğinden yararlanabilmesi için;** işverenin kısa çalışma talebinin iş müfettişlerince yapılacak inceleme sonucu uygun bulunması (Covid-19 sebebiyle işverenlerin yaptıkları kısa çalışma başvuruları için, uygunluk tespitinin tamamlanması beklenmeksizin, işverenlerin beyanı doğrultusunda kısa çalışma ödemesi gerçekleştirilir. İşverenin hatalı bilgi ve belge vermesi nedeniyle yapılan fazla ve yersiz ödemeler, yasal faizi ile birlikte işverenden tahsil edilir.) Kısa çalışmaya tabi tutulan işçinin kısa çalışmanın başladığı tarihte çalışma sürelerini ve prim ödeme şartlarını sağlamış olması (Covid-19 etkisiyle yapılan kısa çalışma başvurularında, son 60 gün hizmet akdine tabi olmak kaydıyla son 3 yıl içinde 450 gün prim ödemiş olması), İş müfettişlerince yapılacak inceleme sonucu kısa çalışmaya katılacaklar listesinde işçinin bilgilerinin bulunması gerekmektedir. Prim ödeme şartını sağlamadığı için kısa çalışma ödeneğine hak kazanamayanların daha önce çeşitli nedenlerle kesilmiş (yeni işe başlama vs.) son işsizlik ödeneği hak sahipliğinden varsa kalan süre kısa çalışma süresini geçmemek üzere kısa çalışma ödeneği olarak ödenir. İşverenler; kısa çalışma başvurularını e-Devlet üzerinden yapabilirler. Kısa çalışma başvuruları, işçiler adına işverenler tarafından yapılır. İşçiler kısa çalışma talebinde bulunamaz. Genel ekonomik, sektörel veya bölgesel kriz ile dışsal etkilerden kaynaklanan dönemsel durumlardan ileri gelen zorlayıcı sebeplerin varlığının işçi ve işveren sendikaları konfederasyonlarınca iddia edilmesi veya bu yönde kuvvetli emarenin bulunması halinde konu, İŞKUR Yönetim Kurulunca değerlendirilerek karara bağlanır. Deprem, yangın, su baskını, heyelan, salgın hastalık, seferberlik gibi durumlar için diğer zorlayıcı sebep gerekçesiyle yapılan başvurular için Yönetim Kurulu Kararı aranmaz. Genel ekonomik, sektörel veya bölgesel kriz ile dışsal etkilerden kaynaklanan dönemsel durumlardan ileri gelen zorlayıcı sebeplerle ilgili Yönetim

Kurulunca alınmış bir karar bulunmuyorsa işverenlerce yapılan başvurular Kurum birimi tarafından reddedilir. İş müfettişlerince yapılacak inceleme sonucu uygunluk tespiti tamamlandıktan sonra, kısa çalışma uygulanacak işçi listesinin değiştirilmesine ve/veya işyerinde uygulanan kısa çalışma süresinin arttırılmasına yönelik işveren talepleri, yeni başvuru olarak değerlendirilir.

Kısa Çalışma Ödeneğini düzenleyen 4447 sayılı Kanun, 4857 sayılı Kanun ve “Kısa Çalışma Ve Kısa Çalışma Ödeneği Hakkında Yönetmelik”, ödeneğin miktarı, ödenmesi, denetimi ve durdurulması ile ilgili kuralları düzenlerken, işverenin kalan kısmı tamamlaması ile ilgili açık bir hükme yer vermemiştir. İşveren, kısa çalışma ödeneğine başvurduğu işçileri için, çalışılmayan sürelerde ücret ödemek zorunda değildir. Bunun tek istisnası, zorlayıcı nedenden kaynaklanan kısa çalışmalarda, çalışmanın yapılamadığı ilk bir haftanın işçiye yarım ücret olarak ödenmesidir. Bu ödeme dışında işveren, çalıştıramadığı günler için işçiye ödeme yapmaz. İşçi bu günleri kısa çalışma ödeneği olarak İŞKUR’dan alır. İşçi-işveren ilişkilerinde, mevzuat genellikle işçi lehine yorumlanır. Buradan yola çıkarsak, kazancının %60’ını kısa çalışma ödeneği olarak alan işçinin, mağduriyetini minimuma indirmek için işverenin yapacağı tamamlayıcı ödemenin yasal olduğu düşünülmektedir.

Bir diğer görüşe göre, kısa çalışma ödeneğini tamamlayıcı nitelikte prim vs. adlar altında (olası teftişte açıklanamayacak şekilde) ödeme yapılması, kısa çalışma ödeneğinin kesilmesine ve yersiz yere ödenenlerin de İşverenden karşılanarak kuruma iadesine sebep olabilir. Bu sebeple, işverence atılan adımların kurum üzerinden kar elde amacına yönelik olmaması gerekmektedir.

### 3. MAAŞ TAMAMLAMA ÖDEMELERİNDE GELİR VERGİSİ TEVKİFATI

Özel eğitim kurumları personeline maaş tamamlama yapıldığı durumlarda, gelir vergisi tevkifatı yönünden bazı sorumluluklar doğmaktadır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61’nci maddesinde: “*Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.*

*Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.”* hükmü yer almış olup, aynı Kanunun 23’ncü

ve müteakip maddelerinde gelir vergisinden istisna edilmiş olan ücret ödemelerine yer verilmiştir.

Aynı Kanunun 94'ncü maddesinin birinci fıkrasında, tevkifat yapmak zorunda olan mükellefler sayılmış, aynı fıkranın (1) numaralı bendinde de hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden Kanunun 103 ve 104 üncü maddelerine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Anılan Kanunun 25 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde, ölüm, engellilik ve hastalık sebebiyle verilen tazminat ve yardımlar ile 25.8.1999 tarihli ve 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu uyarınca ödenen işsizlik ödeneği ve 22.5.2003 tarihli ve 4857 sayılı İş Kanununa göre ödenen işe başlatmama tazminatının gelir vergisinden müstesna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanununun 32'nci maddesinde, ücretin gerçek usulde vergilendirilmesinde asgari geçim indiriminin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Söz konusu maddede, asgari geçim indirimi; ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için % 50'si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10'u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için % 7,5, üçüncü çocuk için % 10, diğer çocuklar için % 5 olduğu hükme bağlanmıştır.

Asgari geçim indiriminin uygulanmasına ilişkin açıklamalar 265 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu uyarınca ödenen kısa çalışma ödeneği gelir vergisinden istisna olduğundan bu ödeme üzerinden tevkifat yapılması söz konusu değildir.

Diğer taraftan, özel eğitim kurumlarınca personeline ödenen fark ücret tutarların ise Gelir Vergisi Kanununun 61, 63, 94 ve 103'ncü maddelerine göre gelir vergisine tabi tutulması ve aylık asgari geçim indirimi düşüldükten sonra varsa kalan vergi tutarının beyan edilerek ödenmesi gerektiği tabiidir.

#### 4. SONUÇ

Kısa çalışma ödeneği, 7226 sayılı Kanun'la, 4447 sayılı Kanun'a eklenen geçici 23. madde hükümleri doğrultusunda yeni tip koronavirüs isimli bulaşıcı hastalık, kısa çalışma yapılmasını gerektiren bir "zorlayıcı sebep" olarak

kabul edilmiş ve kısa çalışma ödeneğine hak kazanma koşulları yeniden düzenlenerek kolaylaştırılmıştır. Kısa çalışmanın uygulanabilmesi için ilk koşul, bir işyerinde iş sözleşmesine dayalı olarak çalışan bir sigortalının bulunmasıdır. İşverenin kısa çalışma talebinin uygun bulunması durumunda kısa çalışma ödeneğinin bağlanabilmesi için işçinin, kısa çalışmanın başladığı tarihten önceki son 60 gün iş sözleşmesine tabi olması ve son üç yıl içinde 450 gün sigortalı olarak çalışıp işsizlik sigortası primi ödenmiş olması gerekir. Bu koşulları sağlayamadığı için kısa çalışma ödeneğine hak kazanamayanlardan son işsizlik ödeneği hak sahipliğinden kalan süreleri bulunanlara, kalan süreleri, kısa çalışma süresini geçmemek üzere kısa çalışma ödeneği olarak ödenebilir.

İşveren, kısa çalışma ödeneğine başvurduğu işçileri için, çalışılmayan sürelerde ücret ödemek zorunda değildir. Bunun tek istisnası, zorlayıcı nedenden kaynaklanan kısa çalışmalarda, çalışmanın yapılamadığı ilk bir haftanın işçiye yarım ücret olarak ödenmesidir. Bu ödeme dışında işveren, çalıştıramadığı günler için işçiye ödeme yapmaz. İşçi bu günleri kısa çalışma ödeneği olarak İŞKUR'dan alır. İşçi-işveren ilişkilerinde, mevzuat genellikle işçi lehine yorumlanır. Buradan yola çıkarsak, kazancının %60'ını kısa çalışma ödeneği olarak alan işçinin, mağduriyetini minimuma indirmek için işverenin yapacağı tamamlayıcı ödemenin yasal olduğu düşünülmekle birlikte, bir diğer görüşe göre, kısa çalışma ödeneğini tamamlayıcı nitelikte prim vs. adlar altında (olası teftişte açıklanamayacak şekilde) ödeme yapılması, kısa çalışma ödeneğinin kesilmesine ve yersiz yere ödenenlerin de İşverenden karşılanarak kuruma iadesine sebep olabilir.

Bu kapsamda, kısa çalışma ödeneğini maaş miktarına tamamlama amacıyla özel eğitim kurumlarınca personele ödenen fark ücret tutarların Gelir Vergisi Kanununun ilgili maddelerine göre gelir vergisine tabi tutulması ve aylık asgari geçim indirimi düşüldükten sonra varsa kalan vergi tutarının beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.

### KAYNAKÇA

T.C. Yasalar (06.01.1961). *193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu* Ankara : Resmi Gazete (10700 sayılı)

T.C. Yasalar (08.09.1999). *4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu*. Ankara : Resmi Gazete (23810 sayılı)