

# Kısa Çalışma Ödeneğinin Vergi Mevzuatı Kapsamında Değerlendirilmesi

## Evaluation of Short-Time Working Allowance in the Scope of Tax Legislation

Dr. Öğr. Üyesi Begüm DİLEMRE ÖDEN<sup>(\*)</sup>

### Öz:

Kısa çalışma, 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu ek madde 2’de ele alınmaktadır. Özetle kısa çalışma, genel ekonomik kriz, sektörel ve bölgesel kriz ile zorlayıcı sebeplerin varlığı halinde çalışma süresinin azaltılması veyahut işin tamamen durdurulması olarak tanımlanabilir. Koronavirüs (Covid-19) salgını nedeniyle faaliyeti duran veya olağan çalışma süresi önemli ölçüde azalan işyerleri için kısa çalışma uygulamasına gidilebilmesine imkân tanınmaktadır. Kısa çalışmaya gidilmesi halinde işçilere, kısa çalışma ödeneği verilmektedir. Bu çalışma ile kısa çalışma ödeneğinin vergilendirilmesi meselesi üzerinde durulmaktadır.

### Anahtar Kelimeler:

Kısa Çalışma, Kısa Çalışma Ödeneği, Vergi, Zorlayıcı Sebep, İşsizlik Sigortası.

### Abstract:

Short-time working is regulated in the additional article 2 of the Unemployment Insurance Law No.4447. In summary, short-time working can be described as reduction of working time or fully shutdown in case of the existence of general economic crisis, sectoral and regional crisis and compelling reasons. It is possible to apply short-time working for workplaces that have stopped their activities due to the coronavirus (Covid-19) epidemic or have significantly reduced their usual working time. In case of going to short-time working, workers are given short-time working allowance. This study focuses on the taxation of short-time working allowance.

### Keywords:

Short-Time Working, Short-Time Working Allowance, Tax, Compelling Reasons, Unemployment Insurance.

<sup>(\*)</sup> Çankaya Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı.

E-posta: begumdilemre@cankaya.edu.tr.

Orcid Id: <https://orcid.org/0000-0002-4765-2634>.

Hakem denetiminden geçmiştir.

Makale Gönderim Tarihi: 30.09.2020.

Makale Kabul Tarihi: 26.04.2021.

## GİRİŞ

Dünyayı etkisi altına alan koronavirüs (Covid-19) küresel salgını sebebiyle hükümetler, salgının yayılmasını önlemek için pek çok tedbir kararı almakta ve uygulamaktadır. Bu tedbirlerin bir kısmı, üretimin azalmasına, hatta kimi sektörlerde durmasına ve dolayısıyla da işsizliğe yol açmaktadır. Gelinen noktada ekonomik krizle mücadelede işsizlik sigortasının ve işsizlik sigortası kapsamında da kısa çalışma ödeneğinin önemi her geçen gün artmaktadır.

Bu çalışma ile asıl amacımız, konunun vergi mevzuatı kapsamında değerlendirilmesini yapmaktır. Bu sebeple ilk bölümde kısa çalışma ve kısa çalışma ödeneği kavramları ana hatlarıyla ele alınmaktadır. Konunun somutlaştığı ikinci bölümde ise kısa çalışma ödeneğinin vergi mevzuatı karşısında değerlendirilmesi yapılmaktadır. Çalışma kapsamında kısa çalışma ödeneğinin vergilendirilmesi meselesi; gelir vergisi, veraset ve intikal vergisi ve damga vergisi kapsamında irdelenmektedir.

## I. KISA ÇALIŞMA VE KISA ÇALIŞMA ÖDENEĞİ

Bu bölümde öncelikle kısa çalışma kavramı üzerinde durulacak arkasından da kısa çalışma ödeneği ana hatlarıyla ele alınacaktır.

### A. Kısa Çalışma

Çalışma sürelerinin azaltılması kapsamında işçilerin ücretlerinin telafisi için kısa çalışma uygulaması geliştirilmiş olup bu uygulama ile işçilere, bu sürelere ait ücretlerin kısmen de olsa ödenmesi amaçlanmaktadır.<sup>1</sup>

Kısa çalışma kavramının ne anlama geldiğine ilişkin tanımlama 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu<sup>2</sup> ek madde 2’de yer almaktadır. Buna göre kısa çalışma; *“genel ekonomik, sektörel veya bölgesel kriz ile zorlayıcı sebeplerle işyerindeki haftalık çalışma sürelerinin geçici olarak önemli ölçüde azaltılması veya işyerinde faaliyetin tamamen veya kısmen geçici olarak durdurulması hallerinde, işyerinde üç ayı aşmamak üzere yapılabilen çalışma”*dır.

Görüldüğü üzere işveren tarafından kısa çalışmaya başvurulabilmesi için ilk olarak, bir işyerindeki haftalık çalışma sürelerinin geçici olarak önemli ölçüde azaltılması veya o işyerinde faaliyetin tamamen veya kısmen geçici olarak durdurulması gerekmektedir.

Ancak bir işyerindeki haftalık çalışma sürelerinin geçici olarak önemli ölçüde azaltılması veya o işyerinde faaliyetin tamamen veya kısmen geçici ola-

<sup>1</sup> Talat Canbolat/Hasan Kayırgan, *“Koronavirüs Salgınının İş Sözleşmesi ile İşçi İşveren İlişkilerine Etkisi ve Sonuçları”*, Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 5, S. 1-1, Nisan-Mayıs 2020, ss. 637-688, s. 675.

<sup>2</sup> 08/09/1999 tarih ve 23810 sayılı Resmi Gazete.

rak durdurulması tek başına kısa çalışmaya başvurmak için yeterli değildir. Kısa çalışmaya hangi hallerde başvurulabileceği, 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu ek madde 2’de tek tek sayılmaktadır. Bu madde uyarınca, “*genel ekonomik, sektörel veya bölgesel kriz ile zorlayıcı sebeplerle işyerindeki haftalık çalışma sürelerinin geçici olarak önemli ölçüde azaltılması veya işyerinde faaliyetin tamamen veya kısmen geçici olarak durdurulması hallerinde*” kısa çalışma gündeme gelebilecektir. Dolayısıyla bu sebeplerden herhangi biri olmaksızın salt bir işyerindeki haftalık çalışma sürelerinin geçici olarak azaltılması veya o işyerinde faaliyetin tamamen veya kısmen geçici olarak durdurulması, kısa çalışma için yeterli değildir.

Kısa çalışma ve kısa çalışma ödeneğine ilişkin olarak Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı tarafından, Kısa Çalışma ve Kısa Çalışma Ödeneği Hakkında Yönetmelik<sup>3</sup> çıkartılmıştır. Bu Yönetmeliğin amacı, ilk madde de belirtildiği haliyle; “*25/8/1999 tarihli ve 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununa göre sigortalı sayılan kişileri hizmet akdine tabi olarak çalıştıran işverenin, genel ekonomik, sektörel veya bölgesel kriz ile zorlayıcı sebeplerle işyerindeki haftalık çalışma sürelerini geçici olarak önemli ölçüde azaltması veya işyerinde faaliyeti tamamen veya kısmen geçici olarak durdurması hallerinde, işçilere kısa çalışma ödeneği ödenmesine ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.*”

Yukarıda belirtildiği üzere hem İşsizlik Sigortası Kanunu hem de Kısa Çalışma ve Kısa Çalışma Ödeneği Hakkında Yönetmelik uyarınca kısa çalışmaya; genel ekonomik kriz, sektörel kriz, bölgesel kriz veya zorlayıcı sebepler bulunması halinde gidilebilmektedir. Bu sebeple söz konusu kavramların ne anlama geldiğinin açıklığa kavuşturulması önem taşımaktadır.

Kısa Çalışma ve Kısa Çalışma Ödeneği Hakkında Yönetmeliğin tanımlara ilişkin olan 3. maddesi uyarınca;

- Genel ekonomik kriz ile “*ulusal veya uluslararası ekonomide ortaya çıkan olayların, ülke ekonomisini ve dolayısıyla işyerini ciddi anlamda etkileyip sarstığı durumlar*”,
- Sektörel kriz ile “*ulusal veya uluslararası ekonomide ortaya çıkan olaylardan doğrudan etkilenen sektörler ve bunlarla bağlantılı diğer sektörlerdeki işyerlerinin ciddi anlamda sarsıldığı durumlar*”,
- Bölgesel kriz ile “*ulusal veya uluslararası olaylardan dolayı belirli bir il veya bölgede faaliyette bulunan işyerlerinin ekonomik olarak ciddi şekilde etkilenip sarsıldığı durumlar*”,
- Zorlayıcı sebep ile de “*işverenin kendi sevk ve idaresinden kaynaklanmayan, önceden kestirilemeyen, bunun sonucu olarak bertaraf edilmesine imkân bulunmayan, geçici olarak çalışma süresinin azaltılması veya faaliyetin tama-*

<sup>3</sup> 30/04/2011 tarih ve 27920 sayılı Resmi Gazete.

*men veya kısmen durdurulması ile sonuçlanan dışsal etkilerden kaynaklanan dönemsel durumları ya da deprem, yangın, su baskını, heyelan, salgın hastalık, seferberlik gibi durumlar”* anlaşılmaktadır.

Çalışma konumuz kapsamında, *koronavirüs kaynaklı kısa çalışma başvurularının, “zorlayıcı sebep” gerekçesiyle yapıldığını* ifade etmemiz gerekir.

Hem İşsizlik Sigortası Kanunu hem de Kısa Çalışma ve Kısa Çalışma Ödeneği Hakkında Yönetmelik, kısa çalışmaya ilişkin olarak süre sınırlaması da getirmektedir. Kanun, madde metninde sayılan sebeplerle bir işyerinde üç ayı aşmamak üzere kısa çalışma yapılabilmesinin mümkün olduğunu ifade ederken, Yönetmelik süre konusunda daha detaylı bir düzenleme getirmektedir. Yönetmelik m.3/ç uyarınca kısa çalışma; üç ayı geçmemek üzere işyerinde uygulanan çalışma süresinin, işyerinin tamamında veya bir bölümünde geçici olarak en az üçte bir oranında azaltılmasını veya süreklilik koşulu aranmaksızın en az dört hafta süreyle faaliyetin tamamen veya kısmen durdurulmasını gerekli kılmaktadır.

Yani işyerindeki faaliyetin kısmen veya tamamen durması hali en az 4 hafta, en fazla 3 ay sürmelidir. Çalışma sürelerinin geçici olarak en az üçte bir oranında azaltılması hali ise, asgari bir rakam belirtilmemekle birlikte, yine en fazla üç ay sürmelidir.<sup>4</sup>

## **B. Kısa Çalışma Ödeneği**

Genel ekonomik kriz, sektörel kriz, bölgesel kriz veya zorlayıcı sebepler bulunması sebebiyle kısa çalışmaya geçilmesi halinde işçiye, İşsizlik Sigortası Fonundan kısa çalışma ödeneği ödenmektedir.

Bu konuda belirtmeliyiz ki kısa çalışma ödeneği, işsizlik ödeneği ile karıştırılmamalıdır. İşsizlik ödeneği; sigortalı işsizlere belirli şartların varlığı halinde işsiz kaldıkları dönem için belirli bir süre ve miktarda yapılan ödemedir. Dolayısıyla işsizlik ödeneği, işçinin işini kaybetmesinden sonra devreye giren bir uygulamadır. Kısa çalışma ödeneğinin temel amacı ise işyerinin işçilik giderlerinin bir kısmını karşılayarak işyerinin kapanmasını önlemek, iş sözleşmesinin ve üretimin devamını sağlamaktır.<sup>5</sup> Yani kısa çalışma ödeneği alan işçi, işten çıkarılma veya ücretsiz izne çıkarılma korkusunu yaşamadan iş ilişkisini devam ettirebilmektedir.

İşçinin kısa çalışma ödeneğine hak kazanabilmesi için, hizmet akdinin feshi hariç işsizlik sigortası hak etme koşullarını yerine getirmesi gerekir.<sup>6</sup> Bu nedenle en az 600 gün sigortalı olarak çalışıp işsizlik sigortası primi ödemiş olan işçinin,

<sup>4</sup> Mustafa Oğuz Tuna, “Kısa Çalışma ve Kısa Çalışma Ödeneği”, İstanbul Barosu Dergisi, C. 88, S. 4, Temmuz 2014, ss. 337-353, s. 343.

<sup>5</sup> Evran Kırmızı, “Son Değişiklikler Çerçevesinde Kısa Çalışma Ödeneği Uygulanması”, Terazi Hukuk Dergisi, S. 164, Nisan 2020, ss. 820-892, s. 821.

<sup>6</sup> 4447 sayılı Kanun ek m.2/2; Yönetmelik m.7/1.

aynı zamanda son 120 gününü de prim ödeyerek sürekli olarak çalışmış olması gerekmektedir.<sup>7</sup> Ancak söz konusu bu şartlar koronavirüs salgını dolayısıyla esnetilmiş; 120 gün yerine 60 gün şartı getirilmiş ve toplam sigortalılık süresi de 450 gün olarak değiştirilmiştir.<sup>8,9</sup>

Kısa çalışmaya ilişkin ödemelerin yapılabilmesi için normal şartlar altında iş yerinin kısa çalışma şartlarına haiz olduğuna yönelik iş müfettişlerince yapılan inceleme sonucunda uygunluk onayının verilmesi gerekmektedir. Ancak İşsizlik Sigortası Kanunu geçici m.25 ile “*koronavirüs (covid-19) sebebiyle işverenlerin yaptıkları zorlayıcı sebep gerekçeli 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.*” hükmü getirilmiştir. Dolayısıyla koronavirüs kaynaklı kısa çalışma başvurularında uygunluk tespitinin tamamlanması beklenmeden işçilere kısa çalışma ödemesi yapılmaktadır.

Günlük kısa çalışma ödenek miktarı, Kısa Çalışma ve Kısa Çalışma Ödeneği Hakkında Yönetmelik m.7 uyarınca, “*işçiler için uygulanan aylık asgari ücretin brüt tutarının %150’sini geçmemek üzere, sigortalının son on iki aylık prime esas kazançları dikkate alınarak hesaplanan günlük ortalama brüt kazancının %60’ıdır.*”

Son olarak, Yönetmelik m.7/2 uyarınca; “*kısa çalışma ödeneğinin süresi üç ayı aşmamak üzere kısa çalışma süresi kadardır.*” Kanun Cumhurbaşkanı, bu süreyi uzatma yetkisini de tanımaktadır.

Özetle kısa çalışma ve kısa çalışma ödeneğine ilişkin olarak sağlanması gereken şartlar şunlardır:

- İlk olarak bir işyerindeki haftalık çalışma sürelerinin geçici olarak önemli ölçüde azaltılması veya o işyerinde faaliyetin tamamen veya kısmen geçici olarak durdurulması gerekmektedir.
- Ortada genel ekonomik, sektörel veya bölgesel bir kriz veya koronavirüs salgını gibi zorlayıcı bir sebep bulunmalıdır.
- İşyerindeki faaliyetin kısmen veya tamamen durması hali en az 4 hafta, en fazla 3 ay sürmelidir. Çalışma sürelerinin geçici olarak en az üçte bir oranında azaltılması hali ise, asgari bir rakam belirtilmemekle birlikte, yine en fazla üç ay sürmelidir.

<sup>7</sup> 4447 sayılı Kanun m.50/2.

<sup>8</sup> 4447 sayılı Kanun geçici m.23.

<sup>9</sup> Talat Canbolat/Hasan Kayırgan, agm., s. 677.

- Normal şartlar altında kısa çalışma ödeneğinden yararlanabilmesi için işçinin en az 600 gün sigortalı olarak çalışıp işsizlik sigortası primi ödemiş olması ve aynı zamanda son 120 gününü de prim ödeyerek sürekli olarak çalışmış olması gerekmektedir. (Koronavirüs salgını nedeniyle en az 450 gün sigortalı olarak çalışıp işsizlik sigortası primi ödemiş olan işçi, aynı zamandan son 60 gününü de prim ödeyerek sürekli olarak çalışmış ise ödenekten yararlanabilmektedir.)
- Kısa çalışma ödeneğinin süresi de üç ayı aşmamak üzere kısa çalışma süresi kadardır.

## II. KISA ÇALIŞMA ÖDENEĞİNİN VERGİ MEVZUATI KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu kısımda konu, öncelikle Gelir Vergisi Kanunu kapsamında, arkasından Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu kapsamında, son olarak da Damga Vergisi Kanunu kapsamında ele alınacaktır.

### A. Gelir Vergisi Kanunu Kapsamında

Bu başlık altında öncelikle kısa çalışma ödeneğinin gelir vergisi unsurları arasında yer alan ücret kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği ve vergilendirilip vergilendirilemeyeceği ele alınacak, ardından da ücret tamamlama ödemelerinin vergilendirilmesi meselesi üzerinde durulacaktır.

#### 1. “Ücret” Olarak Vergilendirilme Meselesi

Kısa çalışma ödeneğinin, Gelir Vergisi Kanunu<sup>10</sup> kapsamında vergilendirilebilmesi için, bu ödeneğin Kanun’un 2. maddesinde sayılan gelir unsurlarından bir tanesine dâhil edilebilmesi gerekmektedir. Kanunda yer alan gelir unsurları şunlardır: ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlar.

Kısa çalışma ödeneğinin işçileri konu alan bir ödeme olması nedeniyle bu ödeneğin “ücretler” unsuruna dâhil edilip edilemeyeceğinin ve ücret olarak vergilendirilip vergilendirilemeyeceğinin tartışılması gerekmektedir. Zira ücret dışında kalan diğer gelir unsurlarının kapsamına girmeyeceği açıktır.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 61. maddesi uyarınca; “*ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.*” İlâveten “*ücretin; ödenek, tazminat, kasa 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 değiştirmemektedir.*” Yani işveren tarafından

<sup>10</sup> 06/01/1961 tarihli ve 10700 sayılı Resmi Gazete.

işçiye yapılan ödeme ücret adı altında yapılabileceği gibi başka bir ad adı altında da yapılabilir. Bu durum onun ücret olarak vergilendirilmesine engel değildir.

Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan ücret tanımından ücretin; hizmeti karşılığında işçiye, tabi olduğu işvereni tarafından yapılan ödeme olduğu sonucu çıkmaktadır. Burada konumuz açısından önemli olan nokta, *ücretin işveren tarafından ödenmesi* gereğidir. İşveren tarafından yapılmayan bir ödeme, gelir vergisi kapsamında “ücret” olarak nitelendirilemeyecek ve vergilendirilemeyecektir.

Daha önce de üzerinde durduğumuz gibi kısa çalışmaya geçilmesi halinde işçiye, İşsizlik Sigortası Fonundan kısa çalışma ödeneği ödenmektedir. İşsizlik Sigortası Fonu'nun gelirleri de şu şekildedir:<sup>11</sup>

- İşsizlik sigortası primleri,
- Bu primlerin değerlendirilmesinden elde edilen kazanç ve iratlar,
- Fon'un açık vermesi halinde Devletçe sağlanacak katkılar,
- İşsizlik Sigortası Kanunu gereğince sigortalı ve işverenlerden alınacak ceza, gecikme zammı ve faizler,
- Diğer gelir ve kazançlar ile bağışlar.

Görüldüğü üzere kısa çalışmaya geçilmesi halinde işçiye yapılan kısa çalışma ödemesi işveren tarafından değil, doğrudan devlet tarafından yapılmaktadır. Ayrıca bu ödeme, ücret kapsamında yapılan ödemelerin aksine, işçinin hizmeti karşılığında da yapılmamaktadır. Bu doğrultuda, kısa çalışmaya geçilmesi üzerine işçiye devlet tarafından yapılan kısa çalışma ödemesi, ücret kapsamında gelir vergisine tabi değildir.

Bu noktada akıllara, gelir vergisinden istisna edilen kazançları gösteren Gelir Vergisi Kanunu m.25/1'de yer alan bir düzenleme gelebilir. Söz konusu maddede, İşsizlik Sigortası Kanunu uyarınca ödenen işsizlik ödeneğinin gelir vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmaktadır. Yine İşsizlik Kanunu'nun 50. maddesinde de bu ödeneğin damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulmayacağı hükme bağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun ilgili maddesi sadece *işsizlik ödeneğini istisna kapsamında saymakta, kısa çalışma ödeneğinden ise hiç söz etmemektedir*. Buradan yola çıkarak, kısa çalışma ödeneğinin gelir vergisine tabi olduğunu iddia etmek yanlış bir değerlendirme olacaktır. Zira daha önce de ifade ettiğimiz üzere bu ödenek gelir vergisinin konusuna girmemektedir. Verginin konusuna girmediği için de, istisna hükmü kapsamında ele alınmasına doğal olarak gerek bulunmamaktadır.

Kanaatimizce, İşsizlik Kanunu'nun 50. maddesinde işsizlik ödeneğinin damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulamayacağı açıkça hükme bağlan-

<sup>11</sup> [https://statik.iskur.gov.tr/tr/issizlik\\_sigortasi/issizlik\\_sigortasi\\_islemleri.htm](https://statik.iskur.gov.tr/tr/issizlik_sigortasi/issizlik_sigortasi_islemleri.htm) (Erişim Tarihi: 20.09.2020).

dığından, bu ödeneğin de ayrıca istisnaya ilişkin olan maddede ele alınmasına gerek bulunmamaktadır.

Netice itibarıyla, diğer gelir unsurlarına da dahil olmadığı net olduğundan, kısa çalışma ödeneği gelir vergine tabi değildir.

## 2. “Ücret Tamamlama Ödemeleri”nin Vergilendirilmesi Meselesi

İş Kanunu<sup>12</sup> m.41 uyarınca, haftalık 45 saati aşan çalışma, “fazla çalışma” olarak adlandırılmaktadır. Dolayısıyla bir işçinin haftalık normal çalışma süresi en fazla 45 saat olmalıdır. Daha önce de üzerinde durulduğu üzere, Kısa Çalışma ve Kısa Çalışma Ödeneği Hakkında Yönetmelik m.3/ç uyarınca kısa çalışmaya geçme şartlarından bir tanesi de çalışma süresinin, işyerinin tamamında veya bir bölümünde geçici olarak en az üçte bir oranında azaltılmasıdır. Buradan hareketle kısa çalışma kapsamında çalışan ve kısa çalışma ödeneği alan bir işçi, haftada en fazla 30 saat çalışabilir. Şayet işverenin, bazı işçilerin haftada 30 saatin üstünde çalışmasına ihtiyacı varsa, bu takdirde aşan saat ücreti işveren tarafından işçiye ödenmektedir. İşte buna “ücret tamamlama ödemesi” adı verilmektedir.

Bu noktada bir de ücret tamamlama ödemelerinin vergilendirilmesi üzerinde durmak gerekmektedir. Ücret tamamlama ödemeleri, kısa çalışma ödeneğinden farklı olarak, devlet tarafından değil, işveren tarafından işçiye ödenmektedir. Ayrıca bu ödemeler yine kısa çalışma ödeneğinden farklı olarak, işçinin hizmeti karşılığında ödenmektedir. Dolayısıyla ücret tamamlama ödemelerinin, Gelir Vergisi Kanunu m.61’de yer alan ücret unsuru tanımlamasına uyduğunu söyleyebiliriz.

Ücret tamamlama ödemeleri ücret olarak kabul edildiği için vergilendirilmesi de, ücretlerin vergilendirme esaslarına tabi olacaktır. İşveren işçiye bu ödemeyi yaparken, işçinin vergisini kesip vergi dairesine yatırmakla sorumludur. Ayrıca bu ödemeler işveren tarafından da ücret gideri olarak gelir vergisi matrahından veya kurum kazancından indirilebilecektir.<sup>13</sup>

## B. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Kapsamında

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun<sup>14</sup> 1. maddesi uyarınca; “*Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye’de bulunan malların veraset tarihiyle veya her hangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikali Veraset ve İntikal Vergisine tabidir.*”

Kanun’da yer alan tanımdan hareketle kısa çalışma ödeneğinin Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu kapsamında vergilendirilebilmesi için öncelikle ortada

<sup>12</sup> 10/06/2003 tarihli ve 25134 sayılı Resmi Gazete.

<sup>13</sup> Numan Emre Ergin, “*Kısa Çalışma Ödeneği-2 Vergisel Sorunlar ve Öneriler*”, Dünya Gazetesi, 14 Nisan 2020, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/kisa-calisma-odeneği-2-vergisel-sorunlar-ve-oneriler/467685> (Erişim Tarihi: 30.08.2020).

<sup>14</sup> 15/06/1959 tarihli ve 10231 sayılı Resmi Gazete.



ivazsız yani karşılıksız bir intikal bulunması gerekmektedir. Karşılıksız intikal, malların bir şahıstan başka bir şahsa; veraset yoluyla veya bağış, yarışma ve çekilişlerde olduğu gibi ivazsız olarak geçmesini kapsamaktadır.<sup>15</sup>

Bu doğrultuda irdelenmesi gereken konu, kısa çalışma kapsamında işçiye devlet tarafından verilen kısa çalışma ödeneğinin karşılıklı olup olmadığıdır. Şayet karşılıklı (ivazlı) olduğu sonucuna ulaşırsa veraset ve intikal vergisi kapsamına girmeyecek, ivazsız (karşılıksız) olduğu sonucuna ulaşırsa ödenek veraset ve intikal vergisine tabi tutulacaktır.

Öncelikle bu konuda, gelir vergisine tabi olmama konusunda var olan görüş birliğinin bulunmadığını ve her iki ihtimali de savunanların bulunduğunu belirtmeliyiz. Bir görüşe göre; işçilere yapılan bu ödeme karşılıksızdır. Karşılıksız yapılan bu ödeme de, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun konusuna girmektedir. VİV md.4/d uyarınca 2020 yılında yapılan karşılıksız intikallerin 7.060 TL'si VİV'den istisna edilmiştir. Dolayısıyla, bu tutarı aşan kısa çalışma ödemeleri üzerinden intikal vergisi ödenmesi gerekecektir.<sup>16</sup> Diğer görüşe göre ise bu ödeme karşılıksız bir ödeme olmayıp veraset ve intikal vergisine tabi tutulamaz.<sup>17</sup>

Daha önce de üzerinde durulduğu gibi, koronavirüs kapsamında kısa çalışma ödeneğine hak kazanılabilmesi için, en az 450 gün sigortalı olarak çalışıp işsizlik sigortası primi ödemiş olan işçinin, aynı zamandan son 60 gününü de prim ödeyerek sürekli olarak çalışmış olması gerekmektedir. Bu iki şartı bir arada sağlayan işçi bu ödenekten yararlanabilecektir. İşçinin daha evvel ödemiş olduğu primler, bu ödeneğin kaynakları arasında yer almaktadır. Dolayısıyla bizce de, kısa çalışma ödeneği devlet tarafından yapılan *karşılıksız bir ödeme değildir*. Ücretli olarak çalışan her işçinin bu ödenekten faydalanamadığı, sadece şartları taşıyan işçinin bu ödenekten faydalanabildiği de göz önünde bulundurulduğunda işçi tarafından ödenen primlerin bir karşılık olarak ifade edilmesi mümkündür.

Kaldı ki, kısa çalışma ödeneğinin karşılıksız bir yardım, bağış, sosyal bir ödeme vb. olduğu kabul edilse bile, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu m.4/f uyarınca, aynı kanunun üçüncü maddesinin (a) ve (b) fıkraları şümulüne giren şahısların statüleri gereğince maksatları içinde usulüne uygun olarak yaptıkları yardımlar vergiden istisnadır. Yani, amme idareleri, emekli ve yardım sandıkları, sosyal sigorta kurumları, umumi menfaate hadim cemiyetler, siyasi partiler ve bunlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları teşekküllerden Kurumlar Vergisine tabi olmayanların statüleri gereğince maksatları içinde usulüne uygun olarak yaptıkları yardımlar zaten kendiliğinden vergiden istisnadır. Dolayısıyla

<sup>15</sup> Nurettin Bilici, *Türk Vergi Sistemi*, Ankara: Savaş Yayınevi, 43. Baskı, Eylül 2019, s. 191.

<sup>16</sup> Numan Emre Ergin, agm., <https://www.dunya.com/kose-yazisi/kisa-calisma-odeneği-2-vergisel-sorunlar-ve-oneriler/467685>, (Erişim Tarihi: 30.08.2020).

<sup>17</sup> Bkz. Ali Çakmakçı, "*Kısa Çalışma Ödeneğinin Vergi Uygulamaları*", <https://www.alomaliye.com/2020/04/30/kisa-calisma-odeneğinin-vergi-uygulamaları/> (Erişim Tarihi: 20.09.2020).

kısa çalışma ödeneği ivazsız bir intikal olarak nitelendirilse bile bu ödenek veraset ve intikal vergisine tabi tutulamayacaktır.<sup>18</sup>

Netice itibariyle bizce karşılıksız olarak nitelendirilmesi mümkün olmayan kısa çalışma ödeneği veraset ve intikal vergisine tabi değildir.

### C. Damga Vergisi Kanunu Kapsamında

Damga vergisinin konusunu, kişilerin kendi aralarında veya devletle olan çeşitli ilişkilerinde hukukilik kazandırma amacıyla kullanılan ve Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tabloda sayılan kâğıtlar oluşturmaktadır.<sup>19</sup>

Bu kapsamda İŞKUR tarafından işçilere her ay ödenen kısa çalışma ödeneğinden de damga vergisi kesintisi yapılmaktadır. Bu verginin oranı ise halen binde 7.59'dur.<sup>20</sup>

## SONUÇ

Çalışma sürelerinin azaltılması kapsamında işçilerin ücretlerinin telafisi için geliştirilmiş olan kısa çalışma uygulamasına, genel ekonomik, sektörel veya bölgesel bir kriz veya koronavirüs salgını gibi zorlayıcı bir sebep bulunması nedeniyle işyerindeki haftalık çalışma sürelerinin geçici olarak önemli ölçüde azaltılması veya o işyerinde faaliyetin tamamen veya kısmen geçici olarak durdurulması söz konusu ise gidilebilmektedir.

Bir işyerinde kısa çalışmaya geçilmesi halinde işçiye, İşsizlik Sigortası Fonundan kısa çalışma ödeneği ödenmektedir. Biz de bu çalışma ile kısa çalışma ödeneğinin nasıl vergilendirildiğini; gelir vergisi, veraset ve intikal vergisi ve damga vergisi kapsamında ortaya koymaya çalıştık.

Gelir vergisi kapsamında yaptığımız değerlendirmeleri “ücret” geliri ile sınırlı tuttuk. Zira kısa çalışma ödeneği işçileri konu alan bir ödeme olması nedeniyle bu ödeneğin “ücretler” unsuruna dâhil edilip edilemeyeceğinin ve ücret olarak vergilendirilip vergilendirilemeyeceğinin tartışılması önem arz etmektedir.

Kısa çalışmaya geçilmesi halinde işçiye yapılan ödeme işveren tarafından değil, doğrudan devlet tarafından yapılmaktadır. İlaveten bu ödeme işçinin hizmeti karşılığında da yapılmamaktadır. Bu doğrultuda, işçiye devlet tarafından yapılan kısa çalışma ödemesinin, Gelir Vergisi Kanunu m.61'de çerçevesinde ücret

<sup>18</sup> Ali Çakmakçı, “Kısa Çalışma Ödeneğinin Vergi Uygulamaları”, <https://www.alomaliye.com/2020/04/30/kisa-calisma-odeneginin-vergi-uygulamaları/> (Erişim Tarihi: 20.09.2020).

<sup>19</sup> Nurettin Bilici, age., s. 178.

<sup>20</sup> 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 (avans olarak ödenenler dahil) için verilen makbuzlar ile bu paraların nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak carî hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediye olunduğu takdirde nakli veya tediye temin eden kâğıtlarda vergi oranı binde 7.59.

kapsamında gelir vergisine tabi olmadığını ifade edebiliriz. Bizce de ödeneğin ücret olarak değerlendirilmemesi ve gelir vergisine tabi tutulmaması yerindedir. Aksi durum sosyal devlet ilkesine aykırı olacak, işçi üzerinde adaletsiz bir vergi yükü oluşturabilecektir.

Yine gelir vergisi kapsamında ikinci olarak konuyu, “ücret tamamlama ödemeleri” bakımından ele aldık. Detaylarına çalışma içerisinde değinildiği üzere, kısa çalışma kapsamında çalışan ve kısa çalışma ödeneği alan bir işçi, haftada en fazla 30 saat çalışabilmektedir. İşverenin bir işçiyi 30 saatin üzerinde çalıştırmak istemesi durumunda ona ücret tamamlama ödemesi yapması gerekmektedir. İşte buradaki ödeme, devlet tarafından değil, işveren tarafından yapılmaktadır. Ayrıca bu ödemeler işçinin hizmeti karşılığında ödenmektedir. Dolayısıyla ücret tamamlama ödemelerinin, Gelir Vergisi Kanunu m.61’de yer alan ücret unsuru tanımlamasına uyduğunu ve ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin esaslara göre vergilendirileceğini rahatlıkla ifade edebiliriz. Yani, işveren işçiye bu ödemeyi yaparken, işçinin vergisini kesip vergi dairesine yatırmakla sorumlu olacaktır.

Ardından konuyu veraset ve intikal vergisi kapsamında değerlendirdik. Kısa çalışma ödeneğinin veraset ve intikal vergisine tabi olup olmadığı konusunda birden fazla görüş olduğunu belirtmeliyiz. Buradaki tartışmaların temelinde, yapılan kısa çalışma ödemesinin karşılıklı bir ödeme mi yoksa karşılıksız bir ödeme mi olduğu sorusu bulunmaktadır. Her ne kadar bu ödemelerin karşılıksız olduğu savıyla ödemenin veraset ve intikal vergisine tabi tutulacağını savunular bulunsa da biz aksi görüşte olduğumuzu belirtmeliyiz. Çünkü çalışan her işçi bu ödenekten faydalanamamakta sadece çalışma içerisinde değinilen şartları taşıyan işçiler bu ödenekten yararlanabilmektedir. Bizce işçi tarafından ödenen işsizlik sigortası primleri burada bir karşılık olarak ifade edilebilecektir. Dolayısıyla bu ödeme veraset ve intikal vergisine tabi tutulamayacaktır. Yine belirtmeliyiz ki yapılacak olan bir vergilendirme sosyal devlet ilkesi kapsamında, ödeneğin etkinliğine ve amacına ters düşecektir.

Son olarak da konuyu damga vergisi kapsamında irdeledik. Bu kapsamda İŞKUR tarafından işçilere her ay ödenen kısa çalışma ödeneğinden binde 7.59 oranında damga vergisi kesintisi yapılmaktadır. Gelir vergisi ile veraset ve intikal vergisine tabi olmayan kısa çalışma ödeneğinin sadece damga vergisine tabi tutulmasında bizce hakkaniyete aykırılık yoktur. Zaten vergi oranı da toplumun genel yararının gerekleri ile bireyin temel haklarının korunması arasında olması gereken adil dengeyi bozmamaktadır.

## KAYNAKÇA

- BİLİCİ**, Nurettin, *Türk Vergi Sistemi*, Ankara: Savaş Yayınevi, 43. Baskı, Eylül 2019, s. 191.
- CANBOLAT**, Talat / **KAYIRGAN**, Hasan, “*Koronavirüs Salgınının İş Sözleşmesi ile İşçi İşveren İlişkilerine Etkisi ve Sonuçları*”, Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 5, S. 1-1, Nisan-Mayıs 2020, ss. 637-688.
- ÇAKMAKÇI**, Ali, “*Kısa Çalışma Ödeneğinin Vergi Uygulamaları*”, <https://www.alo-maliye.com/2020/04/30/kisa-calisma-odeneginin-vergi-uygulamalari/> (Erişim Tarihi: 20.09.2020)
- ERGİN**, Numan Emre, “*Kısa Çalışma Ödeneği-2 Vergisel Sorunlar ve Öneriler*”, Dünya Gazetesi, 14 Nisan 2020, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/kisa-calisma-odeneği-2-vergisel-sorunlar-ve-oneriler/467685> (Erişim Tarihi: 30.08.2020)
- KIRMIZI**, Evran, “*Son Değişiklikler Çerçevesinde Kısa Çalışma Ödeneği Uygulaması*”, Terazı Hukuk Dergisi, S. 164, Nisan 2020, ss. 820-892.
- TUNA**, Mustafa Oğuz, “*Kısa Çalışma ve Kısa Çalışma Ödeneği*”, İstanbul Barosu Dergisi, C. 88, S. 4, Temmuz 2014, ss. 337-353.
- [https://statik.iskur.gov.tr/tr/issizlik\\_sigortasi/issizlik\\_sigortasi\\_islemleri.htm](https://statik.iskur.gov.tr/tr/issizlik_sigortasi/issizlik_sigortasi_islemleri.htm) (Erişim Tarihi: 20.09.2020).