

SİRKÜLER 2018/58: Yeni işe alınan çalışanların ücretleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinin 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu'nun Geçici 21. Maddesi kapsamında terkin edilmesine dair 304 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

27.03.2018 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 7103 sayılı Kanunla 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu'na eklenen Geçici 21. Maddesine göre, aynı yasayla 4447 sayılı kanuna eklenen Geçici 19 ve Geçici 20. Maddeleri kapsamında işe alınanların ücretlerinin, ilgili yılda uygulanan asgarî ücretin aylık brüt tutarının prim ödeme gün sayısına isabet eden tutarı üzerinden hesaplanan gelir vergisinin asgarî geçim indirimi uygulandıktan sonra kalan kısmı, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilecektir.

Bu madde kapsamında yapılan ücret ödemelerine ilişkin düzenlenen kâğıtlara ait damga vergisinin aylık brüt asgarî ücretin prim ödeme gün sayısına isabet eden kısmı da beyan edilmeyecek ve ödenmeyecektir.

Bu maddeyle sağlanan vergi teşvikleri 2020 yılı Aralık ayı aşılılmamak üzere, teşvik kapsamına giren çalışanlar için 12 ay süreyle uygulanacaktır. Ancak bu süre; işe giriş tarihi itibarıyla teşvik kapsamına giren; 18 yaşından büyük kadın, 18 yaşından büyük 25 yaşından küçük erkek çalışanlar ile Kuruma engelli olarak kayıtlı sigortalılar için 18 ay olarak uygulanacaktır.

Bu hüküm 01/01/2018 tarihinden geçerli olmak üzere 27/03/2018 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, madde kapsamındaki gelir vergisi stopaj teşvikinin uygulamasına ilişkin 06.06.2018 tarihli Resmi Gazetede 304 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği yayınlanmıştır. Tebliğ düzenlemesine göre kapsamdaki gelir vergisinin terkinin suretiyle yapılacak uygulamaya dair esaslar aşağıda özetlenmiştir:

1- Ücretleri Üzerinden Hesaplanan Gelir Vergisi Terkin Edilecek Çalışanlar

4447 sayılı Kanunun Geçici 21. Maddesine göre, aynı Kanunun Geçici 19 ve Geçici 20. Maddeleri kapsamında işe alınanların ücretlerinin, ilgili yılda uygulanan asgarî ücretin aylık brüt tutarının prim ödeme gün sayısına isabet eden tutarı üzerinden hesaplanan gelir vergisinin asgarî geçim indirimi uygulandıktan sonra kalan kısmı, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilecektir. Dolayısıyla **Geçici 19. Md. ve Geçici 20. Md. ye göre işe alınanların ücretlerine bu teşvik uygulanacak olup**, anılan maddeler hükümleri aşağıda özetlenmiştir.

a- Geçici 19. Madde Hükümleri

Geçici 19 uncu maddeye göre, Kuruma kayıtlı işsizler arasından 1/1/2018 ila 31/12/2020 tarihleri arasında özel sektör işverenlerince,

- 5510 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında işe alınanların; işe girdiği aydan önceki 3 aylık sürede toplam 10 günden fazla 5510 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (c) bentleri kapsamında Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirilmemiş olmaları ve isteğe bağlı sigortalılık hariç 5510 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında sigortalı olmamaları,
- İşe alındıkları yıldan bir önceki takvim yılında işe alındıkları işyerinden bildirilen aylık prim ve hizmet belgelerindeki veya muhtasar ve prim hizmet beyannamelerindeki sigortalı sayısının ortalamasına ilave olmaları kaydıyla,

- **İşyerinin imalat veya bilişim sektöründe faaliyet göstermesi halinde;** ilgili döneme ait günlük **brüt asgari ücretin sigortalının** prim ödeme gün sayısı ile çarpımı sonucu bulunacak tutarı geçmemek üzere, sigortalının 5510 sayılı Kanunun 82 nci maddesi uyarınca belirlenen prime esas kazançları üzerinden hesaplanan **sigortalı ve işveren hissesi primlerinin tamamı tutarında,**
- **İşyerinin diğer sektörlerde faaliyet göstermesi halinde;** sigortalının 5510 sayılı Kanunun 82 nci maddesi uyarınca belirlenen prime esas **kazanç alt sınırı üzerinden hesaplanan sigortalı ve işveren hissesi primlerinin tamamı tutarında,**
- Her ay bu işverenlerin Sosyal Güvenlik Kurumuna ödeyecekleri tüm primlerden mahsup edilmek suretiyle işverene prim desteği sağlanacaktır ve destek tutarı Fondan karşılanacaktır.

Bu maddeyle sağlanan prim desteği 2020 yılı Aralık ayı/dönemi aşılmamak üzere, destek kapsamına giren sigortalılar için 12 ay süreyle uygulanacaktır. Ancak bu süre; işe giriş tarihi itibarıyla 18 yaşından büyük kadın, 18 yaşından büyük 25 yaşından küçük erkek sigortalılar ile Kuruma engelli olarak kayıtlı sigortalılar için 18 ay olarak uygulanacaktır.

b- Geçici 20. Madde Hükümleri

4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu'nun **Geçici 20 inci maddesine göre,** 2017 yılında Sosyal Güvenlik Kurumuna verilen aylık prim ve hizmet belgelerinde kayıtlı sigortalı sayısı ortalaması 1 ila 3 olan, imalat sektöründe faaliyet gösteren ve bu sektörde ustalık belgesi sahibi olunan özel sektöre ait işyerlerince, işe giriş tarihi itibarıyla 18 yaşından büyük ve 25 yaşından küçük sigortalılardan ve Kuruma kayıtlı işsizler arasından olmak kaydıyla işe alındıkları tarihten 2018 yılı Aralık ayı/dönemine kadar geçerli olmak üzere, destek kapsamına giren sigortalılar için prime esas kazanç alt sınırı üzerinden hesaplanan **sigortalı ve işveren hissesi primlerinin tamamı tutarında bu işverenlerin Sosyal Güvenlik Kurumuna ödeyecekleri tüm primlerden mahsup edilmek** suretiyle işverene prim desteği sağlanacaktır.

Destek kapsamındaki sigortalılar için prim desteğiyle birlikte 2018 yılı Aralık ayına/dönemine kadar geçerli olmak üzere; sigortalının destek sağlanan aya ilişkin prim ödeme gün sayısının 53,44 Türk lirası ile çarpılması sonucu bulunacak tutar, ücret desteği olarak Kurum tarafından işverene ödenecektir.

Bu maddeyle sağlanan prim ve ücret desteği 2018 yılı Aralık ayı/dönemini geçmemek üzere, sigortalının işe alındığı ayı takip eden ilk aydan başlamak üzere her ikinci ay için uygulanacaktır.

2- 4447 sayılı Kanunun Geçici 19 uncu Maddesi Kapsamında İşe Alınan Ücretlilere İlişkin Gelir Vergisi Stopajı Teşviki Uygulaması

2.1- Gelir Vergisi Stopajı Teşvikinden Faydalanılmasına İlişkin Şartlar

4447 sayılı Kanunun Geçici 19 uncu maddesi kapsamında öngörülen şartları taşıyan özel sektör işverenleri, 1/1/2018 ila 31/12/2020 tarihleri arasında işe aldıkları sigortalılardan dolayı gelir vergisi stopajı teşvikinden aşağıdaki şartlar dahilinde faydalanacaktır.

- a) Sigortalının Türkiye İş Kurumuna kayıtlı işsiz olması,
- b) Sigortalının işe başlama tarihinden önceki üç ay içerisinde, toplam on günden fazla; SGK Kanunu'nun 4/a ve 4/c bentleri kapsamında Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirilmemiş olması ve sigortalının isteğe bağlı sigortalılık hariç 4/b bendi kapsamında sigortalı olmaması,
- c) Sigortalının işe alındığı yıldan bir önceki takvim yılında işe alındığı işyerinden bildirilen aylık prim ve hizmet belgelerindeki veya muhtasar ve prim hizmet beyannamelerindeki sigortalı sayısının ortalamasına ilave olarak işe alınmış olması.

2.2- İstisna Uygulamasında Süre

4447 sayılı Kanunun Geçici 19 uncu maddesi kapsamında işe alınan sigortalılar için sağlanan gelir vergisi stopajı teşviki, 1/1/2018 tarihinden 31/12/2020 tarihine kadar uygulanmak üzere, teşvik kapsamına giren her bir çalışan için en fazla 12 ay süre ile uygulanacaktır.

Bu süre; engelli, 18 yaşından büyük kadın, 18 yaşından büyük 25 yaşından küçük erkek çalışanlar için 18 ay süre ile uygulanacaktır.

1/1/2018 ila 31/12/2020 tarihleri arasında 5510 sayılı Kanun kapsamına alınan işyerleri ve daha önce tescil edildiği halde ortalama sigortalı sayısının hesaplandığı yılda sigortalı çalıştırılmaması nedeniyle, Sosyal Güvenlik Kurumuna aylık prim ve hizmet belgesi veya muhtasar ve prim hizmet beyannamesi vermeyen işyerleri, bu maddede belirtilen şartlar sağlanmak kaydıyla, 1/1/2018 tarihinden sonra ilk defa sigortalı bildiriminde bulunulan ayı takip eden üçüncü aya ilişkin aylık prim ve hizmet belgesi veya muhtasar ve prim hizmet beyannamesinden itibaren gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanılacaktır.

2.3- Gelir Vergisi Stopaj Teşvikinin Uygulanması

4447 sayılı Kanunun Geçici 19 uncu maddesinden yararlanan işverenler için gelir vergisi stopajı teşviki 31/12/2020 tarihini geçmemek üzere, sigortalının 1/1/2018 tarihinden itibaren işe alındığı aydan başlamak ve öngörülen süreleri aşmamak üzere her ay verilecek muhtasar beyannamelerde/muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinde uygulanacaktır. Üç aylık muhtasar beyanname/muhtasar ve prim hizmet beyannamesi veren mükellefler tarafından gelir vergisi stopajı teşviki, üç aylık dönemler itibarıyla dikkate alınacaktır.

4447 sayılı Kanunun Geçici 19 uncu maddesine göre sigorta prim desteğinden faydalanılamayan durumlarda gelir vergisi stopajı teşviki de uygulanmayacaktır.

Teşvikten yararlanılmaya başlanmasından sonra, gerek eski çalışanların gerekse ilave istihdam edilenlerin 31/12/2020 tarihinden önce işten çıkarılması durumunda, işten çıkış tarihinden önceki takvim yılında istihdam edilen ortalama sigortalı sayısının üzerinde kalınmak koşuluyla, terkin edilecek vergi tutarının tespitinde, ilave istihdam amacıyla işe alınanlardan kalan sigortalılar dikkate alınacaktır. Bu durumda, sigortalılardan hangisi için teşvikten yararlanılacağı işveren tarafından serbestçe belirlenecektir. Bu konuda tebliğde verilen Örnek 2 aşağıdadır.

Örnek 2: İşveren (B)'nin, 2017 takvim yılında verdiği aylık prim ve hizmet belgelerindeki ortalama işçi sayısı 30'dur. Bu işveren, 8/5/2018 tarihinde ilave istihdama ilişkin şartları taşıyan 8 işçi istihdam etmiş ve bu işçiler için teşvikten yararlanmaya başlamıştır.

İşveren (B), 2018 Eylül ayında teşvik kapsamında olmayan 4 işçisini işten çıkarmıştır. Bu durumda işveren (B), ilave istihdam etmiş olduğu 8 işçi için Eylül 2018'e kadar ilave istihdam teşvikinden yararlanacak olup bu tarihten sonra ise 2017 yılında istihdam ettiği ortalama 30 sigortalının üzerinde kalan 4 işçi için teşvikten yararlanacaktır. Teşvikten yararlanacağı 4 işçinin hangisi olacağı işveren tarafından serbestçe belirlenecektir.

3- Uygulamanın Esasları

Geçici 21 inci maddesi kapsamında gelir vergisi stopajı teşviki uygulanan ücretlerin vergilendirilmesinde, öncelikle asgari geçim indirimi dikkate alınacaktır.

Muhtasar beyanname/ muhtasar ve prim hizmet beyannameleri üzerinden terkin edilecek tutar, teşvikten yararlanılan sigortalı bazında ve teşvikten yararlanılan yılda uygulanacak asgari ücretin aylık brüt tutarının çalışılan gün sayısına isabet eden kısmı üzerinden hesaplanan gelir vergisinden asgari geçim indiriminin mahsup edilmesi sonucu kalan tutarı geçemeyecektir.

Geçici 21 inci maddesi kapsamında gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanmak isteyen işverenlerin, Tebliğin ekinde yer alan "İstihdamın Teşvikine İlişkin Bildirim"i (EK:1) doldurmaları ve muhtasar beyanname/muhtasar ve prim hizmet beyannamesi ekinde vermeleri zorunlu tutulmuştur. Tebliğde bu bildirimin doldurulma ve muhtasar beyannamede gösterimi esasları açıklanmış ve örnekler verilmiştir. Terkin edilebilecek vergi tutarını verilecek muhtasar beyannamenin/muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin gelir vergisi kesintisi toplamından indirilerek terkin işlemi gerçekleştirilmiş olacağından, vergi dairesince ayrıca bir terkin işlemi yapılmayacaktır.

7103 sayılı Kanunun 44 üncü maddesinin 1/1/2018 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmesi nedeniyle;

- a) **Tebliğin yayımı tarihine kadar Tebliğdeki şartları taşıyan sigortalılardan dolayı yararlanılamayan gelir vergisi stopajı teşvik tutarları**, bu tarihten sonra verilecek ilk muhtasar beyanname/muhtasar ve prim hizmet beyannamesi üzerinde mahsup edilecektir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için teşvikten yararlanılamayan dönemlere ait bilgilerin de ilk muhtasar beyanname/muhtasar ve prim hizmet beyannamesi ekinde verilecek bildirimde eklenmesi gerekmektedir.
- b) Bu suretle mahsup edilemeyen bir tutarın kalması halinde, kalan tutar, sonraki aylarda verilecek muhtasar beyannameler/muhtasar ve prim hizmet beyannameleri üzerinde, yukarıda açıklanan esaslar çerçevesinde mahsup edilecek olup önceki dönemlere ait muhtasar beyannameler/muhtasar ve prim hizmet beyannameleri için bu nedenle düzeltme yapılmayacaktır.
- c) Üç aylık muhtasar beyanname/muhtasar ve prim hizmet beyannamesi veren mükelleflerce doldurulacak olan bildirimde, teşvikten faydalanılan her ay ayrı satırda gösterilecektir.

4- Teşvikten Faydalanılamayacak Durumlar

Aşağıda yazılı çalışanlardan dolayı, söz konusu madde ile getirilen gelir vergisi stopajı teşvikinden faydalanılamaz.

- a) Kamu idarelerine ait işyerlerinde çalışanlar,
- b) 5335 sayılı Kanunun 30 uncu maddesinin ikinci fıkrası kapsamına giren kurum ve kuruluşlara ait işyerlerinde çalışanlar, (genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, döner sermayeler, fonlar, belediyeler, il özel idareleri, belediyeler ve il özel idareleri tarafından kurulan birlik ve işletmeler, sosyal güvenlik kurumları, bütçeden yardım alan kuruluşlar ile özel kanunla kurulmuş diğer kamu kurum, kurul, üst kurul ve kuruluşları, kamu iktisadi teşebbüsleri ve bunların bağlı ortaklıkları ile müessese ve işletmeleri ve sermayesinin %50'sinden fazlası kamuya ait olan diğer ortaklıklar)
- c) 2886 sayılı Devlet İhale Kanununa, 4734 sayılı Kamu İhale Kanununa ve uluslararası anlaşma hükümlerine istinaden yapılan alım ve yapım işleri ile 4734 sayılı Kanundan istisna olan alım ve yapım işlerine ilişkin işyerlerinde çalışanlar,
- ç) Sosyal güvenlik destek primine tabi çalışanlar,
- d) Yurt dışında çalışan sigortalılar,
- e) 4447 sayılı Kanunun Geçici 19 ve 20 nci maddesinde öngörülen diğer şartları sağlayamayan işyerlerinde çalışanlar.

5- Diğer Hususlar

Üç aylık dönemler halinde verilen muhtasar beyannamelerde/muhtasar ve prim hizmet beyannamelerindeki ilave istihdam ile ilgili şartların varlığı her bir ay için ayrı ayrı değerlendirilerek terkin edilecek tutar belirlenecektir.

Birden fazla işyerinde faaliyette bulunan ve her bir işyeri için ayrı ayrı aylık prim ve hizmet belgesi veren işverenler, ilave istihdamdan dolayı gelir vergisi stopajı teşvikine ilişkin şartları her işyeri için ayrı ayrı dikkate alacaktır. İşverenin birden fazla işyerindeki çalışanlarına yaptığı ücret ödemeleri ile ilgili tek muhtasar beyanname/muhtasar ve prim hizmet beyannamesi vermesinin bir önemi bulunmamaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesi kapsamında, ferdi işletmelerin sermaye şirketlerine devir olunması, kollektif ve adi komandit şirketin sermaye şirketine dönüşmesi hali ile Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin kapsamında gerçekleştirilen devir işlemlerinde işverenler, bu işlemler öncesinde ilave istihdam kapsamında olan işçiler için teşvikten faydalanmaya devam ederler.

İlave istihdam teşvikinden faydalanan işverenin ölümü halinde, aynı işe devam eden mirasçıların şartları taşımak kaydıyla teşvikten faydalanmaları mümkündür.

4447 sayılı Kanunun Geçici 21 inci maddesi kapsamında, gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanmakta olan işverenler; aynı sigortalı için diğer kanunlarda yer alan benzer nitelikli gelir vergisi stopajı teşviklerinden yararlanamaz.

Teşvik kapsamında olan bir çalışanın, teşvik süresini tamamlamadan işten ayrılıp yeniden işe başlaması halinde, bu maddede belirtilen şartların sağlanması kaydıyla belirlenen yararlanma süresini aşmamak üzere söz konusu çalışan için, yeniden işe başladığı tarihteki durumu dikkate alınarak, kalan süre kadar bu teşvikten yararlanılabilir.

Teşvik uygulamasında, işverenlerin tam veya dar mükellefiyet esasında vergilendirilmesinin bir önemi bulunmamaktadır.

Teşvikten yararlanan işverenlerin sonradan yapılan tespitlerde teşvikten yararlanma şartlarını haiz olmadıklarının belirlenmesi halinde, tahakkuk ettirilerek terkin edilen vergi, Vergi Usul Kanunu ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri çerçevesinde gerekli müeyyideler uygulanarak tahsil edilecektir