

# İŞBAŞI EĞİTİM PROGRAMI KAPSAMINDA SERBEST MESLEK ERBABI YANINDA ÇALIŞTIRILAN İŞÇİLER ve KONUNUN VERGİSEL BOYUTU<sup>1</sup>

WORKERS EMPLOYED IN THE WORKPLACE OF FREELANCE WITHIN THE  
SCOPE OF JOB SHADOWING PROGRAM AND ASPECTS OF TAXATION



**Abdullah YEKELER\***

## ÖZ

Misyonu; işgücü piyasası ihtiyaçları doğrultusunda, iş ve işçi bulmaya aracılık hizmetini etkin bir şekilde sunmak, işgücünün istihdam edilebilirliğini artırmaya yönelik aktif programlar yoluyla istihdamı kolaylaştırmak, korumak, geliştirmek, çeşitlendirmek ve işini kaybedenlere geçici bir süre gelir desteği sağlamak olan Türkiye İş Kurumunun hazırlamış olduğu İşbaşı Eğitim Programı sınırlıda olsa vergi uygulamalarında da yerini aldı. İşkur tarafından gerçekleştirilen bu programa katılan işverenlerin vergi kanunları karşısındaki durumu çalışmamızın konusunu oluşturmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** İşbaşı Eğitim Programı, Ticari Kazanç, İndirilebilecek Giderler, Serbest Meslek Erbabı

## ABSTRACT

Job shadowing Program, prepared by the Turkish Employment Organization, which aims to facilitate, protect, develop and diversify employment through active programs aimed at increasing the employability of the workforce and providing temporary income support for the ones who lost their jobs is arranged in tax practices even if being limited. The main subject of our study is the situation of employers attending to this program within the context of tax laws.

**Keywords:** Job shadowing Program, Business Profit, allowable expenditures

\* Vergi Müfettiş Yardımcısı

<sup>1</sup> Bu yazıda yapılan açıklamalar tamamıyla yazarına ait olup, hiçbir şekilde yazarın çalıştığı kurumunu bağlamaz, kurumun görüşü olarak kullanılamaz ve değerlendirilemez.

M.G.T.: 03.10.2016 / M.K.T.: 22.12.2016

## 1- GİRİŞ

Değişim ve yeniliklere uyum sağlayarak hizmet kalitesi ve çeşitliliği ile işsizlikle mücadelede etkin rol oynayan Türkiye İş Kurumu tarafından işsizliğin azaltılmasına yönelik olarak çıkarılan, temel amacı mesleki deneyimi veya iş tecrübesi olmayan kişilere mesleki deneyim ve iş tecrübesi kazandırılarak bu kişilerin istihdam edilebilirliklerinin artırılmasını sağlayan İşbaşı Eğitim Programı sadece katılımcıya fayda sağlamakla kalmamakta ayrıca işveren açısından da birçok avantajları beraberinde getirmektedir.

İşverenler programa katılan işsizlere işi öğretmek gerek istihdam etmek istediği kişiyi işbaşı görmek gerekse mesleki deneyim ve becerilerini işbaşı gözlemleyerek maddi külfete katlanmadan doğru işçiyi seçme imkânına sahip olabilmektedirler. Dolayısıyla hem işçi arama maliyetlerinden kurtulmakta hemde işçi ararken zaman kaybetmemektedirler.<sup>2</sup>

## 2- İŞBAŞI EĞİTİM PROGRAMININ VERGİ KANUNLARINDAKİ YERİ

İşbaşı Eğitim Programı kapsamında İŞKUR tarafından zaruri gider ödemesi olarak yapılan tutar haricinde programa katılan işverenler tarafından yine programa katılan işçilere ayrıyeten ödeme yapılabilmektedir. Yapılan bu ödemelere ilişkin olarak 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun<sup>3</sup> 40. maddesinin (11) numaralı bendine 6645 sayılı Kanunun<sup>4</sup> 9. maddesiyle: *“Türkiye İş Kurumu tarafından düzenlenen işbaşı eğitim programlarından faydalananlara, programı yürüten işverenlerce fiilen ödenen tutarlar (Bu kapsamda işverenler tarafından ticari kazancın tespitinde ücretle ilişkilendirilmeksizin her bir katılımcı itibarıyla indirim konusu yapılacak tutar aylık olarak asgari ücretin brüt tutarının yarısını aşamaz.)”* hükmü eklenmiştir.

## 3- KANUN’UN YORUMLANMASI ve SERBEST MESLEK ERBAPLARININ KONU KARŞISINDAKİ DURUMU

Ülkemiz vergi sisteminde gerçek kişilerin gelirleri 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile vergilendirilmekte olup bahsi geçen kanunun vergi mevzuunu tayin eden maddesinde münhasıran gerçek kişilerin elde ettikleri gelirlerin vergiye tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır.

Verginin konusunu oluşturan gelir ise bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.

Kanun’un 2. maddesinde ise gelir vergisine tabi tutulacak kazanç ve iratlar tadadı olarak sayılmış olup yine aynı Kanun’un 37’nci maddesinde:

*“Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.”,*

40 ıncı maddesinde:

*“Safi kazancın tespit edilmesi için, aşağıdaki giderlerin indirilmesi kabul edilir:*

....

*11. Türkiye İş Kurumu tarafından düzenlenen işbaşı eğitim programlarından faydalananlara, programı yürüten işverenlerce fiilen ödenen tutarlar (Bu kapsamda işverenler tarafından ticari kazancın*

<sup>2</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu Geçici Madde 10

<sup>3</sup> 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

<sup>4</sup> 23.04.2015 tarih ve 29335 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

tespitinde ücretle ilişkilendirilmeksizin her bir katılımcı itibarıyla indirim konusu yapılacak tutar aylık olarak asgari ücretin brüt tutarının yarısını aşamaz.)”

61’inci 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.”

65’inci maddesinde, “Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.

Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.”

67’nci maddesinde, “Serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlardan bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır.”

68’inci maddesinde, “Serbest meslek kazancının tespitinde aşağıda yazılı giderler hasıllattan indirilir:

...

1. Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler (İkametgâhlarının bir kısmını iş yeri olarak kullananlar, ikametgâh için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını indirebilirler. İş yeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanı, ikametgâhı kendi mülkü olup bunun bir kısmını iş yeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabilirler)”

hükümleri yer almaktadır.

Aynı Kanun’un 94’üncü maddesinin birinci fıkrasında “Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.” denilmiş, aynı fıkranın 1 numaralı bendinde ise “Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre tevkifat yapılacağı” hükme bağlanmıştır.

Görüldüğü üzere safi kazancın tespitinde indirilebilecek giderler her gelir unsuru için ayrı ayrı belirlenmiş olup Türkiye İş Kurumu tarafından düzenlenen İşbaşı Eğitim Programlarından faydalanan personele işverenlerce yapılacak ödemelerin sadece ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılacağı düzenlenmiştir.

Buna göre serbest meslek erbaplarının safi kazancın tespitinde Gelir Vergisi Kanunu’nun 40. maddesinde yazılı indirimlerden faydalanması mümkün bulunmamaktadır. Ancak İşbaşı Eğitim Programı kapsamında çalıştırılan personele yapılan ödemeler Gelir Vergisi Kanunu’nun 61, 94, 103 ve 104’üncü maddelerine göre vergilendirilmesi kaydıyla, aynı Kanun’un 68’inci maddesinin birinci fıkrasının

(1) numaralı bendi kapsamında gider olarak indirim konusu yapılabileceği tabiidir. Vergi idaresinin konuyla ilgili verdiği özeldede de aynı husus belirtilmiştir.<sup>5</sup>

#### 4- UYGULAMA ÖRNEĞİ

Yapılan açıklamaları aynı örnek üzerinde hem ticaret erbapları hemde serbest meslek erbapları açısından ayrı ayrı açıklayacak olursak;

##### 4.1- Ticari Kazanç Sahipleri Açısından

Örnek: Ticari kazanç elde eden Bayan Şafak Türkiye İş Kurumunun düzenlediği “İşbaşı Eğitim Programı” na katılmış ve yine aynı programa katılan Bay Tuğrul’u “İşbaşı Eğitim Programı” kapsamında yanında çalıştırmaya karar vermiştir. Bayan Şafak, Bay Tuğrul’a İŞKUR tarafından yapılan ödemeler dışında aylık 200 TL ödeme yapmaktadır. (Asgari Ücretin Yıl Boyunca Aylık Brüt Tutarınının 1.600 TL olduğu varsayılmıştır. Bay Tuğrul’un 01.01.2016 tarihinde işe başladığı varsayılmıştır. İşbaşı Eğitim Programı kapsamındaki tüm şartların sağlandığı varsayılmıştır.)

Bayan Şafak, Bay Tuğrul’a 1 yıl boyunca toplam 2.400 TL ödeme yapacak olup bu ödemenin 800 TL’lik kısmını ücretle ilişkilendirilmeksizin yani üzerinden herhangi bir vergi kesintisi yapmadan işçisine ödeyecek ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40/11 maddesine göre indirim konusu yapabilecektir. Geri kalan 1.600 TL ise madde metninde belirtilen “.....ücretle ilişkilendirilmeksizin her bir katılımcı itibarıyla indirim konusu yapılacak tutar aylık olarak asgari ücretin brüt tutarının yarısını aşamaz.” şartını sağlamadığı yani asgari ücretin aylık olarak belirlenen brüt tutarının yarısını aştığı için aşan kısım brüte iblağ edilip yine aynı Kanun’un 94. maddesi gereği tevkifata tabi tutularak işveren açısından Gelir Vergisi Kanunu’nun 40/1 maddesine göre indirim konusu yapılabilecektir.

##### 4.2- Serbest Meslek Kazanç Sahipleri Açısından

Yukarıdaki örnek olayda ticari kazanç elde eden Bayan Şafağın avukat olduğunu ve dolayısıyla Serbest Meslek Kazancı elde ettiği varsayımı altında daha önce açıkladığımız üzere “İşbaşı Eğitim Programı” kapsamında çalıştırılan işçilere yapılan ödemeler sadece ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabileceğinden Bayan Şafağın Bay Tuğrul için yıllık olarak yaptığı 2.400 TL ödeme Gelir Vergisi Kanunu’nun 61, 94, 103 ve 104’üncü maddelerine göre vergilendirilmesi kaydıyla, aynı Kanunun 68 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi kapsamında gider olarak indirim konusu yapılabilecektir.

#### 5- SONUÇ

İşbaşı eğitim programı kapsamında işletmelerde istihdam edilen kursiyer işçilerin ücretleri ve SGK kesintileri Türkiye İş Kurumu tarafından karşılanmaktadır. Türkiye İş Kurumu tarafından verilen ücretin yanı sıra iş barışının ve işçilerin işe intibaklarının sağlanması amacıyla işletmelerce bu işçilere ilave ücretler ödenebilmektedir.

Yapılan ödemeler elbette ki işverenler açısından gider niteliğinde olup safi kazançta ulaşabilmek için hasılatlarından indirilebilecektir fakat çalışmamızın da konusunu teşkil ettiği ve önceki bölüm-

<sup>5</sup> Muğla Vergi Dairesi Başkanlığının 09/05/2016 tarih B.07.1.GİB.4.48.15.01-120[68-2015/1]-42 sayılı özeldesi

lerinde de detaylıca açıklandığı üzere vergi kanunları, indirilebilir bu giderin sadece “Ticari Kazanç” elde eden mükellefler açısından ücretle ilişkilendirilmeksizin aylık olarak asgari ücretin brüt tutarının yarısına kadar indirilmesine izin vermektedir böylece “Ticari Kazanç” sahipleri açısından ücretle ilişkilendirilmeyen tutarın %15’ine ulaşan bir maliyet avantajı sağlanmış oluyor, “Serbest Meslek Kazancı” elde eden mükellefler için böyle bir husus söz konusu olmayıp; serbest meslek erbapları ücret niteliğinde ki bu ödemelerini ücretle ilişkilendirerek daha açık bir deyişle vergi kanunlarında ki stopaj yükümlülüğünü de yerine getirerek ancak mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel gider kapsamında hasılatlarından indirebileceklerdir.

Mükelleflerin cezalı vergi tarhiyatlarıyla karşılaşmamları için vergi kanunlarında yer alan bu hususları göz önünde bulundurmaları faydalarına olacaktır.

### **KAYNAKÇA**

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu
- 6645 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- Muğla Vergi Dairesi Başkanlığının 09/05/2016 tarih B.07.1.GİB.4.48.15.01-120[68-2015/1]-42 sayılı özelgesi
- [www.iskur.gov.tr](http://www.iskur.gov.tr)