

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Adana Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Grup Müdürlüğü

Sayı : 19341373-120[ÖZELGE-2018/16]-24093

25.02.2021

Konu : Sözleşmenin Feshi Nedeniyle Ödenecek Tazminatın GV, DV
ve KDV'ye Tabi Olup Olmadığı

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, 696 sayılı Olağanüstü Hal Kapsamında Bazı Düzenlemeler Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 127 nci maddesiyle 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye eklenen geçici 23 ve 24 üncü maddelerine istinaden, sürekli işçi kadrosuna geçişler nedeniyle hizmet alım niteliği taşıyan sözleşmenin feshedilmesi sonucunda yükleniciye ödenecek tazminat tutarı üzerinden vergi kesintisi yapıp yapılmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

Damga Vergisi Kanunu Yönünden:

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtların damga vergisine tabi olduğu; 3 üncü maddesinde, damga vergisi mükellefinin kâğıtları imza edenler olduğu ve resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemler nedeniyle düzenlenen kâğıtların damga vergisinin kişiler tarafından ödeneceği; 8 inci maddesinde, bu Kanunda yazılı resmi daireden maksadın, genel ve özel bütçeli idarelerle, il özel idareleri, belediyeler ve köyler olduğu, bu dairelere bağlı olup ayrı tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmelerin resmi daire sayılmayacağı hükme bağlanmıştır.

Anılan Kanuna ekli (1) sayılı tablonun "*IV-Makbuzlar ve diğer kağıtlar*" başlıklı bölümünün 1/a fıkrasında, resmi daireler tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin ödemeler (avans olarak yapılanlar dahil) nedeniyle, kişiler tarafından resmi dairelere verilen ve belli parayı ihtiva eden makbuz ve ibra senetleri ile bu ödemelerin resmi daireler nam ve hesabına, kişiler adına açılmış veya açılacak hesaplara nakledilmesini veya emir ve havalelerine tediyesini temin eden kâğıtların; 1/b fıkrasında ise 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 tediyeye olunduğu takdirde nakli veya tediyeyi temin eden kâğıtların nispi damga vergisine tabi olacağı hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, 696 sayılı Olağanüstü Hal Kapsamında Bazı Düzenlemeler Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 127 nci maddesiyle 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye eklenen geçici 23 ve 24 üncü maddeler çerçevesinde personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alımı kapsamında çalıştırılanların işçi kadrosuna geçirilmesine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Bahse konu geçici 23 üncü maddenin yedinci fıkrasında, "*Sürekli işçi kadrolarına geçirileceklerin istihdam edilmesine esas hizmet alım sözleşmeleri, birinci fıkrada öngörülen geçiş işleminin yapıldığı tarih itibarıyla feshedilmiş sayılır. Feshedilmiş sayılan sözleşmelerden, sadece yapılan işin tutarı her türlü fiyat farkı hariç sözleşme bedelinin %80'ini aşmayanlar için yükleniciye, sözleşmenin yürütülmesine ilişkin her türlü zarara karşılık her türlü fiyat farkı hariç sözleşme bedelinin %80'i ile yapılan işin tutarı arasındaki bedel farkının %5'i fesih tarihindeki fiyatlar dikkate alınarak sözleşmeyi yürüten idare tarafından, yapmış olduğu vergi, resim, harç ve paylar dahil olmak üzere tüm giderler ve mahrum kaldığı kâr karşılığı olmak üzere tazminat olarak ödenir ve başkaca bir ödeme yapılmaz. Yüklenici başka bir hak talebinde bulunamaz.*" hükmü; geçici 25 inci maddesinde ise "*Geçici 23 üncü ve geçici 24 üncü maddeler kapsamına giren hususlara ilişkin usul ve esaslar ile bu maddelerin uygulanmasında ortaya çıkacak tereddütleri giderecek idareler, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, İçişleri Bakanlığı ve Maliye Bakanlığınca müştereken belirlenir.*" hükmü bulunmaktadır.

1/1/2018 tarihli ve 30288 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan "*Kamu Kurum ve Kuruluşlarında Personel Çalıştırılmasına Dayalı Hizmet Alımı Sözleşmeleri Kapsamında Çalıştırılmakta Olan İşçilerin Sürekli İşçi Kadrolarına veya Mahalli İdare Şirketlerinde İşçi Statüsüne Geçirilmesine İlişkin 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Geçici 23 ve Geçici 24 üncü Maddelerinin Uygulanmasına Dair Usul ve Esaslar*" ile uygulamanın nasıl yürütüleceği açıklanmış olup söz konusu Usul ve Esasların "*Feshedilen sözleşmeler nedeniyle ödenecek tazminatlar*" başlıklı 24 üncü maddesinde ödenecek tazminatın hesaplanmasına ilişkin hükümler bulunmaktadır.

Bahse konu hükümler birlikte değerlendirildiğinde, 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye eklenen geçici 23 üncü maddenin yedinci ve sekizinci fıkraları kapsamında sözleşmesi feshedilen yüklenicilere tazminat dışında vergiler dahil başka adlar altında ödeme yapılamayacağı görülmektedir.

Ayrıca, bahsi geçen "Usul ve Esaslar"ın 51 inci maddesinde, 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin geçici 23 üncü maddesinin yedinci, sekizinci, dokuzuncu, onuncu, onbeşinci ve onyedinci fıkralarına ilişkin olarak uygulamada ortaya çıkabilecek tereddütleri gidermek üzere Kamu İhale Kurumunun görevli ve yetkili olduğu düzenlenmiştir.

Buna göre, 375 sayılı KHK'nın geçici 23 ve 24 üncü maddeleri ile bu maddelerin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar uyarınca yüklenici firmalara ödenmesine hükmedilen tazminat ödemelerinin, resmi dairelerin mal ve hizmet alımı ya da hizmet karşılığı ücret kapsamında yapılan bir ödeme olarak değerlendirilmeyeceği dikkate alındığında, söz konusu tazminat ödemesi nedeniyle düzenlenen kağıtların damga vergisine tabi tutulmaması gerekmektedir.

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları Yönünden:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde; kimlerin, hangi ödemelerden tevkifat yapmak zorunda olduğu belirlenmiş olup söz konusu maddede sayılanların, yine aynı maddede bentler halinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları hükme bağlanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinde ise "*Kamu idare ve kuruluşları, iktisadî kamu kuruluşları, 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, ziraî kazançlarını bilânço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler; kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları aşağıdaki ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben % 15 oranında kesinti yapmak zorundadırlar.*" hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükümlere göre, 696 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye eklenen geçici 23 üncü madde gereğince, kamu kurum ve kuruluşlarında personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alımı sözleşmeleri kapsamında çalıştırılmakta olan işçilerin sürekli işçi kadrolarına geçirilmesi nedeniyle, feshedilen sözleşmeler dolayısıyla yükleniciye ödenecek tazminatlar, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde ve Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinde kesintiye tabi ödemeler arasında sayılmaması nedeniyle, bu tazminatlar üzerinden anılan kanunlar uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmemektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

-1/1 inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,

-4/1 inci maddesinde, hizmetin, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu ve bu işlemlerin, bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebileceği

hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, konu ile ilgili olarak 60 no.lu KDV Sirkülerinin "1.2. Tazminatlar" başlıklı bölümünde;

"1.2.1. Herhangi bir teslim veya hizmetin karşılığı olarak ortaya çıkmayan tazminat ve benzeri ödemeler prensip olarak KDV'nin konusuna girmemektedir.

Bu kapsamda, işin sözleşme şartlarına uygun yapılmaması, işin verilen süre içerisinde tamamlanmaması, sözleşmenin feshedilmesi gibi nedenlerle tazminat, cayma bedeli v.b. adlarla yapılan cezai şart mahiyetindeki ödemeler herhangi bir teslim veya hizmetin karşılığı olmadığından KDV'nin konusuna girmemektedir."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin geçici 23 üncü maddesi hükmü gereğince sürekli işçi kadrosuna geçirileceklerin istihdam edilmesine esas hizmet alımı sözleşmelerinin feshi nedeniyle, idare tarafından yükleniciye yapılacak ödemeler, söz konusu ödemelerin anılan maddede açıkça tazminat olarak nitelendirildiği, ödenecek tutarın yüklenicilerin yapmış olduğu gerçek gider, harcama ve zarar dikkate alınmadan belirlendiği dikkate alındığında herhangi bir teslim veya hizmetin karşılığını teşkil etmediğinden KDV'ye tabi bulunmamaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.