

Stajyer öğrencilere ödenen ücretin safi kazancın tespitinde indirim konusu yapıp yapılmayacağı

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	62030549-125[8-2019/694]-530106
Tarih	24.04.2024

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Gelir Ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : 62030549-125[8-2019/694]-

24.04.2024

Konu : Stajyer öğrencilere ödenen ücretin safi kazancın tespitinde indirim konusu yapıp yapılmayacağı

İlgi

:

İlgide kayıtlı özelge talep formlarında, Şirketinizin elektronik kart imalatı (yükü baskılı devre kartları, ses, görüntü, denetleyici, ağ ve modem kartları ile akıllı kartlar vb.) faaliyetiyle işğal ettiğı, faaliyetin icrası esnasında haftanın üç günü stajyer öğrenci çalıştırıldığı ve stajyer öğrencilere çalışmaları karşılığında .. TL ücret ödemesi yapıldığı belirtilerek, yapılan ücret ödemelerinin kurum kazancınızın tespitinde gider olarak indirilip indirilmeyeceğı, öğrencilerin çalıştırılması karşılığında Devlet katkısı olarak Şirketinize ödenen meblağların ise gelir olarak dikkate alınıp alınmayacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde ise 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bu hüküm uyarınca tespit edilecek kurum kazancından Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde yer alan giderler indirilebilecektir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde ise ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin, safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceğı hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanununun "Ücretin tarifi" başlıklı 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 değıştirmez." hükmüne yer verilmiştir.

Anılan Kanunun "Vergi tevkifatı" başlıklı 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında, tevkifat yapmakla yükümkü olanlar sayılmış olup aynı fıkranın (1) numaralı bendinde; hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup, ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü

maddelere göre gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun "Ücretlerde" başlıklı 23 üncü maddesinde, *"Aşağıda yazılı ücretler Gelir Vergisi'nden istisna edilmiştir:*

...

12. 3308 sayılı Çıraklık ve Mesleki Eğitim Kanununa tabi çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri. ...

18. Hizmet erbabının, ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretleri (Şu kadar ki, istisnayı aşan ücret gelirin vergilendirilmesinde verginin hesaplanacağı gelir dilim tutarları ve oranları, istisna kapsamındaki tutarlar da dikkate alınarak belirlenir. Ödenecek vergi tutarı, bu suretle bulunan vergi tutarının içinde istisna tutara isabet eden kısım düşülmek suretiyle hesaplanır. İstisna nedeniyle alınmayacak olan vergi ilgili ayda aylık asgari ücret üzerinden hesaplanması gereken vergiyi aşamaz. Birden fazla işverenden ücret alanlarda bu istisna sadece en yüksek olan ücrete uygulanır.)."

hükmü yer almaktadır.

Öte yandan, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tablonun "IV- Ticari ve medeni işlerle ilgili kâğıtlar" başlıklı bölümünün (34) numaralı fıkrasında, *"...Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinde belirtilen ücretlere ilişkin düzenlenecek kâğıtlar (Bu maddenin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde düzenlenen ücretlerde istisna, aylık brüt asgari ücrete isabet eden kısım için uygulanır.)"* hükmü yer almaktadır.

Bu düzenlemeler uyarınca, 3308 sayılı Çıraklık ve Mesleki Eğitim Kanununa tabi çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri gelir ve damga vergisinden istisna edilmiştir. Ayrıca, asgari ücret vergi dışı bırakılmış, asgari ücretin üzerinde ücret alanların da ücretlerinin asgari ücretin gelir vergisi matrahına isabet eden kısmı gelir vergisinden, brüt asgari ücrete isabet eden kısmı da damga vergisinden istisna edilmiştir.

128 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, çıraklar için öngörülen tüm niteliklere sahip olmakla beraber, geçerli asgari ücret düzeyinin üzerinde ücret alan bir kimsenin o işyerinde iş veya sanat öğrenmek amacıyla çalıştığı kabul edilemeyeceğinden çırak sayılmasının mümkün bulunmadığı, bu nedenle çıraklık niteliklerine sahip olmakla beraber asgari ücretin üzerinde ücret alanlara yapılan ödemelerin tamamının vergiye tabi tutulacağı belirtilmiştir.

319 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde de asgari ücret istisnasına yönelik açıklama ve uygulamaya ilişkin örneklerle yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 19/06/1986 tarihli ve 19139 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3308 sayılı Meslekî Eğitim Kanununun "Ücret ve Sosyal Güvenlik" başlıklı 25 inci maddesinde, *"Aday çırak ve çıraklar ile işletmelerde mesleki eğitim gören, staj veya tamamlayıcı eğitime devam eden öğrencilere işletmeler tarafından ödenecek ücret ve bu ücretlerdeki artışlar, düzenlenecek sözleşme ile tespit edilir. Ancak, işletmelerde mesleki eğitim gören öğrenciler ile mesleki ve teknik ortaöğretim okul ve kurumlarında staj veya tamamlayıcı eğitim gören öğrencilere asgari ücretin net tutarının; yirmi ve üzerinde personel çalıştıran işyerlerinde yüzde otuzundan, yirmiden az personel çalıştıran işyerlerinde yüzde onbeşinden, aday çırak ve çırağa yaşına uygun asgari ücretin yüzde otuzundan, kalfalık yeterliğini kazanan mesleki eğitim merkezi 12'nci sınıf öğrencilerine asgari ücretin yüzde ellisinden aşağı ücret ödenemez...*

...

Aday çırak, çırak ve öğrencilere ödenecek ücretler her türlü vergiden müstesnadır.

Aday çırak, çıraklar, işletmelerde mesleki eğitim gören öğrenciler ile mesleki ve teknik ortaöğretim okul ve kurumlarında okumakta iken staja, tamamlayıcı eğitime veya alan eğitimine tabi tutulan öğrencilerin sigorta primleri asgari ücretin yüzde ellisi üzerinden, Bakanlık ile mesleki ve teknik eğitim yapan yükseköğretim kurumlarının bağlı olduğu üniversitelerin bütçesine konulan ödenekten karşılanır.

..." hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununun 53 üncü maddesinde; *"Bu Kanunun gerektirdiği görev ve hizmetler için malî kaynak sağlamak, piyasa şartlarında kaynakları değerlendirmek, Kanunun öngördüğü ödemelerde bulunmak üzere "İşsizlik Sigortası Fonu" kurulmuştur. Fon, Kurum Yönetim Kurulunun kararları çerçevesinde işletilir ve yönetilir.*

...

Fonun;

...

B) Giderleri;

...

h) Kurum tarafından aktif işgücü hizmetleri kapsamında Kuruma kayıtlı işsizlere ve öğrencilere yönelik düzenlenecek İşbaşı Eğitim Programı giderlerinden, oluşur.

..." hükmü yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Şirketinizde 3308 sayılı Kanun kapsamında mesleki eğitim gören öğrencilere yapılan ve asgari ücreti aşmayan ücret ödemeleri, Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (12) numaralı bendi kapsamında gelir vergisinden istisnadır.

Bununla beraber; 3308 sayılı Kanun kapsamında olmayan öğrenciler için yapılacak ücret ödemeleri ile mesleki eğitim gören öğrencilere, asgari ücretin üzerinde yapılacak ücret ödemelerinin ise Gelir Vergisi Kanununun 103 ve 104 üncü maddelerine göre tevkifata tabi tutularak vergilendirilmesi gerekmekte olup, söz konusu ödemelere aynı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde

yer alan istisnanın uygulanması mümkündür.

Diğer taraftan, 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununun 53 üncü maddesi gereği işsizlik sigortası fonundan devlet katkısı olarak Şirketinize sağlanan 2/3'lük tutarın kurum kazancınıza dahil edilmesi gerekmekte olup, stajyer öğrencilere yaptığınız ücret ödemelerinin de Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi kapsamında safi kurum kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026