

## Ücret Ödemelerinde Gelir Vergisi ve Damga Vergisi İstisnası

|            |                                        |
|------------|----------------------------------------|
| Belge türü | Özelge                                 |
| Kanun      | DAMGA VERGİSİ KANUNU                   |
| Özelge no  | 90792880-155.01.05.02[DMG1-280]-563079 |
| Tarih      | 02.10.2024                             |

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Ankara Defterdarlığı

Gelir Kanunları Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : E-90792880-155.01.05.02[DMG1-280]-563079

02.10.2024

Konu : Ücret Ödemelerinde Gelir Vergisi ve Damga Vergisi İstisnası

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden; Milli Eğitim Bakanlığına bağlı okul öncesi eğitim veren ... Anaokulu bünyesinde Milli Eğitim Bakanlığı Okul Öncesi Eğitim ve İlköğretim Kurumları Çocuk Kulüpleri Yönergesi doğrultusunda çocuk kulübü açıldığı, çocuk kulübü adına muhtasar ve prim hizmet beyannamesi mükellefiyeti tesis ettirildiği, kulüp ücretlerinin çocuk kulüpleri yönergesi doğrultusunda velilerden toplandığı, kulübün tüm harcamalarının ve çalışanlara ödenen ücretlerin

velilerden tahsil edilen ücretlerden karşılandığı, ... Anaokulu bünyesinde kadrolu veya sözleşmeli olarak görev yapan öğretmen ve personelin aynı zamanda kulüpte çalışması nedeniyle kulüp tarafından ödeme yapıldığı belirtilerek, ana okulundan ve çocuk kulübünden ücret elde eden öğretmen ve personelin ücretlerine 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu yönünden istisna uygulanıp uygulanmayacağı hususunda Defterdarlığımızdan görüş talep edildiği anlaşılmaktadır.

## **I. GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:**

193 sayılı Gelir Vergisi 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 menfaatler olarak tanımlanmış ve 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 bulunmasının onun mahiyetini değiştirmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun "*Vergi tevkifatı*" başlıklı 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında, "*Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi 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.*" hükmüne yer verilmiş, aynı fıkranın (1) numaralı bendi uyarınca hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup, ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç) 103 ve 104 üncü maddelere göre tevkifat yapılması gerekmektedir.

21/11/1989 tarihli ve 20349 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 160 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "*Genel ve Katma Bütçeli İdareler ile Döner Sermayeden Ödenen Ücretlerin Vergilendirilmesi*" başlıklı (I) inci bölümünde açıklandığı üzere; bakanlıklar, bağlı kuruluşlar ve üniversiteler ile bu kuruluşlar bünyesindeki döner sermaye işletmeleri 1/1/1990 tarihinden geçerli olmak üzere tek işveren olarak kabul edilmektedir.

Öte yandan, anılan Kanunun "Ücretlerde" başlıklı 23 üncü maddesinin birinci fıkrasına 7349 sayılı Kanunun 2 nci maddesi ile eklenen (18) numaralı bendinde; *"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.

Konu ile ilgili olarak 27/1/2022 tarihli ve 31732 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 319 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde gerekli açıklamalar ve uygulamaya ilişkin örneklere yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, ... Anaokulunda görevli öğretmen ve personelin aynı zamanda adı geçen Ana Okulu bünyesinde kurulan Çocuk Kulübünde görevlendirilmesi dolayısıyla yapılan ödemelerin tek işverenden elde edilen ücret olarak değerlendirilerek kümülatif matrah üzerinden vergi tarifesinin uygulanması gerekmektedir.

Dolayısıyla, 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde yer alan istisnanın, söz konusu Anaokulu ve Anaokulu bünyesinde kurulan Çocuk Kulübünde görevli öğretmen ve personele ilgili ay içerisinde yapılan ücret ödemelerinin toplamına, ait olduğu ayda bir kez uygulanması mümkün bulunmaktadır.

## **II. DAMGA VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:**

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtların damga vergisine tabi olduğu, bu Kanundaki kâğıtlar teriminin, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade ettiği; 3 üncü maddesinde, damga vergisinin mükellefinin kâğıtları imza edenler olduğu; 9 uncu maddesinde ise, bu Kanuna ekli (2) sayılı tabloda yazılı kâğıtların damga vergisinden müstesna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Kanuna ekli (1) sayılı tablonun "IV. Makbuzlar ve diğ er kağıtlar" başlıklı bölümünün 1/b fıkrasında, "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 dâhil) için verilen makbuzlar ile bu paraların nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak cari hesaplara nakledildiğı veya emir ve havalelerine tediye olunduğı takdirde nakli veya tediye temin eden kâğıtlar"ın nispi damga vergisine tabi olduğı hükmüne yer verilmiştir.

Kanuna ekli (2) sayılı tablonun "IV- Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar" başlıklı bölümünün (34) numaralı fıkrasında, "Ticari, zirai veya mesleki faaliyetlere ilişkin olmamak şartıyla gerçek kişiler arasında düzenlenen akitlerle ilgili kağıtlar (Söz konusu kâğıtlar, resmi dairelere veya noterlere ibraz edildikleri takdirde bu tarih itibarıyla vergiye tâbi tutulur ve ibraz edenlerce ödenir.) ile Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinde belirtilen ücretlere ilişkin kağıtların (Bu maddenin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde düzenlenen ücretlerde istisna, aylık brüt asgari ücrete isabet eden kısım için uygulanır.)" hükmü yer almaktadır.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, ... Anaokulunda görevli öğretmen ve personelin, aynı zamanda adı geçen Anaokulu bünyesinde kurulan Çocuk Kulübünde görevlendirilmesi sebebiyle yapılan ödemelerin, tek işverenden elde edilen ücret gelirleri olarak değerlendirilmesi ve ilgili ayda her iki görev nedeniyle yapılan ücret ödemelerinin toplamına, 488 sayılı Kanuna ekli (2) sayılı tablonun IV/34 üncü fıkrası uyarınca aylık brüt asgari ücrete isabet eden kısım için damga vergisi istisnası uygulanması mümkün bulunmaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.