

# DENET VERGİ SİRKÜLER



Sirküler Tarihi : 12.06.2018  
Sirküler No : 2018/085

## KADIN HİZMET ERBABINA SAĞLANAN KREŞ VE GÜNDÜZ BAKİMEVİ YARDIMINDA GELİR VERGİSİ İSTİSNASI

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesi uyarınca, personele hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler ücret olup gelir vergisine tabidir.

Bu çerçevede personele çocuklarının bakımı ve gözetimi amacıyla bedelsiz olarak verilen kreş ve gündüz bakımevi imkânları para ile temsil edilebilen menfaat sayılıp GVK'nun 63. maddesi uyarınca verildiği gün ve yerdeki ortalama fiyatlara göre ücret gelirin'e dahil edilip vergilendirilmelidir.

Ancak işverenin yasal bir zorunluluk gereği karşılamak zorunda kaldığı kreş, bakımevi vb. menfaatler ücret olarak telakki edilmeyerek, GVK'nun 40/1. maddesi kapsamında genel gider yazılabilmelidir. Örneğin 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu'nun 30. maddesine dayanarak çıkarılan Gebe veya Emziren Kadınların Çalıştırılma Şartlarıyla Emzirme Odaları ve Çocuk Bakım Yurtlarına Dair Yönetmeliğin 13/2. maddesi uyarınca 150'den çok kadın çalışanı olan işyerlerinde, 0-6 yaşındaki çocukların bırakılması, bakımı ve emziren çalışanların çocuklarını emzirmeleri için işveren tarafından kurulan yurtlarda (kreşler) verilen hizmetler ücretle ilişkilendirilmeksizin gider yazılmalıdır.

### BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14  
Park Plaza Kat:4  
34398 Maslak/İstanbul  
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00  
Fax: +90 212 365 62 02  
e-mail: bdo@bdo.com.tr  
[www.bdo.com.tr](http://www.bdo.com.tr)

*Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.*

*BDO International global ağıının toplam gelirleri 2017 yılında 8,1 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 160'den fazla ülkede bulunan 1.500 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 74.000'nin üzerinde kişi çalışmaktadır.*

*Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.*

Nitekim bu konuda GİB internet sitesinde yer alan bir özalgede (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın verdiği 05/09/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-GVK-61-5-687 sayılı Özelge) anlaşmalı kreşlere yapılan ödemelerin 4857 sayılı İş Kanununda yer alan zorunluluktan kaynaklanması nedeniyle, söz konusu ödemelerin ücret olarak değeriendirilmemesi gerektiği belirtilmiştir.

Diğer yandan, 2018/48 sayılı Sirkülerimizle duyurduğumuz üzere 7103 sayılı Kanun'un 4 üncü maddesi ile GVK'nun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasına aşğıdaki bent eklenmiştir:

*“16. İşverenlerce, kadın hizmet erbabına kreş ve gündüz bakımevi hizmeti verilmek suretiyle sağlanan menfaatler (İşverenlerce bu hizmetlerin verilmediği durumlarda, ödemenin doğrudan bu hizmetleri sağlayan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine yapılması şartıyla, her bir çocuk için aylık, asgarî ücretin aylık brüt tutarının %15'ini aşmamak üzere bu istisnadan yararlanılır. Kreş ve gündüz bakımevi hizmetini sağlayanlara yapılan ödemelerin belirlenen istisna tutarını aşan kısmı ile hizmet erbabına bu amaçla nakden yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir. Bu bentte yer alan %15 oranını, asgarî ücretin aylık brüt tutarının %50'sine kadar artırmaya ve kanuni seviyesine getirmeye Bakanlar Kurulu, bu istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.).”*

Bu düzenleme ile, maddenin yürürlük tarihi olan 28.03.2018 itibariyle işverenlerce; kadın hizmet erbabına yönelik olarak kreş ve gündüz bakımevi hizmeti verilmek suretiyle sağlanan menfaatler istisna kapsamına alınmıştır.

Anılan hizmetin işverenlerce işyerinde sağlanmadığı durumlarda ise;

- Ödemenin doğrudan bu hizmetleri sağlayan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine yapılması,
- Ödeme tutarının her bir çocuk için aylık, asgarî ücretin aylık brüt tutarının %15'ini aşmaması

şartlarının bir arada sağlanması kaydıyla, kadın çalışanlara yönelik olarak yapılan kreş ve gündüz bakımevi hizmet yardımları da söz konusu ücret istisnasından yararlanacaktır.

2018/11674 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile %15 oranı, Kararın yayımlandığı 5.5.2018 tarihinden itibaren %50 olarak belirlenmiştir.

Öte yandan 2018/107 sayılı Duyurumuzda belirttiğimiz üzere 303 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği 11.06.2018 tarih ve 30448 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olup, bu Tebliđin içerdıği konulardan biri de bu istisna uygulamasıdır.

Kanun ve Tebliğ düzenlemeleri göz önüne alınarak bu istisna uygulamasına yönelik görüş ve değerlendirmelerimiz aşağıdaki gibidir:

- Bu istisna kadın personele yönelik olup, erkek personele sağlanan bu türden menfaatler gelir vergisine tabidir.
- Kreş ve gündüz bakımevi hizmeti doğrudan işveren tarafından verildiğinde, kendisine ait veya kiralık bir yerde sunulduğuna bakılmaksızın ve herhangi bir sınır olmaksızın istisna uygulanacaktır. İşverene ait veya onun kiraladığı yerde verilen kreş ve bakımevi hizmetinin işyerinin personeliyle mi yoksa işverene fatura kesen bir işletmeci eliyle mi sunulduğunun bir öneminin olmadığı anlaşılmaktadır. Ancak işyerinde yer kiralayıp burada kreş ve bakımevi hizmeti sunan mükelleflerin personele fatura kesip de bunun bedelinin işverence ödenmesi durumunda, asgarî ücretin aylık brüt tutarının %50 si ile sınırlı istisnanın uygulanması, bunu aşan kısmın ise vergilendirilmesi gerekecektir.
- İşverenlerce, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince işletilen kreş ve gündüz bakımevlerine ödeme yapıldığı durumlarda, kadın personele sağlanan asgarî ücretin %50 siyle sınırlı bu istisna her bir çocuk için ayrı ayrı uygulanır.
- Kadın personele sağlanan menfaatin istisna olması için, bu hizmetin gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince işletilen kreş ve gündüz bakımevlerinden alınması, ödemenin hizmet erbabına değil doğrudan bu hizmeti sunan mükellefe yapılması gerekir. Hizmet erbabına bu amaçla bile olsa doğrudan yapılan ödemeler istisna kapsamına girmez.
- İşverenlerce, bu işi yapan gündüz bakımevi ve kreş işletmecilerine yapılan toplu ödemelerde, her bir aya isabet eden tutar ilgili ay ücret matrahı ile ilişkilendirilerek istisna uygulanacaktır.
- Tebliğde, kreş ve gündüz bakımevi işletmecisi mükelleflerce işveren tarafından ödenen tutar da dâhil olmak üzere kreş ve gündüz bakımevi hizmeti karşılığı olarak faturanın hizmet erbabı adına düzenlenmesi ancak ödemenin işverence doğrudan kreş veya gündüz bakımevi işletmecisine yapılması gerektiği belirtilmektedir. Oysa Kanunda bu tür bir şart olmayıp, örneğin işverenin kreş veya gündüz bakımevini kendi personeliyle yürütmeyip, hali hazırda bir işletmeden bu hizmeti faturası karşılığında almak suretiyle personeline sunması da mümkün olup, bu durumda asgarî ücretin %50 si ile karşılaştırma yapılmaksızın işverence verilen kreş ve gündüz bakımevi hizmeti kapsamında sağlanan bu menfaatin tamamının istisna edilmesi gerektiğini düşünüyoruz.
- Tebliğde kadın hizmet erbabına sağlanan bu türden menfaatlerin asıl ücret ile birlikte ücret bordrosunda gösterilmesi gerektiği belirtilmiştir. Oysa VUK'nun 238. Maddesi uyarınca gelir vergisinden istisna ücretlerin bordroda gösterilmesi şart değildir. Bu şart olsa olsa kreş ve gündüz bakımevi için nakden ödeme yapılıp istisna sınırını aşan ücretler için geçerli olup, bu durumda istisna sınırını aşan ödemeler brüte iblağ edilerek gelir vergisi matrahına dâhil edilmelidir. Bu vesileyle personele bu amaçla bir ödeme yapılmaksızın doğrudan işletmecilerine ödeme yapılarak sağlanan bu menfaatlerin, aynı ücret olduğu cihetle 5510 sayılı Kanun'un 80/b maddesi

uyarınca herhangi bir tutar sınırlaması olmaksızın sosyal güvenlik primine tabi olmadığını da vurgulamak isteriz.

- Tebliğde bu istisnanın, toplu sözleşmeyle veya hizmet sözleşmesiyle personelin asıl ücretine ilave olarak sunulan kreş ve gündüz bakımevi hizmeti veya bu hizmeti sunanlara yapılan ödemeler için geçerli olduğu, personelin var olan brüt ücretinin azaltılarak onun yerine bu imkanların sağlanması şeklindeki olayların istisna kapsamında değerlendirilemeyeceği (bu imkanın bir vergi planlaması olarak kullanılamayacağı) belirtilmiştir. Kanunda yer almayan böyle bir şartı Tebliğ ile ileri sürmenin hatalı olduğunu, üstelik sağlanan bu menfaatlerin ücrete ilave olarak ödendiğinin ne şekilde takip edileceğinin belirsiz olduğunu, Tebliğde yer alan bu şartın ihtilaflara neden olabileceğini düşünüyoruz.
- Yukarıda da belirttiğimiz gibi, işverenin herhangi bir yasal zorunluluk nedeniyle vermek zorunda kaldığı kreş ve gündüz bakımevi hizmetleri veya karşılamak zorunda olduğu bu türden masrafların, mevzuattan kaynaklanması nedeniyle tutarı ne olursa olsun ücret olarak değerlendirilmemesi, GVK'nun 40/1 maddesi kapsamında gider yazılabilmesi gerektiğini düşünüyoruz.
- KDVK'nun 5. maddesi uyarınca vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılması hizmet sayılır ve bu emsal bedeli üzerinden KDV'ye tabi tutulur. KDV Uygulama Genel Tebliği'nde,

personele bedelsiz sağlanan menfaatlerden aşağıda sayılanların vergiye tabi tutulmayacağı belirtilmiştir:

- Personele işyerinde veya müstemilatında yemek verilmesi,
- Personele yatacak yer veya konut tahsisi,
- Personelin toplu olarak işyerine gidip gelmesini sağlamak amacıyla yapılan taşıma hizmetleri,
- Personele demirbaş olarak verilen giyim eşyası.

Tebliğde bu menfaatler, işletmenin iktisadi faaliyetini sürdürebilmesi için yapılan masraflar olarak değerlendirilerek bunların personele tahsisi sırasında vergiye tabi tutulmayacağı, bu mal ve hizmetlerin iktisabında yüklenilen vergilerin ise genel hükümlere göre indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir. Gerek kanuni zorunlulukla gerek se iş akdi veya toplu sözleşme gereği olsun kadın personele kreş veya gündüz bakımevi imkânı sağlanmasının da iktisadi faaliyetin yürütülebilmesi için katlanılan zorunlu masraflardan sayılarak Maliye İdaresince KDV Uygulama Genel Tebliğinde sayılan yukarıdaki kalemlere eklenmesinde yarar vardır.

Tüm bu düzenlemeler uyarınca, personele kreş ve gündüz bakımevi şeklinde sağlanan menfaatlerin, emsal bedeli ile KDV'ye tabi tutularak personele KDV'den mürekkep bir fatura kesilmesi veya hiç fatura kesilmeksizin hesaplanan KDV'nin (beyannameye ilave edilecek KDV olarak yazılarak) veyahut da hiç KDV hesaplamaksızın kreş veya gündüz bakımevi işletmecisinden gelen faturada yer alan KDV'nin indirimine tabi tutulmadan personele sağlanan bu menfaatin maliyetine eklenmesi gerekecektir. Diğer yandan yasal bir zorunluluk nedeniyle karşılanmak zorunda kalınan kreş, gündüz bakımevi vb. masraflarına ilişkin KDV lerin indirilebilmesi ve personele tahsisi sırasında ayrıca KDV hesaplanmaması gerektiğini düşünüyoruz.

Saygılarımızla,