

DENET DUYURU
Vergi

AUDIT | TAX | ADVISORY

For the latest from BDO Turkey, follow us



Duyuru Tarihi : 28.04.2022
Duyuru No : 2022/046
Yayımlandığı Yer : LEBİB YALKIN MEVZUAT
DERGİSİ - Mayıs 2022
Sayı : 221

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

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

**AYIN VEYA HİZMET ŞEKLİNDE VERİLEN ÜCRET
UNSURLARINDA UYGULATILAN DAMGA VERGİSİ
KESİNTİSİNİN YASAYA AYKIRI OLDUGU GÖRÜŞÜNDEYİZ****ÖZET:**

Bilindiği üzere gerek münferit veya toplu iş sözleşmelerinde yer alan hükümler uyarınca, gerekse işverenin tek taraflı iradesiyle personele;

- İşyeri dışında (ailesiyle) tüketebileceği yiyecek maddeleri (erzak) verilmesi,
- İş ile ilgili olmayan giyecek eşya verilmesi,
- Yakacak maddeleri verilmesi,
- Firmanın ürettiği bir kısım malların veya hizmetlerin verilmesi,
- ve sair şekillerde

emek karşılığı aynî menfaatler sağlandığı görülmektedir. Ayın şeklindeki bu ücret unsurları, kesintiler açısından nakit olarak verilen ücretlere göre farklılık göstermektedir. Ücretlere yönelik üç tür kesinti vardır:

- Gelir vergisi stopajı,
- SGK primi ve
- Damga vergisi kesintisi

DENET DUYURU
Sayı : 2022/046

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 2021 yılında 11,8 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167'dan fazla ülkede bulunan 1.728 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 97.292 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara 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.

Ayın veya hizmet şeklinde verilen (nakit olarak verilmeyen) ücret unsurları, özel bir istisna hükmü bulunmadığı taktirde gelir vergisi stopajına tabidir.

Nakdi olmayan (ayın veya hizmet şeklindeki) ücret unsurları SGK primine tabi değildir.

Nakdi olmayan ücret unsurlarının damga vergisi kesintisine tabi olmadığı görüşünderiz.

Fakat öteden beri Maliye İdaresi, ayın veya hizmet şeklindeki nakdi olmayan ücret unsurlarının da damga vergisi kesintisi gerektirdiği yönünde özalgeler vermekte olup, uygulama bu özalgelere göre şekillenmiştir.

Nakdi olmayan ücret unsurlarının damga vergisi kesintisi karşısındaki durumu bu yazımızın konusunu oluşturmaktadır.

ANAHTAR KELİMELEER:

Ücret, nakit, ayın, hizmet, damga vergisi, stopaj, kesinti, makbuz, tediye, bordro, paralar, havale, işçi, hediye, erzak, yakacak, sigorta.

1. DAMGA VERGİSİ KESİNTİSİNİN SADECE NAKDİ ÜCRET UNSURLARINDA GEÇERLİ OLDUGU (ayın veya hizmet şeklinde verilen ücretlerin damga vergisine tabi olmadığı) YÖNÜNDEKİ YASA HÜKMÜ:

Damga Vergisi Kanunu'na ekli 1 SAYILI TABLO'nun IV-1 no.lu bölümü damga vergisine tabi MAKBUZLARI konu almaktadır.

Ücret tediyesine ilişkin damga vergisine tabi kağıtları belirleyen (b) pozisyonu şöyledir:

" b) Maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken **BEDELİ**, harcırah, tazminat ve benzeri, her ne ad ile olursa olsun hizmet karşılığı alınan **PARALAR** (avans olarak **ÖDENENLER** dahil) için verilen makbuzlar ile bu **PARALARIN** nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak **CARİ HESAPLARA NAKLEDİLDİĞİ** veya emir ve havaletlerine **TEDİYE** olunduğu takdirde **NAKLİ VEYA TEDİYEYİ TEMİN EDEN KAĞITLAR** (Binde 7,59) "

Görüldüğü gibi ücretlerdeki damga vergisi kesintisi sadece NAKİT (para) şeklindeki ücret unsurlarında gerekli olup ayın veya hizmet şeklinde verilen ücretler için damga vergisi söz konusu değildir.

Bu açık yasa hükmüne rağmen, Maliye İdaresinin ayın veya hizmet şeklindeki ücret unsurlarında da damga vergisi kesintisi yapılması gerektiği yönündeki görüşleri uygulamada nakit olmayan ücret unsurlarının da yasaya aykırı olarak damga vergisi kesintisine tabi tutulmasına sebep olmaktadır.

2. MALİYE İDARESİ'nin NAKİT OLMAYAN ÜCRET UNSURLARINDA DA DAMGA VERGİSİ KESİNTİSİ YAPILACAĞI YÖNÜNDEKİ KATILMADIĞIMIZ GÖRÜŞÜ:

Maliye İdaresi öteden beri AYIN veya HİZMET ŞEKLİNDEKİ (nakdi olmayan) ücret unsurlarında da damga vergisi kesintisi yapılması gerektiği yönünde özelgeler vermektedir.

Nitekim bir kurum, personeli lehine yaptırdığı sağlık sigortası nedeniyle sigorta şirketine ödediği primlerin damga vergisi kesintisine tabi olup olmadığı sorusunu içeren özelge başvurusunda bulunmuş ve aldığı özelgede ¹ şu ifadeler yer verilmiştir:

“.....

Buna göre, Şirketiniz ile Anonim Türk Sigorta Şirketi arasında düzenlenen "Grup Sağlık Sigortası Sözleşmesi" kapsamında Şirketiniz tarafından çalışanlarınız adına ödenen sağlık hizmeti şeklindeki menfaatlerin personele yapılan ücret ödemesi olarak kabul edilmesi gerektiği dikkate alındığında, söz konusu ödemeler nedeniyle düzenlenen kağıtların Kanuna ekli (1) sayılı tablonun IV/1-b fıkrasına göre damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.”

Bu özelgeye 1 ve 3 no.lu bölümlerde açıkladığımız nedenlerle katılmıyoruz.

3. MALİYE İDARESİ GÖRÜŞÜNE KATILMAMAMIZIN NEDENLERİ:

Biz, bir ücret unsuru olarak personele ayın verilmesi işlemi belgeleyen kağıtların damga vergisine tabi olmadığı görüşündeyiz.

ÇÜNKÜ;

– 1 sayılı Tabloda yer alan IV/1 bölümündeki tüm pozisyonlar incelendiğinde açıkça görülmektedir ki burada kastedilen makbuzlar PARA MAKBUZLARIDIR. Ayın teslimini belgeleyen kağıtlar, bu bölümün kapsamı dışındadır.

– Ücret tediyelemelerine ilişkin kağıtları düzenleyen (b) pozisyonu bakımından da durum aynıdır. Dikkat edilirse bu pozisyon, ücret olarak verilen PARALAR için düzenlenen makbuzları damga vergisi kapsamına almıştır. Personele para verilmeyip hesabına PARA yatırılması veya bu paranın başka bir tarzda personelin istifadesine terk edilmesi veya personel adına bir başkasına PARA

¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10.04.2020 tarih ve 97895701-155 (2018/233)-E.330067 sayılı özelgesi.

verilmesi yahut gönderilmesi işlemi, para verilmesi hükmünde olup bu ilişkin kağıtlar damga vergisi kesintisi gerektirmektedir.

Dikkat edilirse burada **ayın teslimini belgeleyen kağıttan bahis yoktur**. Hatta Kanun Koyucu ayın tesliminin pozisyon dışı olduğunu vurgulamak için "yemek ve mesken **BEDELİ**" örneğini vermiştir. Buradan çıkan mana, yemek bedeli yerine yemek (yahut erzak) verilmesi, mesken bedeli (kira karşılığı para) verilmesi yerine personele lojman tahsis edilmesi gibi işlemlerin damga vergisine tabi olmadığıdır.

– (b) pozisyonunda, damga vergisinin nispî esasta (binde 7,59 oranında) alınması öngörülmektedir. Verginin nispî esasta alınabilmesi için kağıt üzerinde belli meblağın yer alması gerekir. Aksi halde verginin miktarı hesaplanamaz. Kanun koyucunun bu bu pozisyondaki makbuzlar ile sadece para makbuzunu kastettiği şuradan da bellidir ki, Kanun'un 11. maddesinde belli para gösterilmesi mecburi olan belgeler arasına makbuzlar dahil edilmemiştir. Başka bir anlatımla bunların para makbuzu olduğu ve her zaman üzerinde para miktarı yer alacağı düşünülerek belli para gösterilmesi mecburiyeti konmamıştır. Tesellüm belgeleri ise (bir çift ayakkabı - bir ton kömür gibi) genelde para zikredilmeyen sadece teslim konu olan malın cins ve miktarını gösteren belgelerdir. Mal tesellüm belgelerinde belli para gösterilmesi mecburiyetinin olmayışı bunların damga vergisine tabi olmadığını izah ve ispat için tek başına yeterlidir.

– Personele ücret unsuru olarak verilen mal veya hizmetin maliyetinin brüte götürülmek suretiyle bordroda gösterilmesi, sadece gelir vergisi stopajı hesabı ile ilgili bir uygulama olup buradaki rakamın damga vergisi ile ilgisi yoktur.

– (b) pozisyonunda "*mesken BEDELİ*" tabiri kullanılmak suretiyle personele, kirasını karşılamak üzere PARA verildiğinde, damga vergisi kesintisi gerektiği vurgulanmış fakat personele mesken veya lojman tahsisinin damga vergisi gerektirdiğine dair bir hükme yer verilmemiştir. Personele ücret unsuru olarak bedelsiz hizmet sağlanmasının tipik bir örneği olan lojman tahsisi işleminin damga vergisi kesintisi gerektirmediği açıktır. ²

– Yukarıdaki 2 no.lu bölümde belirttiğimiz özelgede, personel lehine yaptırılan sigortaların primlerinin damga vergisine tabi tutulacağı görüşünün dayanağı olarak, çalışanlar adına ödenen sağlık hizmeti bedellerinin personele yapılan ücret ödemesi olarak kabul edilmesi gerektiği hususu ileri sürülmektedir.

Bu gerekçenin geçersiz olduğunu düşünüyoruz.

² Bu konuda Yaklaşım Dergisinin Nisan 2015 sayısında yayımlanan "*PERSONELE KONUT TAHSİS EDİLMESİNE İLİŞKİN VERGİSEL ÖZELLİKLER*" başlıklı yazımıza bakınız. (www.denet.com.tr/yayinlarimiz/makaleler/mehmetmac/2015)

Bir firma personeline sağlık sorununu cözölmesinde kullanılmak üzere nakit ödeme yaparsa bu nakdi ödemenin hem gelir vergisi stopajına hem SGK primine hem de damga vergisi kesintisine tabi olduğu kuşkusuzdur. Fakat aynı firma personeline para vermeyip faturasını kendi adına almak suretiyle bir sağlık kuruluşundan sağlık hizmeti satın alıp personelini bu hizmetten faydalandırırsa söz konusu faturadaki KDV'yi indirebilir, KDV hariç tutarı gider veya maliyet olarak kaydedebilir, gelir vergisi ve damga vergisi stopajı hesaplamayacağı gibi SGK primi de tahakkuk ettirmez.³

Konumuzun dışında olmakla beraber, personel lehine işverenlerce sigorta yaptırılması halinde, belli şartlarla ve belli limitler dahilindeki sigorta primi ödemelerinin gelir vergisi stopajından (GVK'nun 63/3 no.lu maddesi) ve SGK priminden (5510 sayılı Kanunu'nun 80/b maddesi) istisna olduğunu hatırlatmak isteriz.

Özelgeye konu olayda personele sağlanan hizmet sağlık hizmeti değil sağlık konulu sigorta hizmetidir. Sigorta hizmetinin bedeli olan prim firma tarafından personele değil sigorta şirketine yapıldığı yani personele nakit verilmeyip hizmet şeklinde menfaat sağlandığı için bize ve yasaya göre damga vergisi kesintisi yapılmaması gerekir.

Personele ayın veya hizmet şeklinde verilen ücret unsurlarına ilişkin detaylı görüşlerimiz eski bir yazımızda⁴ dile getirilmiştir.

4. DANIŞTAY'ın KATILMADIĞIMIZ KARARI:

Ayın veya hizmet şeklindeki ücret unsurları yerleşmiş bir alışkanlık nedeniyle genelde damga vergisi kesintisine tabi tutulmaktadır.

Söz konusu kesintinin yapılmadığı durumlarda mükellefin damga vergisi tarhiyatına uğraması da ender rastlanan bir durumdur.

Bu nedenle ayın veya hizmet şeklindeki ücret unsurlarının damga vergisine tabi olup olmadığı konusundaki Danıştay kararları yok denecek kadar azdır.

Danıştay'ın ayın şeklindeki ücret unsurlarının verilmesi nedeniyle damga vergisi stopajı hesaplanması gerektiği yolunda verdiği bir adet karara rastlanmıştır.⁵

³ Lebib Yalkın Dergisinin Haziran 2021 sayısında yayımlanan “PERSONEL VE YÖNETİCİLER İÇİN YAPILAN TEDAVİ VE İLAÇ GİDERLERİ” başlıklı yazımız. (www.denet.com.tr/makaleler/mehmetmac/2021)

⁴ Vergi Dünyası Dergisinin Kasım 1993 sayısında yayımlanan “PERSONELE AYIN OLARAK VERİLEN ÜCRETLER” başlıklı yazımız. (www.denet.com.tr/makaleler/mehmetmac/1993)

⁵ Danıştay 9. Dairesi'nin 18.12.1991 tarih ve E.1989/1762; K:1991/4566 sayılı kararı.

Bu kararda damga vergisi alınmasının gerekçesi olarak ücretin ayın şeklinde verilmesinin de bordro düzenlemesini icap ettirdiği hususu gösterilmiştir. Danıştay'ın bu kararına kesinlikle katılmıyoruz. Bu görüşümüzün dayanakları, yukarıdaki 1 ve 3 no.lu bölümlerde açıklanmıştır. Kaldı ki bordro, ücretlerin belgelendirilmesinde kullanılan bir vesika türü olup, ayın ücret unsurunun bordroda gösterilmesi, yasal olarak damga vergisine tabi olmayan bu ücret unsuru üzerinden damga vergisi alınmasının gerekçesi olamaz.

Ancak, personele ayın verilmeyip, belli bir malın veya hizmetin temin edilebilmesi amacıyla olarak (yakacak parası, erzak parası gibi adlarla) PARA verildiğinde damga vergisi stopajı hesaplanacağı tabiidir.

5. YAZAR GÖRÜŞLERİ:

Yukarıdaki 4 no.lu bölümde belirttiğimiz nedenlerle, ayın veya hizmet şeklindeki hizmet unsurlarının damga vergisine tabi olup olmadığı hakkındaki yazar görüşlerine de ender rastlanılmaktadır.

Bu konuda tespit edebildiğimiz bir yazıda, ⁶ ayın şeklinde verilen ücret unsurlarında da damga vergisi kesintisi yapılacağı görüşüne yer verilmiştir. Bu görüşün aynı yöndeki Maliye İdaresi görüşlerinden etkilenilerek oluşturulduğu anlaşılmaktadır.

Söz konusu yazar görüşüne yukarıdaki 1 ve 3 no.lu bölümlerde belirttiğimiz nedenlerle katılmıyoruz.

6. DAMGA VERGİSİ KANUNU YÜRÜRLÜKTEN KALDIRILMALIDIR:

Bilindiği üzere damga vergisi, vergileme konusu bulmanın güç olduğu Cumhuriyetimizin ilk yıllarında konulmuş olan ilkel ve sakıncalı bir vergidir. Bu yazı vesilesiyle Damga Vergisi Kanunu'nun yürürlükten kaldırılması gerektiği konusundaki görüşümüzü tekrar vurguluyoruz.

Sakıncaları herkes tarafından bilinmesine ve kaldırılma gereği sıklıkla dile getirilmesine rağmen, sağladığı gelirden vazgeçilemediği için damga vergisi uygulaması devam ettirilmektedir.

Damga vergisinin kaldırılmasını gerektiren hususlar bir yazımızda ⁷ detaylı olarak açıklanmıştır.

⁶ Lebib Yalkın Dergisinin Ekim 2021 sayısında yayımlanan ve Sayın İmdat TÜRKAY 'a ait olan “İŞVERENLER TARAFINDAN YAPILAN AYNİ YARDIMLARIN VERGİLENDİRİLMESİ” başlıklı yazı.

⁷ Lebib Yalkın Dergisinin Kasım 2010 sayısında yayımlanan “SÖZLEŞMELERDE DAMGA VERGİSİ KALDIRILMALIDIR” başlıklı yazımız.

(www.denet.com.tr/yayınlarımız/makalelerimiz/mehmetmac/2010)

DENET DUYURU

Sayı : 2022/046

7. SONUÇ:

Damga vergisi kesintisini gerektiren ücretler sadece personele nakit olarak verilen paralar veya hesaben yapılan ödemelerdir.

Ücret unsurunun personele ayın olarak verilmesi veya hizmet olarak sağlanması hallerinde damga vergisi kesintisi yapılmaması Kanun gereğidir.

Buna rağmen Maliye İdaresi'nin nakden ödenmeyen ücret unsurlarında da damga vergisi kesintisi yapılacağı yönünde verdiği özlgelemler Kanuna aykırı olduğu görüşünderiz.

Uygulamada ayın ücret unsurlarının - Maliye İdaresi'nin görüşünden etkilenererek - yaygın şekilde damga vergisine tabi tutuluyor olması, bizim kanun hükmüne dayalı olan, ayın olarak verilen ücret unsurlarının damga vergisi gerektirmediği yönündeki görüşümüzün yanlış olduğu anlamına gelmemektedir.