

Sirküler Tarihi : 26.06.2008
Sirküler No : 2008/075

ÇALIŞANLARA HİZMET KARŞILIĞI YAPILAN AVANS ÖDEMELERİ DAMGA VERGİSİNE TABİ TUTULMUŞTUR

2008/69 sayılı Sirkülerimizde belirtildiği üzere 5766 sayılı Kanun ile, damga vergisine tabi kağıtları düzenleyen Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tablonun "*IV. Makbuzlar ve diğer kağıtlar*" başlıklı bölümünün 1/b fıkrasına "*hizmet karşılığı alınan paralar*" ifadesinden sonra gelmek üzere "**(avans olarak ödenenler dahil)**" ibaresi eklenmek suretiyle çalışanlara hizmet karşılığı yapılan avans ödemeleri binde 6 oranında damga vergisine tabi tutulmuştur. Maddenin eski ve yeni şekli aşağıda gösterilmiştir.

ESKİ ŞEKLİ	YENİ ŞEKLİ
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 için verilen makbuzlar ile bu paraların nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak cari hesaplara nakledildiği veya emir ve havaalelerine tediye olunduğu takdirde nakli veya tediye temin eden kağıtlar	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 cari hesaplara nakledildiği veya emir ve havaalelerine tediye olunduğu takdirde nakli veya tediye temin eden kağıtlar

Yapılan değişikliğe ilişkin gerekçede "...işverenlerce çalışanlarına hizmet karşılığı olarak yapılan avans ödemelerinin de damga vergisine tabi olduğu hususu net bir biçimde belirlenerek uygulamada bu hususta meydana gelen tereddütlerin giderilmesi amaçlanmaktadır." denilmektedir. Bu açıklamadan anlaşılmaktadır ki Maliye Bakanlığı değişiklikten önce de, avans ödemelerine ilişkin makbuzların veya talimatların damga vergisine tabi olduğu görüşündedir. Yapılan değişiklik bu konudaki tereddütleri gidermeye yönelik, açıklayıcı mahiyettedir.

Bu yoruma aşağıdaki gerekçelerle katılmıyoruz.

- Bilindiği gibi (1) sayılı Tablonun "Makbuzlar ve diğer kağıtlar" başlıklı IV numaralı pozisyonunda 5281 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerden önce (g) fıkrası uyarınca "avans makbuzları" binde 7,5 oranında damga vergisine tabi idi.
- 5281 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle IV numaralı pozisyonun 1'inci maddesi yeniden düzenlenmiş, avans makbuzları genel olarak damga vergisi konusu dışına çıkarılmış, sadece resmi daireler tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin avans ödemelerinin damga vergisine tabi olduğu (a) fıkrasında parantez içinde açıkça belirtilmek suretiyle hükme bağlanmıştır.

- Kanun koyucunun niyeti ücret ödemelerine ilişkin avans ödemelerini de damga vergisine tabi tutmak olsaydı, 5766 sayılı Kanun'la 6.6.2008 tarihinden geçerli olmak üzere yapıldığı şekilde parantez içi hükümde bu husus açıkça belirtilirdi.
- Yukarıda açıklanan nedenlerle, avans ödemelerinin 6.6.2008 tarihinden itibaren damga vergisine tabi olduğu kanaatindeyiz.

Avanslarda damga vergisi uygulamasının bazı sorun ve tereddütlere yol açacağını düşünüyoruz. Bunları şu şekilde özetleyebiliriz:

1. Avans kavramı Kanunda tanımlanmamıştır. Neyi ifade ettiği konusunda öteden beri farklı görüşler bulunmaktadır. Bir görüşe göre, avans kavramı, henüz teslim edilmemiş bir mal, ifa olunmamış bir taahhüt ya da yapılmamış bir hizmete ilişkin olan, bu itibarla henüz hak edilip istihkak vasfını kazanmamış bulunan bir alacağa mahsuben önceden yapılan bir ödemeyi ifade etmektedir. Bu nedenle personele ay ortasında işlemiş ücretine mahsuben yapılan ara ücret ödemeleri avans kabul edilemez. Dolayısıyla damga vergisine tabi tutulmaması gerekir. Maliye Bakanlığı'nın bu görüşe itibar etmeyeceği ve ister ay sonunda hak edilecek ücreti aşsın isterse aşmasın ücrete mahsuben yapılan ön ödemelerin avans olarak damga vergisine tabi tutulmasını talep edeceği anlaşılmaktadır.
2. Bilindiği gibi uygulamada özellikle ay ortalarında çalışanlara ücretinin belli bir kısmı (genellikle yarısına) kadar avans ödemesi yapılabilmektedir. Avans ödemeleri damga vergisine tabi tutulduktan sonra, bordro üzerinde tahakkuk eden ücretin brüt tutarı üzerinden yeniden damga vergisi hesaplanması halinde aynı ücret üzerinden mükerrer damga vergisi kesintisi yapılmış olacağı açıktır. Bu nedenle ücret bordrolarında mahsup edilen avansın yeniden damga vergisine tabi tutulmayıp, bunu aşan ücret ödemelerinin damga vergisine konu edilmesi gerekir. Personelin ücretinden kesilen damga vergileri istihkaktan kesinti suretiyle muhtasar beyanname ile beyan edilip ödendiğine göre, sürekli damga vergisi mükellefiyeti bulunan işverenlerin bize göre avans ödemeleri için ayrıca damga vergisi hesaplamayıp, bordro üzerinden bir defada damga vergisi hesaplaması yeterlidir. Ancak bordroda tahakkuk eden ücreti aşan avans ödemelerinde aşan kısım için bu yükümlülüğün yerine getirilmesi gerekir. Diğer kısım zaten bordrolar üzerinde hesaplanacaktır.
3. 43 seri no. lu Damga Vergisi Genel Tebliğinin 6.1.4.1. bölümünde, **kati ödeme sırasında damga vergisi hesaplanırken, avans ödemeleri sırasında damga vergisi kesilip kesilmediğinin araştırılacağı, üzerinden damga vergisi hesaplanan avans tutarı düşüldükten sonra kalan damga vergisine ait istihkak ve ödeme üzerinden damga vergisi kesileceği, böylece ödemeler üzerinden mükerrer vergi tahsilinin önleneyeceği** belirtilmektedir.
4. Avans ödemelerinin de damga vergisine tabi tutulacağının hükme bağlanmış olması, ücretler üzerinden hesaplanan damga vergisinin bu kısım itibarıyla daha önceden tahakkukunu sağlamaya yönelik bir güvenlik düzenlemesidir. Avans ödemesi yapılan hallerde damga vergisi bu ödemenin yapıldığı tarih itibarıyla doğar. Bu avansın mahsup edildiği ücret üzerinden mahsup edilen avans tutarı ile sınırlı olarak yeniden damga vergisi hesaplanmaz.

Saygılarımızla.