GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Kanun Numarası
193

Kanun
GELİR VERGİSİ KANUNU

Özelge No
90792880-155.01.05.02[DMG1-103]-584403

Özelge Tarihi
13.12.2023

Ücret ödemelerinde gelir vergisi ve damga vergisi istisnası

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı :E-90792880-155.01.05.02[DMG1-103]-584403 13.12.2023

Konu :Ücret ödemelerinde gelir vergisi ve damga vergisi istisnası

İlgi : ...

İlgide kayıtlı özelge talep formlarınızda; Şirketiniz personeline ilgili ayda yapılacak aylık ücret ödemesine asgari ücret gelir vergisi istisnasının uygulandıktan sonra kalan istisna tutarının söz konusu personelin ihbar tazminatı ödemesine uygulanıp uygulanmayacağı ile damga vergisi istisna tutarının kalan kısmının, kıdem tazminatı ödemesine uygulanıp uygulanmayacağı hususunda görüş talep edildiği anlaşılmıştır.

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 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 değiştirmez.

..." hükmü yer almaktadır.

Öte yandan, aynı Kanunun 25 inci maddesinde, "Aşağıda yazılı tazminat ve yardımlar Gelir Vergisinden müstesnadır.

...

7. a) 25/8/1971 tarihli ve 1475 sayılı İş Kanunu ve 20/4/1967 tarihli ve 854 sayılı Deniz İş Kanununa göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 13/6/1952 tarihli ve 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (Hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz.)

..." hükmüne yer verilmiştir.

Konu ile ilgili olarak 11/6/2018 tarihli ve 30448 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 303 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Kıdem tazminatlarında istisna uygulaması" başlıklı 10 uncu maddesinde,

"...

(3) 1475 ve 854 sayılı Kanunlar uyarınca, hizmet erbabının çalıştığı süre ve kıdem tazminatına esas ücreti dikkate alınarak hesaplanan ve ödenen kıdem tazminatları istisna kapsamına girmekte olup hesaplanan bu tutarları aşan ilave ödemeler ise ücret kapsamında değerlendirilmek suretiyle vergilendirilecektir. Dolayısıyla, hizmet erbabının kıdem tazminatına esas ücretine göre hesaplanan ve en yüksek Devlet memuruna bir hizmet yılı için ödenen azami emekli ikramiyesi tutarını aşan ödemelerde ise en yüksek Devlet memuruna ödenen azami emekli ikramiyesi kadarlık kısmı istisnaya konu edilecek, aşan kısmı ise ücret olarak vergilendirilecektir.

..." açıklamasına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, 1475 sayılı İş Kanununun 14 üncü maddesi kapsamında ödenen kıdem tazminatı tutarının, 193 sayılı Kanunun 25 inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinin (a) alt bendi uyarınca, en yüksek Devlet memuruna ödenen azami emekli ikramiyesini aşmayan kısmının gelir vergisinden istisna edilmesi, bu tutarı aşan kısmın ise ücret olarak değerlendirilerek gelir vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Öte yandan, 4857 sayılı İş Kanununun 17 nci maddesine göre iş sözleşmeleri; işi altı aydan az sürmüş olan işçi için bildirimin diğer tarafa yapılmasından başlayarak iki hafta sonra, işi altı aydan bir buçuk yıla kadar sürmüş olan işçi için bildirimin diğer tarafa yapılmasından başlayarak dört hafta sonra, işi bir buçuk yıldan üç yıla kadar sürmüş olan işçi için bildirim yapılmasından başlayarak sekiz hafta sonra, feshedilmiş sayılır. Bu süreler asgari olup sözleşmeler ile artırılabilmesi mümkündür. Bildirim şartına uymayan taraf, bildirim süresine ilişkin ücret tutarında tazminat ödemek zorundadır. İşveren bildirim süresine ait ücreti peşin vermek suretiyle iş sözleşmesini feshedebilir.

İhbar tazminatı, ihbar sürelerine uyulmadan işverenin iş akdini feshetmesi halinde, 4857 sayılı Kanunda belirtilen sürelerle ilgili olarak tazminat adı altında işçiye yapılan bir ödeme olup anılan Kanunun 17 ve devamı maddelerinde belirtildiği şekilde, peşin olarak yapılan bir ücret ödemesidir. Başka bir ifadeyle; işçi ile işveren arasındaki özel hukuk sözleşmesine dayalı olarak yani hizmet akdine göre çalışması gereken ancak yasa hükmü uyarınca hizmet ifa edilmeksizin yapılan bu ödeme, işsizlik sebebiyle ve sosyal güvenlik kapsamında yapılan bir ödeme olmayıp 193 sayılı Kanunun 61 inci maddesi uyarınca ücret niteliğinde bir ödeme olduğundan ücret hükümlerine göre vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

Diğer taraftan, anılan Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasına 22/12/2021 tarihli ve 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 gelirinin 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.

Bu düzenlemelere göre, 1/1/2022 tarihinden itibaren 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 gelir vergisinden istisna edilmiştir. İstisnayı aşan ücret gelirinin vergilendirilmesinde, hizmet erbabının ilgili aydaki gelirine ilişkin verginin hesaplanacağı gelir dilim tutarları ve oranları, istisna kapsamındaki tutarlar da dikkate alınarak belirlenecek olup, istisna nedeniyle alınmayacak olan vergi, ilgili ayda aylık asgari ücret üzerinden hesaplanması gereken vergiyi aşmayacaktır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde, aylık ücret ödemesinin yanı sıra 193 sayılı Kanunun 61 inci maddesi gereğince ücret olarak kabul edilen ihbar tazminatının da ilgili ayın ücret ödemesi olarak kabul edilmesi ve kümülatif matrah esas alınarak vergilendirme yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla ilgili ayda Şirketiniz personeline yapılan aylık ücret ödemesi için tamamı uygulanamayan istisna tutarının kalan kısmının ücret sayılan ödemelere (ihbar tazminatı vb.) ilgili ayın istisna tutarını aşmamak kaydıyla 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 kağıtları 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 diğer 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 nakledildiği veya emir ve havalelerine tediye olunduğu takdirde nakli veya tediyeyi temin eden kâğıtlar"ın nispi damga vergisine tabi olduğu 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) damga vergisinden istisna olacağı" hükmü yer almaktadır.

Yukarıda yer alan hükümler çerçevesinde, 488 sayılı Kanuna ekli (2) sayılı tablonun IV/34 üncü fıkrası uyarınca ilgili ayda yapılacak olan maaş (aylık ücret) ödemesinin aylık brüt asgari ücrete isabet eden kısmına damga vergisi istisnasının uygulanması mümkün bulunduğu dikkate alındığında, Şirketiniz personeline aynı aya ilişkin yapılacak ücret ödemelerinin ve 193 sayılı Kanunun 24 ve 25 inci maddeleri kapsamında ücret sayılan diğer ödemelerin ayrı ayrı kağıtlarda düzenlenmiş olması durumunda, Şirketiniz personeline ilgili ayda yapılacak maaş (aylık ücret) ödemesi için tamamı

uygulanmayan istisna tutarının kalan kısmının, aynı ayda yapılan ihbar ve kıdem tazminatı gibi ücret sayılan ödemelere uygulanması mümkün bulunmaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.