

**T.C.GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı**  
**Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü**

Sayı : 64597866-120[23/16]-E.20705

28.09.2018

Konu : İşverenlerce, kadın hizmet erbabına kreş ve gündüz bakımevi hizmeti verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerin ücret olup olmadığı hk.

İlgi : 12/04/2018 tarihli özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Kurumunuzca; gerek 7103 sayılı Kanunun 4 üncü maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesine eklenen kreş istisnası hükmüne gerekse ilgili mevzuatlarında yer alan yasal zorunluluklara istinaden, hizmet erbabına kreş hizmeti verilmek veya hizmet alınan kreşe kreş ücreti ödemek suretiyle sağlanan menfaatlere ilişkin, gelir vergisi istisnasının nasıl uygulanacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 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..."*

hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanununun 94 üncü maddesinde tevkifat yapmak zorunda olan mükellefler sayılmış, söz konusu maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde de, "*Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalanan hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre*" vergi tevkifatı yapılacağı belirtilmiş, verginin hesaplanması başlıklı 104 üncü maddesinde de, "*Yıllık Gelir Vergisi, vergiye tabi gelirlerin yıllık toplamından 31'inci maddedeki indirimler düşüldükten sonra 103'üncü maddedeki nispetler uygulanmak suretiyle hesaplanır...*" hükmüne yer verilmiştir.

Anılan Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasına 7103 sayılı Kanunla eklenen (16) numaralı bendinde, "*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 yararlanır. 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.)*" hükmü yer almaktadır. 5/5/2018 tarihli ve 30412 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2018/11674 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile %15 oranı, asgari ücretin brüt tutarının %50'si olarak belirlenmiştir.

Konu ile ilgili olarak 11/6/2018 tarihli ve 30448 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 303 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde gerekli açıklamalar yapılmış olup, Tebliğin "*İstisnanın kapsamı ve uygulaması*" başlıklı 7 nci maddesinde,

*"(1) Kreş ve gündüz bakımevi hizmetinin işverenlerce iş yerinde verilmesi halinde, bu hizmetten faydalanan kadın hizmet erbabına sağlanan menfaatin tamamı gelir vergisinden istisna olacaktır. Söz konusu hizmetin, işverenin kendisine ait veya kiralamış olduğu diğer yerlerde verilmesi istisna uygulamasına engel teşkil etmeyecektir.*

*(2) İşverenlerce, kreş ve gündüz bakımevi hizmetinin işyerinde verilmediği durumlarda, kadın hizmet erbabının hizmet aldığı gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince işletilen kreş ve gündüz bakım evlerine ödeme yapılmak suretiyle sağlanan menfaatler de istisna kapsamındadır. Kadın hizmet erbabına sağlanan menfaatin ücret istisnasına tabi tutulabilmesi için; bu hizmetin gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince işletilen kreş ve gündüz bakım evlerinden alınması, ödemenin hizmet erbabına değil doğrudan bu hizmeti sağlayan mükelleflere yapılması gerekmektedir. Hizmet erbabına doğrudan yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler ise ücret olarak vergilendirilecektir.*

(3) İşverenlerce, gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince işletilen kreş ve gündüz bakım evlerine ödeme yapıldığı durumlarda, istisnadan yararlanılacak tutar her bir çocuk için asgarî ücretin aylık brüt tutarının %15'ini aşmayacaktır. Sağlanan menfaatin asgari ücretin aylık brüt tutarının %15'ini aşması halinde, aşan kısım ücret olarak vergilendirilecektir.

%15 oranını, asgarî ücretin aylık brüt tutarının %50'sine kadar artırmaya ve kanuni seviyesine getirmeye Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiştir. 5/5/2018 tarihli ve 30412 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2018/11674 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile %15 oranı, bu tarihten itibaren asgari ücretin brüt tutarının %50'si olarak belirlenmiştir.

(4) İşverenlerce, kadın hizmet erbabı adına doğrudan kreş ve gündüz bakımevi işleten mükelleflere yapılan ödemelerin belli bir dönem için toplu olarak yapılması durumunda, her bir aya isabet eden tutar, ilgili ay ücret matrahı ile ilişkilendirilerek istisna uygulanacaktır.

(5) Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince, işveren tarafından ödenen tutar da dahil olmak üzere, kreş ve gündüz bakımevi hizmeti karşılığı olarak faturanın hizmet erbabı adına düzenlenmesi gerekmekte olup, işverenlerin bu kapsamda yaptığı ödemelere ilişkin belgeleri 213 sayılı Kanunda öngörülen süre boyunca saklamaları zorunludur.

(6) Kadın hizmet erbabına, 193 sayılı Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (16) numaralı bendi kapsamında sağlanan menfaat ve yapılan ödemelere ilişkin tutarların, asıl ücret ile birlikte ücret bordrosunda gösterilmesi gerekmektedir."

açıklamaları yer almaktadır.

Öte yandan, 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanununun 30 uncu maddesi gereğince düzenlenen "Gebe veya Emziren Kadınların Çalıştırılma Şartlarıyla Emzirme Odaları ve Çocuk Bakım Yurtlarına Dair Yönetmeliğin" 13 üncü maddesinde; yaşları ve medeni halleri ne olursa olsun, 150'den çok kadın işçi çalıştıran işyerlerinde, 0-6 yaşındaki çocukların bırakılması, bakılması ve emziren çalışanların çocuklarını emzirmeleri için işveren tarafından, çalışma yerlerinden ayrı ve işyerine yakın bir yurdun kurulmasının zorunlu olduğu, işverenlerin bu yükümlülüklerini yönetmelikte öngörülen nitelikleri taşıyan yurtlarla yapacakları anlaşmalarla da yerine getirebilecekleri belirtilmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar uyarınca, kreş ve gündüz bakımevi hizmeti verilmesinin ilgili mevzuat uyarınca zorunlu olması halinde, Kurumunuz tarafından ilgili mevzuatta belirtilen hizmet erbabına, kreş hizmeti verilmek veya dışarıdan hizmet alınmak suretiyle sağlanan menfaatlerin ücret hükümleri ile ilişkilendirilmeksizin doğrudan gider yazılması mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, Kurumunuz tarafından 193 sayılı Kanunun 23/16 ncı maddesi kapsamında verilen kreş ve gündüz bakımevi hizmetinin;

- Kurumunuzda verilmesi halinde, kadın hizmet erbabına sağlanan bu menfaatlerin, herhangi bir tutarla sınırlı olmaksızın tamamının,

- Kurumunuzda verilmediği durumlarda, kadın hizmet erbabının hizmet aldığı gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince işletilen kreş ve gündüz bakım evlerine ödeme yapılmak suretiyle sağlanan menfaatin, asgarî ücretin aylık brüt tutarının (2018/11674 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca) %50'sini aşmayan kısmının

gelir vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Bilgi edinilmesi 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.