

KREŞ VE GÜNDÜZ BAKİMEVLERİ İLE İLGİLİ VERGİSEL KOLAYLIKLAR

Hakan DEĞİRMENCİ

Vergi Müfettişi

Vergi Denetim Kurulu

ÖZET

Kadınların çalışma hayatında etkin rol alması ve bu durumun yaygınlaşması kreş ve gündüz bakımevlerine olan talebi arttırmıştır. Kreş ve gündüz bakımevlerinde çocukların fiziksel ve zihinsel gelişimlerinin desteklenmesi, yeteneklerini geliştirecek programların uygulanması bu kuruluşlara olan talebi daha da arttırmıştır.

Kreş ve gündüz bakımevlerine hizmet karşılığı ödenen meblağlar bir taraf için gelir mahiyetinde iken diğer taraf içinse gider mahiyetindedir. Ülkemizde belirli şartlar dahilinde elde edilen kazançlar vergilendirilirken; vergilendirilmesi gereken kazançların elde edilmesi ve idame ettirilmesine ilişkin yapılan harcamalar ise vergiye tabi gelirin veya kazancın tespitinde indirim konusu yapılmaktadır. Öte yandan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesinde vergilendirilmesi gereken kazançla doğrudan ilişkisi olmasa bile gelir vergisi mükellefleri tarafından yapılan bir takım harcamaların belirli sınır ve şartlar dahilinde beyanname üzerinden beyan edilen gelirden indirim konusu yapılmasına olanak sağlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Kreş, Gündüz Bakımevi, İstisna, Muafiyet, Teşvik

TAX FACILITIES RELATED TO KINDERGARTENS AND DAY CARE CENTERS

ABSTRACT

The active role of women in working life and the spread of this situation have increased the demand for kindergartens and day care centers. Supporting the physical and mental development of children in kindergartens and day care centers, and the implementation of programs that will improve their abilities have further increased the demand for these institutions.

The sums paid for services to kindergartens and day care centers are in the nature of income for one party and expenses for the other party. In our country, while the earnings obtained under certain conditions are taxed; Expenditures made to obtain and maintain taxable earnings are subject to deduction in the determination of taxable income or earnings. On the other hand, even if it is not directly related to the income that should be taxed in article 89 of the Income Tax Law No. 193, some expenditures made by the income taxpayers are allowed to be deducted from the income declared on the declaration within certain limits and conditions.

Keywords: Kindergarten, Day Care Center, Exception, Exemption, Incentive

GİRİŞ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesi ile gerçek kişilerin gelirleri vergilendirilirken 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesi ile de kurumların kazançları vergilendirilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'nci maddesinde her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazancın ticari kazanç olduğu, özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden elde edilen kazançların da bu kapsamda değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesinde kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safî kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safî kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticarî kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı, ziraî faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetinden doğan kazançlarının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 59'uncu maddesinin son fıkrâ hükmünün de dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun;

“Kreş ve gündüz bakımevleri ile eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası” başlıklı 20'nci maddesinde; “*özel kreş ve gündüz bakımevleri ile okul öncesi eğitim (2), ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar; ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi gelir vergisinden müstesnadır. İstisna, kreş ve gündüz bakımevleri ile okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlar.*”

“Ücretlerde” istisna başlıklı 23/16 maddesinde; “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 (2018/11674 sayılı BKK ile %50) 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 Cumhurbaşkanı, bu istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.)”

“Diğer İndirimler” başlıklı 89/1-2 maddesinde; “Beyan edilen gelirin % 10’unu aşmaması(*), Türkiye’de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları”nın beyan edilen gelirden indirileceği,

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun;

“İstisnalar” başlıklı 5/1-1 maddesinde; “Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları özel kreş ve gündüz bakımevleri ile Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usuller çerçevesinde beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlar”ın istisna olduğu

Hüküm altına alınmıştır.

Kreş ve gündüz bakımevlerinin işletilmesinden elden edilen kazançlara uygulanan istisna, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin çalıştırdıkları kadın hizmet erbabının çocuklarının kreş ve gündüz bakımevi masraflarının karşılanmasının vergisel sonuçları ile gelir vergisi mükelleflerinin kendi çocukları için yaptıkları kreş ve gündüz bakımevi harcamalarının vergiden indirimi çalışmamızın konusunu oluşturmaktadır.

1.KREŞ VE GÜNDÜZ BAKİMEVLERİ

1.1. Tanımı

Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı tarafından yayımlanan Özel Kreş Ve Gündüz Bakımevleri İle Özel Çocuk Kulüplerinin Kuruluş Ve İşleyiş Esasları Hakkında Yönetmelik’te¹ 0-36 aylık çocuklara hizmet veren kuruluşlar kreş

1 30.05.2015 tarih ve 29342 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

olarak, 37-66 aylık çocuklara hizmet veren kuruluşlar ise gündüz bakımevi olarak tanımlanmıştır. Kreş ve gündüz bakımevlerinin kuruluşu, işleyişi, faaliyet binası ve yerine ilişkin şartlar, kapasitesi ve uygulanacak eğitim programı bahsi geçen yönetmelikle belirlenmiştir.

Kreş ve gündüz bakımevleri, Milli Eğitim Bakanlığı'nın 0-36 aylık çocuklara yönelik Eğitim Programı ile 37-66 aylık çocuklar için Okul Öncesi Eğitim Programını uygular. Uygulanan programlar ile ilgili formlar, her çocuk için düzenlenerek kayıt altına alınır ve denetimde gösterilmek üzere saklanır.

1.2. Kreş ve Gündüz Bakımevlerinin İşletilmesi

Kreş ve gündüz bakımevleri kamu kurum ve kuruluşları tarafından işletilebileceği gibi gerçek kişi ve özel hukuk tüzel kişileri tarafından da işletilebilmektedir. Kamu kurum ve kuruluşları tarafından işletilen kreş ve gündüz bakımevlerinde amaç kamu hizmeti iken gerçek kişi ve özel hukuk tüzel kişilerinde ise amaç kazanç elde etmektir.

Ülkemizde uygulanan vergi sistemine göre gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabi tutulurken, kurumların kazançları kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır. Gerek gelir vergisi gerekse de kurumlar vergisi sadece ilgili kanunlarında belirtilen kazanç ve iratlara uygulanmaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun² ilk maddesinde gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tabi olduğu belirtilmiş olup gelirin bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olduğu hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na³ göre aynı Kanun'un 1'inci maddesinde sayılan kurumların kazançları kurumlar vergisine tabi olup kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı aynı Kanun'un 6'ncı maddesinde hüküm altına alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'nci maddesinde her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu hüküm altına alınmıştır. Buna göre gerçek kişiler ve kurumlar tarafından kreş ve gündüz bakımevlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar ticari kazanç olarak nitelendirilecektir.

2 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

3 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

2.VERGİSEL KOLAYLIKLAR

2.1. Kazanç İstisnası

2.1.1. Kreş ve Gündüz Bakımevlerine Tanınan İstisna

Vergi sistemimizde kişi, şirket ve işlemlerin vergi dışı bırakılmasına ilişkin olarak istisna ve muafiyet olmak üzere 2 adet uygulama mevcuttur. Vergi istisnası, vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken konunun kısmen veya tamamen, geçici ya da sürekli, şartsız veya şarta bağlı olarak sosyal, siyasi, iktisadi, mali ve idari nedenlerle, kanunlar ya da kanunlarda belirtilen yetki sınırları içerisinde kalmak koşuluyla çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararı ile vergi dışında bırakılması iken vergi muafiyeti, vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken kişi veya kurumların kısmen veya tamamen, geçici ya da sürekli, şartsız veya şarta bağlı olarak sosyal, siyasi, iktisadi, mali ve idari nedenlerle, kanunlar ya da kanunlarda belirtilen yetki sınırları içerisinde kalmak koşuluyla çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararı ile vergi dışında tutulmasıdır.⁴

6745 sayılı Kanun'un 64'üncü maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 20'nci maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-ı maddesinde yapılan değişiklikle birlikte 01.01.2017 tarihinden itibaren özel kreş ve gündüz bakımevlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi boyunca gelir ve kurumlar vergisinden istisna tutulmuş olup bu istisna, kreş ve gündüz bakımevlerinin faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlamaktadır.

Özel kreş ve gündüz bakımevlerine tanınan kazanç istisnası, Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı'nın açılış izni ile faaliyet gösteren özel kreş ve gündüz bakımevlerinin işletilmesinden elde edilen ticari kazançlara uygulanacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 20'nci maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-ı maddesinde özel kreş ve gündüz bakımevlerinin işletilmesine ilişkin yapılan değişiklik 01.01.2017 tarihinden itibaren yürürlüğe girdiğinden bu tarihten önce faaliyete geçmiş bulunan özel kreş ve gündüz bakımevlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar ile bu kreş ve gündüz bakımevlerini 01.01.2017 tarihinden sonra devralanlar tarafından işletilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanmayacaktır.

01.01.2017 tarihinden itibaren faaliyete geçen özel kreş ve gündüz bakımevlerinin kazançları, faaliyete geçilen dönemden itibaren beş vergilendirme döneminde gelir ve kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Kurum açma izin belgesinin daha önceki bir tarihi taşıması, istisna uygulamasının süresini değiştirmeyecektir.

4 Mustafa Ali SARILLI, Türk Vergi Hukuku, Hermes Tanıtım Yayıncılık, Ankara, 2020, s.50

Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan istisna özel kreş ve gündüz bakımevlerine tanındığından bu işletmelerin devralınması halinde yararlanması gereken süre toplu olarak dikkate alınacaktır. Örneğin 01.01.2020 tarihinden itibaren istisna hükmünden yararlanan Özel HD Kreş'in 19.09.2021 tarihinde devredilmesi halinde işletmenin yeni sahibi kalan süre için bu istisnadan yararlanacaktır.

Kanun maddesinde dikkat edileceği üzere istisna beş vergilendirme dönemi ile sınırlandırılmıştır. Önceki örneği dikkate aldığımızda kreşin ilk sahibi 01.01.2020-31.12.2020 ve 01.01.2021-18.09.2021 olmak üzere iki vergilendirme dönemi boyunca istisnadan yararlanacakken yeni sahibi 19.09.2021-31.12.2021, 01.01.2022-31.12.2022 ve 01.01.2023-31.12.2023 olmak üzere 3 vergilendirme dönemi süresince istisnadan yararlanacaktır. Toplam istisnadan yararlanma yılı her ne kadar 4 takvim yılı olsa da (2020,2021,2022,2023) kanun hükmünde vergilendirme dönemi dediği için HD Kreş'in 01.01.2024 tarihinden itibaren elde ettiği kazançlara istisna uygulanmayacaktır.

Özel kreş ve gündüz bakımevi istisnasından yararlanan mükelleflerin, işlenen kreş ve bakımevlerine ilave olarak yeni kreş veya bakımevi açmaları durumunda, yeni açılan kreş veya bakımeviden elde edilen kazanç istisna uygulaması açısından ayrı bir birim olarak değerlendirilecektir. Diğer bir ifadeyle, istisna uygulaması kreş veya bakımevi bazında yapılacaktır. Örneğin, Bayan (F) Ankara'da 2021 yılında bir kreş işletmeye başlamıştır. 2022 yılında da yeni bir kreş açarak Antalya'da da faaliyete başlamıştır. Bu durumda, Ankara'daki kreşten elde ettiği kazanç 2021 ve 2025 yılları dahil olmak üzere istisna kapsamında olacak; Antalya'da faaliyete geçen kreşten elde edilen kazanç ise 2022 ve 2026 yılları dahil olmak üzere istisna kapsamında olacaktır. Bu bakımdan, istisna uygulaması açısından, mükelleflerin kayıtlarını farklı yıllarda faaliyete geçen işletmelerinden elde edilen kazançları ayrı ayrı tespit etmeye imkan verecek şekilde tutmaları gerekmektedir.

Diğer taraftan, bir kreş ve bakımevi açılışı olarak tanımlanmayan mevcut kreş kapasitesinin genişletilmesi veya başka bir binaya taşınması hallerinde istisna uygulaması söz konusu olmayacaktır.

Öte yandan Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının b bendinde kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi amacıyla işletilen hastane, klinik, dispanser, sanatoryum, huzurevi, çocuk bakımevi, hayvan hastanesi ve dispanseri, hayvan bakımevi, veteriner bakteriyoloji, seroloji, distofajin kuruluşları ve benzeri kuruluşlar herhangi bir vergilendirme dönemi ile sınırlı tutulmaksızın vergi dışı bırakılmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4/1-b maddesinde belirtilen kuruluşlar arasında her ne kadar kreş sayılmasa da hükmün sonunda ve benzeri ibaresi yer aldığından kamu idare ve kuruluşları tarafından işletilen kreşler de bu kapsamda olacaktır. Ancak dikkat edileceği üzere söz konusu madde istisna düzenlemesi olmayıp muafiyet düzenlemesidir. Diğer bir ifade ile vergi dışı bırakılan unsur kazanç olmayıp ilgili faaliyetleri gösteren kamu idare ve kuruluşlarıdır.

2.1.2.Çocuk Kulüplerinin Durumu

Günümüzde kreş ve bakımevlerinin dışında çocuk kulüpleri de yaygın olarak faaliyet göstermektedir. Özel Kreş Ve Gündüz Bakımevleri İle Özel Çocuk Kulüplerinin Kuruluş Ve İşleyiş Esasları Hakkında Yönetmelik'e göre 6-12 yaş grubu çocuklara hizmet veren kuruluşlar çocuk kulübü olarak tanımlanmıştır. Çocuk kulüplerinde, çocukların derslerini çalışmalarına, ödevlerini yapmalarına yardımcı olunmakta; ilgi ve yetenekleri doğrultusunda sosyal, kültürel ve sportif etkinlikler düzenlenmektedir.

Gerek Gelir Vergisi Kanunu'nda gerekse de Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan istisna sadece kreş ve gündüz bakımevlerine tanındığından çocuk kulüplerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanmayacaktır.

2.2.Kreş ve Gündüz Bakımevlerine Yapılan Ödemelerin Gider veya İndirim Konusu Yapılması

2.2.1.Gerçek Kişi Mükellefler Tarafından Çocukları İçin Yapılan Harcamalar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesi gelir vergisi mükelleflerine, vergilendirilmesi gereken ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile doğrudan ilişkili olmayan birtakım harcamaların gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirilebilme hakkı tanınmıştır. Söz konusu Kanun'un birinci fıkrasının 2 numaralı bendi hükmü gereğince gelir vergisi mükellefleri tarafından beyan edilen gelirin % 10'unun aşılması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim harcamaları gelir vergisi matrahının tespitinde, bildirilecek gelirlerden indirilebilecektir.

Eğitim harcaması indirimi olarak bilinen bu uygulama sadece gelir vergisi mükelleflerine tanınmış olup kurumlar vergisi mükellefleri, ortaklarının ve bunların eş ve çocuklarının eğitim harcamalarını indirim konusu yapamayacaktır.

Eğitim harcaması indirimi uygulamasında, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocukları ile ilgili eğitim harcamaları dikkate alınacaktır.

23.10.2012 tarih ve GVK-85/2012-7 sayılı Gelir Vergisi Sirkülerinde, "çocuk" veya "küçük çocuk" tabirinden, mükellefle birlikte oturan veya mükellef

tarafından bakılan (nafaka verilen, evlat edinilenler ile ana veya babasını kaybetmiş torunlardan mükellefle birlikte oturanlar dahil) 18 yaşını veya tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış çocukların anlaşılması gerektiği belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesinde mükellefler tarafından yapılan eğitim giderlerinin indirilebileceği genel bir hükümle açıklanırken eğitim giderlerinden kastedilen harcamaların neler olduğu ise 255 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde açıklanmıştır.

Mükelleflerce Kanununun 89/2 maddesi gereğince indirebileceği eğitim harcamaları; eğitim ve öğretim kurumları, anaokulu, kreş ve dershanelere eğitim amacıyla yapılan ödemeler ile eğitim amaçlı kurs ücretleri, okul servis ücretleri, kitap ve kırtasiye alımları için yapılan harcamalar ile öğrencilerin özel yurt ve pansiyonlarda kalmaları durumunda ödenen tutarlardan oluşmaktadır.

Öte yandan Okul Öncesi Eğitim Kurumları Yönetmeliği'nin 2'nci maddesinde ana okul; 37-66 ay arası çocukların eğitimi amacıyla açılan okul olarak ifade edilmiş olup bu ifade Özel Kreş Ve Gündüz Bakımevleri İle Özel Çocuk Kulüplerinin Kuruluş Ve İşleyiş Esasları Hakkında Yönetmelik'te geçen gündüz bakımevine denk gelmektedir.

Buna göre gelir vergisi mükellefleri tarafından beyan edilen gelirin %10'unun aşılması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla çocukları için yaptıkları kreş ve gündüz bakımevi harcamaları beyanname üzerinden indirim konusu yapılabilecek olup indirim konusu yapılacak tutarın hesaplamasında beyan edilen gelir olarak, yıllık gelir vergisi beyannamesinde yer alan indirimler ve geçmiş yıl zararları toplamından önceki tutar esas alınacaktır.

2.2.2. Şirket Ortakları Tarafından Çocukları İçin Yapılan Harcamalar

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde sayılan;

- a) Sermaye şirketleri
- b) Kooperatifler
- c) İktisadî kamu kuruluşları
- ç) Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler
- d) İş ortaklıkları

tarafından bir hesap dönemi içinde elde edilen safi kurum kazancı kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır.

Yukarıda belirtilen kurumların ortakları gerçek kişi olabileceği gibi tüzel kişi de olabilmektedir. Gerçek kişiler tarafından anılan kurumlardan elde edilen kazançlar ise Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulamasında menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmektedir.

Öte yandan kurum kazancının tespitine ilişkin olarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesinde safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Buna göre kurumlar vergisi mükellefleri vergiye tabi kurum kazancını tespit ederken Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerini uygulayacaktır. Bu kapsamda kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecek giderlere ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesindeki hükümlerine ilave olarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesindeki hükümleri de dikkate alacaklardır. Ancak kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen ödemelere ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesi yerine Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesindeki açıklamalar dikkate alınacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesindeki uygulamaya benzer şekilde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinde kurumlar vergisi mükelleflerine, vergilendirilmesi gereken ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile doğrudan ilişkili olmayan birtakım harcamaların kurumlar vergisi beyannamesinde bildirilecek kazançtan indirilebilme hakkı tanınmıştır. Ancak düzenlemenin yer aldığı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinde kurumlar tarafından veya kurum ortakları tarafından yapılan eğitim harcamalarının indirilmesine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır.

Bu kapsamda kurumlara ortak olan gerçek kişiler tarafından çocukları için yapılan eğitim harcamaları ortağı olduğu kurumun kazancından indirilemeyecektir. Ancak bu kişiler kurumlardan elde ettikleri kar paylarını yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmeleri halinde önceki bölümde yapılan açıklamalar çerçevesinde beyan ettikleri gelirlerinden indirebileceklerdir.

2.3. Kadın Hizmet Erbabının Çocuğu için Yapılan Harcamalar

Mükellefler bir vergilendirme dönemi içinde elde ettiği hasılattan bu hasılat dolayısıyla yaptığı ve katlandığı gider ve harcamaları indirerek safi kazanç ve iratlarını tespit etmektedirler.

Hizmet erbabına ödenen ücretler işletme için gider mahiyetinde olmakla birlikte bu tutarlar hizmet erbabı için vergiye tabi gelir sayılmaktadır.

Genel olarak ücret, bedensel ve zihinsel bir emek karşılığında elde edilen iktisadi değerler veya para ile ifade edilen değerlerdir. Diğer bir ifadeyle, ücret, emek karşılığında elde edilmektedir.⁵

Yine Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesi hükmü gereğince hizmet erbabına hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler ücret kabul edilmekte ve bu ödemeyi yapan işverenler

5 Mustafa Ali SARILLI, Türk Vergi Sistemi, Hermes Tanıtım Yayıncılık, Ankara 2019, s.62

aynı Kanun'un 94'üncü maddesi gereğince bu ödemeler üzerinden Kanun'un 103 ve 104'üncü maddeleri gereğince tevkifat yapıp vergi dairesine sorumlu sıfatıyla ödemektedirler.

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 olmak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.

Kanun maddesinden anlaşılacağı üzere çalışana yapılan para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler ücret sayılmıştır. İşveren tarafından sağlanan ayın veya para ile temsil edilen menfaatlerden doğrudan hizmet erbabının yararlanması şart değildir. Bu ayın ve menfaatlerin hizmet erbabının ailesinden birine yapılması da kafidir.

İşletme sahibinin hizmet erbabının çocuğu için yaptığı kreş ve gündüz bakımevi harcamalarının GVK'nın 61'inci maddesi gereğince hizmet erbabı tarafından elde edilen ücret olarak nitelendirilmesi gerekmektedir.

Ancak işletme sahibi tarafından hizmet erbabı adına yapılan bu harcamalar mahiyetine göre tamamen veya kısmen vergi dışı bırakılmıştır. Söz konusu durumlar aşağıda alt başlıklar halinde anlatılmıştır.

2.3.1. Tamamen Vergi Dışı Bırakılan Harcamalar

6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu'nun 30'uncu maddesi gereğince düzenlenen Gebe veya Emziren Kadınların Çalıştırılma Şartlarıyla Emzirme Odaları ve Çocuk Bakım Yurtlarına Dair Yönetmelik'in 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.

Buna göre yaşları ve medeni halleri ne olursa olsun, 150'den fazla kadın işçi çalıştıran işyerlerinde, 0-6 yaşındaki çocukların bırakılması, bakılması için vergi mükellefleri tarafından ilgili mevzuatta belirtilen hizmet erbabına, kreş hizmeti verilmek veya dışarıdan hizmet alınmak suretiyle sağlanan menfaatlerin ücret hükümleri ile ilişkilendirilmeksizin Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1 maddesi kapsamında doğrudan gider yazılması mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan 6331 sayılı Kanun ve ilgili Yönetmelikte yer alan zorunluluk kapsamında hizmet erbabına sağlanan kreş ve gündüz bakımevi hizmetinin,

kamu kurumları veya özel kurumlar ile vakıflardan hizmet alınması yoluyla karşılanması, sağlanan menfaatlerin ücret hükümleri ile ilişkilendirilmeksizin doğrudan gider yazılmasına engel teşkil etmeyecektir.⁶

2.3.2. Belirli Bir Tutarla Sınırlanmış Harcamalar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 23'üncü maddesinin birinci fıkrasına 7103 sayılı Kanunla eklenen 16 numaralı bende göre, işverenlerce, kadın hizmet erbabına kreş ve gündüz bakımevi hizmeti verilmek suretiyle sağlanan menfaatler vergi dışı bırakılmış olup anılan bendin parantez içi hükmünde işverenlerce 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 yararlandırılacağı, kreş ve gündüz bakımevi hizmetini sağlayanlara yapılan ödemelerin belirlenen istisna tutarını aşan kısmı ile hizmet erbabına bu amaçla nakden yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatlerin ücret olarak vergilendirileceği, bentte yer alan %15 oranını, asgarî ücretin aylık brüt tutarının %50'sine kadar artırmaya ve kanuni seviyesine getirmeye Cumhurbaşkanı'nın, bu istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye ise Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın yetkili olduğu belirtilmiştir.

700 Sayılı KHK'nın 45'inci maddesiyle anılan bentte yapılan değişiklikten önce bu yetki Bakanlar Kurulu'na tanınmıştı. Bakanlar Kurulu söz konusu yetkiye istinaden 05.05.2018 tarih ve 30412 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2018/11674 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile %15 olan oranı asgarî ücretin brüt tutarının %50'si olarak belirlemiştir.

Buna göre 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.

İşverenlerce bu kapsamda yapılan harcamaların tamamı ise kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

İşverenlerce, kreş ve gündüz bakımevi hizmetinin işyerinde verilmediği durumlarda, kadın hizmet erbabının hizmet aldığı gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince işletilen kreş ve gündüz bakımevlerine 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 bakımevlerinden alınması, ödemenin hizmet erbabına değil doğrudan bu hizmeti sağlayan

6 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.09.2020 tarih ve 38418978-120[23-18/11]-231275 sayılı özelgesi

mükelleflere yapılması gerekmektedir. Hizmet erbabına doğrudan yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler ise ücret olarak vergilendirilecektir.

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 %50'sini aşmayacaktır. Sağlanan menfaatin asgarî ücretin aylık brüt tutarının %50'sini aşması halinde, aşan kısım ücret olarak vergilendirilecektir.

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.

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 Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen süre boyunca saklamaları zorunludur.

Kadın hizmet erbabına, 193 sayılı Kanun'un 23'üncü maddesinin birinci fıkrasının 16 numaralı bendi kapsamında sağlanan menfaat ve yapılan ödemelere ilişkin tutarların, asıl ücret ile birlikte ücret bordrosunda gösterilmesi gerekmektedir.

Özetle 193 sayılı Kanun'un 23/16'ncı maddesi kapsamında verilen kreş ve gündüz bakımevi hizmetinin;

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

- İş yerinde 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 mümkündür.

İşverenlerce bu kapsamda yapılan harcamaların da tamamı kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. Ancak % 50'nin aşılması halinde aşan kısmın brüte iblağ edilip GVK'nın 94'üncü maddesi gereğince gelir vergisi hesaplanması ve vergi dahil tutarın gider yazılması gerekmektedir.

2022 yılına ilişkin olarak ilan edilen asgarî ücret 5.004,00 TL olup Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/16'ncı maddesi kapsamında istisna olarak dikkate alınacak tutar 2.502,00 TL olacaktır.

SONUÇ

Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan hükümler gereğince 01.01.2017 tarihinden itibaren özel kreş ve gündüz bakımevlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi boyunca gelir ve kurumlar vergisinden istisna tutulmuş olup bu istisna, kreş ve gündüz bakımevlerinin faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlamaktadır.

Gelir vergisi mükellefleri tarafından beyan edilen gelirin %10'unun aşılması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla çocukları için yaptıkları kreş ve gündüz bakımevi harcamaları beyanname üzerinden indirim konusu yapılabilecektir.

İşverenlerce, kadın hizmet erbabına kreş ve gündüz bakımevi hizmeti verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerde; kreş ve gündüz bakımevi hizmetinin işverenlerce iş yerinde verilmesi halinde, bu hizmetten faydalanan kadın hizmet erbabına sağlanan menfaatin tamamı gelir vergisinden istisna olacakken işverenlerce, 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.

KAYNAKÇA

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

255 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

303 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

GVK-85/2012-7 sayılı Gelir Vergisi Sirküleri

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.09.2020 tarih ve 38418978-120[23-18/11]-231275 sayılı özelgesi

Özel Kreş Ve Gündüz Bakımevleri İle Özel Çocuk Kulüplerinin Kuruluş Ve İşleyiş Esasları Hakkında Yönetmelik

Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği, 2021 Ankara
Mustafa Ali SARILI, Türk Vergi Hukuku, Hermes Tanıtım Yayıncılık, Ankara, 2020.

Mustafa Ali SARILI, Türk Vergi Sistemi, Hermes Tanıtım Yayıncılık, Ankara 2019.