

HİZMET ERBABINA SAĞLANAN MENFAATLERİN VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU

Tugay KOSKA

Vergi Müfettişi

Vergi Konseyi Genel Sekreter Yardımcısı

ÖZET

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun¹(GVK) 61. maddesinde ücretin tanımı yapıldıktan sonra para ile temsil edilebilen ayın ve menfaatlerinde ücret sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu bağlamda hizmet erbabına yapılan nakdi ödemelerin yanı sıra ayın şeklindeki yemek, yol, barınma ve sair suretlerle sağlanan menfaatler de ücret olarak değerlendirilmektedir. Çalışmamızda işverenler tarafından hizmet erbabına sağlanan aynı menfaatlerin vergi kanunları karşısındaki durumu işverenler ve hizmet erbabı açısından izah edilmeye çalışılacaktır. Bunun yanı sıra kreş ve gündüz bakımevi verilmek suretiyle kadın hizmet erbaplarına sağlanan menfaatler ile son dönemde kamuoyunu meşgul eden ve 30.06.2023 tarihine kadar tüm ücretlileri ilgilendiren elektrik, ısınma ve doğalgaz amaçlı sağlanan menfaatlerin durumu kısaca açıklanacaktır.

THE STATUS OF THE BENEFITS PROVIDED TO THE SERVICE PERSON AGAINST TAX LAWS

ABSTRACT

Article 61 of the Income Tax Law No. 193 stipulates that after the definition of wages, the month and benefits that can be represented in money will be counted as wages. In this context, in addition to the cash payments made to the service people, the benefits provided in the form of meals, travel, accommodation and other means are also considered as wages. In our study, the situation of in-kind benefits provided to service professionals by employers against tax laws will be tried to be explained in terms of employers and service professionals. In addition to this, the status of the benefits provided to women service professionals by providing nursery and day care centers, and the benefits provided for electricity, heating and natural gas, which have occupied the public

1 06/01/1961 Tarih ve 10700 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

lately and concern all wage earners until 30.06.2023, will be briefly explained.

GİRİŞ

GVK' nın 61. maddesine göre ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmeti karşılığında verilen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler olarak tanımlanmıştır. Bu hükümden hareketle, bir gelir unsurunun ücret olarak değerlendirilebilmesi için aşağıda sayılan üç şartın birlikte sağlanması gerekmektedir.

- 1- İşverene tabi olma,
- 2- İşyerine bağlı olarak çalışma,
- 3- Hizmeti karşılığında para, ayın, menfaat elde etme.

Yukarıda sayılan şartların taşınması halinde, hizmet erbabına sağlanan menfaatin aynı veya nakdi olmasının bir önemi bulunmamakta ve GVK' da yer alan hükme göre aynı/nakdi ödemelerin tamamı ücret olarak değerlendirilmektedir. Diğer taraftan ücretin herhangi bir ad altında ödenmiş olması mahiyetini değiştirmeyecektir. Ayrıca kazançtan pay verilmesi şeklinde yapılan ödemeler de ortaklık niteliği taşııyorsa ücretin tanımına girecektir. Çalışmamızda öncelikle ücretlerin beyanı ve vergilendirilmesi hakkında kısaca bilgi verilecektir.

1- ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ VE BEYANI

Türk vergi sistemine göre gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarının vergilendirilmesinde beyan esas olmakla birlikte ücretlerin vergilendirilmesinde bu esastan sapılarak stopaj usulü benimsendiği görülmektedir. İşveren tanımı kapsamına giren kimseler, hizmet erbabına yaptıkları ödeme ve menfaatler karşılığında GVK' nın 103 ve 104. maddelerini gözönünde bulundurarak, mezkur kanunun 94., 98. ve 117. maddeleri uyarınca vergi kesintisi yapmak ve kesilen vergileri muhtasar beyanname ile beyan etmek ve ödemekle yükümlüdürler.

Bu hükümler, “*İşverenler tarafından hizmet erbabına sağlanan tüm menfaatler için stopaj yapılmalı mı?*” sorusunu akıllara getirmektedir. Öncelikle şu hususu belirtmeliyiz. Eğer gelirin konusuna giren unsur için kanunda istisna öngörülmemiş veyahut kişi için muafiyete yer verilmemişse, sorunun cevabı “*Evet, tüm ödemeler üzerinden stopaj yapılmalı.*” şeklinde olacaktır.

Ücretler, GVK'nın 85. ve 86. maddeleri ile 319 Seri No.lu Gelir Vergisi Tebliği'nde yer alan hüküm ve açıklamalar doğrultusunda beyan edilmektedir. Söz konusu düzenlemelere göre,

- Ø Tek işverenden alınan ve 103. maddede yazılı tarifenin 4. dilimini(2022 yılı için 880.000,00-TL) aşmayan tevkifatlı ücretler,
- Ø Birden fazla işverenden ücret alan hizmet erbabı için birden sonraki işverenden alınan ve 103. maddede yazılı tarifenin 2. dilimini(2022 yılı için 70.000,00-TL) aşmayan tevkifatlı ücretler,
- Ø Birinci işveren dahil alınan ücret gelirleri toplamı 103. maddede yazılı tarifenin 4. dilimini(2022 yılı için 880.000,00-TL) aşmayan tevkifatlı ücretler

için hizmet erbabı tarafından beyanname verilmeyecektir. Yukarıda belirlenen sınırı aşan ücretler için beyanname verilecek veyahut verilen beyannameye ücret gelirleri dahil edilecektir.

Öte yandan tevkifata tabi tutulmayan ücretler ile GVK 95. maddesinde sayılan ücret ödemelerinin her halükarda beyan edileceği tabiidir.

2- AYNİ ÜCRET ÖDEMELERİ

Bilindiği üzere işverenlerce hizmet erbabına nakdi ödemelerin yanı sıra aynı menfaatlerde sağlanabilmektedir. Yemek, konaklama, ulaşım ve giyim karşılığı hizmet erbabına sağlanan menfaatler bunların en bilinenleridir. Bunların yanı sıra çeşitli adlar altında da aynı menfaat sağlanabilmektedir.

Hizmet erbabına sağlanan menfaatlerin vergilendirilmesi genel kural olmakla birlikte kanun koyucu hizmet erbabına sağlanan birtakım menfaatleri istisna kapsamına almış ve vergi dışı bırakmıştır. Çalışmamızda hizmet erbabına sağlanan menfaatlerin vergi kanunları karşısındaki durumu açıklanacaktır.

2.1- Yemek Hizmeti Verilmek Suretiyle Sağlanan Menfaatler

GVK'nın 23/8. bendi "*Hizmet erbabına işverenlerce yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler (İşverenlerce, işyerinde veya müstemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin (5799 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile değişen oran; (Yürürlük: 1.7.2022 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde) 51 TL.) aşmaması ve buna ilişkin ödemelerin yemek verme hizmetini sağlayan mükelleflere yapılması şarttır. Ödemelerin bu tutarı aşması halinde, aşan kısım ile hizmet erbabına yemek bedeli*

olarak nakten yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir.)” şeklinde hüküm altına alınmıştır. Söz konusu hükmün uygulanmasına ilişkin esaslar 186 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği²’nde düzenlenmiştir.

Öte yandan 7420 sayılı Kanun ile mezkur bentte yer alan parantez içi hüküm 01.12.2022 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere “(İşverenlerce, işyerinde veya müstemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 51 Türk lirasını aşmayan kısmı istisna kapsamındadır. Ödemenin bu tutarı aşması halinde aşan kısım ile bu amaçla sağlanan diğer menfaatler ücret olarak vergilendirilir.)” şeklinde değiştirilmiştir. Yapılan değişiklikle birlikte işyeri müstemilatında yemek verilmeyen hallerde, bu amaçla hizmet erbabına yapılan ödemelerin 51,00-TL’ye kadar olan kısmı, **herhangi bir şart aranmaksızın** GVK’ dan istisna edilmiştir.

İstisna düzenlemesinden de anlaşılacağı üzere, yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerin vergilendirilmesi, yemek hizmetinin işyerinde/müstemilatında veyahut işyeri dışında verilmesine göre farklılık arz edecektir.

2.1.1- İşyerinde veya Müstemilatında Yemek Hizmeti Verilmesi

GVK 23/8. bendine göre hizmet erbabına **işyerinde veya müstemilatında** yemek hizmeti verilmek suretiyle sağlanan menfaatler, tutarı ne olursa olsun gelir vergisinden istisnadır. Yemeğin işyerinde hazırlanması, pişirilmesi vb. şartı bulunmayıp yemeğin dışarıdan temin edilerek işyerinde veya müstemilatında personele verilmesi istisna uygulamasına engel teşkil etmeyecektir. Benzer şekilde yemek ücretinin bir kısmının hizmet erbabı tarafından karşılanmış olması da istisnayı etkilemeyecektir.

Hizmet erbabına sağlanan menfaatler GVK 40/2. bent kapsamında indirilecek gider niteliğinde olup kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır. Diğer taraftan işverenlerin ücret ödemeleri üzerinden stopaj yapma yükümlülükleri bulunmaktadır. GVK 94/1. bendi “1. Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden **(istisnadan faydalananlar hariç)**, 103 ve 104 üncü maddelere göre,” şeklindedir. Dolayısıyla istisna kapsamında değerlendirilen ücret üzerinden işverenlerin tevkifat yapma yükümlülüğü bulunmamaktadır.

“Türkiye’de gerçekleştirilen ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyet çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler” 3065 sayılı Katma Değer Vergisi’nin(KDV) konusunu oluşturmaktadır. Teslimin/hizmetin bedelli veya bedelsiz olması

2 26/07/1995 tarih ve 22355 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

vergileme açısından engel teşkil etmemekte bedelsiz teslim/hizmetlerde matrah KDVK'nın 27. maddesine göre emsal bedel olmaktadır. Öte yandan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği³'nin 1/B bölümünde bazı özellikli hususların KDV karşısındaki durumuna yer verilmiştir. İşyerinde veya müştemilatında yemek hizmeti verilmesi durumunda bu hizmetler personele tahsisi sırasında KDV'ye tabi tutulmayacaktır.

2.1.2- İşyerinde veya Müştemilatı Dışında Yemek Hizmeti Verilmesi

7420 sayılı **Kanun ile yapılan değişiklik öncesi** hükümlere göre, hizmet erbabına işyeri müştemilatı dışında sağlanan yemek hizmetine ilişkin gelir vergisi istisna uygulaması aşağıdaki gibidir.

Hizmet erbabına, işyeri veya müştemilatı dışında yemek hizmeti veriliyorsa bu menfaatin GVK'ya göre istisna olabilmesi için aşağıdaki şartları taşıması gerekir.

- Çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedeli KDV hariç 51,00-TL⁴'yi aşmamalı,
- Ödeme, yemek hizmetini sağlayan mükellefe yapılmalıdır.

Bu durumda sağlanan menfaat ücretli için istisna olacaktır. İşveren açısından ticari kazancın elde edilmesi için yapılan genel gider niteliğinde olduğundan GVK 40/1 kapsamında gider yazılacaktır. İstisna kapsamında değerlendirilen menfaat üzerinden stopaj yapılmayacaktır.

7420 sayılı **Kanun** esasında köklü değişiklikler getirmemiştir. Şöyle ki uygulamada istisnadan yararlanma şartı olan, doğrudan yemek verme hizmeti sunan mükelleflere yapılması gereken ödemelerin, artık doğrudan hizmet erbabına yapılabilmesine izin verilmiştir. Söz konusu değişiklikle birlikte, **01.12.2022 tarihinden itibaren**, işyerinde veya müştemilatında yemek verilmeyen durumlarda hizmet erbabına sağlanan menfaatler yemek verme hizmetini sunan mükelleflere yapılabileceği gibi doğrudan hizmet erbabına **nakden de ödenebilecektir.**

Dikkat edilmesi gereken bir diğer husus ise hizmet erbabına sağlanan menfaatin 51,00-TL'yi aşması halinde ise 51,00-TL'ye kadar olan kısım gelir vergisinden istisna tutulacaktır. 51,00-TL'lik tutarın KDV hariç tutar olduğu ihmal edilmemelidir. Personele sağlanan net ücretin belirlenmesinde istisna

3 26/04/2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

4 01.01.2022 tarihinden itibaren geçerli 34,00-TL istisna tutarı, GVK mük. 123. maddedeki yetkiye istinaden 5799 sayılı CB kararı ile 01.07.2022 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere %50 oranında artırılmıştır.

tutara isabet eden KDV dikkate alınmamalıdır. İstisna tutara isabet eden KDV işverenlerce indirim konusu yapılacaktır. Sonuç itibariyle 51,00-TL ve bu tutara isabet eden KDV net ücret olarak değerlendirilmeyecek bunlar dışında kalan bedeller net ücret olarak dikkate alınacaktır.

Örnek 1:

SDT Ltd. Şti. bünyesinde 100 personel istihdam etmektedir. Şirket, çalışanlarına işyerinde yemek hizmeti vermemekte söz konusu hizmeti civar restoranlardan sağlamaktadır. Personel başına, yemek hizmeti sunan firmaya günlük 100,00-TL'den (20 günlük çalışmaları karşılığında) aylık 2.000,00-TL ödeme yapmaktadır. (KDV oranı %8'dir.)

100 personelin aylık yemek bedeli,

$$100 * 2.000,00 = 200.000,00\text{-TL}$$

23/8 kapsamında istisna tutar,

$$100 * 1.020,00(51 * 20) = 102.000,00\text{-TL}$$

İstisna Tutara İsbet Eden KDV,

$$102.000,00 * 0,08 = 8.160,00$$

İstisnayı Aşan Kısmı İsbet Eden KDV,

$$98.000,00 * 0,08 = 7.840,00$$

Buna göre 102.000,00-TL ve buna isabet eden 8.160,00-TL⁵ KDV tutarı net ücret olarak değerlendirilmeyecektir.

102.000,00-TL'yi aşan kısım 98.000,00-TL ve buna isabet eden 7.840,00-TL tutarındaki KDV ise hizmet erbabına sağlanan net menfaat kabul edilecek GVK 103 ve 104. madde hükümleri dikkate alınarak vergi kesintisi yapılacaktır. İstisna olup olmadığına bakılmaksızın hizmet erbabına sağlanan menfaatler ise işverenler tarafından genel gider olarak dikkate alınacaktır.

7420 sayılı kanunla yapılan değişiklik sonrası, 01.12.2022 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, bu amaçla doğrudan personele sağlanan ayni/nakdi menfaatlerde istisna kapsamına alınmıştır.

Öte yandan **fiilen çalışılmayan günler** için hizmet erbabına verilen yemek bedelleri ile **01.12.2022 tarihinden önce** bu amaçla doğrudan personele sağ-

5 İndirim olarak dikkate alınacak KDV tutarıdır.

lanmış aynı/nakdi menfaatlerin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla söz konusu menfaatler hizmet erbabına sağlanan net menfaat olarak kabul edilip brüt tutar üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır. Stopaj dahil brüt tutar ise GVK 40/1 kapsamında genel gider olarak dikkate alınacaktır.

Bununla birlikte günümüzde sodexo, multinet vb. yemek kartları yaygın bir şekilde kullanılmaktadır. İdare tarafından verilen özgelere göre hizmet erbabına multinet, sodexo vb. kartlar verilmesi durumunda da bu bölümde yapılan açıklamalar geçerli olacaktır. Çalışılan günlere ait yemek bedelinin 51,00-TL'ye kadar kısmı gelir vergisinden istisna edilecek aşan kısım ve aşan kısma isabet eden KDV net ücret olarak dikkate alınacaktır.

Yemek hizmetinin işyerinde/müştemilatında veya işyeri dışında verilmesi, yemek hizmeti yerine multinet/sodexo vb. yemek kartları verilmesi veyahut bu amaçla personel aynı/nakdi menfaat sağlanması durumunda söz konusu menfaatlerin istisna ve vergileme karşısındaki durumu aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

SDT İşletmesi Verileri	
Hizmet Erbabı Sayısı (A)	250
Çalışılan Gün (B)	20
Günlük Yemek Bedeli (KDV Hariç) (C)	100,00
İstisna Tutarı (D)	51,00
Toplam Yemek Ödemesi (KDV Hariç) (E)=(A*B*C)	500.000,00
Toplam İstisna Tutarı (KDV Hariç) (F)= (A*B*D)	255.000,00

Yukarıdaki verilerden hareketle istisna ve stopaj tutarları aşağıdaki gibidir.

Yemek Hizmetinin Nasıl Sağlandığı	İstisna Tutarı	Net Ücret Olarak Dikkate Alınacak Tutar*	Brüt Ücret**	Gelir Vergisi Stopajı	Hizmet Erbabına Sağlanan Teşvik Tutarı***
	(A)	(B)	(C)=(B/0,85)	(D)=(C*0,15)	
İşyeri/ Müştemilatında Yemek Verilmesi	Tutar sınırı yoktur.	0,00	0,00	0,00	95.294,12
İşyeri/Müştemilatı Dışında Yemek Verilmesi veyahut bu amaçla Personele Nakdi/ Aynı Menfaat Sağlanması ⁶	51,00	264.600,00	311.294,12	46.694,12	48.600,00
Sodexo, Multinet vb. Ödeme	51,00	264.600,00	311.294,12	46.694,12	48.600,00
01.12.2022 öncesi Personele Nakdi/ Aynı Menfaat Sağlanması	İstisna yoktur.	540.000,00	635.294,12	95.294,12	0,00

* Net ücret, istisna tutarını aşan kısma %8 KDV dahil edilerek hesaplanmıştır.

** Damga vergisi ihmal edilerek GVK 103. maddede yazılı ilk dilim üzerinden hesaplama yapılmıştır.

*** Net menfaat tutarlarından kesilmesi gereken stopaj vergilerinin ne kadarının hizmet erbabına teşvik olarak sağlandığını gösterir: Örneğin işyeri müştemilatında sağlanan 500.000 TL tutarındaki yemek hizmetinde, hizmet erbabına KDV dahil net 540.000 TL tutarında harca- ma yapılmıştır. Söz konusu tutar brüte iblağ edildiğinde brüt tutar 635.294,12 TL olmaktadır. Bu durumda brüt ile net menfaat arasındaki 95.294,12 TL hizmet erbabına teşvik tutarını ifade etmektedir. Özetle devletin vazgeçtiği gelir stopaj tutarıdır.

GVK 23. maddede yer alan istisna ile hizmet erbabına sağlanan teşvik tutarları tabloda gösterildiği gibidir. Buna göre yemek hizmeti, işyerinde/müştemilatında verilirse hizmet erbabının yararlanacağı teşvik tutarı 95.294,12-TL iken 01.12.2022 tarihinden önce aynı amaçla hizmet erbabına doğrudan nakdi/ayni menfaat sağlanmış olsaydı teşvik tutarı 0,00-TL olacaktı. Öte yandan 01.12.2022 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, hizmet erbabına doğrudan nakdi/ayni menfaat sağlanırsa hizmet erbabının yararlanacağı teşvik tutarı

6 7420 s. Kanun ile 01.12.2022 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere doğrudan personele sağlanan ve 51,00-TL'yi geçmeyen menfaatler istisna kapsamına alınmıştır.

48.600,00-TL olacaktır. Tabloda yer alan brüt tutarlar işverenler açısından gider olarak dikkate alınacak tutarlar olup stopaj tutarları ise muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gereken tutarlar olacaktır.

Öte yandan Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı tarafından yayımlanan 23.11.2022 tarih ve 2022-20 sayılı SGK Genelgesine istinaden, 1.12.2022-31.12.2022 tarihleri arasında, 5510 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine tabi sigortalıların prime esas kazançlarından istisna tutulacak yemek bedeli tutarı; $215,70 \text{ TL} \times \% 23,65 = 51,01 \text{ TL}$ (Günlük) olarak uygulanacaktır. Böylelikle, yemek bedeli amacıyla hizmet erbabına sağlanan 51,00-TL'ye kadar olan menfaatler hem gelir vergisinden hem de SGK priminden istisna edilmiş oldu.

2.2- Konaklama Hizmeti Verilmek Suretiyle Sağlanan Menfaatler

GVK'nın 23/9. bendi "*Genel olarak maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere ve özel kanunlarına göre barındırılması gereken memurlarla müstahdemlere konut tedariki ve bunların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini suretiyle sağlanan menfaatler ile mülkiyeti işverene ait brüt alanı 100 m2'yi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler (Bu konutların 100 m2'yi aşması halinde, aşan kısma isabet eden menfaat için bu istisna hükmü uygulanmaz.*" şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçiler ile özel kanunları uyarınca barındırılması zorunlu olan hizmet erbabına sağlanan konut tedariki, herhangi bir sınıra tabi tutulmaksızın gelir vergisinden istisnadır. Yukarıda sayılanlar dışında kalan hizmet erbabına sağlanan konut tedariki ise mülkiyetinin işverene ait olması ve brüt alanı 100 m2 aşmaması halinde gelir vergisinden istisna olacaktır. Kanun koyucu burada da yemek istisnası uygulamasına benzer şekilde ikili ayrıma gitmiştir.

2.2.1- Barındırılması Zorunlu Olanlar

GVK'nın 23/9. bendine göre işverenler tarafından,

- *Maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere,*

- *Özel kanunları uyarınca barındırılması zorunlu olan hizmet erbabına*

konut tedariki suretiyle sağlanan menfaatler istisna kapsamına alınmıştır.

Burada sağlanan konutun mülkiyetinin işverene ait olması yahut konutun işveren tarafından kiralanmış olması istisna uygulamasını etkilemeyecektir. Ayrıca konutun brüt/net alanının da önemi bulunmaktadır. Bununla birlikte

hizmet erbabına sağlanmış olan konuta ait aydınlatma, ısıtma, suyunun temini de gelir vergisinden istisna olacaktır.

Hizmet erbabına sağlanan menfaatler için işverenler tarafından katlanılan giderler, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel gider niteliğinde olduğundan kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır.

2.2.2- Diğerleri

Maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçiler ile özel kanunları uyarınca barındırılması zorunlu olan hizmet erbabı dışında kalan hizmet erbaplarına konut tedariki suretiyle sağlanan menfaatler de gelir vergisinden istisna edilmiştir. Fakat hizmet erbabının istisna uygulamasından faydalanılabilmesi için hizmet erbabına sağlanan konutun **mülkiyetinin işverene ait olması ve brüt alanının 100m² aşmaması** şarttır.

Her iki şartın birlikte sağlanamaması halinde hizmet erbabının istisna uygulamasından yararlanıp yararlanamayacağı? sorusu akıllara gelmektedir. Eğer hizmet erbabına sağlanan konutun mülkiyeti işverene **ait değilse** brüt/net alanı kaç m² olursa olsun istisna söz konusu olmayacaktır. Mamafih, konutun mülkiyeti işverene **ait ise** brüt/net alanı 100m²'den büyük dahi olsa, 100m² kadar olan kısım için istisnadan yararlanabilecektir. Bu durumda istisna şartlarından hangisinin sağlanıp sağlanmadığına göre sonuç değişkenlik gösterecektir.

Brüt alanı belirli olmayan konutlarda brüt alan hesaplaması 147 No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yer alan açıklamalar çerçevesinde yapılacaktır. Mezkur tebliğe göre brüt alan "*Konutların brüt alanının tespit edilememesi halinde, 14 seri No.lu Emlâk Vergisi Genel Tebliğinde de belirtildiği üzere, net kullanım alanının % 25 fazlası ile tespit edilecek miktarı brüt alan olarak kabul edilecektir.*" şeklinde açıklanmıştır. Dolayısıyla brüt alan, net alana %25'i eklenmek suretiyle tespit edilecektir. Örneğin net alanı 100m² olan konutun brüt alanı $100+(100*0,25)=125m^2$ olarak hesaplanacaktır.

Ancak barındırılması zorunlu olmayan hizmet erbaplarına sadece konut tedariki suretiyle sağlanan menfaatler istisna kapsamındadır. Aydınlatma, ısıtma, suyunun temini vb. yollarla sağlanan menfaatler için istisna uygulanması mümkün değildir.

Ayrıca istisna uygulansın veya uygulanmasın, hizmet erbabına sağlanan bu tür menfaatler için işverenler tarafından katlanılan giderler, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel gider niteliğinde olduğundan kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır. Mamafih, istisna uygulamasına konu olmayan menfaatler üzerinden işverenlerce stopaj yapılacağı tabiidir.

Örneğin mülkiyeti işverene ait konutun hizmet erbabına konut olarak tahsis edilmesinin yanı sıra aydınlatma ve ısıtma giderlerinin de işverence karşılanması durumunda sağlanan konut tedariki menfaati üzerinden herhangi bir stopaj kesintisi yapılmayacak ancak aydınlatma/ısıtma giderleri net ücret kabul edilip stopaja tabi olacaktır.

2.3- Toplu Taşıma Hizmeti ve Taşıma Kartı Verilmek Suretiyle Sağlanan Menfaatler

GVK'nın 23/10. bendi "*Hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri(7194 sayılı kanunun 11 inci maddesiyle eklenen parantez içi hüküm; Yürürlük: 01.01.2020) (İşverenlerce taşıma hizmeti verilmeyen durumlarda, çalışılan günlere ait bir günlük ulaşım bedelinin 10 (5799 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile değişen oran;(Yürürlük: 1.7.2022 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde) 25,50 TL.)(14) Türk lirasını aşmaması ve buna ilişkin ödemenin toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçlarının temini şeklinde yapılması şarttır. Ödemenin bu tutarı aşması hâlinde aşan kısım ile hizmet erbabına ulaşım bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir. Bu istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.)*" şeklinde hüküm altına alınmıştır.

İşverenler tarafından toplu taşıma hizmeti sunulmak suretiyle sağlanan menfaatlerin istisna uygulamasına devam edilmekle birlikte, Gelir Vergisi Kanunu'nun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (10) numaralı bendine eklenen parantez içi hükümlerle, işverenler tarafından hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerine yönelik taşıma hizmeti verilmediği durumlarda, 01.01.2020 tarihinden itibaren, hizmet erbabına toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçları için yapılan ödemeler suretiyle sağlanan menfaatlerde istisna kapsamına alınmıştır.

Uygulamaya ilişkin usul ve esaslar 311 Seri No.lu GVK Tebliğinde açıklanmıştır. Hizmet erbabının söz konusu istisnadan faydalanabilmesi için;

1. İşveren tarafından toplu taşıma hizmetinin verilmiyor olması,
2. Sağlanan menfaatin işyerine gidip gelmesi için kullandığı taşıma araçlarında geçerli olması,
3. Fiilen çalışılan günlere ait olması,
4. Bedelin tespit edilen sınırı aşmaması,

Son olarak bu amaçla kullanılan ödeme araçlarına ilişkin harcamaların işveren tarafından belgelendirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan;

1. Ulaşım bedelinin hizmet erbabına nakit verilmesi,
2. Ulaşım bedeli karşılığının diğer alışverişlerde de kullanılabilir şekilde olması,
3. Özel araç tahsisi,
4. Çalışılmayan günlerde de ulaşım ödemesi yapılması,
5. İşveren tarafından toplu taşıma hizmeti sağlandığı hallerde işçiye ilave taşıma kartı verilmesi⁷,

durumlarında istisna uygulanmayacaktır.

Hizmet erbabı için yapılan ulaşım bedeli ödemelerinin birden fazla ayı kapsayacak şekilde toplu olarak yapılması durumunda, hizmet erbabının çalıştığı günler dikkate alınarak her bir aya isabet eden tutar ayrı ayrı istisna kapsamında değerlendirilecektir. Hizmet erbabının izin, rapor ve benzeri nedenlerle çalışmadığı günlere ilişkin ilgili ayda peşin olarak yapılan ve istisnaya konu edilmiş olan taşıma gideri ödemeleri için işverenlerce ilgili ayda düzeltme yapılabileceği gibi, ertesi ay için yapılan taşıma gideri ödemelerinden de mahsup edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Örnek 2: TDS işletmesinde 100 personel çalışmakta olup işletme tarafından toplu taşıma hizmeti sunulmamaktadır. İşletme personellerinin toplu taşıma kartlarına bir ay için (25 günlük) 1.180,00-TL (1.000 TL + 180 TL KDV) yükleme yapmıştır. Her bir personel ay içerisinde 5 gün izin kullanmıştır.

Personel Sayısı	Gün Sayısı	İzin Gün Sayısı	Günlük Yüklenen Tutar	Günlük İstisna Tutarı	Yüklenen Tutar KDV Dahil
100	25	5	40,00	25,50	118.000,00

Yukarıda yer alan tablodan görüleceği üzere, işletme personellerinin taşıma kartlarına toplam KDV dahil 118.000,00-TL tutarında yükleme yapılmış-

7 Ancak, hizmet erbabının ikamet ettiği mahallerin tümüne taşıma hizmeti sağlanmadığı veya taşıma hizmetinin belirli merkez mahallere yapıldığı ve hizmet erbabının ikametgahından bu mahallere ve bu mahallerden ikametgahına ulaşım için de yol masrafı yaptığı durumlarda, işverence verilen toplu taşıma hizmetinden faydalanmayan veya bu hizmete ulaşım için toplu taşıma araçlarını kullanmak zorunda olan hizmet erbabına verilen toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçları verilmesi durumunda da istisnadan faydalanılacaktır.

tır. GVK 23/10. Bendinde herhangi bir değişiklik yapılmamış olsaydı hizmet erbaplarına yapılan bu ödemeler üzerinden gelir vergisi stopajı yapılması gerekirdi. Ancak yapılan değişiklikle birlikte günlük 25,50-TL tutarındaki ödeme vergiden istisna tutulmuş oldu. Dolayısıyla her bir personel için günlük 25,50-TL'yi aşmayan tutarlar üzerinden vergi kesintisi yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Öte yandan bu tutarı aşan ödemeler üzerinden ise tevkifat yapılacağı tabiidir. Örneğimizde, personellerin taşıma kartlarına günlük 40,00-TL yükleme yapılmaktadır. 25,50-TL'yi aşan kısım ve bu tutara isabet eden KDV tutarı net ücret sayılacak ve brüte iblağ edilerek stopaj tutarı hesaplanacaktır.

Ayrıca personellerin her biri ay içerisinde izin kullanmıştır. Çalışılmayan günler için hizmet erbabına sağlanan menfaatler için istisna uygulanması söz konusu değildir. Böyle bir durumda işverenler aynı ay içerisinde düzeltme yapabileceği gibi izleyen aydaki taşıma giderlerinden de mahsup edebilecektir. Sorunun çözümünde, düzeltmenin aynı ay içerisinde yapıldığı dikkate alınmıştır. Buna göre istisna ve net ücret tutarları ile üzerinden stopaj hesaplanacak tutar ve stopaj tutarı aşağıdaki gibi olacaktır.

Personel Sayısı	Gün Sayısı	Çalışılan Gün Sayısı	İzin Gün Sayısı	Günlük Yüklenen Tutar	Günlük İstisna Tutarı	Yüklenen Tutar KDV Dahil	İstisna Tutarı	Net Ücret	Brüt Ücret	Tevkifat
(A)	(B)	(C)		(D)	(E)	(F)= (A*B*D)* (1,18)	(G)= (A*C*E)* (1,18)	(H)=(F-G)	(I)=(H/0,85)	(K)=(I*0,15)
100	25	20	5	40,00	25,50	118.000,00	60.180,00	57.820,00	68.023,53	10.203,53

Yukarıdaki tabloda gösterilen ödemelerin mahiyeti ücret niteliğinde olduğundan, bu ödemelerin istisna olup olmadığının işveren açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Dolayısıyla katlanılan giderler işveren tarafından kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır. Ancak istisna tutarını aşan veyahut istisnaya konu olmayan ücretler üzerinden işverenlerce stopaj yapılacağı, stopaj dahil tutarın kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınacağı unutulmamalıdır.

2.4- Giyim Eşyası Verilmek Suretiyle Sağlanan Menfaatler

GVK'nın 27/2. bendi "*Demirbaş olarak verilen giyim eşyası (Resmi ve özel daire ve müesseselerce hizmet erbabına işin icabı olarak verilen ve bun-*

ların işten ayrılmaları halinde geri alınan giyim eşyası)’’ şeklinde hüküm altına alınmıştır.

İşletme, personellerine, hizmetleri sırasında kullanmak ve işin bitiminde geri almak üzere giyim eşyası vermek suretiyle birtakım menfaatler sağlayabilmektedir. Aslında bu menfaatler işletmenin demirbaşlar hesabında kayıtlı olup amortisman sürelerine göre itfa edilmektedir. Dolayısıyla sağlanan bu menfaatlerin belirli bir kullanım ömrü de vardır. Ancak VUK 313. maddede belirtilen haddin altında kalan iktisadi kıymetler doğrudan gider olarak yazılabilir. Öte yandan kullanım ömrü bir yıldan kısa olanlar da amortisman mevzuuna girmeyecek olup doğrudan gider yazılabilecektir.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, personele sağlanan giyim eşyasının **işin icabı gereği verilmesi ve işin bitiminde geri alınması** gerektiridir. Aksi halde geri alınmayan veyahut işyeri dışında da kullanılmaya müsait bulunan giyim eşyaları açısından istisna uygulanmayacaktır. Nitekim idarenin görüşü de bu şekildedir⁸.

Sonuç itibariyle, işletme personellerine işin icabı olarak verilen ve iş bitiminde geri alınan menfaatler, işveren açısından kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için katlanılan gider olup kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır. Söz konusu masraflar için yüklenilen KDV’ler indirim konusu yapılabilir. Hizmet erbablarına sağlanan bu menfaatler ise gelir vergisinden istisna olacaktır. Ancak söz konusu şartları sağlamayan menfaatler hizmet erbabı açısından gelir vergisinden istisna olmayacak ve net menfaat üzerinden tevkifat yapılması gündeme gelecektir. Menfaatin istisna olmaması gider yazma açısından farklı sonuç doğurmayacaktır. İşverenler stopaj dahil tutarı kazancın tespitinde gider olarak dikkate alacaktır.

2.5 - Kreş Hizmeti Verilmek Suretiyle Sağlanan Menfaatler

Hizmet erbabına ayın şeklinde sağlanan menfaatlerden bir diğeri de kreş ve gündüz bakımevi hizmeti sunulmak suretiyle sağlanan menfaatlerdir. Kreş ve gündüz bakımevi hizmeti verilmek suretiyle hizmet erbabına sağlanan menfaatler, GVK’nın 23/16 bendi uyarınca, 01.05.2018 tarihinden itibaren istisna kapsamına alınmıştır. Ancak bütün hizmet erbabına sağlanan menfaatler istisna kapsamında olmayıp sadece **kadın hizmet erbabına** sağlanan menfaatler istisnadır. İstisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar 303 No.lu Gelir Vergisi Tebliği’nde düzenlenmiştir.

8 Gelir İdaresi Başkanlığı Samsun Vergi Dairesi Başkanlığının 17.11.2020 tarih ve 13649056-120.04.01[2018/ÖZE-24]-E.63571 sayılı Özelgesi

Kreş ve gündüz bakımevi hizmetinin işverenler tarafından sunulması halinde istisna uygulamasında herhangi bir sınır bulunmamakla birlikte hizmetin dışardan temin edilmesi durumunda, ödemenin hizmeti sunan gelir/kurumlar vergisi mükelleflerine yapılması ve asgari ücretin aylık brüt tutarının %50'sini aşmaması koşuluyla, her bir çocuk için aylık olarak istisnadan yararlanılabilecektir.

Bu kapsamda kadın hizmet erbabı, her bir çocuğu ayrı ayrı ve her ay olmak üzere kanunla belirlenen hadlere kadar istisnadan yararlanacaktır. Kadın hizmet erbabına bu amaçla sağlanmış menfaat tutarı asgari ücretin aylık brüt tutarının %50'sinden fazla ise **aşan kısım** için istisna uygulaması söz konusu olmayacaktır. Asgari ücretin aylık brüt tutarının %50'sine kadar olan kısım istisna uygulanmak suretiyle vergiye tabi tutulmayacak, bu tutarı aşan kısım ise ücret olarak değerlendirilip vergiye tabi olacaktır. Öte yandan aynı amaçlarla personele doğrudan aynı veya nakdi menfaatler sağlanması durumunda istisna uygulamasından faydalanması mümkün olmayacaktır.

303 No.lu Gelir Vergisi Tebliği'ne göre kreş ve gündüz bakımevi hizmetlerinin işverenlerce sağlanmadığı durumlarda hizmet erbabına sağlanan menfaatin istisna kapsamında değerlendirilmesi için asıl ücretine ilave olarak verilmesi gerekmektedir. Aksi halde işverenler ödemeye aracılık etmiş sayılacak ve istisnadan faydalanılması mümkün olmayacaktır.

2.6- Elektrik, Doğalgaz ve Isınma Yardımları

7420 sayılı Kanun'un Geçici 1. Maddesi "*Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren işverenler tarafından çalışanlara elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olmak üzere 30/6/2023 tarihine kadar (bu tarih dâhil) mevcut ücretlerine/prime esas kazançlarına ilave olarak yapılan aylık 1.000 Türk lirasını aşmayan ödemeler, 31/5/2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununa göre prime esas kazançta dâhil edilmez ve bu tutar üzerinden 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu uyarınca gelir vergisi hesaplanmaz.*

(2) *Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye ilgisine göre Hazine ve Maliye Bakanlığı ve Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı yetkilidir.*" 11.09.2022 tarihinden itibaren 30.06.2023 tarihine kadar geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir.

Mezkur madde ile işverenlerce, hizmet erbaplarının asıl ücretine ilave olarak sağlanan elektrik, ısınma ve doğalgaz amaçlı nakdi menfaatler belirli süreyle istisna kapsamına alınmıştır. Söz konusu istisna hem gelir vergisi hem de SGK primleri açısından uygulama alanı bulmaktadır. Bu amaçla 1.000,00-TL'ye kadar yapılan ödemeler üzerinden, yapılması gereken vergi ve SGK kesintileri işçi ve işveren üzerinde kalmayacaktır.

Burada gözden kaçırılmaması gereken nokta ise işverenlerin hizmet erbabına elektrik, ısınma ve doğalgaz yardımı yapma mecburiyeti bulunmadığıdır. Bu konuda işveren serbesttir. İşçilerine 1.000 TL'ye kadar elektrik, ısınma ve doğalgaz yardımı yapmak isteyen işverenler, bu ödemeler üzerinden herhangi bir vergi kesintisi yapmayacaktır. Ancak yardımlar hizmet erbabının **asıl ücretine ilave olarak** yapılmalıdır. Aksi halde istisna uygulanmayacaktır.

SONUÇ

Çalışmamızın önceki bölümlerinde ücretliler için istisna olan bazı uygulamaları açıklamaya çalıştık. Ücretlilere tanınan teşvikler elbette bunlarla sınırlı değil. Uygulamada sıklıkla karşılaşılan ve aynı olarak sağlanan menfaatlerin vergisel durumunu irdelenmiştir. Bunun yanı sıra kreş ve gündüz bakımevi verilmek suretiyle kadın hizmet erbaplarına sağlanan menfaatler ve son dönemde kamuoyunu meşgul eden ve 30.06.2023 tarihine kadar tüm ücretlileri ilgilendiren elektrik, ısınma ve doğalgaz amaçlı sağlanan menfaatlerin durumunu kısaca aktardık.

İşverenlerin yaptıkları ücret ödemeleri ile hizmet erbabının elde ettiği ücret gelirlerinin vergi kanunları karşısındaki durumunun bilinmesi önemlidir. Böylelikle her iki tarafta vergi ödeme yükümlülüğü hakkında bilgi sahibi olacaktır. Ücret ödemesinin mahiyetinin ne olduğu, ne amaçla yapıldığı, ne kadar yapıldığı gibi sorular, yapılan ödemenin istisna olup olmadığı veyahut ne kadarlık bir istisna uygulanacağını göstermektedir.

Öte yandan işçilere sağlanan aynı menfaatlerle ilgili teşvik uygulamalarının dikkatle takip edilmesi ve işlemlerin bu doğrultuda yapılması, hizmet erbaplarının daha az vergi ödemesini sağlayacaktır. Örneğin hizmet erbabına taşıma kartı yerine doğrudan nakdi yardım yapılması durumunda sağlanan menfaat gelir stopajına tabi iken taşıma kartı verilmesi halinde vergi kesintisi olmayacaktır.

Diğer taraftan vergi mevzuatımızda işverenlerce personellere sağlanan aynı ve nakdi menfaatlerle ilgili teşviklerin bulunduğu (yemek, konaklama, taşıma, kreş ve gündüz bakımevi, doğalgaz, elektrik yardımları vd.) gözden kaçırılmamalıdır. Böylece istisna tutulan menfaatlere isabet eden vergi tutarları işletme üzerinde yük olmayacaktır.

KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

- 186 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 147 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 303 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 311 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 319 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 5799 Sayılı CB kararı
- 23.11.2022 Tarih ve 2022-20 sayılı SGK Genelgesi
- Gelir İdaresi Başkanlığı Samsun Vergi Dairesi Başkanlığının 17.11.2020 tarih ve 13649056-120.04.01[2018/ÖZE-24]-E.63571 sayılı Özelgesi
- 7420 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği