



Sayı : 2010/4
Tarih : 23.12.2010

Ö Z E L B Ü L T E N

MUHTELİF ÜCRET ÖDEMELERİNDE PERSONELE SAĞLANAN MENFAATLERİN VERGİ VE SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

KAYNAKLAR

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu,
- Gelir Vergisi Genel Tebliği,
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu,
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu,
- Maliye Bakanlığı Özelgeleri,
- 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu,
- 3308 Sayılı Mesleki Eğitim Kanunu,
- 4490 Sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu,
- Türk Uluslararası Gemi Sicili Yönetmeliği,
- 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu,
- Serbest Bölgeler Kanunu Tebliği,
- 1475 Sayılı ve 4857 Sayılı İş Kanunu,
- Hasan Yalçın (Giderler Ocak 2010) (Giderler Kasım 2010),
- Turgay Özen SMMM (13.08.2010 tarihli makalesi, www.muhasibetr.com),
- Mazars Denge 27.08.2009 tarihli 2009/9 sayılı sirküler,
- Ramazan Cenk E-Yaklaşım, Eylül 2009, sayı 201 (www.huseyinust.com adresinden alınmıştır),
- Server Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.-Personele Sağlanan Menfaatlerin Vergisel Durumu başlıklı makale (www.serverymm.com),
- M.Fatih Köprü'nün vergidegundem.com adresinde yayınlanan makalesi,
- Zeki Cengiz Aydın ve Bülent Yıldız-Ücretlilere ayın şeklinde sağlanan menfaatlerin vergilendirilmesi ve muhasebesi başlıklı makalesi (www.yaklasim.com),
- www.webmuhasibe.com adresinde yayımlanan 'ücretlilere yapılan ödemelerde vergi ve sigorta kesintileri' başlıklı makale,
- BDO Denet Duyuru 27.04.2009 tarihli 2009/051 no.lu duyuru,
- Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu,
- SSK Genelgeleri

İÇİNDEKİLER:

I.	GİRİŞ	3
II.	VERGİ MEVZUATI BAKIMINDAN DEĞERLENDİRME	3
	A. GENEL BİLGİ	3
	1.Yardım Çeşitleri	4
	2.Gelir Vergisi Kanunu Açısından Ayni ve Nakdi Yardımların Vergilendirilmesi	5
	1. İşletme Dışından Alınan Malların Verilmesi	6
	2. İşletme İçinde Üretilen Malların Verilmesi	9
	3. İşyerinde veya Müştemilatında Personele Yemek Yedirilmesi	11
	4. İşyerinde Kullanılmak Üzere Verilen Giyim Eşyası	12
	5. İşyerinde İbate Yardımı, Konut Yardımı	13
	6. Tedavi ve İlaç Yardımı	14
	7. Taşıma Yardımı	14
	8. Çocuk Yardımı	15
	9. Evlenme ve Doğum Yardımları	16
	10. Ölüm, Sakatlık, Hastalık ve İşsizlik Tazminatı ve Yardımları	16
	11. Yolluklar (Harcırah)	17
	12. 3308 Sayılı Çıracılık ve Mesleki Eğitim Kanununa Göre Çalıştıranlar	18
	13. Temettü İkramiyeleri	18
	14. Bireysel Emeklilik Katkı Payı ve Şahıs Sigorta Primleri	18
	15. İhbar ve Kıdem Tazminatları	19
	16. Diğer Nakdi ve Ayni Yardımlar	20
	17. Toprak Altında (Madenlerde) Çalışanlara Ödenen Ücretler Gelir Vergisi	20
	18. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerde Çalışan Gemi Adamlarına Ödenen Ücretler	20
	19. Uçuş ve Dalış Ücret ve Tazminatları	21
	20. Serbest Bölgelerde Çalışanlara Ödenen Ücretler	21
III.	SSK MEVZUATI BAKIMINDAN DEĞERLENDİRME	21

İşverenler çalıştırdıkları personele ücretinin dışında da bir takım ödemeler yapabilmektedir. Bu tür ödemelere aynı veya nakdi yardım denilmektedir. Yapılan nakdi ve aynı yardımların bir kısmı gelir vergisi, damga vergisi ve SSK kesintisine tabi olmaktadır.

A) VERGİ MEVZUATI BAKIMINDAN DEĞERLENDİRME

1- Genel Bilgi

G.V.K.'nın 61'nci maddesinde ücret tanımlamış ve ücret sayılan halleri de maddeler halinde sıralamıştır. Maddeye göre;

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.

Bu kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı ödemeler de ücret sayılır:

1. 23'üncü maddenin 11 numaralı bendine göre istisna dışında kalan emeklilik, malüliyet, dul ve yetim aylıkları;
2. Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler;
3. Türkiye Büyük Millet Meclisi il genel meclisi ve belediye meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzeyen diğer kimselere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
4. Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
5. Bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
6. Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 62'nci, 63'ncü ve 64'ncü maddelerinde işverenin, gerçek ücretlerin ve diğer ücretlerin tanımı yapılmıştır.

G.V.K.'nın 6'ncı bölümünde bulunan "Müteferrik İstisnalar" başlıklı bölümünde ise 23, 24, 25, 26, 27, 28 ve 29'ncü maddelerde hangi ücretlerin gelir vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir.

Yine G.V.K.'nın 31, 32 ve 63'ncü maddelerinde ise gelir vergisi matrahından nelerin indirim yapılacağı sıralanmıştır.

Yardım Çeşitleri :

a) Çalışanlara en sık rastlanan aynı yardımların bir kısmı aşağıdaki gibidir.

- Personele iş yeri dışında tüketebileceği yiyecek maddeleri (erzak verilmesi),
- Özel yaşantıda kullanılacak giyim eşyaları verilmesi (giyim yardımı),
- Yakacak yardımı (kömür, odun v.b.)
- İşletmenin üretimini veya satışını yaptığı mallardan verilmesi,
- Personele özel sağlık sigortası hizmeti sağlanması,
- Personele konut tahsisi yapılması,
- Personelin çocuğu için kreş açılması,
- Personelin tatilini belli bir yerde geçirmesinin sağlanması,
- Personelin toplu olarak işe gelmesini sağlamak amacıyla sağlanan taşıma hizmeti,
- Personele işyerinde veya müştemilatında yemek verilmesi veya kupon ve biletler ile personelin işyeri dışında yemek yemesinin sağlanması,
- Personele verilen iş elbisesi
- Altın hediye edilmesi,

Yukarıda sayılan aynı yardımların bir kısmı vergiye tabi, bir kısmı belli koşulları aşması halinde vergi ve SSK primine tabi, bir kısmı ise tamamen vergi ve SSK kesintisinden istisnadır.

b) Yine personele aşağıdaki adlar altında nakit yardım ve ödemeler yapılmaktadır.

- İkramiye,
- Bayram parası (ramazan ve kurban bayramında),
- Yılbaşı parası,
- İzin parası (yıllık izin kullanmayanlara verilen)
- Kıdem Tazminatı (yasal zorunluluklar dışında verilen)
- Temettü İkramiyesi
- Çocuk Yardımı

- Kıdem Tazminatı
- İhbar Tazminatı
- Evlenme ve doğum yardımları
- İşe başlatmama tazminatları
- Harcırah
- Ve v.b.

Yukarıda sayılan nakdi ödemelerin bir kısmı vergi ve sigorta primine tabi, ödemelerin bir kısmı belli şartlar altında gelir vergisine ve sigorta primine tabi ancak tüm ödemeler damga vergisi konusuna girmektedir.

Yukarıda verilen aynı ve nakdi yardımlar için uygulama esasları aşağıda açıklanmıştır.

2-Gelir Vergisi Kanunu Açısından Aynı ve Nakdi Yardımların Vergilendirilmesi :

Personele sağlanan her türlü aynı veya nakdi ödeme ve benzeri menfaat ücrettir ve ücretin verilebilmesine dair gerekli işlemlerin yapılması ve hesaplanan verginin de muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 96. maddesinde, "Vergi tevkifatı, ücretler dışında kalan ödemelerde gayrisafi tutarlar üzerinden yapılır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır." hükmü yer almıştır.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesinin son fıkrasında ise, "Hizmet erbabına verilen aylar, verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre; konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatler, konutun emsal kirasına veya menfaatin emsal bedeline göre değerlendirilir." hükmü yer almaktadır.

Bu hükümlere göre, işverenler tarafından işçilere yiyecek, içecek ve giyecek adı altında yapılan aynı yardımlar, hizmet erbabına ücretleri dışında net olarak sağlanmış bir menfaat olduğundan, ücret olarak kabul edilmesi ve verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına (KDV dahil) göre değerlendirilmesi sonucu tespit edilen tutarın brütünün bulunarak, bu tutar üzerinden hesaplanan gelir vergisinin işverence üstlenilmesi suretiyle, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94, 103 ve 104. maddelerine göre gelir vergisi tevkifatının yapılması gerekmektedir.

Nakdi olarak yapılan ödemelerin de brütü bulunarak brüt üzerinden gelir vergisi ve damga vergisi kesintisi yapılmalıdır.

Çalışanlara ödenen net ücret ile net ücretin brütünün bulunması suretiyle hesaplanan ve işverence üstlenilen gelir vergisi toplamının, genel hükümlere göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerekir. Söz konusu madde ve malzemelerin piyasadan fatura kesilip temin edilmiş olması ve fatura tutarlarının gider veya maliyet unsuru olarak muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmesi durumunda ise sadece net ödeme tutarı ile brüt ödeme tutarı arasındaki farkın gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Sağlanan aynı yardımlarda aşağıdaki hususlara dikkate edilmesi gerekmektedir.

- a) KDV dahil toplam tutar net ücret olarak dikkate alınması,
- b) KDV dahil toplam tutarı aynı yardım verilen personel sayısına bölerek kişi başına düşen tutarın bulunması,
- c) Kişi başına düşen tutar **NET ÜCRET** olarak kabul edilecek ve her bir personelin içinde bulunduğu gelir vergisi dilimine göre gelir vergisi oranı ve damga vergisi oranı toplamına göre brütün bulunması,
- d) Brüt tutar üzerinden gelir vergisi ve damga vergisi hesaplanması,
- e) Aynı ödemeler sigorta primine ve işsizlik sigortası primine tabi değildir.
- f) Yapılan alım dolayısı ile KDV indirilmiş ise aynı yardımın yapıldığı ayda KDV düzeltmesinin (ilave edilecek KDV) yapılması,
- g) KDV dahil gider yazılacaktır.

Bulunan brüt tutarlar ilgili ayın ücret bordrosunda gösterilmelidir. Aksi takdirde kümülatif vergi matrahına dahi edilmemiş olmaktadır. Çünkü sonuçta vergiye tabi bir unsur vardır ve ücretlerin doğru gelir vergisi oranına göre vergilendirilmesi için kümülatif gelir vergisi matrahının doğru bir şekilde takibi önem arz etmektedir.

Personele verilen aynı yardımlar için fatura düzenlenip düzenlenmeyeceği konusunda İdarenin de verdiği muktezalarda herhangi bir ifade bulunmamaktadır. Kanaatimizce fatura düzenlenmesine gerek yoktur. Zira V.U.K.'nın 229'ncü maddesinde "Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır." denilmek suretiyle faturayı tarif etmiştir.

Üretimde çalışan personele çay saatlerinde verilen bisküvi, gofret, simit v.b. yiyecekler gelir vergisi ve damga vergisine tabi tutulmayarak doğrudan genel üretim giderleri olarak dikkate alınmalıdır.

2.1. İşletme Dışından Alınan Malların Verilmesi

Personele ücret olarak verilen aylar işletme dışından elde edilmiş olabilir. Bu durumda söz konusu aynı yardımın temini nedeni ile alınan faturanın KDV dahil tutarı personele verilen ücretin net tutarı olarak dikkate alınması gerekmektedir. Bu tutardan hareketle brüt ücret tutarı bulunacaktır.

Personele verilmek üzere satın alınan mallar ilk etapta 157-Diğer Stoklar hesabına (bu hesap altında personele yapılacak aynı yardımlar adı altında muavin hesap açılmasında yarar vardır) kayıt yapılır. Faturada ayrıca gösterilen KDV indirim konusu yapılır.

Personele verilen aynı yardımlarla (erzak yardımı, yakacak yardımı, giyim yardımı v.b.) ilgili uygulamada muhasebe kayıtları farklı olabilmektedir. Konuya ilişkin örnek aşağıdaki gibidir. **(Uygulamada 3 şekilde muhasebe kaydı yapılabilmektedir.)**

1)

Alım Faturasının Muhasebe Kaydı

157-Diğer Stoklar	100,00	
191-İndirilecek KDV	18,00	
		320-Satıcılar
		118,00

Personelin % 15 gelir vergisi diliminde olduğunu varsaydığımızda 118,00.-TL'lık tutarın brütü damga vergisi oranı da dikkate alınarak 139,91.-TL olmaktadır. Buna göre muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir. **(Gider hesabı personelin durumuna göre 720, 730, 740, 750, 760 ve 770 hesaplara kaydedilmelidir.)**

Ayın Olarak Verilen Yardımın Muhasebe Kaydı

770-Genel Yönetim Giderleri	139,91	
		335-Personele Borçlar
		118,00
		360-Ödenecek Vergi ve Fonlar
		21,91
		(%15 Gelir Vergisi : 20,99)
		(%06,6 Damga Vergisi : 0,92)
335-Personele Borçlar	118,00	
		600-Yurtiçi Satışlar
		100,00
		(649 veya 679 hesaplarda kullanılabilir)
		391-Hesaplanan KDV
		18,00
623-Diğer Satışların Maliyeti	100,00	
		157-Diğer Stoklar
		100,00

2)**Alım Faturasının Muhasebe Kaydı**

157-Diğer Stoklar	100,00	
191-İndirilecek KDV	18,00	
		320-Satıcılar
		118,00

Ayın Olarak Verilen Yardımın Muhasebe Kaydı

770-Genel Yönetim Giderleri	139,91	
		157-Diğer Stoklar
		100,00
		391-Hesaplanan KDV
		18,00
		360-Ödenecek Vergi ve Fonlar
		21,91
		(%15 Gelir Vergisi : 20,99)
		(%06,6 Damga Vergisi : 0,92)

3)**Alım Faturasının Muhasebe Kaydı**

770-Genel Yönetim Giderleri (KDV dahil Ft.)	118,00	
		320-Satıcılar
		118,00

Ayın Olarak Verilen Yardımın Muhasebe Kaydı

770-Genel Yönetim Giderleri	21,91	
		360-Ödenecek Vergi ve Fonlar
		21,91
		(%15 Gelir Vergisi : 20,99)
		(%06,6 Damga Vergisi : 0,92)

Yukarıda gösterildiği gibi üç şekilde muhasebe kaydı yapılabilmektedir. Unutulmamalıdır ki, aynı yardım için hesaplanan brüt tutarın ücret bordrolarında dikkate alınması ve gelecek aya devreden kümülatif gelir vergisi matrahına dahil edilmesi gerektiğidir. Ancak bu husus uygulamalarda genellikle gözardı edilmektedir.

2.2. İşletme İçinde Üretilen Malların Verilmesi

Personele işletme içinde üretilen malların verilmesi durumunda bu malların ortalama perakende satış fiyatı net ödeme olarak kabul edilip bu tutardan brüte gidilecektir.

İşletmenin ürettiği malları personeline vermesi durumunda iki farklı bedel tespiti gerekecektir. Bunlardan birincisi G.V.K.'nun 63'ncü maddesine göre verilen ayının değeri sayılacak ortalama perakende satış fiyatı, diğeri ise katma değer vergisi uygulaması açısından emsal bedel tespiti.

Uygulamada genellikle verilen ayının ortalama perakende satış fiyatının tespitinde güçlükler olabilmektedir. Ancak bu tespitin yapılabilmesi durumunda yasa gereği net ücret olarak bu tutarın alınması gerekmektedir. Uygulamada güçlük nedeniyle pratik olması açısından V.U.K.'nun 267. maddesine göre emsal bedel tespitinin uygulamasında maliyet bedeli esas alınabilir. Maliyet bedeli tutarına % 10 ilave edilmek suretiyle emsal bedel bulunur. Bulunan bu tutarın brütü hesaplanarak gelir vergisi ve damga vergisi kesintisi yapılır.

Ancak Katma Değer Vergisi uygulamasına esas alınacak emsal bedelin tespitinde maliyet bedeline genel giderlerden pay verilmiş olması gerekmektedir.

Konuya ilişkin örnek aşağıdaki gibidir.

Firma üretimini yaptığı takım elbiselerden birer adedini yılbaşında personeline dağıtmıştır. Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde takım elbisenin maliyet bedeli 100,00.-TL'dir.

Buna göre net ücret aşağıdaki gibi bulunacaktır.

$$\begin{aligned} 100 + (100 \times \%10) &= 110,00.-\text{TL} \\ 110 \times \%8 \text{ KDV} &= 8,80.-\text{TL} \\ \text{Toplam} &= 118,80.-\text{TL} \end{aligned}$$

İşçinin % 15 gelir vergisi diliminde olduğunu düşünürsek 140,86.-TL brüt tutar bulunur. Ancak burada da muhasebe kayıtları üç şekilde olabilmektedir. **(Gider hesabı personelin durumuna göre 720, 730, 740, 750, 760 ve 770 hesaplara kaydedilmelidir.)**

1)

770-Genel Yönetim Giderleri	140,86
335-Personele Borçlar	118,80
360-Ödenecek Vergi ve Fonlar	22,06
(%15 Gelir Vergisi : 21,14)	
(%06,6 Damga Vergisi : 0,92)	

335-Personele Borçlar	118,80	
	600-Yurtiçi Satışlar	110,00
	(649 veya 679 hesaplarda kullanılabilir)	
	391-Hesaplanan KDV	8,80
620-Satılan Mamuller Maliyeti	100,00	
	152-Mamuller Hesabı	100,00

2)

157-Diğer Stoklar	100,00	
	152-Mamuller Hesabı	100,00
770-Genel Yönetim Giderleri	140,86	
	360-Ödenecek Vergi ve Fonlar	22,06
	391-Hesaplanan KDV	8,80
	600-Yurtiçi Satışlar	110,00
	(649 veya 679 hesaplarda kullanılabilir)	
621-Satılan Mamuller Maliyeti	100,00	
	157-Diğer Stoklar	100,00

3)

770-Genel Yönetim Giderleri	22,06	
	360-Ödenecek Vergi ve Fonlar	22,06
	(%15 Gelir Vergisi : 21,14)	
	(%06,6 Damga Vergisi : 0,92)	
620-Satılan Mamuller Maliyeti	100,00	
	152-Mamuller Hesabı	100,00

770-Genel Yönetim Giderleri	18,80	
	391-Hesaplanan KDV	8,80
	679-Olağandışı Gelirler (%10 emsal bedel artışı)	10,00

2.3. İşyerinde veya Müştemilatında Personele Yemek Yedirilmesi

Hizmet erbabına yemek verilmesi vergi uygulamasında iki açıdan incelenmektedir.

- Verilen yemek bedellerinin işletme açısından gider niteliği,
- Bu menfaati elde eden hizmet erbabı açısından ücret niteliği'dir.

GVK'nun 40/2'nci maddesi hükmüne göre, personele işyerinde veya işyerinin müştemilatında yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatlere ilişkin giderler, herhangi bir şart ve üst sınır söz konusu olmaksızın işletme gideridir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 23.maddesinin 8 numaralı bendinde hizmet erbabına işyerlerince yemek vermek suretiyle sağlanan menfaatlerin gelir vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir. Kanun maddesi aşağıdaki gibidir.

8. Hizmet erbabına işverenlerce yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler (İşverenlerce, işyerinde veya müştemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin **(2010 yılı için 273 GVK Tebliğ ile 10 TL)** aşmaması ve buna ilişkin ödemenin yemek verme hizmetini sağlayan mükelleflere yapılması şarttır. Ödemenin bu tutarı aşması halinde, aşan kısım ile hizmet erbabına yemek bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir.)

Personele sağlanan menfaatinin bir günlük tutarı **Maliye Bakanlığınca** belirlenen haddi aşmaması halinde tamamı istisna kapsamındadır. Ancak belirlenen haddi aşması durumunda aşan kısım net ücret olarak değerlendirilip brütü bulunması ve gelir vergisi ve damga vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir. 186 no.lu GV Genel tebliğinde istisna hükmünün uygulanmasında aşağıdaki hususların bulunması gerektiği belirtilmiştir.

- İşverenlerce yemek bedeli, doğrudan yemek verme hizmetini sağlayan veya bu işe aracılık eden kuruluşa ödenecek (hizmet erbabına ödenmeyecek),

- Yemek bedelinin fiilen çalışılan günlere ait bir günlük tutarı lirayı aşmayacak veya aşması halindeliralık kısmı istisnaya konu edilecek (fiilen çalışılmayan günler için de yemek bedeli ödenmesi halinde, bu ödeme istisna kapsamının dışında kalacak),

- Yemek bedeli faturası (götürü usule tabi olan mükellefler için gider pusulası), işveren adına düzenlenecektir. Ancak, faturaya veya gider pusulasına yemek yiyen hizmet erbabının adı ve soyadı ile yemek yediği gün sayısı bir liste halinde eklenecektir.

İstisna uygulamasında yemek bedeline katma değer vergisi dahil edilmeyecektir.

Bu şartlar çerçevesinde işverenlerce, hizmet erbabına civar lokantalar veya yemek verme hizmeti sağlayan kuruluşlar vasıtasıyla temin edilen menfaatler vergiden istisna edilecektir. İşverenler, civar lokantalardan veya yemek verme hizmeti sağlayan diğer kuruluşlardan hizmet erbabına yemek vermek suretiyle sağladıkları menfaatlerin vergiden istisna edilecek kısmı ile vergiye tabi olacak kısmını belirlemeleri bakımından, ücret bordrosunda bu hususu göstermek zorundadırlar. İşverenler yaptıkları bu ücret ödemelerini ücret bordrosuna dayandırarak, genel hükümlere göre gider yazacaklardır. Lokantalar veya yemek verme hizmetini sağlayanlardan alınan faturalar (götürü mükellefler için gider pusulası), bu bordronun eki niteliğinde gider belgesi kabul edilecektir.

2.4. İşyerinde Kullanılmak Üzere Verilen Giyim Eşyası

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 27. maddesinin 2 numaralı bendinde; demirbaş olarak verilen giyim eşyası (resmi ve özel daire ve müesseselerce hizmet erbabına işin icabı olarak verilen ve bunların işten ayrılmaları halinde geri alınan giyim eşyası) gelir vergisinden istisna edildiği hükme bağlanmıştır. Bu hükme göre; giyim eşyası bedelinin gelir vergisinden istisna edilebilmesi için;

- İşin özelliğine göre giyime zorunluluğu olan giyim eşyası niteliğinde olması,
 - İlgililere demirbaş olarak verilmesi,
 - İşten ayrılması halinde de personelden geri alınması,
 - Sivil hayatta giyilmesi mümkün olmaması,
 - Giyim eşyası hizmet erbabına verilmesi,
 - Giyim eşyasının mülkiyeti işverene ait olması
- gerekir.

Başka bir ifade ile demirbaş olarak verilen giyim eşyalarının, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 27. maddesinin 2 numaralı bendinde, gelir vergisinden istisna edilebilmesi için, resmi ve özel idare kuruluşları veya bazı işverenler tarafından; işin gereği olarak genellikle işte kullanılan, emaneten verilen ve işten ayrılmaları durumunda geri alınan veya bu elbiselerin işten ayrılmaları halinde, sivil hayatta giyilmesi mümkün olmayan yardımlardan olması gerektiği hükme bağlanmıştır.

Örneğin işçilere mesai saati içerisinde giymeleri için verilen iş tulumu, çizme, baret, eldiven v.s. gibi iş elbiselerinin, doktor ve hemşirelere verilen önlükler, güvenlik görevlilerine ve şoförlere verilen üniforma elbiseleri gibi. Ancak, işyerinde çalışanlara yukarıda belirtilen durumların dışında aynı olarak veya nakit olarak yapılan giyim yardımlarının, ücret olarak gelir vergisine tabi tutulması gerekir. Örneğin, takım elbise, ayakkabı, gömlek, kravat, palto veya iş elbisesine ait kumaş olarak verilmekle beraber ayrıca bu kumaşın elbise dikimi için dikiş parası verilmesi gibi. Bu konuda, Maliye Bakanlığı'na yansıyan bir olayda Bakanlıkça; "...sendika üyelerine işverence, toplu iş sözleşmesi gereğince elbise bedeli kadar çek verilmesi halinde, yapılan bu ödemelerin ücret olarak kabul edilmesi ve Gelir Vergisi Kanunu'nun ücretin vergilendirilmesine ilişkin hükümleri doğrultusunda vergiye tabi tutulması gerekmektedir." şeklinde görüş bildirilmiştir.

Pazarlama elemanlarına veya büroda görevli personele verilen iş elbiseleri (takım elbise, ayakkabı, gömlek, kravat, etek, pantolon v.b.) yardımının ücret olarak değerlendirilip değerlendirilmemesi tartışma konusudur. Zira bu elemanlar şirketi temsil etmekle beraber özel yaşamlarında da bu giysileri giyebilmektedirler. Mükelleflerin ileride eleştiri konusuna muhatap kalmamaları için İdareden görüş alınmasında yarar bulunmaktadır.

Günümüzde özellikle üretimde çalışan personele yazlık ve kışlık olmak üzere yılda en az iki kez iş elbisesi yardımı yapılmaktadır. Çalışan bu personelin giydiği giysiler zamanla yıpranmakta, yırtılmakta ve üretimin özelliğine göre kullanılmayacak durumunda olabilmektedir. Bu nedenle alınan iş elbiseleri bir sonraki yılda giyilmemekte ve atılmaktadır. Alınan bu iş elbiseleri üretimde çalışan personele ait ise doğrudan 730-Genel Üretim Giderleri hesabına kaydedilmesi gerekir.

2.5. İşyerinde İbate Yardımı, Konut Yardımı :

İbate kelime anlamı olarak "barındırma" olarak geçmektedir. Bazı yerlerde "korumak, kollamak, himayesi altına almak" olarak da tanımlanmaktadır.

İşyeri ve müştemilatında personelin şahsen yararlanması için tahsis edilen işçi yatakhaneleri, dinlenme odası v.b. yatacak yer yardımı gelir vergisine tabi değildir. Bu tür giderler GVK.'nun 40/2'nci maddesine istinaden gider olarak indirilir. Ancak işçinin ailesiyle birlikte yararlandığı barınma giderleri ücret olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/9'uncu maddesi hükmü gereğince, 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 gelir vergisinden istisnadır. (Bu konutların 100 m²'yi aşması halinde, aşan kısma isabet eden menfaat için bu istisna hükmü uygulanmaz.)

Bu istisnanın uygulamasında iki farklı durum sözkonusudur.

-Konutun büyüklüğüne bağlı olmaksızın uygulanacak istisna.

-100 m²'yi aşmayan konutlar için uygulanacak istisna.

Genel olarak maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere ve özel kanunlarına göre barındırılması gereken memurlarla müstahdemlere konut tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler, konutun büyüklüğüne bağlı olmaksızın gelir vergisinden istisnadır. Bu istisnanın kapsamına, tahsis edilen konut yanında konutun aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini gibi menfaatler de dâhildir. Bu istisnanın uygulanmasında, konut olarak tahsis edilen gayrimenkullerin, işverenin mülkiyetinde olup olmamasının önemi yoktur. Böyle olduğu içindir ki, konut kira ile tutulmuş ise fiilî kira bedeli ve işverene ait ise amortismanları ve bakım masrafları ile bunlara ilâveten konutun aydınlatma, ısıtma ve temizlik giderleri, vergiden müstesna bir ücret ödemesi sayılarak GV stopajı söz konusu olmaksızın, aynen ticarî kazançtan indirilir.

Bu istisnanın uygulanması için adına konut tahsisi yapılacak kişinin maden işletmelerinde veya fabrikalarında işçi olarak birfiil çalışması gerekmektedir.

Ancak bazı durumlarda işçilere konut tedariki yerine ''konut tedariki tazminatı'' veya benzer adlarla yapılan ödemeler söz konusu olabilmektedir. Bu tür ödemeler ücret niteliğinde olup istisna kapsamında değildir.

Mülkiyeti işverene ait brüt alanı 100 m²'yi aşmayan konutların hizmet erbabına konut olarak tahsis edilmesi suretiyle sağlanan menfaat gelir vergisinden müstesnadır. Dikkat edileceği üzere bu istisna uygulamasında kişilere yönelik bir sınırlama getirilmemiş ve hizmet erbabı deyimini kullanılmıştır. Söz konusu konut tahsisinin istisnadan yararlanabilmesi için mesken olarak verilen konutun işverene ait olması ve brüt alanın 100 m²'yi aşmaması gerekir. Kiralık konutlar bu istisnadan yararlanamazlar. Ayrıca ister mülkiyeti işverene ait olsun ister kiralık olsun konutla ilgili aydınlatma, ısıtma, bakım-onarım, aidat, suyunun temini ve v.b. giderleri istisna kapsamında değildir.

Mülkiyeti işverene ait olmayan kiralık konut hizmet erbabına tahsis edilmesi durumunda hem mülk sahibi için % 20 stopaj, hem de ödenen brüt kiranın brütü bulunarak bordroya dahil edilerek gelir vergisi ve damga vergisi hesaplamak zorundadırlar.

2.6. Tedavi ve İlaç Yardımı :

GVK'nun 40/2'nci maddesinde hizmetli ve işçi ayırımı yapılmaksızın tüm personelin tedavi ve ilaç giderlerinin, ticarî kazançtan indirilebilecek bir gider olduğu belirtilmiş ve bunun için herhangi bir şart ve sınır öngörülmemiştir.

İşyerine alınan ecza dolabı ve içerisindeki malzemeler, işyeri hekiminin verdiği hizmet ve işyeri hekiminin görevini icra etmesi için gerekli olan malzemeler gider niteliğinde olup gelir vergisine tabi değildir. Ayrıca iş kazası geçiren personelin hastane masrafları, Verem Savaş Derneğinin ifa ettiği akciğer film gideri, yemekhanede veya çay ocağında görevli personelin portör muayene masrafları, diğer yasalardaki zorunluluk nedeniyle yapılan sağlık giderleri ve v.b. giderler iş ve işyeriyle ilgili olmak kaydıyla gider yazılır ve gelir vergisine tabi değildir. Ancak işçinin sürekli tedavi gerektiren bir hastalığın olması, işçinin ailesinin tedavi masrafı, sadece yardım amacıyla işçinin daha önceden gelen bir rahatsızlığın tedavi edilmesi v.b. durumlarda ise yapılan tedavi ve ilaç giderleri ücret niteliğindedir ve gelir vergisi, damga vergisi kesintisini gerektirir.

2.7. Taşıma Yardımı :

İşverenler tarafından personelin toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla yapılan taşıma giderleri, personele sağlanan bir menfaat olarak GVK.'nun 61'nci maddesi hükmü gereği ücretin bir unsuru sayılmaktadır.

Böyle olmakla beraber, GVK.'nun ücretlerde istisnalardan söz eden 23/10'ncü maddesinde "hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri" vergiden istisna edilmiş bulunmaktadır.

Bu hükümden anlaşılacağı üzere istisna, toplu taşımalara münhasırdır. Bu taşıma işinin işverene ait olan veya işveren tarafından kiralanılan servis araçları ile yapılmasının ve bu araçların otobüs, midibüs, minibüs ve hatta binek otomobili (taksi) olmasının sonuca etkisi yoktur.

İstisna için toplu taşıma yapılması, taşıma giderlerinin personel tarafından değil işveren tarafından ödenmesi ve faturasının işveren adına kesilmesi şart olduğu cihetle, personele tren, vapur, otobüs ve minibüs gibi toplu taşıma araçlarını kullanarak işyerine gidip gelmelerini sağlamak amacı ile nakit, bilet, akbil, mavi kart, abonman bileti ve işe gidip gelmeleri ile ilgili olarak özel arabalarına ait benzin masraflarının verilmesi halinde, bunlara istisna uygulanması Maliye İdaresi'nce kabul edilmemektedir.

Mevcut kanun hükümlerine göre, üst düzey yöneticilere tahsis edilen makam arabalarına ait masrafların da vergiye tâbi bir ücret ödemesi sayılması gerekmektedir. Ancak günümüzde araçlar sadece makam olarak tahsis edilmemekte bu araçlar işle ilgili de sürekli kullanılmaktadır. Bu nedenle bu ayırımın nasıl yapılacağı hususunda belirlenmiş yasal düzenleme veya kriter yoktur. Ayrıca günümüz rekabet koşulları, hızlı gelişen teknoloji, yeni müşteriler bulmanın zorunluluğu, uluslararası ilişkiler ve yurtdışında yapılan işler nedeniyle araçlar sürekli (zaman kısıtlaması olmaksızın) kullanılmaktadır.

2.8. Çocuk Yardımı :

GVK'nun tazminat ve yardımlara ilişkin istisnalardan söz eden 25'nci maddesinin 4 numaralı bendi ile, hizmet erbabına ödenen çocuk zamları G.V.'nden istisna edilmiştir. Söz konusu bentte, parantez içinde "Bu zamlar Devletçe verilen miktarları aştığı takdirde, fazlası vergiye tâbi tutulur." hükmü doğrultusunda, istisnanın uygulanması sırasında, 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 202'nci maddesinin 375 Sayılı KHK'nin 10'ncü maddesi ile değişik hükmü uyarınca, devlet memurlarına eş ve çocukları için ödenen aile yardımlarının çocuklara ait bölümüne ilişkin şartlara uyulması gerekmektedir. Buna göre, personele ödenen çocuk yardımlarının vergi istisnasından yararlanabilmesi için gerekli şartlar şöyledir :

-Personelin geçimini sağladığı üvey çocukları ve evlatlıkları dâhil en fazla iki çocuğu yardımdan yararlanabilir. Fazlası yararlanamaz. Öte yandan, 2010 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'nun 28. maddesinin dördüncü fıkrası hükmüyle, 657 sayılı Kanun'un 202. maddesi uyarınca çocuk için verilmekte olan aile yardımı ödeneğinde, **15.01.2010 tarihinden itibaren sayı sınırlamasının dikkate alınmayacağı öngörülmüştür.** Bu düzenleme nedeniyle, 15.01.2010 tarihinden itibaren Devlet memurlarına çocuk sayısı sınırı dikkate alınmaksızın aile yardımı ödenecek, dolayısıyla çocuk sayısı sınırı olmaksızın, özel sektörde çalışanlara ödenen çocuk yardımları da yukarıda hesaplanan tutarları geçmemek şartıyla gelir vergisinden istisna edilecektir.

-Evlenmemiş kız çocuklar, çalışamayacak derecede malûl olduğu resmî sağlık raporu ile ispatlanan çocuklar ve yüksek öğrenim yapan 25 yaşını doldurmamış çocuklar hariç 19 yaşını doldurmuş olan çocuklar, çocuk yardımından yararlanamaz.

-Evlenmiş olan, kendi adlarına ticaret yapan, menfaat karşılığında başkalarının yanında çalışan (tatillerde çalışan öğrenciler hariç) burs alan ve Devletçe (parasız yatılı) okutulan çocuklar da yardımdan yararlanamaz.

-Her çocuk için verilen çocuk zammı miktarı, Devletçe ödenen tutarı aşamaz. Bu sebeple, 250 gösterge rakamının Devlet memuru aylıklarına uygulanan carî genel katsayı ile çarpılması sonucu hesaplanan tutarı aşan çocuk zamları istisnadan yararlanamaz.

İstisnaya, çocuğun doğum tarihini izleyen aybaşından itibaren hak kazanılır. Evlenme, ölüm vs. gibi hallerin vûku bulunduğu tarihi izleyen ay başından itibaren o çocukla ilgili istisna hakkı kaybedilir.

-Eşlerden her ikisinin de çalışması halinde, bunlardan sadece birinin aldığı çocuk zammı istisnadan yararlanır. İstisna, daha yüksek çocuk zammı alan eşe ve onun aldığı çocuk zammı tutarı, istisna hâddinin altında kalıyorsa, kalan istisna tutarı diğer eşin aldığı çocuk zammına uygulanır. Eşlerden biri Devlet memuru ise ona çocuk zammı ödenmez ve istisna memur olmayan eşe uygulanır. Onun aldığı çocuk zammı istisna hâddinin altında ise aradaki fark memur olan eşe ödenir ve istisnadan yararlandırılır.

Yapılacak yardımlarda ispat edici belgelerin personelin özlük dosyasında olması gerekmektedir.

2.9. Evlenme ve Doğum Yardımları :

G.V.K.'nın 25'nci maddesinin 5 numaralı bendi hükmüne göre, personele gerek evlenme ve gerekse doğum münasebetiyle yapılan yardımların personelin iki aylık ücretine veya buna tekabül eden gündeliklerinin tutarına kadar olan kısmı vergiden müstesnadır. Aşan kısmı net kabul ederek brüt tutarın bulunması ve bu tutar üzerinden gelir vergisi ve damga vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Personele yapılan bu yardımlar nedeniyle evlenme cüzdanının fotokopisi, yeni doğan çocuğun doğum belgesi ve nüfus cüzdanı fotokopisinin alınmasında yarar vardır.

2.10. Ölüm, Sakatlık, Hastalık ve İşsizlik Tazminat ve Yardımları :

GVK.'nın 25/1'nci maddesinde ölüm, sakatlık, hastalık ve işsizlik sebepleriyle (işe başlatmama tazminatı dahil) verilen tazminatların ve yapılan yardımların vergiden müstesna olduğu belirtilmiştir. Buna göre işçinin ölümü halinde eşine veya çocuklarına, işçinin 1.derecede akrabasının ölümü halinde işçiye ödenen ölüm yardımı gelir vergisinden müstesnadır. Yine işçinin sakatlık hali veya hastalık halinin söz konusu olması durumunda yapılan yardımlar gelir vergisinden müstesnadır.

Yukarıda bahsedilen yardımlarla ilgili ispat edici belgelerin bulunmasında yarar vardır.

5904 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununa eklenen Geçici 77'nci maddesinde ''22/5/2003 tarihli ve 4857 sayılı İş Kanununun 21'nci maddesi uyarınca işverenlerce işçiye ödenen işe başlatmama tazminatları, damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulmaz'' hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre, iş akti fesh edilenlerin bu işleme karşı açtıkları işe iade davalarını kazandıkları halde işe başlatılmamaları nedeniyle yargı kararları doğrultusunda yapılan ödemeler Gelir Vergisi Kanununun 25/1. maddesi kapsamında değerlendirilecek olup yapılan ödemelerden sadece damga vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

2.11. Yolluklar (Harcırah) :

Bir işletme bünyesinde çeşitli nedenlerden dolayı seyahat ve ikamet harcamaları ortaya çıkabilmektedir. Esasen ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan seyahat harcamaları genel gider niteliğinde olup, G.V.K.'nun 40'nci maddesinin birinci bendine göre gider yazılabilir. Ancak G.V.K.'nun 40/4'nci maddesinde özel düzenlemeye vermek suretiyle harcamaların kapsamını daraltmıştır. Bununla birlikte G.V.K.'nun gider karşılıklarında istisna uygulamasını düzenleyen 24'üncü maddesinde de harcırah yapılmasına ilişkin belirlemelere yer vermiştir. Söz konusu kanun maddesi aşağıdaki gibidir.

''2. Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından idare meclisi başkanı ve üyeleri ile denetçilerine, tasfiye memurlarına ve hizmet erbabına (Harcırah Kanununa tabi olsun olmasın her türlü sözleşmeli personel dahil) verilen gerçek yol giderlerinin tamamı ile yemek ve yatma giderlerine karşılık verilen gündelikler (Bu gündelikler aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen gündeliklerden fazla ise veya Devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşarsa, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur).''

Mükellefler yapmış oldukları seyahat ve ikamet harcamalarını gider yazma konusunda ''Gerçek Gider Yöntemini'' seçebilecekleri gibi, ''Harcırah Yöntemini'' de seçebilirler. Ancak bu iki yöntemin aynı ayda uygulanması mümkün değildir. Gerçek gider yöntemini seçen ve seyahat masraflarını belgelere dayanarak gider yazan bir mükellef eğer seyahat eden kişiye ayrıca harcırah ödemesinde bulunursa bu ödeme ücret ödemesi sayılacaktır. Ödenen bu tutarın brütü bulunarak gelir vergisi ve damga vergisi kesintisi yapılacaktır.

Harcırah yönteminde belgelerle tevsik edilen gerçek yol giderlerinin tamamı gider olarak kayıt edilerek gelir vergisi hesaplaması sözkonusu değildir.

Yemek ve yatma giderlerine karşılık verilen harcırahların (gündeliklerin) aynı aylık seviyesindeki devlet memurlarına verilen gündeliklerden **fazla ise** veya Devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini **aşarsa**, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur. **Ancak verilen tüm harcırah tutarları damga vergisi kesintisine tabidir.**

2.12. 3308 sayılı Çıraklık ve Mesleki Eğitim Kanununa Göre Çalıştırılanlar

G.V.K.'nın 23/12'nci maddesine göre "3308 sayılı Çıraklık ve Meslekî Eğitim Kanununa tâbi çırakların", asgari ücreti aşmayan ücretleri" gelir vergisinden istisna edilmiştir. Ayrıca 3308 sayılı Kanunun 25'nci maddesine göre "aday çırak, çırak ve öğrencilere ödenecek ücretler her türlü vergiden müstesnadır" hükmü uyarınca damga vergisi kesintisi yapılmayacaktır. Ancak ücret tutarlarının asgari ücretin üzerinde olması durumunda ise gelir ve damga vergisine tabi olacaktır.

Ayrıca Damga Vergisi Kanununun II Sayılı Tablosunda "Çıraklık ve Meslek Eğitimi Kanunu kapsamındaki çıraklık sözleşmeleri ile öğrenim kredisi ve burs almak, öğrenci yurduna girmek ve öğrenim, staj, ihtisas ve benzeri gayelerle öğrencilerle velileri tarafından okul ve yurt idarelerine veya ilgili kuruluşlara verilen taahhütnameler ve bunlarla ilgili kefaletnameler" damga vergisinden istisnadır.

Bu kanuna göre çalıştırılacak kişiler için kurumlarla yapılan sözleşmelerin saklanması istenildiğinde ibraz edilmesi mecburidir.

Fakülte, yüksekokul, meslek yüksekokulu gibi öğrenim kurumları öğrencilerinden eğitim yaptığı kurumun statüsünde mecburi staj şartı bulunan ve bir işyerine uygulamalı eğitimini yapmak üzere okul tarafından belirli bir süre gönderilen stajyerlere bu stajları süresince herhangi bir ücret ödeme yükümlülüğü bulunmamasına rağmen, bu sürede herhangi bir ücret verilmesi halinde, bunlara verilen ücretler için vergi istisnası uygulanmayacaktır. Dolayısıyla, bu durumdaki stajyerlere ödenen ücretlerden gelir ve damga vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

2.13. Temettü İkramiyeleri

Uygulamada kurumlar, ana sözleşme veya kuruluş kanunlarındaki hükümlere dayanarak hesap dönemi sonunda tahakkuk eden safi kârdan memur ve çalışanlara " temettü ikramiyesi" dağıtmaktadır. GVK'nun 61/2 nci maddesine göre bu ödemeler ücret kapsamına dahildir ve ödenen tutarların brütü bulunmak suretiyle gelir ve damga vergisi hesaplanması gerekmektedir.

2.14. Bireysel Emeklilik Katkı Payı ve Şahıs Sigorta Primleri

G.V.K.'nın 40. maddesinin 1.fıkrasının 9 numaralı bendine göre "İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları (Gerek işverenler gerekse ücretliler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen ve vergi matrahının tespitinde dikkate alınan katkı paylarının toplamı bu Kanun'un 63'üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde belirlenen oran ve haddi aşamaz.)" ticari kazancın tespitinde gider olarak indirebilirler.

G.V.K.'nın 63'üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde "... indirim konusu yapılacak prim, aidat ve katkıların toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin %10'unu (bireysel emeklilik sistemi dışındaki şahıs sigorta poliçeleri için ödenen primlerde, ödendiği ayda elde edilen ücretin %5'ini) ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz." demek suretiyle sınırlama getirmiştir.

Belirtilen sınırların aşılması durumunda ise aşan tutarın Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesi kapsamında personele sağlanan menfaat olarak kabul edilerek, personelin bordrosuna dahil edilmesi ve vergilendirilmesi gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 1. fıkrasının 9 numaralı bendi, işverenler tarafından hizmetliler için, sadece bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı paylarını içermektedir. İşveren tarafından personel adına ödenen sağlık, hayat, hastalık gibi diğer şahıs sigorta primlerinin, çalışanlara sağlanan menfaat olarak değerlendirilerek, bu ödemelerin GVK 61. madde kapsamında personelin bordrosuna dahil edilmesi ve vergilendirilmesi gerekmektedir.

2.15. İhbar ve Kıdem Tazminatları

Sürekli hizmet akitleri işveren tarafından İş Kanununun 17.maddesindeki bildirim şartına uymaksızın feshedilmesi durumunda ihbar tazminatı ödenmesi gerekmektedir. Ödenen ihbar tazminatlarından gelir vergisi ve damga vergisi kesintisi yapılması zorunludur.

G.V.K.'nun 25/7'nci maddesindeki "1475 ve 854 sayılı Kanunlara göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 sayılı Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz)" hüküm uyarınca kıdem tazminatları gelir vergisinden istisnadır.

Ancak 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanununa hizmet erbabına ödenecek kıdem tazminatlarında 24 aylık sınırı bulunmaktadır. 24 aylık tutarı aşan kısımdan gelir vergisi ve damga vergisi kesintisi yapılmalıdır.

Ayrıca 1475 sayılı İş Kanununa göre kıdem tazminatı ödemelerinde kendi içinde bir sınırlamaya gidildiği için G.V.K.'nın 25/7'nci maddesinde herhangi bir sınırlama getirilmemiş ve tamamı gelir vergisinden istisna edilmiştir. Ancak işten ayrılan personele anılan Kanunla belirlenen kıdem tazminatı tavan miktarının üzerinde bir ödeme yapılması halinde, bu ödeme kıdem tazminatı niteliğinde olmadığından, ücret olarak vergiye tabi tutulması gerekmektedir. Konu ile ilgili Danıştay kararlarına da rastlamak mümkündür.

İşveren tarafından çalışanlara İş Kanununun 14.maddesinde sayılan şartların dışında kıdem tazminatı ödenmesi durumunda bu ödeme kıdem tazminatı hükmünde değildir. Personele ödenen nakit yardım niteliğindedir. G.V.K.'nun 25/7'nci maddesindeki parantez hükmü de açıkça bu ödemenin kıdem tazminatı sayılmayacağını belirtmiştir. Bu nedenle bu tür ödemeler ücret niteliğinde olup gelir vergisi ve damga vergisi kesintisine tabidir.

2.16. Diğer Nakdi ve Ayni Yardımlar

-Çalışana verilen (evlenmelerde, çocuğunun olması, ayın personeli v.b.) altın gibi ziyet eşyaları gelir vergisine ve damga vergisine tabidir.

-Bayram, ikramiye, yılbaşı ve yıllık izin parası altında verilen tutarlar gelir vergisine ve damga vergisine tabidir.

-Çalışanın tatil masraflarını karşılamak, çocuğunun okul masraflarına katkıda bulunmak v.b. adlar altında verilen tutarlar gelir vergisine ve damga vergisine tabidir.

2.17. Toprak Altında (Madenlerde) Çalışanlara Ödenen Ücretler Gelir Vergisi

Gelir Vergisi Kanununun 23/3.maddesinde''**Toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher istihsali ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışanların münhasıran yer altında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri**'' vergiden istisna edilmiştir.

Bu konuyla ilgili 128 Seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde ''... toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde, cevher istihsali ve bununla ilgili diğer işlerde çalışan işçi, mühendis, topoğraf, jeolog gibi hizmet erbabının münhasıran yer altında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri ile bu tür hizmet erbabına yıllık dönemler itibariyle yapılan ikramiye veya benzeri nitelikteki ödemelerin, yer altında çalışılan süreye isabet eden kısımları Gelir Vergisinden müstesna tutulacaktır.'' açıklaması mevcuttur.

Ancak yeraltında çalışan personele verilen ayni yardımların vergiden istisna olup olmayacağı uygulamada tereddüt doğmaktadır. Kanun metnindeki yer altında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri ibaresi sadece çalışma karşılığında hak edilen ücreti kapsamakta olduğu izlenimini vermektedir. Ancak 128 Seri no.lu tebliğde ise ''**veya benzeri nitelikteki ödemelerin**'' ibaresinin bulunması ayni yardımı içerisine aldığı şeklinde de yorumlanabilir. Konuyla ilgili İdarenin vermiş olduğu herhangi bir özeldesine rastlanılmamıştır. Mükelleflerin bu husus da Maliye'den görüş istemelerinde yarar bulunmaktadır.

Yeraltında çalışanların yıllık izinlerini kullandıkları zaman zarfında aldıkları ücretler, toprak altı faaliyeti ile ilgili bulunmadığından, istisnadan faydalanamaz.

2.18. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerde Çalışan Gemi Adamlarına Ödenen Ücretler

4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu'nun 12.maddesinde ''Türk Uluslararası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde ve yatlarda çalışan personele ödenen ücretler gelir vergisi ve fonlardan müstesnadır'' denilmektedir. Bu hükme göre, 4490 sayılı Kanunla oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerde çalışan gemi adamlarına ödenen ücretler gelir vergisi ve fondan müstesna olacaktır. Gemi işletmeciliği yapan firmanın gemide çalışan personeli dışındaki personeline ödenen ücretler bu istisnadan yararlanamayacaktır.

İstisna sadece gelir vergisi içindir. Bu nedenle ücretler üzerinden damga vergisi kesintisi yapılması zorunludur.

2.19. Uçuş ve Dalış Ücret ve Tazminatları

G.V.K.'nın 29/2. maddesine göre "Subay, astsubay, erbaş ve erlere ve Ordu hizmetinde bulunan sivil makinistlere, uçuş, dalış gibi hizmetleri dolayısıyla verilen tazminatlar, gündelikler, ikramiyeler, zamlar ile Türk Hava Kurumu veya Kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış personele; fiilen uçuş hizmeti denizaltına dalış yapanlara fiilen dalış hizmetleri dolayısıyla yapılan aynı mahiyetteki ödemeler" istisna altına alınmıştır. Bu ödemeler gelir vergisinden istisna olup damga vergisine tabidir.

2.20. Serbest Bölgelerde Çalışanlara Ödenen Ücretler

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 maddesinin ikinci fıkrasındaki (b) şikkına göre mükelleflerin serbest bölgelerde ürettikleri ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurtdışına ihraç etmeleri durumunda çalışan personele ödedikleri ücretlerin tamamı gelir vergisinden istisnadır.

1 Seri no.lu Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği'nin 3.1. maddesinde de bu uygulamaya ilişkin açıklamalar getirmiştir. İlgili tebliğe göre bölge içinde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin üretime ilişkin istihdam ettikleri tüm personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden istisna edilecektir. Üretim faaliyeti ile birlikte başka konularda da faaliyette bulunan mükelleflerin satış, pazarlama, muhasebe, lojistik vb. departmanlarda çalışan personelleri de istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Ancak ücretler üzerinden Damga vergisi kesintisi yapılması konusunda tereddütler bulunmaktadır. Çünkü Damga Vergisi Kanununun istisna hükmünü düzenleyen 9.maddesinde II sayılı tabloda yazılı kağıtlar Damga Vergisinden istisnadır denilmekte olup II sayılı tabloda Serbest Bölgelerle ilgili bir madde bulunmamaktadır.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 maddesinin ikinci fıkrasındaki (c) şikkı "Bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar damga vergisi ve harçlardan müstesnadır." denilmek suretiyle hertürlü işlemin damga vergisinden istisna olduğu anlaşılmaktadır.

B) SSK MEVZUATI BAKIMINDAN DEĞERLENDİRME

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun Prime esas kazançlar başlıklı 80/b maddesinde sigorta prime tabi ödemeleri saymıştır. Buna göre;

...

a) Prime esas kazançların hesabında;

1) Hak edilen ücretlerin,

2) Prim, ikramiye ve bu nitelikteki her çeşit istihkaktan o ay içinde yapılan ödemelerin ve işverenler tarafından sigortalılar için özel sağlık sigortalarına ve bireysel emeklilik sistemine ödenen tutarların,

3) İdare veya yargı mercilerince verilen karar gereğince yukarıdaki (1) ve (2) numaralı alt bentlerde belirtilen kazançlar niteliğinde olmak üzere sigortalılara o ay içinde yapılan ödemelerin,

brüt toplamı esas alınır.

b) Aynı yardımlar ve ölüm, doğum ve evlenme yardımları, görev yollukları, seyyar görev tazminatı, kıdem tazminatı, iş sonu tazminatı veya kıdem tazminatı mahiyetindeki toplu ödeme, keşif ücreti, ihbar ve kasa tazminatları ile Kurumca tutarları yıllar itibarıyla belirlenecek yemek, çocuk ve aile zamları, işverenler tarafından sigortalılar için özel sağlık sigortalarına ve bireysel emeklilik sistemine ödenen ve aylık toplamı asgari ücretin % 30'unu geçmeyen özel sağlık sigortası primi ve bireysel emeklilik katkı payları tutarları, prime esas kazançta tabi tutulmaz.

c) (b) bendinde belirtilen istisnalar dışında her ne adla yapılsa yapılsın tüm ödemeler ile aynı yardım yerine geçmek üzere yapılan nakdi ödemeler prime esas kazançta tabi tutulur. Diğer kanunlardaki prime tabi tutulmaması gerektiğine dair muafiyet ve istisnalar bu Kanunun uygulanmasında dikkate alınmaz.

Görüldüğü üzere, personele sağlanan aynı yardımlar sigorta primi kesintisine tabi değildir. 5510 sayılı Kanun 80'inci maddesi ile aynı yardımları prime esas kazançtan istisna tuttuğu için aynı yardımlar üzerinden işsizlik sigortası primi de hesaplanmayacaktır.

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde sigorta primine tabi olan ve sigorta primine tabi olmayan ödemeler aşağıda açıklanmıştır.

Çıplak Ücretler, Fazla Mesai Ücretleri, İkramiye, Primler

Sigortalının brüt ücreti, o ayda çalışmış olduğu fazla mesai ücretinin brüt tutarı, çalışana verilen prim adı altındaki ödemenin brüt tutarı sigorta primine tabidir.

Bilindiği gibi, ücret dışında sigortalılara ödenmekte olan prim, ikramiye gibi her türlü ödemeler, ödemenin yapıldığı ayın kazancına dahil edilerek prime tabi tutulmaktadır. Ancak, sözü geçen ödemelerin ücret ile birleştirilerek prime tabi tutulması durumunda, bazı sigortalıların aylık prime esas kazançları, prime esas kazancın üst sınırını aşabilmektedir.

Bu durumda, sigortalılara, ücretinin yanı sıra prime esas kazançta dahil edilebilecek nitelikte ücret dışında ödeme yapılması halinde, bu nitelikteki kazançlar, prime esas kazanç aylık üst sınırı aşmamak kaydıyla prime tabi tutulacak, buna karşın her iki kazanç toplamının üst sınırı aşması halinde, ücret dışındaki ödemenin üst sınırı aşan kısmı takip eden iki ayın prime esas kazanç tutarına dahil edilecektir.

Zam Farkları

Özellikle toplu iş sözleşmesinden doğan zam farkları sigorta primine tabidir.

Kıdem Zammı, Yıllık İzin Ücreti, İstirahatli İşçiye Ödenen Ücret, İkramiye, Bayram Harçlığı, Yıpranma Tazminatı

Yukarıdaki isimler adı altında yapılan ödemeler sigorta primi kesintisine tabidir. İstirahatli işçiye ödenen ücret günlük kazancın en az haddinden aşağı olması durumunda sigorta primi asgari kazançta göre hesaplanacaktır.

Yemek Yardımı, Çocuk Zammı, Aile Zammı

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun Prime esas kazançlar başlıklı 80/b maddesinde "...**Kurumca tutarları yıllar itibarıyla belirlenecek yemek, çocuk ve aile zamları**" hükmü gereğince aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Yemek Yardımı	: Günlük Asgari Ücretin % 6'sı
Çocuk Zammı	: Aylık Asgari Ücretin % 2'si
Aile Zammı	: Aylık Asgari Ücretin % 10'u

Kıdem Tazminatı, İhbar Tazminatı

Kıdem ve ihbar tazminat ödemeleri sigorta primine tabi değildir.

Yolluklar (Harcırah)

Yolluklar sosyal sigorta primi açısından muafittir.

Taşıt Yardımı

Taşıt yardımı taşıt temini suretiyle yapıldığında sigorta priminden muafittir.

Yakacak ve Konut Yardımı

Yakacak ve konut yardımı aynı olarak yapıldığında sigorta priminden muafittir. Nakit olarak yapıldığında ise sigorta primine tabidir.

Giyim ve Ayakkabı Yardımı

Bu yardımlar aynı olarak yapılırsa sigorta priminden muafittir. Nakit olarak yapıldığında ise sigorta primine tabidir.

Evlenme ve Doğum Yardımı

Evlenme ve doğum yardımları sigorta priminden muafittir.

Kasa Tazminatı

Yapılan yardım sigorta priminden muafittir.

Yararlı olması dileği ile saygılarımızı sunarız.

Hasan Zeki SÜZEN (YMM) – Ekrem KAYI (YMM)