



CUMHUR İNAN BİLEN
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

PERSONELE YAPILAN ÖDEMELERİN GELİR VERGİSİ VE SOSYAL GÜVENLİK PRİMİ (SGP) BOYUTU İLE DEĞERLENDİRİLMESİ

23 MAYIS 2020

KAPSAM

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu,
- 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu,
- 12.11.2019 Tarih ve E. 2015/10-2856, K. 2019/1168 Sayılı Yargıtay Hukuk Genel Kurulu Kararı,
- 04.09.2015 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-120[61-2015/346]-78912 Sayılı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi,
- 14.04.2014 Tarih ve 50426076-120[25-2013/20-536]-46 Sayılı Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi,
- 19.06.2012 Tarih ve B.07.1.GİB.0.06.62-155[1-2011/1900] Sayılı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi.

1. **Personele Yapılan Ödemelerin Gelir Vergisi Boyutu ile Değerlendirilmesi**

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK'nın) "**Ücretin Tarifi**" başlıklı 61. maddesinde "**ücret**"; işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler şeklinde tanımlanmaktadır.
- Bu noktada 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 değiştirmemektedir.
- Başka bir ifadeyle;
 - **Ödenek,**
 - **Tazminat,**
 - **Kasa tazminatı,**
 - **Tahsisat,**
 - **Zam,**
 - **Avans,**
 - **Aidat,**
 - **Huzur hakkı,**
 - **Prim,**
 - **İkramiye,**
 - **Gider karşılığı,**ücret olarak değerlendirilmekte ve gelir vergisine tabi tutulmaktadır.

- Bunun yanı sıra;
 - Mezkur Kanun'un 23. maddesinin 11. bendine göre istisna dışında kalan emeklilik, malüiyet, dul ve yetim aylıkları,
 - Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler,
 - 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,
 - Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,
 - Bilirkişilere, resmî arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,
 - Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler,
 - Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar,ücret olarak değerlendirilmekte ve gelir vergisine tabi tutulmaktadır.

- Ayrıca, GVK'nın "Gerçek Ücretler" başlıklı 63. maddesinde; "Ücretin gerçek safi değeri işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından aşağıdaki indirimler yapıldıktan sonra kalan miktardır." ibaresi yer almaktadır. Aynı maddenin devamında; "Ücretin gerçek değerinin tayininde, Gelir Vergisi gibi şahsi vergiler ücretten indirilmez.", "Hizmet erbabına verilen ayınlar, verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre; konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatler, konutun emsal kirasına veya menfaatin emsal bedeline göre değerlendirilir." ibareleri bulunmaktadır.
- Buna göre; **işverenler tarafından personellere verilen ayınlar ile sağlanan menfaatler, aynı ücret olarak değerlendirilmekte ve aynı ücretlerin nakde çevrilmesi gerekmektedir. Nakde çevrilen ayınlar üzerinden hesaplanacak gelir vergisinin matrahı; aynı ücretin nakde çevrilmesi ile oluşan tutar "net" kabul edilmekte ve "brüt" tutarına iblağ edilerek hesaplanmaktadır. Elde edilen brüt tutar üzerinden gelir vergisi hesaplanarak muhtasar beyanname/muhtasar ve prim hizmet beyannamesi ile beyan edilmektedir.**

2. Personele Yapılan Ödemelerin SGP Boyutu ile Değerlendirilmesi

- 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 80. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinde; hizmet akdine tabi çalışanların sosyal güvenlik primine tabi tutulan kazançları sıralanmaktadır. Buna göre;
 - **Hak edilen ücretlerin,**
 - **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,**
 - **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 toplamları esas alınarak prime esas kazanç hesaplanmaktadır.

- Ancak;
 - ✓ Aynı yardımlar ve ölüm, doğum ve evlenme yardımları,
 - ✓ Görev yollukları,
 - ✓ Seyyar görev tazminatı,
 - ✓ Kıdem tazminatı,
 - ✓ İş sonu tazminatı veya kıdem tazminatı mahiyetindeki toplu ödeme,
 - ✓ Keşif ücreti,
 - ✓ İhbar ve kasa tazminatları ile Kurumca tutarları yıllar itibarıyla belirlenecek yemek, çocuk ve aile zamları,
 - ✓ İşverenler 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 kazanca tabi tutulmamaktadır.
- Bu kapsamda, yukarıda belirtilen istisnalar dışında her ne adla yapılırsa yapılsın tüm ödemeler ile aynı yardım yerine geçmek üzere yapılan nakdi ödemeler prime esas kazanca tabi tutulmaktadır. Diğer kanunlardaki prime tabi tutulmaması gerektiğine dair muafiyet ve istisnalar bu Kanunun uygulanmasında dikkate alınmamaktadır.

- Hizmet akdine tabi çalışanların; sosyal güvenlik primine tabi tutulan, sosyal güvenlik primine kısmen tabi tutulan ve sosyal güvenlik primine tabi tutulmayan kazançları özetle aşağıdaki gibidir. Buna göre;

Sosyal Güvenlik Primine Tabi Tutulan Kazançlar	Sosyal Güvenlik Primine Kısmen Tabi Tutulan Kazançlar	Sosyal Güvenlik Primine Tabi Tutulmayan Kazançlar
Hak edilen ücretler,	Aile yardımı (sosyal güvenlik priminden istisna edilen tutarı aşan kısım),	Görev yollukları,
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 tutarlar,	Çocuk yardımı (sosyal güvenlik priminden istisna edilen tutarı aşan kısım),	Tazminatlar (Seyyar görev tazminatı, kıdem tazminatı, iş sonu tazminatı veya kıdem tazminatı mahiyetindeki, ihbar tazminatı, kasa tazminatı),
İdare veya yargı mercilerince verilen karar gereğince yukarıdaki (1) ve (2) numaralı alt bentlerde belirtilen kazançlar niteliğinde olmak üzere sigortalılara o ay içinde yapılan ödemeler.	Yemek parası (sosyal güvenlik priminden istisna edilen tutarı aşan kısım),	Yardımlar (Aile yardımı, çocuk yardımı, yemek parası, doğum yardımı, ölüm yardımı, evlenme yardımı, aynı yardımlar),
	İdare ve kaza mercileri tarafından verilen karar gereğince yapılan ödemeler,	İşverenler 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 payı tutarları.
	İşverenler tarafından sigortalılar için özel sağlık sigortalarına ve bireysel emeklilik sistemine ödenen ve aylık toplamı asgari ücretin %30'unu geçen özel sağlık sigortası primi ve bireysel emeklilik katkı payı tutarları.	

3. Konunun Özelgeler Kapsamında Değerlendirilmesi

- [19.06.2012 Tarih ve B.07.1.GİB.0.06.62-155\[1-2011/1900\] Sayılı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi](#)'nde; "...personelerle yapılan giyim yardımının gelir vergisinden istisna edilebilmesi için, giyim eşyasının işin gereği ve demirbaş olarak verilmesi ve personelin işten ayrılması halinde geri alınması şartlarını topluca taşıması gerektiği, bu şartları taşımaksızın toplu iş sözleşmesine istinaden yapılan söz konusu giyim yardımının ücret olarak değerlendirilmesi ve Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 1 inci bendine göre gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir." ibaresine,
- [14.04.2014 Tarih ve 50426076-120\[25-2013/20-536\]-46 Sayılı Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi](#)'nde; "Üniversitenizde 657, 2547 ve 2914 sayılı Kanunlara tabi olarak görev yapan personelerle "doğum yardımı" ve "aile yardımı" adı altında yapılan ödemelerin 657 sayılı Kanunda yer alan hükümler uyarınca belirlenen tutarın Gelir Vergisi Kanunu hükümleri ile ilişkilendirilmeksizin hiçbir vergiye tabi tutulmaması gerekmektedir. Ancak, 657, 2547 ve 2914 sayılı Kanunlara tabi olmayan personelerle yapılan doğum yardımı ödemelerinin Gelir Vergisi Kanununun 25 inci maddesinde belirtilen kısmının gelir vergisinden istisna edilmesi, aşan kısmın ise vergiye tabi tutulması gerekirken, aile yardımı ödemelerinin ücret ödemesi olarak kabul edilerek, Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümleri uyarınca vergiye tabi tutulması gerekmektedir." ibaresine,
- [04.09.2015 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-120\[61-2015/346\]-78912 Sayılı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi](#)'nde; "4/B ve 4/C statüsünde çalışan personelinize ödeyeceğiniz iş sonu tazminatının, Gelir Vergisi Kanununun 25 inci maddesinde gelir vergisinden müstesna olan tazminatlar ve yardımların arasında yer almaması ve anılan Kanunda bu tazminatın gelir vergisine tabi olmadığı yönünde bir hükmün bulunmaması nedeniyle aynı Kanunun 61, 63, 94, 103 ve 104 üncü maddeleri uyarınca gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir." ibaresine, yer verilmiştir.

4. Konunun Yargı Kararları Kapsamında Değerlendirilmesi

- 12.11.2019 Tarih ve E. 2015/10-2856, K. 2019/1168 Sayılı Yargıtay Hukuk Genel Kurulu Kararı kapsamında; uluslararası tır şoförü olarak çalışan davacının sigorta primine esas kazanç tutarının tespiti istemi üzerine, ... Nakliyat Tur. Tic. A.Ş. unvanlı işyerinde ağır vasıta işçisi olarak 15.03.1996 ile 26.11.2006 tarihleri arasında çalıştığını, çalıştığı süre boyunca prime esas kazançlarının gerçek ücretinden düşük gösterildiğini, işçilik alacağı dosyasında da belirtildiği gibi yol harcırahı olarak ödenen primlerin ücretine dahil edilmesi sonucu günlük ücretinin 63.30TL olduğunu, çalıştığı dönemler için Kuruma bildirilen sigorta primine esas kazancının gerçek ücreti üzerinden düzeltilmesine karar verilmesini talep etmiştir.
- Yerel mahkeme tarafından; davanın beş yıllık hak düşürücü süre geçtikten sonra açılması nedeniyle incelenmesinin mümkün olmadığı, Özel Dairenin bozma kararında ise bu hususun incelenmediği, ayrıca yolluk gibi aynı yardımların sigorta primine esas kazanç tutarına dahil edilemeyeceği gerekçesiyle ve önceki gerekçeler tekrar edilmek suretiyle direnme kararı verilmiştir. Direnme kararı, davacı vekili tarafından temyiz edilerek Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'na taşınmıştır.

- Yargıtay Hukuk Genel Kurulu tarafından olay değerlendirildiğinde; uluslararası tır şoförü olarak çalışan davacının çıktığı seferler için düzenlenen dış harcamalar listesinin sigorta primine esas kazancın tespitine dair iş bu dava yönünden yazılı delil teşkil ettiği kabul edilmeli ve söz konusu dış harcamalar listesindeki ödemelerin ne kadarlık kısmının yolluk niteliğinde kaldığı açıklığa kavuşturulmalıdır. **Yapılan ödemelerden yolluk kapsamında kalan kısmının (sefer için gerekli olan yakıt, yol ve köprü geçiş ücretleri, bazı gümrüklerde ödenecek vergi, harç ve benzeri ödemeler ile şoför için zorunlu olan barınma ve gıda masrafları vs.) belirlenmesinden sonra bu kısmın 506 Sayılı Kanun'un 77. maddesi gereği sigorta primine esas kazançlar arasında sayılamayacağı, geriye kalan kısmın ise ücret olduğu ve sigorta primine esas kazanç tutar kapsamına girdiği kabul edilerek karar verilmesi gerekmekte olduğu söylemi ile yerel mahkemenin direnme kararının bozulmasına karar vermiştir.**

5. Personele Yapılan Ödemelerin Gelir Vergisi ve SGP Boyutu Özet Tablo

Kazançlar	Gelir Vergisine Tabi (+) / Gelir Vergisine Tabi Değil (-)	Sosyal Güvenlik Primine Tabi (+) / Sosyal Güvenlik Primine Tabi Değil (-)
Ücret	+	+
- Zaman birimine göre ücret	+	+
- İş birimi esasına göre ücret	+	+
- Götürü ücret	+	+
- Zam ve tazminatlar	+	+
- Huzur hakkı	+	+
- Sigortalılara istirahatlı iken ödenen ücretler	+	+
- Avukatlık vekalet ücreti	+	+
Prim, ikramiye ve bu nitelikteki istihkak	+	+
Aile Yardımı (sosyal güvenlik priminden istisna edilen tutarı aşan kısım)	+	+
Aile Yardımı (sosyal güvenlik priminden istisna edilen tutar)	+	-
Çocuk Yardımı (sosyal güvenlik priminden ve gelir vergisinden istisna edilen tutarı aşan kısım)	+	+
Çocuk yardımı (sosyal güvenlik priminden ve gelir vergisinden istisna edilen tutar)	-	-

Kazançlar	Gelir Vergisine Tabi (+) / Gelir Vergisine Tabi Değil (-)	Sosyal Güvenlik Primine Tabi (+) / Sosyal Güvenlik Primine Tabi Değil (-)
Yemek Parası (sosyal güvenlik priminden ve gelir vergisinden istisna edilen tutarı aşan kısım)	+	+
Yemek Parası (sosyal güvenlik priminden ve gelir vergisinden istisna edilen tutar)	-	-
İşverenler tarafından sigortalılar için özel sağlık sigortalarına ve bireysel emeklilik sistemine ödenen ve aylık toplamı asgari ücretin %30'unu geçen özel sağlık sigortası primi ve bireysel emeklilik katkı payı tutarları (primler toplamı ödendiği ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşılıyorsa gelir vergisi karşısındaki durumu)	+	+
İşverenler 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 payı tutarları (primler toplamı ödendiği ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşmıyorsa gelir vergisi karşısındaki durumu)	-	-
İdare veya kaza mercilerince verilen karar gereğince yapılan ödemeler	+	+
Görev yollukları	-	-
Seyyar görev tazminatı	+	-

Kazançlar	Gelir Vergisine Tabi (+) / Gelir Vergisine Tabi Değil (-)	Sosyal Güvenlik Primine Tabi (+) / Sosyal Güvenlik Primine Tabi Değil (-)
Doğum yardımı (iki maaşı aşmayan kısım)	-	-
Ölüm yardımı	-	-
Evlenme yardımı (iki maaşı aşmayan kısım)	-	-
Aynı yardımlar	+	-
Kıdem tazminatı (tavanı aşmayan kısmı)	-	-
İş sonu tazminatı	+	-
İhbar tazminatı	+	-
Kasa tazminatı	+	-



CUMHUR İNAN BİLEN
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

SAYGILARIMIZLA

Sitemizde(cumhurbilenymm.com.tr) paylaşılan vergi ve vergileme ile ilişkili çalışmalarda şahsi görüş ve yorumlarımız yer almaktadır. Sitemizde yer alan bilgi veya verileri kullanmanız sonucunda ortaya çıkabilecek her türlü risk tarafınıza aittir. Sitemiz ve yazarları, söz konusu kullanımdan dolayı (ihmkarlık kaynaklı olanlar da dahil olmak üzere) her türlü özel, dolaylı veya arızı zararlardan ve cezai tazminattan dolayı sorumlu tutulamaz.