



CUMHUR İNAN BİLEN
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

322 SERİ NO.LU GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ YAYIMLANDI

06 OCAK 2023

KAPSAM

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu,
- 7420 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun,
- 322 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

1. Giriş

- Bilindiği üzere; 09.11.2022 tarih ve 32008 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7420 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (“**7420 sayılı Kanun**”) ile;
 - Çalışanlara nakit olarak verilen yemek bedelinin 51 lirayı aşmayan kısmı gelir vergisinden müstesna tutulmuş,
 - İşverenler tarafından, çalışanların 1.000 liraya kadar elektrik, doğalgaz ve ısınma giderlerinin ödenmesi amacıyla sağlanan ek menfaatler gelir vergisinden istisna edilmiş,
 - Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerde çalışan hizmet erbabına, fiilen yurt dışındaki çalışmaları karşılığı işverenin yurt dışı kazançlarından karşılanarak yapılan ücret ödemeleri gelir vergisinden müstesna tutulmuştur.
- Bu defa, 30.12.2022 tarih ve 32059 (2. mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 322 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği (“**Tebliğ**”) ile söz konusu düzenlemelere ilişkin detaylı açıklamalar yapılmıştır.

2. İşverenler Tarafından Hizmet Erbabına Nakit Olarak Verilen Yemek Bedelinde İstisna Uygulaması

- 7420 sayılı Kanun'un 2. maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK'nın) 23. maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bendi; *"8. Hizmet erbabına işverenlerce yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler (işverenlerce, işyerinde veya müştemilatında 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.
- Bu kapsamda, hizmet erbabına nakit olarak ödenen yemek bedelinin gelir vergisinden istisna edilebilmesi için;
 - İşverenler tarafından işyerinde veya müştemilatında yemek verilmemesi,
 - Günlük yemek bedelinin 51 TL'yi aşmaması,
 - Fiilen çalışılan günlere ilişkin olması,şartları aranmaktadır.

2. İşverenler Tarafından Hizmet Erbabına Nakit Olarak Verilen Yemek Bedelinde İstisna Uygulaması

- Bunun yanı sıra; hizmet erbabına **nakit ödeme yapılmaksızın** yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerde;
 - İşverenler tarafından, hizmet erbabına işyerinde veya müştemilatında yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler **herhangi bir tutarla sınırlı olmaksızın**,
 - İşverenler tarafından, hazır yemek hizmeti veren mükelleflerden satın alınan yemeğin, işyerinde veya müştemilatında hizmet erbabına verilmesi durumunda sağlanan menfaatler **herhangi bir tutarla sınırlı olmaksızın**,
 - İşverenler tarafından, işyerinde veya müştemilatında yemek verilmeyip yemek hizmeti veren işletmelerde bu hizmetin sağlandığı durumlarda, bu işletmelere yapılan ödemelerin **her bir çalışan için çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 51 Türk lirasını aşmayan kısmı**,
 - İşverenler tarafından, işyerinde veya müştemilatında yemek verilmediği ve yemek hizmetinin, yemek kartı ve/veya yemek çeki hizmeti veren işletmelerin yemek kartlarına yükleme yapılmak veya yemek çeki satın alınmak suretiyle verildiği durumlarda, **her bir çalışan için çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 51 Türk lirasını aşmayan kısmı**, gelir vergisinden istisna tutulmuştur.

2. İşverenler Tarafından Hizmet Erbabına Nakit Olarak Verilen Yemek Bedelinde İstisna Uygulaması

- Ayrıca, işverenler tarafından **hizmet erbabına nakit olarak verilen yemek bedelinin tamamının, istisna kapsamında olup olmadığına bakılmaksızın ücret bordrosunda gösterilmesi gerekmektedir.** İstisna kapsamındaki yemek bedeli ödemelerinin **vergi matrahına dahil edilmeyeceği tabiidir (Tebliğ, (4/5). maddesi).**
- İşverenler tarafından hizmet erbabına yapılan ödemelere ilişkin olarak düzenlenen kağıtlarda yer alan tutarın, 193 sayılı Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bendinde yer alan **istisnaya isabet eden kısmı damga vergisinden de istisnadır (Tebliğ, (4/6). maddesi).**

2. İşverenler Tarafından Hizmet Erbabına Nakit Olarak Verilen Yemek Bedelinde İstisna Uygulaması

Örnek 1:

İşveren, 01.12.2022 tarihinden itibaren yemek bedeli ödemelerini hizmet erbabının banka hesaplarına yatırmaktadır. İşveren, her bir hizmet erbabı için çalışılan gün sayısını da dikkate alarak bir günlük yemek bedeli olarak 100 TL ödemektedir. Bu kapsamda, Aralık ayında 26 gün çalışan hizmet erbabı (Ç)'ye yemek bedeli olarak (100 TL x 26 gün=) 2.600 TL ödenmiştir.

Buna göre, hizmet erbabının fiilen çalıştığı günlere ilişkin bir günlük tutarı 51 TL'yi aşmayan yemek bedeli ödemeleri gelir vergisinden istisna olduğundan, işveren tarafından hizmet erbabı (Ç)'ye yapılan yemek bedeli ödemesinin (51 TL x 26 gün=) 1.326 TL'si gelir vergisinden istisna edilecek, kalan (2.600 TL - 1.326 TL=) 1.274 TL ise vergiye tabi olacaktır.

3. Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerde Çalışan Hizmet Erbabına Yapılan Ücret Ödemelerinde İstisna Uygulaması

- 7420 sayılı Kanun'un 2. maddesi ile GVK'nın 23. maddesinin birinci fıkrasına; *"19. Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerde çalışan hizmet erbabına, fiilen yurt dışındaki çalışmaları karşılığı işverenin yurt dışı kazançlarından karşılanarak yapılan ücret ödemeleri."* bendi eklenmiştir.
- Bu kapsamda, hizmet erbabına yapılan ücret ödemelerinin gelir vergisinden istisna edilebilmesi için;
 - Hizmet erbabının, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerde çalışması,
 - Hizmetin hizmet erbabınca fiilen yurt dışında verilmesi,
 - Hizmet erbabına yapılacak ödemenin yurt dışı kazançlardan karşılanması,şartları aranmaktadır.

3. Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerde Çalışan Hizmet Erbabına Yapılan Ücret Ödemelerinde İstisna Uygulaması

- Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerle ilgili olmak ve fiilen yurt dışında bulunarak hizmet verilmesi kaydıyla yönetim, idare, muhasebe ve benzeri hizmetlerde çalışanlar da söz konusu istisnadan faydalanabilecektir (**Tebliğ, (6/3). maddesi**).
- Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleriyle teknik hizmetlerde çalışan hizmet erbabına yurt dışı şube tarafından yapılan ücret ödemeleri tevkifata tabi tutulmayacağı gibi gelir vergisinden istisna edilen bu gelirler için hizmet erbabınca yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecektir (**Tebliğ, (6/4). maddesi**).
- Yurt dışında çalışan hizmet erbabının ücretlerinin yurt dışı şube adına Türkiye'deki şirket (merkez) tarafından ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir. Bu durumda, Türkiye'deki şirket (merkez) tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılmayacağı gibi söz konusu ücret gelirleri için hizmet erbabı tarafından da yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecektir (**Tebliğ, (6/5). maddesi**).

3. Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerde Çalışan Hizmet Erbabına Yapılan Ücret Ödemelerinde İstisna Uygulaması

- Hizmet erbabının hem yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleriyle teknik hizmetlerde çalışması hem de Türkiye'deki şirkette (merkezde) çalışması durumunda, sadece fiilen yurt dışında bulunarak çalışması karşılığı yapılan ücret ödemeleri istisnaya konu edilebilecek, yurt içindeki çalışmalarını karşılığı yapılan ücret ödemeleri ise vergilendirilecektir (**Tebliğ, (6/6). maddesi**).
- Hizmet erbabının, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleriyle teknik hizmetlerle ilgili olsa dahi Türkiye'den verdiği hizmetler karşılığı elde ettiği ücret gelirleri istisnaya konu edilemeyecektir (**Tebliğ, (6/7). maddesi**).
- Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleriyle teknik hizmetlerde çalışan hizmet erbabına, gerek şube gerekse şube adına merkez tarafından ödenen ücretler yurt dışı kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınacak olup Türkiye'deki şirket (merkez) tarafından gider olarak dikkate alınamayacaktır (**Tebliğ, (6/8). maddesi**).
- İşverenler tarafından hizmet erbabına yapılan ödemelere ilişkin olarak düzenlenen kağıtlarda yer alan tutarın, 193 sayılı Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (19) numaralı bendinde yer alan istisnaya isabet eden kısmı damga vergisinden de istisnadır (**Tebliğ, (6/9). maddesi**).

3. Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerde Çalışan Hizmet Erbabına Yapılan Ücret Ödemelerinde İstisna Uygulaması

Örnek 2:

Merkezi Türkiye’de olan (E) Şirketi, yurt dışında üstlenmiş olduğu inşaat işi için şirketin yurt dışı şubesinde çalıştırmak üzere Türkiye’den 50 hizmet erbabı götürmüştür. Yurt dışı şubede çalışan hizmet erbabının ücretleri yurt dışı şube kazançlarından karşılanmak suretiyle merkez tarafından ödenmektedir.

Bu durumda, merkez tarafından yapılan ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacak ve bu ücret gelirleri için hizmet erbabı tarafından da yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecektir.

3. Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerde Çalışan Hizmet Erbabına Yapılan Ücret Ödemelerinde İstisna Uygulaması

Örnek 3:

Merkezi Türkiye’de olan (F) Şirketi, yurt dışında onarım işi üstlenmiş ve söz konusu iş için Türkiye’den 30 hizmet erbabı götürmüştür. Türkiye’deki merkezde çalışan 5 hizmet erbabı ise söz konusu işin belirli kısımlarında çalışmak üzere bazı dönemlerde yurt dışına götürülmüştür. Bu durumda, yurt dışındaki onarım işinde çalışmak üzere götürülen ve fiilen yurt dışında çalışan 30 hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri gelir vergisinden istisna edilecektir.

Hem Türkiye’deki merkezde hem de yurt dışındaki şubede çalışan 5 hizmet erbabının ise fiilen yurt dışındaki çalışmalarına isabet eden ücret gelirleri gelir vergisinden istisna edilecek, merkezdeki çalışmaları karşılığı yapılan ücret ödemeleri ise vergilendirilecektir.

4. Elektrik, Doğalgaz ve Benzeri Isınma Giderleri Karşılığı Olarak Çalışanlara Yapılan Ödemelerde Gelir Vergisi İstisna Uygulaması

- 7420 sayılı Kanun'un geçici 1. maddesi ile; *“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.”* düzenlemesi yapılmıştır.
- Yapılan düzenleme ile işverenler tarafından 09.11.2022 - 30.06.2023 döneminde çalışanlara **mevcut ücretlerine ilave olarak** elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olmak üzere toplam aylık tutarı 1.000 TL'yi aşmayan ödemeler gelir vergisinden istisna edilmiştir.
- İstisnanın uygulanabilmesi için söz konusu ödemelerin;
 - 9.11.2022 – 30.06.2023 tarihleri arasında yapılması,
 - Elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olmak üzere yapılması,
 - Aylık 1.000 TL'yi aşmaması,
 - Mevcut ücretlerine ilave olarak yapılması,şartları aranmaktadır.

4. Elektrik, Doğalgaz ve Benzeri Isınma Giderleri Karşılığı Olarak Çalışanlara Yapılan Ödemelerde Gelir Vergisi İstisna Uygulaması

- İstisna, hizmet erbabının ücretine ilave olarak ödenen 1.000 Türk lirası ile sınırlı olup elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olsa dahi bu tutarın üzerinde bir ödeme yapılması halinde, aşan kısım ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır (**Tebliğ, (8/4). maddesi**).
- Elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olmak üzere yapılan 1.000 Türk lirasına kadar olan ödemelerin hizmet erbabının mevcut ücretine ilave olarak yapılması gerekmekte olup mevcut ücrette bir artış olmaksızın bu istisnadan yararlanılması mümkün bulunmamaktadır. Aynı şekilde, mevcut ücret, mesai, prim ve sosyal yardım gibi ödemelerin bir kısmının elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma gideri karşılığı olarak gösterilerek bu istisnadan yararlanılması mümkün değildir (**Tebliğ, (8/5). maddesi**).
- İşverenlerce hizmet erbabına elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olmak üzere öteden beri ücretine ilave olarak bir ödeme yapılmış ve bu ödemenin de ücret bordrosunda yakıt, ısınma yardımı ve benzeri şekilde ayrıca gösterilmiş olması durumunda, 1.000 Türk lirası sınırının aşılması kaydıyla 09.11.2022 ila 30.06.2023 tarihleri arasında yapılan bu ödemelerin de gelir vergisinden istisna edilmesi mümkündür (**Tebliğ, (8/6). maddesi**).

4. Elektrik, Doğalgaz ve Benzeri Isınma Giderleri Karşılığı Olarak Çalışanlara Yapılan Ödemelerde Gelir Vergisi İstisna Uygulaması

- İşverenlerce elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olmak üzere yapılan ilave ödemelerin istisnaya konu edilebilmesi için hizmet erbabından elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine ilişkin fatura veya herhangi bir belge talep edilmeyecektir (**Tebliğ, (8/7). maddesi**).
- Hizmet erbabının ücretine ilave olarak elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olmak üzere yapılan ödeme, ücret bordrosunda gösterilecek ancak bu ödemenin 1.000 Türk lirasına kadar olan kısmı istisna kapsamında bulunduğundan gelir vergisi matrahına dahil edilmeyecektir (**Tebliğ, (8/8). maddesi**).
- Bu kapsamda yapılan ödemelere ilişkin olarak damga vergisi istisnası bulunmamaktadır (**Tebliğ, (8/9). maddesi**).

4. Elektrik, Doğalgaz ve Benzeri Isınma Giderleri Karşılığı Olarak Çalışanlara Yapılan Ödemelerde Gelir Vergisi İstisna Uygulaması

Örnek 4:

Aylık brüt 15.000 TL ücret geliri elde eden hizmet erbabı (K)'ye işveren (L) tarafından elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olmak üzere, 09.11.2022 tarihinden itibaren ücretine ilave olarak aylık 1.500 TL tutarında bir ödeme yapılmaktadır. Bu durumda, işveren (L) tarafından hizmet erbabı (K)'ye 30.06.2023 tarihine kadar yapılan bu ödemelerin aylık 1.000 TL'lik kısmı istisna kapsamında olup aşan kısım olan 500 TL üzerinden gelir vergisi hesaplanacaktır.

4. Elektrik, Doğalgaz ve Benzeri Isınma Giderleri Karşılığı Olarak Çalışanlara Yapılan Ödemelerde Gelir Vergisi İstisna Uygulaması

Örnek 5:

Hizmet erbabı (M), aylık brüt 10.000 TL ücret geliri ve 1.000 TL de sosyal yardım ödemesi olmak üzere toplam 11.000 TL ücret geliri elde etmektedir. İşveren (N) tarafından hizmet erbabı (M)'ye elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olmak üzere ücretine ilave olarak ayrıca 1.000 TL tutarında bir ödeme yapılmaya başlanılmıştır. Bu durumda işveren (N) tarafından hizmet erbabı (M)'nin sosyal yardım dahil 11.000 TL'lik ücretine ilave olarak yapılan 1.000 TL tutarındaki ödemenin tamamı istisna kapsamında değerlendirilecektir.

İşveren (N) tarafından ilave bir ödeme yapılmaksızın hizmet erbabı (M)'ye öteden beri yapılan sosyal yardım ödemesinin, elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olarak yapıldığı ileri sürülerek bu tutarın gelir vergisinden istisna tutulması ise mümkün olmayacaktır.



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 (ihmalcilik kaynaklı olanlar da dahil olmak üzere) her türlü özel, dolaylı veya arızı zararlardan ve cezai tazminattan dolayı sorumlu tutulamaz.