

No: 2018/62**Tarih:** 14.06.2018

Konu: 303 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğ, 11.06.2018 tarihli ve 30448 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Özet: 303 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 9, 23, 25, 32 ve 61 inci maddelerinde, 21/3/2018 tarihli ve 7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla yapılan;

- İhtiyaç fazlası elektrik enerjisinin satışında esnaf muaflığı

- Kadın hizmet erbabına sağlanan kreş ve gündüz bakımevi yardımında gelir vergisi istisnası

- Hizmet erbabına ödenen tazminatların vergilendirilmesi ile istisna uygulaması

- İlave asgari geçim indirimi uygulaması,

hakkında açıklamalar yapılmıştır.

1. İhtiyaç Fazlası Elektrik Enerjisinin Satışında Esnaf Muaflığı

1.1.Yasal düzenleme

7103 sayılı Kanunla, 193 sayılı Kanunun esnaf muaflığını düzenleyen 9 uncu maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki (9) numaralı bent eklenmiştir.

“9. 14/3/2013 tarihli ve 6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu uyarınca lisanssız yürütülebilecek faaliyetler kapsamında yenilenebilir enerji kaynaklarına dayalı elektrik enerjisi üretimi amacıyla, sahibi oldukları veya kiraladıkları konutların çatı ve/veya cephelerinde kurdukları kurulu gücü azami 10 kW'a kadar (10 kW dâhil) olan (Kat maliklerince ana gayrimenkulün ortak elektrik enerjisi ihtiyacının karşılanması amacıyla kurulan dâhil) yalnızca bir üretim tesisinden üretilen elektrik enerjisinin ihtiyaç fazlasını son kaynak tedarik şirketine satanlar (Bu bendin uygulanmasında üçüncü fıkra hükmü dikkate alınmaz.);”

1.2. Muafiyetin kapsamı ve şartları

193 sayılı Kanunun 9 uncu maddesine eklenen bent uyarınca, 6446 sayılı Kanuna göre lisanssız yürütülebilecek faaliyetler kapsamında yenilenebilir enerji kaynaklarına dayalı olarak sahibi olunan veya kiralanan konutlarda kurulan tesislerde, elektrik üretimi yapan ve ihtiyaç fazlasını satan gerçek

kişiler, esnaf muaflığından aşağıdaki şartlar dahilinde faydalanacaktır.

- a) Üretim tesisinin sahip olunan veya kiralanın konutların çatı ve/veya cephelerinde (Kat maliklerince ana gayrimenkulün ortak elektrik enerjisi ihtiyacının karşılanması amacıyla kurulanlar dâhil) kurulu olması,
- b) Üretim tesisinin kurulu gücünün azami 10 kW (10 kW dâhil) olması,
- c) Elektrikğin yalnızca bir üretim tesisinde üretilmesi,
- ç) Üretilen elektrik enerjisinden ihtiyaç fazlasının son kaynak tedarik şirketine satılması.

Elektrik enerjisi satışının devamlı olarak yapılması, muafiyetten yararlanmaya engel teşkil etmeyecektir.

Ticari, zirai veya mesleki kazanç dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olmak, anılan muafiyetten yararlanmaya engel değildir.

Elektrik enerjisi üretim tesisinin, apartmanların çatı ve/veya cephelerinde kurulması halinde de birinci fıkrada belirtilen şartlar dahilinde esnaf muaflığından yararlanılacaktır.

Apartman yönetimi tarafından apartmanın elektrik ihtiyacını karşılamak için kurulan elektrik üretim tesisinin mülkiyet hakkı, hisseleri oranında kat maliklerine ait olduğundan, ihtiyaç fazlası elektrığın son tedarik şirketine satışından elde edilen gelirler de vergi kanunları açısından yönetimin değil kat maliklerinin geliri olarak kabul edilmektedir. Ana gayrimenkulün ortak elektrik enerjisi ihtiyacının karşılanması amacıyla apartman yönetimi tarafından kurulan üretim tesisinde üretilen ihtiyaç fazlası enerjinin son kaynak tedarik şirketine satışında her bir malik muafiyetten ayrı ayrı faydalanacaktır.

Elde edilen gelirin apartman yönetimleri tarafından tahsil edilip ortak giderlerin karşılanmasında kullanılması ve/veya kat maliklerine dağıtılması bu muafiyetten faydalanılmasına engel teşkil etmeyecektir.

Apartmanların işyeri olarak kullanılan bağımsız bölümlerinin bulunması halinde de apartmanın ortak elektrik enerjisi ihtiyacının karşılanması amacıyla kurulan üretim tesisinde üretilen ihtiyaç fazlası enerjinin son kaynak tedarik şirketine satışı, muafiyetten yararlanmaya engel teşkil etmeyecektir.

Sahibi olunan veya kiralanın işyerlerinde kurulan tesislerde üretilen elektrığın ihtiyaç fazlasının satışından dolayı esnaf muaflığından yararlanılamayacaktır. Ancak konutunu hem işyeri hem de mesken olarak kullananların bu kapsamda elde ettiği kazançları ise muafiyet kapsamında kabul edilecektir.

Gerçek kişilerce kullanılan birden fazla konutta elektrik üretim tesisi kurulduğu durumlarda, sadece bir tesis için esnaf muaflığından faydalanılabileceğinden, hangi tesis için esnaf muaflığından faydalanılacağı, ilgili son kaynak tedarik şirketine bildirilmek suretiyle serbestçe belirlenebilecektir.

1.3. Üretilen elektrik enerjisinin satışında vergi tevkifatı ve belgelendirme

193 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin son fıkrasında, *"Bu muaflığın, 94 üncü madde uyarınca tevkif suretiyle kesilen vergiye şümülü yoktur."* hükmü yer almakta olup aynı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında vergi tevkifatı yapmak zorunda olanlar ile tevkifata tabi tutulacak ödemeler belirtilmiş, aynı fıkranın 13 numaralı bendinde vergiden muaf esnafa yapılan ödemeler tevkifat kapsamına alınmış olup esnaf muaflığından yararlananlara ihtiyaç fazlası elektrik bedeli olarak yapılan ödemelerde tevkifat oranı 14/5/2018 tarihli ve 2018/11750 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla %0 olarak belirlenmiştir.

Esnaf muaflığından yararlananlardan elektrik enerjisi alan son kaynak tedarik şirketlerinin, ihtiyaç

fazlası elektrik enerjisi alımları karşılığı yaptıkları ödemeler muhtasar beyanname ile beyan edilecek ve tevkifat oranı, 14/5/2018 tarihli ve 2018/11750 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereği %0 olarak uygulanacaktır. Ödemenin kat maliklerince oluşturulan yönetimlere yapılması, gelir vergisi tevkifat uygulamasını değiştirmeyecektir.

6446 sayılı Kanun uyarınca lisanssız yürütülebilecek faaliyetler kapsamında yenilenebilir enerji kaynaklarına dayalı elektrik enerjisi üretimi amacıyla, sahibi oldukları veya kiraladıkları konutların çatı ve/veya cephelerinde kurdukları kurulu gücü azami 10 kW'a kadar (10 kW dâhil) olan (Kat maliklerince ana gayrimenkulün ortak elektrik enerjisi ihtiyacının karşılanması amacıyla kurulan dâhil) yalnızca bir üretim tesisinde üretilen ve son kaynak tedarik şirketlerince satın alınan elektrik enerjisinin tamamının gider pusulası ile belgelendirilmesi esas olmakla birlikte, münhasıran bu ödemelere ilişkin olmak üzere, gider pusulasında bulunması gereken bilgileri (imza hariç) ihtiva eden banka dekontları ile de belgelendirilmesi mümkündür.

Ana gayrimenkulün ortak enerji ihtiyacının karşılanması amacıyla kurulan tesislerden yapılan satışlarda, gider pusulasının, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesinde yer alan yetkiye istinaden kat maliklerince oluşturulan yönetim adına düzenlenmesi uygun bulunmuştur.

Örnek 1: Bay (A), sahibi olduğu konutunun çatısında, kurulu gücü azami 10 kW olan üretim tesisinden elde ettiği elektrik enerjisinden ihtiyaç fazlasını, (B) son kaynak tedarik şirketine satmaktadır. Bay (A), bu faaliyetinden dolayı esnaf muaflığından yararlanacak olup (B) tedarik şirketi, Bay (A)'ya enerji bedeli karşılığı olarak yapacağı ödemeler nedeniyle gider pusulası düzenleyecek ve bu ödemelere, 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendi uyarınca sıfır oranında tevkifat uygulayacaktır.

Örnek 2: (C) apartman yönetimi, apartmanın ortak elektrik ihtiyacının karşılanması amacıyla, apartmanın çatısında, kurulu gücü azami 10 kW olan üretim tesisinden elde ettiği elektrik enerjisinden ihtiyaç fazlasını, (D) son kaynak tedarik şirketine satmaktadır. Bu satıştan dolayı (C) apartmanındaki kat malikleri esnaf muaflığından yararlanacaktır. (D) tedarik şirketi, (C) apartman yönetimine enerji bedeli karşılığı olarak yapacağı ödemeler nedeniyle gider pusulası düzenleyecek ve bu ödemelere, 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendi uyarınca sıfır oranında tevkifat uygulayacaktır.

Muafiyetten faydalananların yükümlülükleri

193 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (9) numaralı bendi kapsamında esnaf muaflığından faydalananların mükellefiyet tesisi, belge düzenleme, defter tutma, beyanname verme gibi yükümlülükleri olmayacaktır. Bu muafiyetten yararlananların, kendilerine düzenlenen gider pusulalarını ve bu faaliyetleri ile ilgili olarak satın aldıkları mal ve giderlerine ilişkin belgelerini 213 sayılı Kanunda öngörülen süre boyunca saklamaları zorunludur.

2. Kadın Hizmet Erbabına Sağlanan Kreş ve Gündüz Bakımevi Yardımında Gelir Vergisi İstisnası

2.1. Yasal düzenleme ve dayanak

7103 sayılı Kanunla, 193 sayılı Kanunun gelir vergisinden istisna edilen ücretleri düzenleyen 23 üncü maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki (16) numaralı bent eklenmiştir.

“16. İşverenlerce, kadın hizmet erbabına kreş ve gündüz bakımevi hizmeti verilmek suretiyle sağlanan menfaatler (İşverenlerce bu hizmetlerin verilmediği durumlarda, ödemenin doğrudan bu

hizmetleri sağlayan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine yapılması şartıyla, her bir çocuk için aylık, asgarî ücretin aylık brüt tutarının %15'ini aşmamak üzere bu istisnadan yararlanılır. Kreş ve gündüz bakımevi hizmetini sağlayanlara yapılan ödemelerin belirlenen istisna tutarını aşan kısmı ile hizmet erbabına bu amaçla nakden yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir. Bu bentte yer alan %15 oranını, asgarî ücretin aylık brüt tutarının %50'sine kadar artırmaya ve kanuni seviyesine getirmeye Bakanlar Kurulu, bu istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.).”

2.2. İstisnanın kapsamı ve uygulaması

Kreş ve gündüz bakımevi hizmetinin işverenlerce iş yerinde verilmesi halinde, bu hizmetten faydalanan kadın hizmet erbabına sağlanan menfaatin tamamı gelir vergisinden istisna olacaktır. Söz konusu hizmetin, işverenin kendisine ait veya kiralamış olduğu diğer yerlerde verilmesi istisna uygulamasına engel teşkil etmeyecektir.

İşverenlerce, kreş ve gündüz bakımevi hizmetinin işyerinde verilmediği durumlarda, kadın hizmet erbabının hizmet aldığı gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince işletilen kreş ve gündüz bakım evlerine ödeme yapılmak suretiyle sağlanan menfaatler de istisna kapsamındadır. Kadın hizmet erbabına sağlanan menfaatin ücret istisnasına tabi tutulabilmesi için; bu hizmetin gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince işletilen kreş ve gündüz bakım evlerinden alınması, ödemenin hizmet erbabına değil doğrudan bu hizmeti sağlayan mükelleflere yapılması gerekmektedir. Hizmet erbabına doğrudan yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler ise ücret olarak vergilendirilecektir.

İşverenlerce, gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince işletilen kreş ve gündüz bakım evlerine ödeme yapıldığı durumlarda, istisnadan yararlanılacak tutar her bir çocuk için asgarî ücretin aylık brüt tutarının %15'ini aşmayacaktır. Sağlanan menfaatin asgarî ücretin aylık brüt tutarının %15'ini aşması halinde, aşan kısım ücret olarak vergilendirilecektir.

%15 oranını, asgarî ücretin aylık brüt tutarının %50'sine kadar artırmaya ve kanuni seviyesine getirmeye Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir. 5/5/2018 tarihli ve 30412 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 2018/11674 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile %15 oranı, bu tarihten itibaren asgarî ücretin brüt tutarının %50'si olarak belirlenmiştir.

İşverenlerce, kadın hizmet erbabı adına doğrudan kreş ve gündüz bakımevi işleten mükelleflere yapılan ödemelerin belli bir dönem için toplu olarak yapılması durumunda, her bir aya isabet eden tutar, ilgili ay ücret matrahı ile ilişkilendirilerek istisna uygulanacaktır.

Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince, işveren tarafından ödenen tutar da dahil olmak üzere, kreş ve gündüz bakımevi hizmeti karşılığı olarak faturanın hizmet erbabı adına düzenlenmesi gerekmekte olup, işverenlerin bu kapsamda yaptığı ödemelere ilişkin belgeleri 213 sayılı Kanunda öngörülen süre boyunca saklamaları zorunludur.

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

Örnek 3: (C) A.Ş., çalıştırdığı hizmet erbabına işyerinde kreş hizmeti vermektedir. İşyerinde 30 hizmet erbabı çalışmakta olup, hizmet erbabından 20'si kreş hizmetinden yararlanmaktadır. Kreş hizmetinden yararlanan hizmet erbabının 15'i kadın, 5'i erkektir. Bu durumda kreş hizmetinden yararlanan 15 kadın hizmet erbabı için sağlanan menfaatin tamamı istisna kapsamında olacak, erkek hizmet erbabı yönünden ise söz konusu menfaat ücret olarak vergilendirilecektir.

Örnek 4: (D) Ltd. Şti. ile asgarî ücretle çalışan hizmet erbabı Bayan (R) arasında düzenlenen bireysel iş sözleşmesinde, Bayan (R)'nin asıl ücretine ilave olarak 500 TL kreş yardımı ödeneceği

öngörölmüş olup, (D) Ltd. Şti., Bayan (R)'nin bir çocuğu için hizmet aldığı kreş işletmesine, kreş yardımı olarak aylık 500 TL ödemeye başlamıştır.

Bireysel iş sözleşmesine istinaden asıl ücretine ilave olarak Bayan (R) için kreşe yapılan aylık 500 TL ödeme, asgari ücretin brüt tutarının %50'si olan (2.029,50x%50=) 1.014,75 TL'yi aşmadığından, gelir vergisinden istisna edilecektir.

Örnek 5: İşyerinde kreş hizmeti vermeyen (E) Ltd. Şti., 5.000 TL brüt ücretle çalışan hizmet erbabı Bayan (S)'nin bir çocuğu için hizmet aldığı kreş işletmesine kreş yardımı olarak bireysel iş sözleşmesine istinaden aylık 1.200 TL ödemektedir.

Asıl ücretine ilave olarak Bayan (S) için kreş yardımı kapsamında yapılan aylık 1.200 TL'lik ödemenin, asgari ücretin brüt tutarının %50'si olan (2.029,50x%50=) 1.014,75 TL'lik kısmı gelir vergisinden istisna edilecektir. İstisnayı aşan tutar olan (1.200-1.014,75=) 185,25 TL ise ücret olarak vergilendirilecektir.

İşverenlerce, ilgili Kanunlar, toplu iş sözleşmeleri veya bireysel iş sözleşmelerine istinaden hizmet erbabına, asıl ücretine ilave olarak bazı ödemeler yapılabilmekte ve menfaatler sağlanabilmektedir. Yapılan bu tarz ödeme ve sağlanan menfaatler, 193 sayılı Kanun uygulamasında ücret kapsamında değerlendirilmektedir.

193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (16) numaralı bendinde yer alan istisna düzenlemesinin kapsamı; işverenlerce, ilgili Kanunlar, toplu iş sözleşmeleri veya bireysel iş sözleşmelerine istinaden, kadın hizmet erbabına işyerinde kreş ve gündüz bakımevi hizmeti verilmesi veya bu hizmetlerin verilmediği durumlarda, bu hizmetleri sağlayan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine doğrudan ödeme yapılması suretiyle, kadın hizmet erbabının asıl ücretine ek olarak sağlanan menfaatlerin gelir vergisinden istisna edilmesidir.

Bu kapsamda, istisnadan faydalanılması için kadın hizmet erbabına sağlanan menfaatin, ilgili Kanunlar, toplu iş sözleşmeleri veya bireysel iş sözleşmelerine dayanarak ödenen asıl ücrete ilave olarak sağlanması şart olup, kadın hizmet erbabının asıl ücretinin bir kısmının kreş ve gündüz bakımevi hizmeti ödemesi gibi değerlendirilmek suretiyle anılan istisnaya konu edilmesi mümkün değildir.

Örnek 6: İşveren (M)'ye bağlı olarak 4.000 TL ücretle çalışan hizmet erbabı Bayan (Ş), bir çocuğu için kreş işletmesine aylık 1.000 TL kreş ücreti ödemektedir. Bayan (Ş)'nin talebi üzerine, kreş işletmesine ödemiş olduğu 1.000 TL kreş ücreti, işvereni tarafından ücretinden kesilmek suretiyle ödenmeye başlanmıştır.

İşveren (M), Bayan (Ş)'nin asıl ücretinden keserek kreş işletmesine ödediği 1.000 TL ile sadece ödemeye aracılık ettiği, Bayan (Ş)'nin almış olduğu asıl ücretine ilave bir menfaat sağlamadığı için, bu ödeme dolayısıyla 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (16) numaralı bendi kapsamında gelir vergisi istisnasından faydalanılması söz konusu olmayacaktır.

3. Hizmet Erbabına Ödenen Tazminatların Vergilendirilmesi ile İstisna Uygulaması

3.1. Yasal düzenleme ve dayanak

7103 sayılı Kanunla 193 sayılı Kanunun tazminat ve yardımlarda gelir vergisi istisnasını düzenleyen 25 inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“7. a) 25/8/1971 tarihli ve 1475 sayılı İş Kanunu ve 20/4/1967 tarihli ve 854 sayılı Deniz İş Kanununa göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 13/6/1952 tarihli ve 5953 sayılı

Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (Hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz.);

b) Hizmet erbabının tabi olduğu mevzuata göre bu bendin (a) alt bendinde belirtilen istisna tutarının hesabında dikkate alınmak şartıyla, 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 (Bu bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.);”

7103 sayılı Kanunla 193 sayılı Kanunun 61 inci maddesinin üçüncü fıkrasına aşağıdaki (7) numaralı bent eklenmiştir.

“7. 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.”

3.2. Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra yapılan ödemeler ve yardımların vergilendirilmesi

193 sayılı Kanunun 61 inci maddesinin üçüncü fıkrasına eklenen bent hükmü ile hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi ve ikale sözleşmesi gibi sözleşmeler kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımların ücret olarak kabul edildiği ve vergilendirildiği hususuna açıklık getirilmiştir.

Bu tazminatlar, hizmet erbabına işten ayrılma, emekli olma, dava açmama vb. nedenlerle çalışmasından bağımsız olarak ödenmiş olup olmadığına bakılmaksızın, ücret hükümlerine göre vergilendirilecektir.

3.3. Kıdem tazminatlarında istisna uygulaması

7103 sayılı Kanunla 193 sayılı Kanunun 25 inci maddesinin birinci fıkrasının yeniden düzenlenen (7) numaralı bendinin (a) alt bendi ile 1475, 854 ve 5953 sayılı Kanunlara göre ödenen kıdem tazminatlarına uygulanacak istisnaya ilişkin düzenleme aynen korunmuştur.

Bu çerçevede ücret kapsamında değerlendirilen;

a) 1475 ve 854 sayılı Kanunlar uyarınca ödenmesi gereken kıdem tazminatları,

b) 5953 sayılı Kanun uyarınca yapılan ve çalışanın son brüt ücreti üzerinden hesaplanan ve ödenen 24 aylık tutarı aşmayan kıdem tazminatları

gelir vergisinden istisna edilecektir.

1475 ve 854 sayılı Kanunlar uyarınca, hizmet erbabının çalıştığı süre ve kıdem tazminatına esas ücreti dikkate alınarak hesaplanan ve ödenen kıdem tazminatları istisna kapsamına girmekte olup hesaplanan bu tutarları aşan ilave ödemeler ise ücret kapsamında değerlendirilmek suretiyle vergilendirilecektir. Dolayısıyla, hizmet erbabının kıdem tazminatına esas ücretine göre hesaplanan ve en yüksek Devlet memuruna bir hizmet yılı için ödenen azami emekli ikramiyesi tutarını aşan ödemelerde ise en yüksek Devlet memuruna ödenen azami emekli ikramiyesi kadarlık kısmı istisnaya konu edilecek, aşan kısmı ise ücret olarak vergilendirilecektir.

Kıdem tazminatının yıllık miktarı 14/7/1965 tarihli ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanununa tabi en yüksek Devlet memuruna 8/6/1949 tarihli ve 5434 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu hükümlerine göre bir hizmet yılı için ödenecek azami emekli ikramiyesini geçemez. Bu

tutar, 2/1/2018 tarihi itibarıyla 5.001,76 TL'dir.

Örnek 7: (A) Anonim şirketinde 10 yıl süreyle çalıştıktan sonra 15/1/2018 tarihinde işten ayrılan Bay (B)'ye, 1475 sayılı Kanun uyarınca işvereni tarafından, kıdem tazminatına esas ücreti olan 4.000 TL üzerinden 40.000 TL kıdem tazminatı ödenmiştir.

Buna göre, Bay (B)'ye 1475 sayılı Kanun kapsamında hesaplanarak ödenen ve en yüksek Devlet memuruna ödenen azami emeklilik ikramiyesinin $(5.001,76 \times 10 =) 50.017,60$ TL'nin altında kalan 40.000 TL kıdem tazminatının tamamı, gelir vergisinden istisna edilecektir.

Örnek 8: (C) Anonim şirketinde 20 yıl süreyle çalıştıktan sonra 5/2/2018 tarihinde işten ayrılan Bay (D)'ye, işvereni tarafından 854 sayılı Kanun uyarınca, kıdem tazminatına esas ücreti olan 7.500 TL üzerinden hesaplanan 150.000 TL kıdem tazminatı ödenmiştir.

Hesaplanan kıdem tazminatı tutarı 150.000 TL olsa da, istisna edilecek tutar, en yüksek Devlet memuruna bir hizmet yılı için ödenen azami emekli ikramiyesi tutarı ve çalışma süresi dikkate alınarak hesaplanan tutarı aşamayacaktır.

Buna göre, Bay (D)'nin 20 yıl çalışması karşılığı istisna edilecek azami tutar $(5.001,76 \times 20 =) 100.035,20$ TL dir. Bu nedenle Bay (D)'ye ödenen 150.000 TL kıdem tazminatının 100.035,20 TL lik kısmı gelir vergisinden istisna edilecek, aşan kısım olan $(150.000 - 100.035,20 =) 49.964,80$ TL ise ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır.

Örnek 9: (E) Gazetesinde 30 yıl süreyle çalıştıktan sonra 15/3/2018 tarihinde emekli olan Bayan (S)'ye işvereni tarafından 5953 sayılı Kanun uyarınca, son aya ilişkin brüt ücreti olan 10.000 TL üzerinden hesaplanan 300.000 TL kıdem tazminatı ödenmiştir.

Bayan (S)'ye ödenen kıdem tazminatının, 24 aylığına isabet eden tutar olan $(24 \times 10.000 =) 240.000$ TL gelir vergisinden istisna edilecek, kalan tutar $(300.000 - 240.000 =) 60.000$ TL ise gelir vergisine tabi olacaktır.

3.4. Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra yapılan ödemeler ve yardımlarda istisna

Çalışma hayatında hizmet erbabına işten ayrılma, emekli olma, dava açılmaması vb. nedenlerle karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi ödemeler yapılabilmektedir. 193 sayılı Kanunun 25 inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinin (b) alt bendinde yapılan düzenleme ile bu ödemelerinde çalışanın tabi olduğu mevzuata göre kıdem tazminatına ilişkin istisna tutarının hesabında dikkate alınması gerektiği hususuna açıklık getirilmiştir. Buna göre, anılan Kanunlar uyarınca ödenecek kıdem tazminatlarından gelir vergisinden istisna edilecek tutar hesap edilirken, yukarıda sayılan ödemeler de dahil edilerek ödemelerin toplamı üzerinden istisna uygulanacak, istisnayı aşan tutarlar ise ücret olarak gelir vergisine tabi tutulacaktır.

1475 ve 854 sayılı Kanunlar uyarınca bu Tebliğin 10 uncu maddesinde belirtildiği şekilde hesaplanan kıdem tazminatı tutarı dışında, birinci fıkrada sayılan ilave bir tazminat ödemesi yapılması halinde, bu ödemenin; bu tutar ile kıdem tazminatı tutarı toplamının, en yüksek Devlet memuruna ödenen azami emekli ikramiyesi tutarını aşmayan kısmı istisnaya konu edilecektir.

5953 sayılı Kanun uyarınca kıdem tazminatı ödenen hizmet erbabına, bu tazminat dışında, birinci fıkrada sayılan ilave bir tazminat ödemesi yapılması halinde, bu tutar ile kıdem tazminatı tutarı toplamının, çalışanın son brüt ücreti üzerinden hesaplanan 24 aylık tutarını aşmayan kısmı istisnaya tabi tutulacaktır.

1475 ve 854 sayılı Kanunlara tabi olarak çalışanlara kıdem tazminatı ödenmediği, ancak birinci

fıkıradaki sayılan bir tazminat ödendiği durumlarda, ödenen bu tazminat tutarının, en yüksek Devlet memuruna ödenen azami emekli ikramiyesi tutarını aşmayan kısmı, 5953 sayılı Kanuna tabi olarak çalışanlarda ise çalışanın son brüt ücreti üzerinden hesaplanan 24 aylık tutarını aşmayan kısmı istisnaya tabi tutulacak, aşan kısmı ise ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır.

Örnek 10: (Ç) A.Ş.'de 10 yıl süreyle çalıştıktan sonra 12/1/2018 tarihinde işten ayrılan Bay (H)'ye, işvereni tarafından 1475 sayılı Kanun uyarınca, kıdem tazminatına esas ücreti olan 3.000 TL üzerinden 30.000 TL kıdem tazminatı ile karşılıklı sonlandırma sözleşmesine (ikale) istinaden 50.000 TL iş güvencesi tazminatı olmak üzere toplam 80.000 TL ödeme yapılmıştır.

2/1/2018 tarihi itibarıyla 657 sayılı Kanuna tabi en yüksek Devlet memuruna bir hizmet yılı için ödenecek azami emekli ikramiyesi tutarı 5.001,76 TL dir.

Bay (H)'ye yapılan 80.000 TL lik ödemenin gelir vergisinden istisna edilecek tutarı aşağıdaki gibi olacaktır.

Kıdem tazminatı tutarı	30.000,00 TL
İş güvencesi tazminatı	50.000,00 TL
Ödenen toplam tutar	80.000,00 TL
Vergiden istisna edilecek tutar (5.001,76x10=)	50.017,60 TL
Vergiye tabi tutar (80.000-50.017,60=)	29.982,40 TL

Örnek 11: (K) A.Ş.'de 854 sayılı Kanuna tabi olarak, 15 yıl süreyle çalıştıktan sonra ikale sözleşmesi ile 2/2/2018 tarihinde işten ayrılan Bayan (L)'ye, işvereni tarafından 55.000 TL iş kaybı tazminatı ödenmiş olup ayrıca kıdem tazminatı ödemesi yapılmamıştır.

Bayan (L)'ye yapılan 55.000 TL lik ödemenin gelir vergisinden istisna edilecek tutarı aşağıdaki gibi olacaktır.

İş kaybı tazminatı	55.000,00 TL
Vergiden istisna edilecek tutar (5.001,76x10=)	50.017,60 TL
Vergiye tabi tutar (55.000-50.017,60=)	4.982,40 TL

Örnek 12: (M) A.Ş.'de 5953 sayılı Kanun kapsamında 20 yıl süreyle çalıştıktan sonra, 15/3/2018 tarihinde emekliliğe ayrılan ve en son aya ilişkin ücreti 20.000 TL olan Bayan (N)'ye işvereni tarafından 400.000 TL kıdem tazminatı ve 500.000 TL emeklilik tazminatı (ikramiyesi) ödenmiştir.

Bayan (N)'ye yapılan 900.000 TL lik ödemenin gelir vergisinden istisna edilecek tutarı aşağıdaki gibi olacaktır.

Kıdem tazminatı tutarı	400.000 TL
Emeklilik tazminatı (ikramiyesi)	500.000 TL
Ödenen toplam tutar	900.000 TL
Vergiden istisna edilecek tutar (20.000 TL x 24=)	480.000 TL
Vergiye tabi tutar (900.000 TL-480.000 TL=)	420.000 TL

3.5. 657 sayılı Kanunun 4/b ve mülga 4/c maddeleri kapsamında çalışan personele ödenen iş sonu tazminatlarının vergilendirilmesi

657 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin (B) fıkrası kapsamındaki sözleşmeli personele ve mülga (C) fıkrası kapsamındaki geçici personele hizmet sözleşmelerinin sona ermesi nedeniyle ödenen iş sonu tazminatları da 193 sayılı Kanunun 25 inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendi uyarınca, bu Tebliğin 10 ve 11 inci maddelerinde yapılan açıklamalar çerçevesinde gelir vergisinden istisna edilecektir.

7103 sayılı Kanunun yayımı tarihinden önce 657 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin (B) fıkrası kapsamındaki sözleşmeli personele ve mülga (C) fıkrası kapsamındaki geçici personele ödenen iş sonu tazminatları üzerinden gelir vergisi kesintisinin yapılmış olması durumunda, zamanaşımı süresi de dikkate alınarak;

a) Kesilen gelir vergisini dava konusu yapmayan mükelleflerin, ilgili muhasebe birimlerine dilekçeyle başvurmaları,

b) Mahkemelerde ihtilafı devam eden ve bu Tebliğin yayımı tarihi itibarıyla yargıda kesinleşmemiş işlemlere ilişkin olarak; mükelleflerin, davalarından feragat etmeleri ve buna ilişkin ilgili mahkemeden feragat ettiklerini gösterir şerhli dilekçe örneğini veya bu belge temin edilemediği takdirde feragat nedeniyle verilecek karar örneğini muhasebe birimlerine ibraz etmeleri

kaydıyla, tahsil edilen gelir vergisinin red ve iadesi yapılacaktır.

4. İlave Asgari Geçim İndirimi Düzenlemesi

4.1. Yasal düzenleme ve dayanak

7103 sayılı Kanunla 193 sayılı Kanunun 32 nci maddesine dördüncü fıkrasından sonra gelmek üzere aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

“Net ücretleri, bu Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarife nedeniyle bu maddedeki esaslara göre sadece kendisi için asgarî geçim indirimi hesaplanan asgarî ücretlilere, içinde bulunulan yılın Ocak ayına ilişkin ödenen net ücretin (ilgili yılda geçerli asgarî ücretin dönemselsel olarak farklı tutarlarda belirlenmiş olması halinde, yeni asgarî ücretin geçerli olduğu aylar için artışın uygulandığı ilk aydaki ücret üzerinden Kanunun 103 üncü maddesinde yer alan tarifenin ilk dilimindeki oran baz alınarak hesaplanan net ücretin) altında kalanlara, bu tutar ile bu tutarın altında kaldığı aylara ilişkin olarak aylık hesaplanan net ücreti arasındaki fark tutar, ücretlinin asgarî geçim indirimine ayrıca ilave edilir. Bu fıkra da geçen net ücret, yasal kesintiler sonrası ücret tutarına asgarî geçim indiriminin ilavesi sonucu oluşan ücreti ifade eder.”

(2) 4/12/2007 tarihli ve 26720 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 265 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde asgari geçim indirimi uygulamasına ilişkin usul ve esaslar açıklanmıştır.

4.2. Uygulama esasları

Net ücretleri, 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarife nedeniyle aynı Kanunun 32 nci maddedeki esaslara göre sadece kendisi için asgarî geçim indirimi hesaplanan asgarî ücretlilere, içinde bulunulan yılın Ocak ayına ilişkin ödenen net ücretin altında kalanlara, bu tutar ile bu tutarın altında kaldığı aylara ilişkin olarak aylık hesaplanan net ücreti arasındaki fark tutar, ücretlinin asgari geçim indirimine ayrıca ilave edilecektir.

Bu fark tutar, 265 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen esaslara göre düzenlenen "Asgari Geçim İndirimi Bordrosu"nda hesaplanan asgari geçim indirimine ayrıca ilave edilecektir.

Asgari geçim indirimi bordrosunda yer alan ilave tutar dahil toplam asgari geçim indirimi tutarı, ücret ödemesinin yapıldığı döneme ilişkin ücret bordrosunun "Asgari Geçim İndirimi" satırına aktarılacaktır.

İkinci fıkrada belirtilen esaslara göre hesaplanan ilave tutar dahil toplam asgari geçim indirimi tutarı, hizmet erbabının ücreti üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için, söz konusu tutarın ücretlilere ödenmiş olması gerekmektedir.

Asgari geçim indiriminin toplamı, ücretlinin o aydaki ücretinden kesilen gelir vergisinden fazla olamayacaktır.

Bu Tebliğin uygulamasında net ücret, yasal kesintiler sonrası ücret tutarına asgari geçim indiriminin ilavesi sonucu oluşan ücreti ifade etmektedir.

Hizmet erbabına yapılan ve ücret olarak kabul edilen tazminat ve prim gibi mutaat olmayan ödemeler, esas itibarıyla yıllık bazda ücretlinin gelirini artırdığından, bu ödemeler nedeniyle üst dilime girilmesi nedeniyle aylık net ücretin düştüğünden söz edilemeyecek ve ilave asgari geçim indirimi uygulanmayacaktır.

Hizmet erbabının, ücret aldığı dönemde işe başlaması veya işten ayrılması, ücretsiz izin ve benzeri nedenlerle net ücretinin Ocak ayında sadece kendisi için asgari geçim indirimi hesaplanan asgari ücretlilere ödenen net ücretin altına düşmesi durumunda ilave asgari geçim indirimi uygulanmayacaktır.

Asgari geçim indiriminin hesaplanması ve uygulanmasına ilişkin olarak bu Tebliğde yer almayan hususlar hakkında, 265 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer alan açıklamalar dikkate alınacaktır.

İlgili yılda geçerli asgari ücretin dönemsel olarak farklı tutarlarda belirlenmiş olması halinde, baz alınan Ocak ayına ilişkin ödenen net ücret yerine, yeni asgari ücretin geçerli olduğu aylar için artışın uygulandığı ilk aydaki ücret üzerinden Kanunun 103 üncü maddesinde yer alan tarifenin ilk dilimindeki oran baz alınarak hesaplanan net ücret esas alınacak ve buna göre ilave asgari geçim indirimi uygulanacaktır.

Örnek 13: Bekâr ve çocuksuz olan hizmet erbabı Bay (A)'nın, 2018 yılı Ocak ayında asgari geçim indirimi dâhil net ücreti 1.603,12 TL dir.

193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yer alan vergi tarifesi nedeniyle Bay (A)'nın, 2018 yılı Eylül ayı net ücreti 1.566,84 TL'ye Ekim, Kasım ve Aralık ayı net ücreti ise 1.516,87 TL'ye düşmektedir.

Bay (A)'nın, Eylül ayından itibaren eline geçen net ücretinin 1.603,12 TL'nin altında kalması nedeniyle, Eylül ayı için (1.603,12-1.566,84=) 36,28 TL Ekim, Kasım ve Aralık ayları için ise (1.603,12-1.516,87=) 86,25 TL asgari geçim indirimine ilave edilerek hizmet erbabına ödenecektir.

Örnek 14: Bay (B) asgari ücretli olarak çalışmaktadır. Bay (B), evli ve 1 çocuklu olup eşi çalışmamaktadır.

Bay (B)'nin 2018 yılı Ocak ayında asgari geçim indirimi dâhil net ücreti 1.656,40 TL olup Ekim, Kasım ve Aralık ayları net ücreti 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yer alan vergi tarifesi nedeniyle 1.570,15 TL ye düşmektedir.

Buna göre, hizmet erbabının söz konusu dönemlerde eline geçen ücretinin 1.603,12 TL nin altında kalan kısmı olan (1.603,12-1.570,15=) 32,97 TL asgari geçim indirimine ilave edilerek hizmet erbabına ödenecektir.

Örnek 15: Bay (C) asgari ücretli olarak çalışmaktadır. Bay (C) evli ve 3 çocuklu olup eşi çalışmamaktadır.

Bay (C)'nin 2018 yılı Ocak ayında asgari geçim indirimi dâhil net ücreti 1.709,67 TL dir. Eylül ayı net ücreti 1.673,39 TL, Ekim, Kasım ve Aralık ayları net ücreti ise 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yer alan vergi tarifesi nedeniyle 1.623,42 TL'ye düşmektedir.

Bay (C)'nin, Eylül, Ekim, Kasım ve Aralık ayları net ücreti 1.603,12 TL'nin altına düşmediğinden ilave asgari geçim indiriminden yararlanması söz konusu olmayacaktır.

Örnek 16: Evli, eşi çalışmayan ve 1 çocuk sahibi Bay (R) asgari ücretli olarak çalışmaktadır. Bay (R)'nin 2018 yılı Ocak ayında asgari geçim indirimi dâhil net ücreti 1.603,12 TL'dir.

İşvereni tarafından Bay (R)'ye Mart ayında 5.000 TL prim ödemesi yapılması nedeniyle gelir vergisine esas tarifiede üst dilime girilmiş ve Bay (R)'nin ücreti, Temmuz ayından itibaren 1.603,12 TL nin altına düşmüştür.

Her ne kadar Bay (R)'nin Temmuz ayından itibaren net ücreti, 1.603,12 TL'nin altına düşmüş olsa bile, yıl içerisinde elde edilen kümülatif ücrete bakıldığında, prim ödemesi nedeniyle yıllık bazda asgari ücretin altına düşmediğinden ilave asgari geçim indirimi uygulanmayacaktır.

Saygılarımızla.

ERK Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik

Hizmetleri Ltd. Şti.

Mehmet ERKAN

Yukarıda yer verilen açıklamalarımız, konuya ilişkin genel bilgiler içermektedir. Ayrıntılı açıklamalar için bu sirkülerde yer alan ilgili mevzuata veya görüş için ERK YMM'ye başvurulmasında yarar bulunmaktadır.