

03.07.2018

(SİRKÜLER 2018'51)

**KONU: Hizmet Erbabına Ödenen Tazminatlarda İstisna, Kreş Yardımı, Konutlarda Elektrik Enerjisi Üretimi ve İlave Asgari Geçim İndirimi Uygulaması Hakkında.**

Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No:303) yayımlanmış olup, bu tebliğde, 7103 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanununda değişiklik yapılan aşağıdaki hususlara ilişkin açıklamalara yer verilmiştir:

- 10 kWk'ya kadar elektrik enerjisi üretimi yapanların, ihtiyaç fazlası elektrik enerjisinin satışında esnaf muafılığı,
- Kadın hizmet erbabına işveren tarafından sağlanan kreş ve gündüz bakımevi yardımında gelir vergisi istisnası,
- Hizmet erbabına ikale sözleşmesi gibi sözleşmeler kapsamında ödenen tazminatları; iş kaybı tazminatı, iş güvencesi tazminatı, iş sonu tazminatı gibi çeşitli adlar altındaki tazminatların vergilendirilmesi ile istisna uygulaması,
- İlave asgari geçim indirimi düzenlemesi.

**1) Kadın hizmet erbabına sağlanan kreş ve gündüz bakımevi yardımında gelir vergisi istisnası uygulanmasının kıstasları.**

7103 sayılı Kanun'un 4'ncü maddesiyle, Gelir Vergisi Kanunu'nun "Ücretlerde" başlıklı 23'ncü maddesinin birinci fıkrasında yapılan değişiklik ile işverenlerce kadın hizmet erbabına kreş ve gündüz bakımevi hizmeti verilmek suretiyle sağlanan menfaatler ile işverenler tarafından söz konusu hizmetin işyerinde verilmemesi durumunda kadın hizmet erbabına aylık olarak, asgari ücretin aylık brüt tutarının %15'ini geçmemek üzere sağlanan kreş ve gündüz bakımevi yardımları ücret istisnası kapsamına alınmıştır.

Diğer taraftan, söz konusu %15 oranını, asgari ücretin aylık brüt tutarının %50'sine kadar artırmaya ve kanuni seviyesine getirmeye Bakanlar Kuruluna yetki verilmiş olup, 05/05/2018 tarih ve 30412 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2018/11674 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile %15 oranı, bu tarihten itibaren asgari ücretin brüt tutarının %50'si olarak belirlenmiş olup, söz konusu karara binaen çalışan kadına verilecek bahse konu vergiden muaf kreş ve gündüz bakım evi aylık yardım tutarı (2.029,50x%50) 1.014,75 TL TL'si olarak belirlenmiştir.

Bu Tebliğ ile anılan istisnanın uygulamasına yönelik açıklamalar yapılmıştır. Yapılan açıklamalardan ve verilen örneklerden öne çıkan hususlar aşağıdaki gibidir.

- İşverenlerce, kreş ve gündüz bakımevi hizmetinin işyerinde verilmediği durumlarda, ödemenin hizmet erbabına değil doğrudan bu hizmeti sağlayan mükelleflere faturaları mukabilinde yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla bu nevi hizmetler için, hizmet erbabına doğrudan yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler ise ücret olarak vergilendirilecektir.
- İstisnadan 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. Tebliğde konuya ilişkin olarak aşağıdaki örneğe yer verilmiştir.



a member of Premier International Associates

Meşrutiyet Caddesi No:92 Daire Apt. Kat:4 Daire:9 34430 Beyoğlu - İSTANBUL – TÜRKİYE  
Tel: +90 (212) 293 04 06 (3 hat) Fax: +90 (212) 293 20 79 E-mail: turkerler@turkerler.com.tr

**“Örnek 6:** İşveren (M)’ye bağlı olarak 4.000 TL ücretle çalışan hizmet erbabı Bayan (Ş), bir çocuğu için kreş işletmesine aylık 1.000,00 TL kreş ücreti ödemektedir. Bayan (Ş)’nin talebi üzerine, kreş işletmesine ödemiş olduğu 1.000,00 TL kreş ücreti, işvereni tarafından ücretinden kesilmek suretiyle ödenmeye başlanılmıştır.

*İşveren (M), Bayan (Ş)’nin asıl ücretinden keserek kreş işletmesine ödediği 1.000,00 TL ile sadece ödemeye aracılık ettiği, Bayan (Ş)’nin almış olduğu asıl ücretine ilave bir menfaat sağlamadığı için, bu ödeme dolayısıyla 193 sayılı Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (16) numaralı bendi kapsamında gelir vergisi istisnasından faydalanılması söz konusu olmayacaktır.”*

## 2) Hizmet erbabına ödenen tazminatların vergilendirilmesinde Gelir Vergisi Kanununun 25/7 inci maddesine göre istisna uygulaması

7103 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu’nun;

- **“Ücretin Tarifi”** başlıklı 61 inci maddesinin üçüncü fıkrasına eklenen bent ile hizmet erbabına hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra, karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar ile iş kaybı, iş sonu ve iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödeme ve yardımların ücret kapsamında değerlendirildiğine yönelik düzenleme yapılmıştı.
- **“Tazminat ve Yardımlarda”** başlıklı 25 inci maddesinin birinci fıkrasında yapılan değişiklik ile de yapılan bu ödemeler ve yardımların ödenecek kıdem tazminatlarından istisna edilecek tutarın hesaplanmasında dikkate alınacağı ve istisnayı aşan tutarların ücret olarak değerlendirilerek gelir vergisine tabi tutulacağı düzenlenmişti.

Bu Tebliğ ile söz konusu düzenlemeye ilişkin olarak 1475, 854 ve 5953 sayılı Kanunlar uyarınca ödenmesi gereken kıdem tazminatları dikkate alınarak açıklamalar yapılmıştır.

Buna göre, 1475, 854 ve 5953 sayılı Kanunlar uyarınca ödenecek kıdem tazminatlarından gelir vergisinden istisna edilecek tutar hesap edilirken; 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 de dahil edilerek ödemelerin toplamı üzerinden istisna uygulanacak, istisnayı aşan tutarlar ise ücret olarak gelir vergisine tabi tutulacaktır.

Tebliğde konuya ilişkin olarak verilen örneklerden biri aşağıdaki gibidir.

**“Örnek 10:** ( A) 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 3.000,00 TL üzerinden 30.000,00 TL kıdem tazminatı ile karşılıklı sonlandırma sözleşmesine (ikale) istinaden 50.000,00 TL iş güvencesi tazminatı olmak üzere toplam 80.000,00 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

### 3) İlave asgari geçim indirimi düzenlemesi

7103 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun "Asgari geçim indirimi" başlıklı 32 nci maddesine yeni eklenen fıkra ile bekar ve çocuksuz bir asgari ücretlinin durumu esas alınmak suretiyle, gerek bu durumdaki ücretlilerin gerekse net ücreti vergi tarifesi uygulanması nedeniyle içinde bulunulan yılın Ocak-Temmuz ayına ilişkin ödenen net ücretin altında kalanların; net asgari ücretin temmuz ayına kadar ocak ayında geçerli olan net ücretin, temmuz ayından sonra ise temmuz ayında geçerli olan net ücretin altına düşmesini telafi edecek şekilde asgari geçim indirimi ilave edilmesi sağlanmıştır.

Bu Tebliğ ile söz konusu düzenlemeye yönelik açıklamalar yapılmıştır. Yapılan açıklamalardan ve verilen örneklerden öne çıkan hususlar aşağıdaki gibidir.

- Hizmet erbabına yapılan ve ücret olarak kabul edilen tazminat ve prim gibi mutata 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. Tebliğde konuya ilişkin olarak aşağıdaki örneğe yer verilmiştir.

**“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 tarifede 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.”

- Hali hazırda AGİ ile net ücreti, geçerli olan net ücretin (2018 yılı için 1.603,12 TL) altına düşmeyenler ilave asgari geçim indiriminden yararlanamayacaklardır .AGİ geçim indiriminden yararlanabilmek için, yıllık net aldığı toplam ücretin tutarının, yıl bazında geçerli net asgari ücretin altında ücret alması halinde, net yıllık ücretini geçerli olan aylık net tutara iblağ için, ilave asgari geçim indirimi uygulanacaktır.

**“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.”*

#### **4) Esnaf muafılığı kapsamında elektrik enerjisi üretiminin, İhtiyaç fazlası elektrik enerjisinin satışında esnaf muafılığı:**

7103 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun “**Vergiden Muaf Esnaf**” başlıklı 9 uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen bent ile yenilenebilir enerji kaynaklarına dayalı elektrik enerjisi üretimini teşvik etmek 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 gelir vergisinden muaf tutulmuştur.

Bu Tebliğ ile söz konusu düzenlemeye yönelik açıklamalar yapılmıştır. Yapılan açıklamalardan ve verilen örneklerden öne çıkan hususlar aşağıdaki gibidir.

- Esnaf muafılığından aşağıdaki şartlar dahilinde faydalanılacaktır.
  - a) Üretim tesisinin sahip olunan veya kiralanılan 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) Elektriğin yalnızca bir üretim tesisinde üretilmesi,
  - ç) Üretilen elektrik enerjisinden ihtiyaç fazlasının son kaynak tedarik şirketine satılması.
- Apartman yönetimi tarafından apartmanın elektrik ihtiyacını karşılamak için kurulan elektrik üretim tesisinin **mülkiyet hakkı, hisseleri oranında kat maliklerine ait olduğundan**, ihtiyaç fazlası elektriğin 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.
- 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 kiralanılan işyerlerinde kurulan tesislerde üretilen elektriğin ihtiyaç fazlasının satışından dolayı esnaf muafılığından 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.
- 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, 18.05.2018 tarihli 30425 sayılı resmi gazetede yayımlanan 14/05/2018 tarihli ve 2018/11750 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereği %0 olarak uygulanacaktır. Ödemenin kat maliklerince oluşturulan yönetimlere yapılması, gelir vergisi tevkifat uygulamasını değiştirmeyecektir.
- Ana gayrimenkulün ortak enerji ihtiyacının karşılanması amacıyla kurulan tesislerden yapılan satışlarda, gider pusulasının, kat maliklerince oluşturulan yönetim adına düzenlenmesi uygun bulunduğu belirtilmiştir.

(Resmi Gazete: 01.06.2018 tarihli 30448 sayılı)

Söz konusu tebliğe aşağıdaki linkten ulaşabilirsiniz.

<http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/07/20180702.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/07/20180702.htm>

Bilgilerinize sunarız.

Saygılarımızla,

TÜRKERLER Bağımsız Denetim  
Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.

