

## Yeni Gelir Vergisi İstisnalarına İlişkin Usul ve Esasların Belirlendiği 322 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği Resmi Gazete’de Yayımlanmıştır

Hatırlanacağı üzere, “7420 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile Gelir Vergisi Kanunu’nda;

- ✚ Çalışanlara günlük belirli bir tutarı aşmayan yemek bedeli olarak nakden yapılan ödemelerin, kullanım amacına bakılmaksızın gelir vergisinden istisna tutulmasına,
- ✚ Yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerde çalışanlara ödenen ücretlerin, yurtdışı kazançlardan karşılanmak kaydıyla gelir vergisinden istisna tutulmasına

yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Mezkur Kanunun geçici 1. maddesiyle de çalışanlara elektrik, doğalgaz ve ısınma amacıyla yapılan ödemelerin 1.000 TL'ye kadar olan kısmının 5510 sayılı Kanuna göre prime esas kazançta dahil edilmemesine ve gelir vergisinden istisna edilmesine yönelik düzenleme yapılmıştır. (10.11.2022 tarihli, [10 sayılı Rehberimiz](#))

Bu defa, 30.12.2022 tarihli Resmi Gazete’de (2. Mükerrer) yayımlanan “**322 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği**” ile yukarıda belirtilen gelir vergisi istisnalarının uygulamasına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

Sözü edilen Tebliğ’de yer alan düzenlemeler özetle aşağıdaki gibidir.





### 1. İşverenlerce Hizmet Erbabına Verilen Yemek Bedeline İlişkin İstisna

Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 23. maddesinin birinci fıkrasının 7420 sayılı Kanun ile değiştirilen (8) numaralı bendi aşağıdaki şekildedir.

*“8. Hizmet erbabına işverenlerce yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler (işverenlerce, işyerinde veya müştemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 51 TL'yi aşmayan kısmı istisna kapsamındadır. Ödemenin bu tutarı aşması halinde aşan kısım ile bu amaçla sağlanan diğer menfaatler ücret olarak vergilendirilir.)”*

### **1.1. Hizmet Erbabına Yemek Verilmek Suretiyle Sağlanan Menfaatlerde İstisna Uygulaması**

Hizmet erbabına nakit ödeme yapılmaksızın yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerde;

-  İşverenlerce, hizmet erbabına işyerinde veya müştemilatında yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler herhangi bir tutarla sınırlı olmaksızın,
-  İşverenlerce, hazır yemek hizmeti veren mükelleflerden satın alınan yemeğin, işyerinde veya müştemilatında hizmet erbabına verilmesi durumunda sağlanan menfaatler herhangi bir tutarla sınırlı olmaksızın,
-  İşverenlerce, 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 TL'yi (323 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre 01.01.2023 tarihinden itibaren 110 TL'yi) aşmayan kısmı,
-  İşverenlerce, 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 TL'yi (323 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre 01.01.2023 tarihinden itibaren 110 TL'yi) aşmayan kısmı,

gelir vergisinden istisna olup bu istisnaların uygulamasına yönelik açıklamalar 26.07.1995 tarihli 186 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yapılmıştır.

## 1.2. İşverenlerce Hizmet Erbabına Nakit Olarak Verilen Yemek Bedelinde İstisna

7420 sayılı Kanun ile, 01.12.2022 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, GVK'nın 23. maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bendinin parantez içi hükmünde yapılan değişiklikle, işverenler tarafından hizmet erbabına işyerinde veya müştemilatında yemek verilmeyen durumlarda, yemek bedelinin nakit olarak verilmesi suretiyle sağlanan menfaatler de istisna kapsamına alınmıştır.

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 (323 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre 01.01.2023 tarihinden itibaren 110 TL'yi) aşmaması,
- ✚ Fiilen çalışılan günlere ilişkin olması,

gerekmektedir.

Nakit olarak yapılan yemek bedeli ödemelerinin, 18.11.2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan “*Ücret, Prim, İkramiye ve Bu Nitelikteki Her Türlü İstihkakın Bankalar Aracılığıyla Ödenmesine Dair Yönetmelik*”te belirlenen ödeme usulüne göre yapılması gerekmektedir.

Hizmet erbabına yapılan ve günlük tutarı 51 TL'yi (323 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre 01.01.2023 tarihinden itibaren 110 TL'yi) aşan yemek bedeli ödemelerinin, bu tutarı aşan kısmı istisna kapsamında değildir.

Vergi Usul Kanunu'nun 238. maddesinin birinci fıkrasında, işverenlerin her ay ödedikleri ücretler için ücret bordrosu tutmaya mecbur oldukları hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla, işverenlerce 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.

İşverenler tarafından hizmet erbabına yapılan ödemelere ilişkin olarak düzenlenen kağıtlarda yer alan tutarın, GVK'nın 23. maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bendinde yer alan istisnaya (01.01.2023 tarihinden itibaren 110 TL'ye) isabet eden kısmı damga vergisinden de istisnadır.

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

7420 sayılı Kanun ile GVK'nın 23. maddesinin birinci fıkrasına eklenen bent aşağıdaki şekildedir.

*“19. Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerde çalışan hizmet erbabına, fiilen yurt dışındaki çalışmalarını karşılığı işverenin yurt dışı kazançlarından karşılanarak yapılan ücret ödemeleri.”*

### 2.1. İstisnanın Kapsamı, Yararlanma Şartları ve Uygulaması

GVK'nın 23. maddesinin birinci fıkrasına eklenen (19) numaralı bent ile, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleriyle teknik hizmetlerde çalışan hizmet erbabına, fiilen yurt dışındaki çalışmalarını karşılığı işverenin yurt dışı kazançlarından karşılanarak 01.12.2022 tarihinden itibaren (bu tarih dahil) yapılan ücret ödemeleri gelir vergisinden istisna edilmiştir.

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

gerekmektedir.

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.

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.

Yurt dışında çalışan hizmet erbabının ücretlerinin yurt dışı şube adına Türkiye'deki şirket (merkez) tarafından ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir. Bu durumda da, Türkiye'deki şirket (merkez) tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılmayacağı gibi söz konusu ücret gelirleri için hizmet erbabı tarafından da yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecektir.

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.

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.

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.

İşverenler tarafından hizmet erbabına yapılan ödemelere ilişkin olarak düzenlenen kağıtlarda yer alan tutarın, GVK'nın 23. maddesinin birinci fıkrasının (19) numaralı bendinde yer alan istisnaya isabet eden kısmı damga vergisinden de istisnadır.

### 3. Elektrik, Doğalgaz ve Benzeri Isınma Giderleri Karşılığı Olarak Çalışanlara Yapılan Ödemelerde Gelir Vergisi İstisnası

7420 sayılı Kanunun geçici 1. maddesinde,

*“(1) 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.*

*(2) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye ilgisine göre Hazine ve Maliye Bakanlığı ve Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı yetkilidir.”*

hükmü yer almaktadır.

#### 3.1. İstisnanın Kapsamı ve Şartları

GVK'nın 61. maddesinde, ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve parayla temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlanmış olup 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 bulunmasının onun mahiyetini değiştirmeyeceği belirtilmiştir. Dolayısıyla hizmet erbabına ödenen aylık ücret, mesai, prim, ikramiye, gider karşılığı ve sair adlarla yapılan tüm ödemeler ve sağlanan menfaatler de ücret kapsamında değerlendirilmektedir.

İşverenler tarafından maddenin yürürlüğe girdiği 09.11.2022 tarihinden 30.06.2023 tarihine kadar (bu tarih dahil) çalışanlara mevcut ücretlerine ilave olarak elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olmak üzere toplam aylık tutarı 1.000 Türk lirasını aşmayan ödemeler gelir vergisinden istisna edilmiştir.

İşverenler tarafından hizmet erbabına bu şekilde yapılan ödemelerin istisna kapsamında değerlendirilebilmesi için söz konusu ödemelerin;

- ✚ 09.11.2022 tarihi ila 30.06.2023 tarihi (bu tarih dahil) arasında yapılması,
- ✚ Elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olmak üzere yapılması,
- ✚ Aylık 1.000 Türk lirasını aşmaması,
- ✚ Mevcut ücretlerine ilave olarak yapılması

şarttır.

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.

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.

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 aşılmaması kaydıyla 09.11.2022 ila 30.06.2023 tarihleri arasında yapılan bu ödemelerin de gelir vergisinden istisna edilmesi mümkündür.

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.

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.

Bu kapsamda yapılan ödemelere ilişkin olarak damga vergisi istisnası bulunmamaktadır.

#### 4. Yürürlük Tarihi

Söz konusu Tebliğ, Resmi Gazete'de yayımlandığı 30.12.2022 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

"322 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği"nin Resmi Gazete'de yayımlanan orijinal haline [buradan](#) ulaşabilirsiniz.

Saygılarımızla.