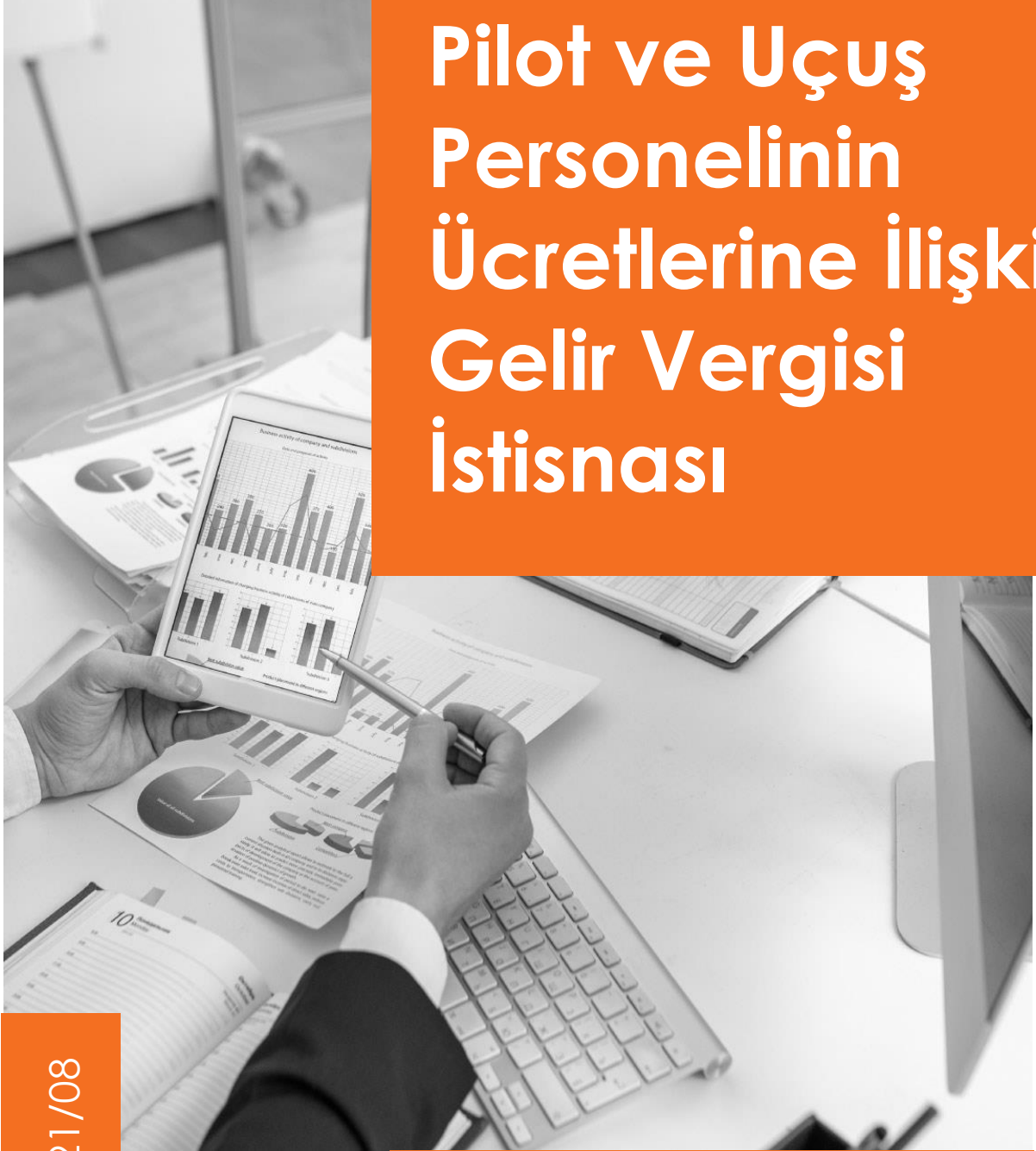


Pilot ve Uçuş Personelinin Ücretlerine İlişkin Gelir Vergisi İstisnası



2021/08

HALİME İNCESU

09.05.2021

1. Giriş

18.01.2019 tarihli ve 30656 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 7161 sayılı Kanunun 3 ve 4'üncü maddesi hükümleri ile Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) çeşitli maddesinde değişiklik yapılarak, Türk Hava Kurumu ile havacılıkta görevli pilotlar ve sertifikalandırılmış kabin memurlarına yapılan ücret ödemelerinin gerçek safi değerlerinin %70'i gelir vergisinden müstesna tutulurken, yapılan değişiklik kapsamında söz konusu kişilere teşvik amaçlı olarak ödenen tazminatlara ilişkin istisna uygulaması kaldırılmıştır.

Bu makalede, yapılan düzenleme kapsamında Türk Hava Kurumu ile sivil havacılıkta görevli pilotlar ile sertifikalandırılmış personele yapılan aylık ücret ödemelerine ilişkin yeni istisna uygulaması açıklanacaktır.

2. Pilot ve Uçuş Personelinin Ücretlerine İlişkin Yasal Düzenlemeler

Bilindiği üzere, GVK'nın 61'inci 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 olarak tanımlanmış ve 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, pilot ve kabin memurlarına, bu hizmetlerine ilişkin olarak ödenen aylık ücret, mesai, prim, ikramiye, gider karşılığı ve sair adlarla yapılan tüm ödemeler ve sağlanan menfaatler de ücret kapsamında değerlendirilecektir.

GVK' nın 63'üncü maddesine göre ücretin gerçek safi değeri işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından aşağıdaki indirimler yapıldıktan sonra kalan miktardır.

- 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 190'ncı maddesi uyarınca yapılan kesintilerle, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kanuni kesintiler,
- Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20'nci maddesinde belirtilen sandıklara ödenen aidat ve primler,
- Sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması şartıyla; ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortası poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, sağlık, hastalık, engellilik, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler,
- Çalışanlar tarafından ilgili kanunlarına göre, sendikalara ödenen aidatlar.

7161 sayılı Kanunun 3'üncü maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 23'üncü maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki bent eklenmiştir.

"17. Kamu kurum ve kuruluşları hariç Türk Hava Kurumu veya kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış kabin memurlarına ödenen aylık ücretin gerçek safi değerinin %70'i (Cumhurbaşkanı, bu oranı %100'e kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye yetkilidir.)" gelir vergisinden istisna edilmiştir.

7161 sayılı Kanunun 4'üncü maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

*"Subay, astsubay, erbaş ve erlere ve ordu hizmetinde bulunan sivil makinistlere, uçuş, dalış gibi hizmetleri dolayısıyla verilen tazminatlar, gündelikler, ikramiyeler ve zamlar ile **diğer kamu kurum ve kuruluşlarında uçuş maksadıyla***

görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren personele fiilen uçuş hizmetleri ve kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde denizaltına dalış yapanlara fiilen dalış hizmetleri dolayısıyla yapılan aynı mahiyetteki ödemeler;"

Gelir Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesinde değişiklik öncesinde yer alan "kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilen" ibaresinin "diğer kamu ve kuruluşlarında uçuş maksadıyla görevlendirilen" olarak değiştirilmesi ile gelir vergisi istisnası kamu personeli ile sınırlandırılmıştır. Uçuşla doğrudan ilgisi olmayan kalkış ya da iniş öncesi temizlik bakım onarım ile görevli hizmet erbabına yapılan ödemelere istisna uygulanması mümkün değildir.

306 Seri No.lu Gelir Vergisi Tebliğ'inde belirtildiği üzere Ücretin gerçek safi değeri; işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından, GVK'nın 63'üncü maddesinde sayılan sigorta primi, şahıs/hayat sigortası primi ve sendika aidatları gibi indirimler ile 31'inci maddesinde yer alan engellilik indirimi düşülmesi suretiyle hesaplanacak ve bu tutar gelir vergisine esas olacaktır. Bu hesaplama yapılırken, GVK'nın 23 ilâ 29'uncu maddelerine göre istisna kapsamında olan ve bordroda gösterilen diğer ücret ve benzeri ödemelerin ise ilgili hükümlerine göre vergiden istisna edileceği tabiidir.

Bu çerçevede, GVK'da yapılan değişiklik ile uygulamadaki yeni durumun;

- Kamu kurum ve kuruluşları bünyesinde çalışan pilot ve kabin memurları ile pilot ve kabin memurları dışında kalan; uçak teknisyenleri, mühendisler, loadmaster, dispeç, uçan aşçı gibi diğer meslek gruplarına ödenen aylık ücretler için gelir vergisi istisnası uygulanmayacağı,
- Kamu personeli dışında kalan tüm pilot ve kabin memurlarının (Türk Hava Kurumu personeli dahil) uçuş görevi nedeniyle elde edecekleri ücret gelirinin %70'i gelir vergisinden müstesna olacağı (Türk Hava Yolları AŞ'nin 7 kişiden oluşan yönetim kurulunun 5 üyesinin kamu yönetimi tarafından atanmasına –dolayısıyla yönetimi tamamen kamuya ait

olmasına- rağmen hisselerinin %51 oranındaki kısmının borsaya kote olması nedeniyle Mayıs/2006 tarihi itibariyle ilgili şartları sağlamadığından bu kurumda çalışanlar da kapsama dahildir.)

- Özel sektörde çalışan pilot ve kabin memurları dışında kalan; uçak teknisyenleri, mühendisler, loadmaster, dispeçer, uçan aşçı gibi uçuşlara görevli olarak katılan diğer meslek gruplarının ilgili uçuş için elde edecekleri gelirin tamamı vergiye tabi olacağı

anlaşılmaktadır.

Düzenleme öncesinde, pilotlara ve uçuş personeline yapılan tazminat, zam ve benzer şekildeki ücret dışı ödemeler gelir vergisinden tamamen istisna tutulmasına karşın; yapılan düzenleme ile birlikte, uçuş personeline yapılan tüm ödemelerin ücret mahiyetinde değerlendirileceği ve ilgili personele ödenen aylık ücretlerin gerçek safi değerinin %70'inin vergiden istisna edileceği belirlenmiştir.

3. Pilot ve Uçuş Personeline Yapılan Ödemelerin Vergilendirilmesi ve Buna İlişkin Örnekler

Yapılan düzenleme ile uçuş personeline yapılan tüm ödemelerin ücret mahiyetinde olduğu değerlendirilerek, personele yapılan ücret niteliğindeki ödemelerin safi değerinin %70'inin istisna edileceği belirtilmiştir. Uçuş personeline yapılan ücret niteliğindeki ödeme kalemlerini bordroda gösterilmesi gerekmektedir. Ücretin gerçek safi değerinin tespitinde indirilecek giderlerin düşülmesinin ve bulunan bu tutar üzerinden %70'lik kısım vergiden müstesna olacaktır.

Örnek 1: (A) Hava yollarında çalışan ve bekâr olan pilot Bay (B)'ye, 2019 yılı Şubat ayında brüt 40.000 TL ücret ödenmiştir. Bay (B)'nin kendi adına ödediği 1.000 TL şahıs sigorta primi bulunmaktadır.

Pilot (B)'nin 2019 Şubat ayına ilişkin ödenen ücretine uygulanacak gelir vergisi istisnası tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Brüt Ücret:	40.000,00-TL
SGK Primi (%14+ %1):	2.878,20-TL
Şahıs Sigorta Primi:	1.000,00-TL
Safi Ücret (Gelir Vergisi Matrahı):	36.121,80-TL
İstisna Edilecek Vergi Matrahı (36.121,80 *%70):	25.285,26-TL
Vergiye Tabi Matrah:	10.836,54-TL
Hesaplanan Gelir Vergisi:	1.625,48-TL
Asgari Geçim İndirim Tutarı:	191,88-TL
Ödenecek Gelir Vergisi:	1.443,60-TL

2019 yılı sigorta prim tavan tutarı olan 191,88-TL dikkate alınarak hesaplama yapılmıştır.

Örnek 2: (C) Hava yollarında çalışan ve bekâr olan kabin memuru Bayan (Ç)'ye, 2019 yılı Şubat ayında brüt 10.000 TL ücret ödenmiştir. Bayan (Ç)'nin kendi adına ödediği 1.000 TL şahıs sigorta primi bulunmaktadır. Ayrıca, Bayan (Ç)'ye anılan yılda 3.200 TL tutarında uçuş tazminatı ödeme yapılmıştır (Bu ödemenin SGK primi hesaplamasında istisna olduğu kabul edilecektir).

Kabin memuru Bayan (Ç)'nin 2019 Şubat ayına ilişkin ödenen ücretine uygulanacak gelir vergisi istisnası tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Brüt Ücret:	10.000,00-TL
Uçuş Tazminatı:	3.200,00-TL
SGK Primi (%14+ %1):	1.500,00-TL

Şahıs Sigorta Primi:	1.000,00-TL
Safi Ücret (Gelir Vergisi Matrahı):	10.700,00-TL
İstisna Edilecek Vergi Matrahı (10.700*%70):	7.490,00-TL
Vergiye Tabi Matrah:	3.210,00-TL
Hesaplanan Gelir Vergisi:	481,50-TL
Asgari Geçim İndirim Tutarı:	191,88-TL
Ödenecek Gelir Vergisi:	289,62-TL

4. Sonuç

GVK'nin 23'üncü maddesine eklenen 17'nci bent ile Türk Hava Kurumu ve Türkiye'de mukim olan özel hava yolu şirketlerinde çalışan pilot ve kabin memurlarına ödenen ücretin gerçek safi değerinin %70'i gelir vergisinden istisna olarak değerlendirilecektir. Ayrıca, anılan Kanunun 29'uncu maddesinde yapılan değişiklik sonrasında, sadece fiilen uçuş hizmetine ilişkin ödenen ücrete sağlanan istisna hükmü tüm ücreti kapsayacak şekilde genişletilmiş olmakla birlikte, istisna kısmı ücretin %70'i ile sınırlı tutulmuştur.

Dolayısıyla, aylık ücret gelirlerinin gerçek safi değerinin kalan %30'luk kısım gelir vergisine tabi olacaktır. Uçuş personeline tazminat, zam, giyim yardımı, uçuş hakkı vb. yapılan ödemelerin mahiyetinin önemi bulunmaksızın, personele ücret mahiyetinde yapılan ödeme miktarları üzerinden istisna tutarının hesaplanması gerekmektedir. Buna karşın, istisnaya tabi olmayan yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış veya uçak içinde hizmet sağlayanlar istisnadan yararlanamayacaktır.



HALİME İNCESU

Denetçi Yardımcısı

halime.incesu@centrumdenetim.com

 [LinkedIn](#)

 +90 (212) 267 21 00

 +90 (312) 512 59 42