

**Bülten Tarihi:** 31.12.2022

**Bülten No:** 2022/21

**Konu: Yemek Bedeli Ödemelerinde, Yurt Dışı Yapım İşlerinde Yapılan Ücret Ödemelerinde ve Enerji Yardımı Ödemelerinde Gelir Vergisi İstisnası**

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda ("GVK") 7420 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler ile anılan Kanun'un geçici 1'inci maddesinin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların yer aldığı 322 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, 30.12.2022 tarih ve 32059 (2. Mükerrer) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

Söz konusu Tebliğ'de konu edilen hususlar gelir vergisi istisnası bakımından; personele sağlanan yemek bedeli ödemeleri, yurt dışı inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerde (yapım işleri) çalışan personele yapılan ücret ödemeleri ve elektrik, doğalgaz ve benzeri ısınma giderleri (enerji yardımı) ödemeleri olup detaylar bültenimizin ilerleyen bölümlerinde yer almaktadır.

**1. İşverenlerce Personele Verilen Yemek Bedeline İlişkin Gelir Vergisi İstisnası**

**Yasal Düzenleme:**

GVK'nın 7420 sayılı Kanun ile değiştirilen 23/1-8'inci bendi aşağıdaki şekildedir.

*"8. Hizmet erbabına işverenlerce yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler (işverenlerce, işyerinde veya müstemilatında 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.)"*

Buna göre;

**i. Personele nakit ödeme yapılmaksızın işverenlerce işyerinde/eklentilerinde yemek verilmesi ya da yemeğin dışarıdan temin edilerek söz konusu yerlerde sunulması şeklinde sağlanan menfaatler herhangi bir tutarla sınırlı olmaksızın gelir vergisinden istisna tutulacaktır**

**ii. İşverenlerce işyerinde/eklentilerinde yemek verilmesi yerine yemek hizmeti veren işletmelerde bu hizmetin sağlanması durumunda ya da yemek hizmetinin yemek kartı/yemek çeki vasıtasıyla sağlanması durumunda, her bir personel için çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 51 TL<sup>1</sup>'si gelir vergisinden istisna tutulacak, bu tutarı aşan kısım ise vergiye tabi olacaktır.**

<sup>1</sup> 323 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile GVK'nın 23/1-8'inci bendinde yer alan, işyerinde veya müstemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedeline ilişkin istisna tutarı



iii. Personelin banka hesabına nakit olarak yatırılan yemek bedelinin günlük 51 TL'yi aşmaması ve fiilen çalışılan günlere ilişkin olması halinde gelir vergisinden istisna tutulabilmesi mümkün olmaktadır. Söz konusu ödemelerin günlük tutarı 51 TL'yi aşması durumunda aşan kısım istisna kapsamında değildir.

iv. İşverenlerce personele 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.

v. Ayrıca, işverenler tarafından personele yapılan ödemelere ilişkin olarak düzenlenen kağıtlarda yer alan tutarın, GVK'nın 23/1-8'inci bendinde yer alan istisnaya isabet eden kısmı damga vergisinden de istisnadır. (488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na ekli 2 sayılı tablonun, "IV-Ticari ve medeni işlerle ilgili kâğıtlar" başlıklı bölümünün 34'üncü fıkrası)

**Örnek 1:** İşveren (A), 1/12/2022 tarihinden itibaren yemek bedeli ödemelerini hizmet erbabının banka hesaplarına yatırmaktadır. İşveren (A), her bir hizmet erbabına bir günlük yemek bedeli olarak 51 TL ödemektedir.

İşveren (A), hizmet erbabı (B)'ye Aralık ayında 22 gün çalışması karşılığında yemek bedeli olarak  $(51 \text{ TL} \times 22 \text{ gün}) = 1.122 \text{ TL}$  ödemiştir.

Buna göre hizmet erbabına, fiilen çalıştığı günlere ilişkin yapılan ve bir günlük tutarı 51 TL'yi aşmayan yemek bedeli ödemeleri gelir vergisinden istisna olduğundan, işveren (A) tarafından hizmet erbabı (B)'ye yapılan 1.122 TL'lik yemek bedeli ödemesinin tamamı gelir vergisinden istisna edilecektir.

**Örnek 2:** İşveren (C), 1/12/2022 tarihinden itibaren yemek bedeli ödemelerini hizmet erbabının banka hesaplarına yatırmaktadır. İşveren (C), her bir hizmet erbabı için çalışılan gün sayısını da dikkate alarak bir günlük yemek bedeli olarak 100 TL ödemektedir.

İşveren (C), Aralık ayında 26 gün çalışan hizmet erbabı (Ç)'ye yemek bedeli olarak  $(100 \text{ TL} \times 26 \text{ gün}) = 2.600 \text{ TL}$  ödemiştir.

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

---

2023 takvim yılı için **110 TL** olarak tespit edilmiş olup Tebliğ'de istisna tutar olarak belirtilen 51 TL ve bu minvalde hazırlanan örnekler değerlendirilirken söz konusu yeni tutar dikkate alınmalıdır.



## 2. Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerde Çalışan Personele Ödenen Ücretlerde Gelir Vergisi İstisnası

### Yasal Düzenleme:

7420 sayılı Kanun ile GVK'ya 23/1-19 numaralı bent eklenmiş olup söz konusu hüküm aşağıdaki şekildedir.

*“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.”*

Buna göre,

i. Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleriyle teknik hizmetlerde çalışan personelin, fiilen yurt dışındaki çalışmaları karşılığı işverenin yurt dışı kazançlarından karşılanarak 01.12.2022 tarihinden itibaren (bu tarih dahil) yapılan ücret ödemeleri gelir vergisi istisnası kapsamına alınmıştır.

Bu hüküm kapsamında personele ödenen ücret ödemelerinin gelir vergisinden istisna edilebilmesi için;

-Personelin, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleriyle teknik hizmetlerde çalışması,

-Hizmetin fiilen yurt dışında verilmesi ve

-İşveren tarafından yapılacak ödemelerin işverenin yurt dışı kazançlarından karşılanması, şarttır.

ii. 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.

iii. Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleriyle teknik hizmetlerde çalışan personele yurt dışı şube tarafından yapılan ücret ödemeleri tevkifata tabi tutulmayacağı gibi gelir vergisinden istisna edilen bu gelirler için gelir vergisi beyannamesi de verilmeyecektir.

**Örnek 3:** Merkezi Türkiye’de olan (D) Şirketi, yurt dışında bir inşaat işi üstlenmiş ve söz konusu işte çalıştırmak üzere Türkiye’den 40 hizmet erbabı götürmüştür. Hizmet erbabının ücretleri (D) Şirketinin yurt dışı şubesi tarafından ödenmektedir.

Bu durumda, söz konusu hizmet erbabına yurt dışındaki inşaat işinde fiilen çalışmaları karşılığı olarak yurt dışı şube tarafından yapılan ücret ödemeleri gelir vergisinden istisna olduğundan, bu gelirler için hizmet erbabı tarafından yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecektir.



iv. Yurt dışında çalışan personele ödenen ücretlerin yurt dışı şube adına Türkiye'deki şirket (merkez) tarafından ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmeyecek olup merkez tarafından yapılan ödemeler sırasında gelir vergisi tevkifatı da yapılmayacak ve elde edilen bu gelirler için personel tarafından gelir vergisi beyannamesi verilmeyecektir.

**Örnek 4:** Merkezi Türkiye'de olan (E) Şirketi, yurt dışında üstlenmiş olduğu inşaat işi için şirketin yurt dışı şubesinde çalıştırmak üzere Türkiye'den 50 işçi götürmüştür. Yurt dışı 4 şubede çalışan işçilerin 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.

v. Personelin hem yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleriyle teknik hizmetlerde çalışması hem de merkezde çalışması durumunda, sadece fiilen yurt dışındaki çalışmaları karşılığı yapılan ücret ödemeleri istisnaya konu edilebilecek, yurt içindeki çalışmaları karşılığı yapılan ücret ödemeleri ise vergilendirilecektir.

**Örnek 5:** 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.

vi. Personelin, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleriyle teknik hizmetlerle ilgili olsa dahi Türkiye'den verdiği hizmetler karşılığı elde ettiği ücret gelirleri istisnaya konu edilemeyecektir.

**Örnek 6:** Merkezi Türkiye'de olan (G) Şirketi yurt dışında bir teknik hizmet işi üstlenmiş ve söz konusu iş için Türkiye'den 10 hizmet erbabı götürmüştür. Söz konusu teknik hizmet işine 5 hizmet erbabı da Türkiye'den teknik destek vermektedir.

Bu durumda, yurt dışındaki teknik hizmetlerde çalışmak üzere yurt dışına götürülen ve fiilen bu hizmetlerde çalışan 10 hizmet erbabının ücretleri gelir vergisinden istisna edilecektir.

*Söz konusu teknik hizmetler için Türkiye’den hizmet veren 5 hizmet erbabının ücretleri ise istisna kapsamına girmediğinden vergiye tabi tutulacaktır.*

**vii.** Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleriyle teknik hizmetlerde çalışan personele 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.

**viii.** Ayrıca, işverenler tarafından personele yapılan ödemelere ilişkin olarak düzenlenen kağıtlarda yer alan tutarın, GVK’nın 23/1-19’uncu bendinde yer alan istisnaya isabet eden kısmı damga vergisinden de istisnadır. (488 sayılı Damga Vergisi Kanunu’na ekli 2 sayılı tablonun, “IV-Ticari ve medeni işlerle ilgili kâğıtlar” başlıklı bölümünün 34’üncü fıkrası)

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

#### **Yasal Düzenleme:**

7420 sayılı Kanun’un geçici 1’inci 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 kazanç 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.*

Buna göre;

**i.** Maddenin yürürlüğe girdiği 09.11.2022 tarihinden 30.06.2023 tarihine kadar (bu tarih dahil), personelin mevcut ücretlerine ilave olarak elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olmak üzere toplam aylık tutarı 1.000,00 TL’yi aşmayan ödemeler gelir vergisinden istisna edilmiştir.

İşverenler tarafından personele 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 TL’yi aşmaması,



-Mevcut ücretlerine ilave olarak yapılması, şarttır.

**Örnek 7:** Aylık brüt 13.000 TL ücret geliri elde eden hizmet erbabı (H) 'ye işveren (I) tarafından elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olmak üzere, 9/11/2022 tarihinden itibaren mevcut ücretine ilave olarak aylık 1.000 TL tutarında ödeme yapılmaktadır.

Bu durumda, işveren (I) tarafından hizmet erbabı (H) 'ye 30/6/2023 tarihine kadar yapılan bu ödemelerin tamamı istisna kapsamında olup söz konusu ödemeler üzerinden gelir vergisi hesaplanmayacaktır.

**Örnek 8:** Aylık brüt 10.000 TL<sup>2</sup> ücret geliri elde eden hizmet erbabı (İ) 'ye işveren (J) tarafından elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olmak üzere, 9/11/2022 tarihinden itibaren mevcut ücretine ilave olarak aylık 700 TL tutarında ödeme yapılmaktadır.

Bu durumda, işveren (J) tarafından ücretli çalışanı hizmet erbabı (İ) 'ye 30/6/2023 tarihine kadar yapılan bu ödemelerin tamamı istisna kapsamında olup söz konusu ödemeler üzerinden gelir vergisi hesaplanmayacaktır.

ii. İstisna, personelin ücretine ilave olarak ödenen 1.000,00 TL 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.

**Örnek 9:** 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, 9/11/2022 tarihinden itibaren ücretine ilave olarak aylık 1.500 TL tutarında bir ödeme yapılmaktadır.

Bu durumda, işveren (L) tarafından hizmet erbabı (K) 'ye 30/6/2023 tarihine kadar yapılan bu ödemelerin aylık 1.000 TL 'lik kısmı istisna kapsamında olup aşan kısım olan 500 TL üzerinden gelir vergisi hesaplanacaktır.

iii. Söz konusu ısınma yardımı ödemelerinin personelin 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 ödemelerinin bir kısmının ısınma gideri karşılığı olarak gösterilerek bu istisnadan yararlanılması mümkün değildir.

**Örnek 10:** 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.

<sup>2</sup> Tebliğ 'de 9.000,00-10.000,00 TL brüt ücret geliri elde edildiği belirtilen örnekler değerlendirilirken 01.01.2023 tarihinden itibaren uygulanması gereken brüt asgari ücretin 10.008,00 TL olduğu hatırlanmalıdır.





*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 yapılan sosyal yardım ödemesinin, elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olarak yapıldığı ileri sürülerek bu tutarın gelir vergisinden istisna edilmesi ise mümkün olmayacaktır.*

**iv.** İşverenlerce personelin aydınlatma/ısınma giderlerine karşılık olarak öteden beri ücretine ilave olarak bir ödeme yapılmış ve bu ödemenin de ücret bordrosunda yakıt, ısınma yardımı ve benzeri şekilde ayrıca gösterilmiş olması durumunda, 1.000,00 TL 'lik sınırın aşılmaması kaydıyla 09.11.2022 ila 30.06.2023 tarihleri arasında yapılan bu ödemelerin de gelir vergisinden istisna edilmesi mümkündür.

**Örnek 11:** İşveren (O) tarafından hizmet erbabı (Ö) 'ye 9.000 TL brüt ücretine ilave olarak 2022 yılında aylık 500 TL ısınma gideri adı altında bir ödeme yapılmakta ve bu ödeme gelir vergisine tabi tutulmaktadır.

*İşveren (O) tarafından 9/11/2022 ila 30/6/2023 tarihleri arasında yapılan 500 TL 'lik ısınma gideri ödemeleri istisna kapsamında değerlendirilecek ve bu ödemeler üzerinden gelir vergisi hesaplanmayacaktır.*

**v.** İşverenlerce ısınma giderlerine karşılık olmak üzere yapılan ilave ödemelerin istisnaya konu edilebilmesi için personelden aydınlatma/ısınma giderlerine ilişkin fatura veya herhangi bir belge talep edilmeyecektir.

**vi.** Personelin ücretine ilave olarak yapılan söz konusu ödemeler ücret bordrosunda gösterilecek ancak bu ödemenin 1.000,00 TL 'ye kadar olan kısmı istisna kapsamında bulunduğundan gelir vergisi matrahına dahil edilmeyecektir.

**vii.** Bu kapsamda yapılan ödemelere ilişkin olarak damga vergisi istisnası bulunmamaktadır.

Saygılarımızla.

**Söz konusu Tebliğe aşağıdaki bağlantıdan erişilebilir:**

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/12/20221230M2-12.htm>

