

# İŞLETME PERSONELİNE KONUT TAHSİSİ

## PROVISION OF HOUSING FOR PERSONNEL



Serkan TOLGA\*

### ÖZ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 1'inci maddesi gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tabi olduğunu belirtmektedir. Madde hükmünün devamı geliri bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak tanımlamaktadır. 2'nci madde ise gelirin unsurlarını saymakta ve ücretleri gelirin unsuru olarak hüküm altına almaktadır. Mezkur Kanun'un 94'üncü maddesinin 1'inci bendi hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61'inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104'üncü maddelere göre tevkifat yapılacağını hüküm altına almıştır. Maddede parantez hüküm içinde yer alan istisnalardan biride Gelir Vergisi Kanunu'nun 23'üncü maddesinin 9'uncu bendinde yer alan çalışanlara sağlanan konut istisnasıdır. Bu çalışmamızda işletmelerin çalışanlarına

### ABSTRACT

According to Article 1 of Income Tax Law no. 193, incomes of real persons are subject to income tax. The continuation of the Article defines income as the net amount of earnings and revenues that a person earns in a calendar year. The second Article, on the other hand, specifies the elements of income and determines wages as an element of income. Subparagraph 1 of Article 94 of the said Law provides for withholding tax according to Articles 103 and 104 on wages and payments in Article 61 deemed as wages (except for those who are exempted from tax). One of these exemptions is allocation of housing for personnel provided under subparagraph 9 of Article 23 of Income Tax Law. This study examines the housing exemption provided for personnel from tax perspective.

---

\* Vergi Müfettiş Yardımcısı

M.G.T.: 03.08.2017 / M.K.T.: 19.09.2017

tahsis ettikleri konutları vergisel açıdan detaylı bir şekilde inceleyeceğiz.

**Anahtar Kelimeler:** Ücret, Ücretlerde İstisna, Çalışanlara Konut Tahsisinin Vergisel Boyutu.

**Keywords:** Wage, exemption in wages, provision of housing for personnel

## 1- GİRİŞ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesi ücreti, "İşverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir." şeklinde tanımlamıştır. Madde hükmünün devamı ise "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 bulunması onun mahiyetini değiştirmez." şeklinde hüküm altına almıştır.

Mezkur Kanun'un 63'üncü maddesine göre hizmet erbabına verilen ayınlar, verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre; konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatler, konutun emsal kirasına veya menfaatin emsal bedeline göre değerlendirilir. Personele konut tahsisi suretiyle sağlanan menfaat belirli şartlarda gelir vergisinden istisna edilmiştir.

## 2- KONUT TAHSİSİNİN VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

### 2.1- Gelir Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesinde ücret, "İşverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir." şeklinde tanımlanmıştır. Bu hükümden anlaşılacağı üzere çalışan personele konut tahsis etmek suretiyle sağlanan menfaatler ücrettir ve gelir vergisi açısından vergilendirilmesi gerekmektedir. Ancak çalışanlara sağlanan bu menfaatler (bir diğer deyişle bu ücretler) belli koşullar altından gelir vergisinden istisnadır.

İşverenler tarafından çalışanlara konut tahsis etmek suretiyle sağlanan menfaatler ile ilgili istisna hükmü Gelir Vergisi Kanunu'nun 23'üncü maddesinin (9) numaralı bendi şöyle hükme bağlanmıştır. "Genel olarak maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere ve özel kanunlarına göre barındırılması gereken memurlarla müstahdemlere konut tedariki ve bunların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini suretiyle sağlanan menfaatler ile mülkiyeti işverene ait brüt alanı 100 m<sup>2</sup>'yi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler (Bu konutların 100 m<sup>2</sup>'yi aşması halinde, aşan kısma isabet eden menfaat için bu istisna hükmü uygulanmaz.)"

Kanun hükmünden de anlaşılacağı gibi istisna dört farklı personel grubunu kapsamaktadır. Bunlardan ilk üç grup maden işletmelerinde çalışan işçiler, fabrikalarda çalışan işçiler, özel kanunlarına göre barındırılması gereken memur ve müstahdemlerdir. Dördüncü grup ise mülkiyeti işverene ait olan brüt alanı 100 m<sup>2</sup>'yi aşmayan konutlardan faydalanan hizmet erbabıdır.

### 2.2- Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

Bilindiği üzere 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun<sup>1</sup> verginin konusunu ve verginin ko-

<sup>1</sup> 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

nusunu teşkil eden işlemleri belirleyen 1'inci maddesinin (1) numaralı bendinde "Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin" katma değer vergisine tabi olacağı hüküm altına alınmıştır. Aynı Kanun'un teslim sayılan halleri düzenleyen 3'üncü maddesinin (a) bendinde ise "Vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi"nin teslim sayılacağı belirtilmiştir.

Yine Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinde ise "Vergiye tabi bir hizmetten işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılması hizmet sayılır" hükmüne yer verilmiştir.

Yapılan kanuni açıklamalardan anlaşılacağı üzere personele ayın veya hizmet olarak verilen ücretler katma değer vergisinin konusuna girmektedir. Ancak Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin<sup>2</sup> (I/B-5) "Personele Sağlanan Menfaatler" başlıklı bölümünde;

"KDV uygulamasında personele bedelsiz sağlanan menfaatlerden aşağıda sayılanlar vergiye tabi tutulmaz:

- a) Personele işyerinde veya müstemilatında yemek verilmesi,
- b) Personele yatacak yer veya konut tahsisi,
- c) Personelin toplu olarak işyerine gidip gelmesini sağlamak amacıyla yapılan taşıma hizmetleri,
- ç) Personele demirbaş olarak verilen giyim eşyası.

İşletmenin iktisadi faaliyetini sürdürebilmesi için yapılan ve işletmede yaratılan katma değerlerin bir unsuru olan bu masraflar, maliyetin bir parçası olduğundan, personele tahsis sırasında vergiye tabi tutulmaz, bu mal ve hizmetlerin iktisabında yüklenilen vergiler ise genel hükümlere göre indirim konusu yapılabilir." açıklamalarına yer verilmiştir. Bu bağlamda personele kalacak yer sağlanması ve konut tahsisinde KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.

Ancak yukarıdaki açıklamalar personele menfaat sağlamak amacıyla konut tahsis edilmesinde geçerlidir. Personele karşılığında bedeli alınarak sağlanan konutlarda durum değişmektedir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesi Ticarî, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'nin konusuna girdiğini belirtmektedir. Madde hükmü uyarınca Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde belirtilen ve iktisadi işletmeye dahil olan mal ve hakların kiraya verilmesi durumunda KDV hesaplanacaktır.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen bir özeldede<sup>3</sup> Özel Bütçeli bir kurumun iktisadi işletmesine ait konutların çalışanlara kira bedeli alınarak tahsisinin KDV karşısındaki durumu sorulmuştur. İdare cevaben "Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde belirttiği şekilde personele sağlanan bir menfaat olmadığından ve personele Milli Emlak Tebliği gereğince belirlenen kira bedeli üzerinden lojman tahsisi yapıldığından; KDV mükellefiyeti bulunan Müdürlüğünüz tarafından personelinize Milli Emlak Tebliğince belirlenen kira bedeli üzerinden yapılan lojman tahsisi, Kanun'un 1/1'inci maddesine göre KDV'ye tabi olup, kira bedeli üzerinden %18 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir." açıklamasını yapmıştır.

<sup>2</sup> 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>3</sup> Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 24.02.2015 tarih ve 84974990-130[2014-28/1]-203 sayılı Özeldesi

### 2.3- Damga Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun<sup>4</sup> konusu, bu Kanun'a ekli (1) sayılı tabloda yazılı olan kâğıtlardır. Herhangi bir tereddüde yer bırakmamak amacıyla Kanun'a ekli (1) sayılı tabloda vergiye tabi kâğıtlar ismen sayılmıştır. Dolayısıyla Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tabloda yer alan kâğıtlar damga vergisine tabi olacak iken bu tabloda yer almayan kâğıtlar damga vergisine tabi olmayacaktır.

Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tablonun, IV-1/b fıkrasında, maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar için verilen makbuzlar ile bu paraların nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak cari hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediyeye olduğu takdirde nakli veya tediyeyi temin eden kağıtların binde 7,59 nispetinde damga vergisine tabi tutulacağı belirtilmiştir.

Bu nedenle çalışanlara konut tahsis etmek suretiyle ödenen ücretlerin, Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tablonun IV-1/b fıkrası gereğince binde 7,59 oranında damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Son olarak mülkiyeti işverene ait olan konutların çalışanlara lojman olarak tahsis edilmesi durumunda tahsis edilen konutun brüt alanının 100 m<sup>2</sup>'yi aşan kısmın kira bedeli ile mülkiyeti işverene ait olmayıp kira ile tutulmuş olan konutların çalışanlara lojman olarak tahsis edilmesi durumunda konutun kira bedeli çalışana verilmiş net ücret kabul edilmekte ve bu tutarın brütü hesaplanarak vergiye tabi tutulmaktadır. İşte net ücretten brüte giderken yapılacak hesaplamada yüzde 15 oranında gelir vergisi oranı yanında binde 7,59 oranındaki damga vergisi oranının dikkate alınması gerekmektedir.

## 3- HİZMET ERBABINA KONUT TAHSİSİ

### 3.1- Gelir Vergisi Kanunu'nda Tanımlanan İstisna

İşverenler tarafından çalışanlara konut tahsis etmek suretiyle sağlanan menfaatler ile ilgili istisna hükmü Gelir Vergisi Kanunu'nun 23'üncü maddesinin (9) numaralı bendinde şöyle hükme bağlanmıştır. "Genel olarak maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere ve özel kanunlarına göre barındırılması gereken memurlarla müstahdemlere konut tedariki ve bunların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini suretiyle sağlanan menfaatler ile mülkiyeti işverene ait brüt alanı 100 m<sup>2</sup>'yi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler (bu konutların 100 m<sup>2</sup>'yi aşması halinde, aşan kısma isabet eden menfaat için bu istisna hükmü uygulanmaz.)"

Kanun hükmünden de anlaşılacağı gibi istisna dört farklı personel grubunu kapsamaktadır. Bunlardan ilk üç grup maden işletmelerinde çalışan işçiler, fabrikalarda çalışan işçiler, özel kanunlarına göre barındırılması gereken memur ve müstahdemlerdir. Dördüncü grup ise mülkiyeti işverene ait olan brüt alanı 100 m<sup>2</sup>'yi aşmayan konutlardan hizmet erbabının faydalandırılmasıdır.

Daha önce açıkladığımız kendisine konut tahsis edilmek suretiyle sağlanan menfaatin gelir vergisinden istisna olduğu ilk üç personel grubu olan maden işletmelerinde çalışan işçiler, fabrikalarda çalışan işçiler ve özel kanunlarına göre barındırılması gereken memurlar müstahdemlere konut tahsis etmek suretiyle sağlanan menfaat hiçbir sınırlamaya tabi olmaksızın gelir vergisinden istisna olacaktır.

<sup>4</sup> 11.07.1964 tarih ve 11.751 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

İlk üç gruba tahsis edilen konutların metrekaresinin bir önemi bulunmamaktadır. Mülkiyetinin işverene ait olması veya kiralanmış olması bu yolla sağlanan menfaatin gelir vergisinden istisna olmasına etkisi yoktur. Yani üç gruba tahsis edilen konutlar işverenin olabileceği gibi kirayla tutulmuş da olabilecektir.

Bu gruba sağlanan diğer bir avantaj ise bu konutların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini suretiyle sağlanan menfaatlerinde gelir vergisinden istisna olmasıdır. Bu kapsamdaki harcamalar işverenlerce gider olarak dikkate alınabilecektir.

Ayrıca madde hükmünde dikkat edileceği üzere gelir vergisi istisnası hem maden işletmeleri hem de fabrikalarda çalışan personelden sadece işçilere tanınmıştır. Zira gelir vergisi uygulamasında işçi kavramı ile sadece bedenen çalışanlar veya bedeni faaliyeti fikri faaliyetinden fazla olanlar kastedilmektedir. Bu nedenle maden işletmeleri ve fabrikalarda müdür ve müstahdem olarak çalışanlar ile üretimle doğrudan ilgisi olmayan işçilere konut tedariki suretiyle sağlanan menfaatin gelir vergisi istisnasından yararlanması mümkün değildir.

### **3.2- Mülkiyeti İşverene Ait Konutların Personele Tahsisi**

Konuya ilişkin olarak 147 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde<sup>5</sup> detaylı açıklamalara yer verilmiştir. “1 Ocak 1986 tarihinden itibaren mülkiyeti işverene ait olan ve brüt alanı 100 m<sup>2</sup>'yi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaat ile konutun brüt alanının 100 m<sup>2</sup>'yi aşması halinde, 100 m<sup>2</sup>'ye isabet eden menfaat gelir vergisine tabi tutulmayacaktır.

Diğer taraftan, konutun brüt alanının 100 m<sup>2</sup>'yi aşması halinde, 100 m<sup>2</sup>'yi aşan kısma isabet eden menfaatin tespiti; konutun kira bedelinin, bu bedel bilinmiyor ise, emsal kira bedelinin konutun toplam brüt m<sup>2</sup> alanına bölünmesi ve bir m<sup>2</sup>'ye isabet eden miktarın, 100 m<sup>2</sup>'yi aşan kısım ile çarpılması suretiyle tespit edilecektir. Bu şekilde bulunan ve istisna kapsamına girmeyen menfaat kısmı, ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır.

Ayrıca, mülkiyeti işverene ait olan, ancak kat mülkiyeti esasına tabi olmayan binalarda, her bir bağımsız bölümün brüt m<sup>2</sup> alanının, inşaat projesinde yer alan brüt alanına göre 100 m<sup>2</sup>'yi aşıp aşmadığı tespit edilecek ve istisna ona göre uygulanacaktır. Konutların brüt alanının tespit edilememesi halinde, 14 seri No.lu Emlâk Vergisi Genel Tebliğinde de belirtildiği üzere, net kullanım alanının % 25 fazlası ile tespit edilecek miktarı brüt alan olarak kabul edilecektir.”

Bu istisna hükmünde dikkat edilecek nokta mülkiyeti işverene ait olmayan konutların personele tahsisi halinde sağlanan menfaatin tamamı ücret olarak tevkifata tabi tutulmalıdır. Ayrıca tahsis edilen konutun ısıtma, aydınlatma ve suyunun temini gibi ayrıca sağlanan menfaatlerde aynı ücret kabul edilmelidir.

### **3.3- İşverenlerce Kiralanan Konutların Personele Tahsisi**

Mülkiyeti işverene ait olmayan konutların kira ile tutulup çalışanlara tahsisi edilmesi durumunda, kira ile tutulan konutu kiralayan işverenin Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin 5/a bendinde yer alan “70'inci maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığında yapılan ödemelerden %20 oranında stopaj yapılacağı” hükmü doğrultusunda, konutu kiralayan işveren ödediği kira bedeli üye-

<sup>5</sup> 09.02.1986 tarih ve 19014 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

rinden stopaj yapmak zorundadır. Sonrasında işveren tarafından çalışana sağlanan menfaat tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Kiralama karşılığında yapılan kira ödemesi net ödeme kabul edilerek bu tutarın brütü bulunacaktır. Çünkü Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin 5/a maddesinde gayrimenkullerin kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden tevkifat yapılmaktadır. Daha sonra ödenen kira bedelinin brüt tutarı işveren tarafından işçiye sağlanan net menfaat kabul edilerek tekrar bu tutarın brütü hesaplanacaktır. Bulunan tutar personele sağlanan menfaat kabul edilip, bu tutar üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci bendi uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.<sup>6</sup>

### **3.4- Personele Kira Yardımı**

Çalışanlara konut tahsis edilmesi yerine onlara nakit olarak kira yardımı yapılması durumunda, yapılan bu ödemeler, personele sağlanan ve ücret olarak kabul edilen menfaatlerden sayılmaktadır. Dolayısıyla, bu şekilde yapılan ödemeler, brütleştirilmek suretiyle ücret tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir.

## **4- TAHSİS EDİLEN KONUTUN İŞVERENLER AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

### **4.1- Gelir Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi**

#### **4.1.1- Çalışanlara Yapılan Kira Yardımları ve Konut Tahsislerinin İşveren Açısından Değerlendirilmesi**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 23'üncü maddesinin 9'uncu bendinde yer alan istisna ücretlileri kapsamaktadır. Ücretlileri kapsayan bu istisna çalışanlarına konut tahsis eden işverenler açısından gider mahiyetindedir. İşverenler tahsis edilen konutun emsal kira bedelini Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesinin 1'inci bendi kapsamında gider olarak dikkate alırlar.

Mülkiyeti işverene ait konutların çalışanlara tahsis edilmesi durumunda gider yazılacak tutar hakkında çeşitli görüş ayrılıkları mevcuttur. Bunlardan biri konut tahsisi istisna şartlarını sağlasa da işveren açısından ücret mahiyetinde olduğu gerekçesiyle konutun emsal kira bedelinin brüte iblağ edilmiş tutarının gider yazılmasını savunan görüştür. Vergi kanunlarımızın uygulamasında gerçekten katlanılmayan bir giderin vergi matrahından indirilmesine izin verilmemektedir. Bu nedenle hizmet erbabına tahsis edilen, mülkiyeti işverene ait konutlardan istisna şartlarını taşıyanların gider yazılırken emsal kira bedelinin brüte iblağ edilerek giderleştirilmesi uygun olmayacaktır.

Burada kanaatimizce gider yazılacak tutar istisna şartlarını taşıyorsa konutun emsal kira bedelidir. Ancak hizmet erbabına tahsis edilen, mülkiyeti işverene ait konutlardan brüt 100 m<sup>2</sup>'yi aşan kısmı istisna kapsamında olmadığı için ücret olarak vergiye tabi olacağından, burada gider yazılacak tutar 100 m<sup>2</sup>'yi aşan kısım için emsal kira bedelinin brüte iblağ edilmiş kısmı olacaktır.

Durumu basit bir örnekle açıklayacak olursak (X) Ltd. Şti.'nin mülkiyetinde bulunan ve şirketin envanter defterine kayıtlı brüt alanı 120 m<sup>2</sup> olan bir daire şirket çalışanına lojman olarak tahsis edilmiştir. Söz konusu dairenin emsal kira bedeli 1.800 TL olarak tespit edilmiştir. Bu durumda çalışana lojman olarak tahsis edilen dairenin 100 m<sup>2</sup> olan kısmı vergiden istisnadır. Dairenin 100 m<sup>2</sup>'yi aşan kısmı ise ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır. Tebliğ'de yapılan açıklamalar çerçevesinde öncelikle

<sup>6</sup> Uğur Uğurlu, İşletme Personeline Lojman Tahsis Edilmesinin Vergisel Boyutu, Yaklaşım, Sayı 62, Eylül 2008

konutun 1 m<sup>2</sup>'ye isabet eden tutarının bulunması gerekmektedir. 1 m<sup>2</sup>'ye isabet eden tutar 1.800 TL/120 = 15 TL'dir. Daha sonra 1 m<sup>2</sup>'ye isabet eden tutarın 100 m<sup>2</sup>'yi aşan kısım olan 20 m<sup>2</sup> ile çarpılması sonucu bulunan 300 TL işveren tarafından personele verilmiş net ücret kabul edilip vergiye tabi tutulması gerekmektedir. İşveren tarafından gider olarak dikkate alınacak tutar ise 100 m<sup>2</sup> için 1.500 TL'dir. İstisna kapsamına girmeyen 20 m<sup>2</sup> içinse 300 TL'nin gelir ve damga vergisi dikkate alınarak brüte iblağ edilmiş tutar olan 356,12<sup>7</sup> TL'dir. Sonuç olarak (X) Ltd. Şti 1.856,12 TL'yi kurumlar vergisi matrahından indirebilecektir.

İşverenler çalışanlarına kira yardımı yapabilir veya istisna kapsamına girmediği halde konut tahsis edebilir. Bu menfaatler Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında ücret olarak nitelendirilmiştir. Bu harcamalar ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler kapsamındadır. Bu giderler Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesinin 1'inci bendi hükmüne göre gider yazılır. Dikkat edilmesi gereken husus sağlanan menfaatin net ücret kabul edilip 94'üncü madde kapsamında tevkifat yapılması ve brüte iblağ edilen tutarın gider yazılmasıdır.

#### **4.1.2- İş Yerinde ve Müştemilatında Yatacak Yer Sağlanması**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesinin 2'nci bendi hükmüne göre, hizmetli ve işçilerin işyeri ve işyerinin müştemilatında barındırılması amaçlı yapılan giderler, ticari kazancın tespitinde gider olarak sayılmaktadır. Bu hüküm, şantiye, fabrika, büro tarzı yerlerde, çalışanların gece barındırılmalarıyla ilgili bir düzenlemedir.

Bu yerlerin sadece belli bir kişiye dönük değil, genel olarak çalışanların barındırılmasına yönelik olması gerekmektedir. İşyerlerinde ya da işyerlerinin uzantılarında bu yerlerin tahsis edilmesi gerekmektedir. Bu şekilde barınma imkanı sağlanması halinde barınma yerleri ve bu yerlerin aydınlatma, ısıtma gibi harcamaları da gider yazılabilir.

Yine sadece çalışanlara, müşterileri ya da misafirlere dönük olarak, konukevi şeklinde bir yer tahsis edilip, orada sürekli olmayan tarzda bir barınma ihtiyacı karşılanıyorsa, bu tür yerlerle ilgili harcamalar da, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesinin 2'nci bendi hükmüne göre, hizmetli ve işçilerin işyeri ve işyerinin müştemilatında barındırılması amaçlı yapılan giderler kapsamında değerlendirilmekte ve ticari kazancın tespitinde gider olarak kabul görmektedir.

#### **4.2- Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi**

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin (I/B-5) "Personele Sağlanan Menfaatler" başlıklı bölümünde;

"KDV uygulamasında personele bedelsiz sağlanan menfaatlerden aşağıda sayılanlar vergiye tabi tutulmaz:

- a) Personele işyerinde veya müştemilatında yemek verilmesi,
- b) Personele yatacak yer veya konut tahsisi,
- c) Personelin toplu olarak işyerine gidip gelmesini sağlamak amacıyla yapılan taşıma hizmetleri,
- ç) Personele demirbaş olarak verilen giyim eşyası.

<sup>7</sup> Çalışanın ilk vergi diliminde olduğu kabul edilmiştir. Gelir vergisi oranı yüzde 15 damga vergisi oranı binde 7,59 olarak dikkate alınmıştır. (300/84,241) x 100= 356,12 TL.

İşletmenin iktisadi faaliyetini sürdürebilmesi için yapılan ve işletmede yaratılan katma değer bir unsur olan bu masraflar, maliyetin bir parçası olduğundan, personele tahsis sırasında vergiye tabi tutulmaz, bu mal ve hizmetlerin iktisabında yüklenilen vergiler ise genel hükümlere göre indirim konusu yapılabilir.” açıklamalarına yer verilmiştir.

Tebliğ’de yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere personele bedelsiz yatacak yer veya konut tahsisi KDV’ye tabi olmayacaktır. Bu nedenle işverenlerin KDV kapsamında bir işlem yapmalarına gerek bulunmayacaktır.

## 5- SONUÇ

Günümüzde işverenler çalışanlarına çeşitli nedenlerle konut tahsisi suretiyle menfaat temin edebilmektedir. Gelir Vergisi Kanunu’nun 23’üncü maddesinin 9’uncu bendi bu duruma belli şartların varlığı halinde istisna getirmiştir. Uygulamada istisna kapsamında olmayan hallerde istisna zannedilerek gelir vergisi stopaj yükümlülüğü ihmal edilebilmektedir. Mükelleflerin İncelemelerde cezalı tarhiyatlara muhatap olmaması için bu hususa dikkat etmeleri gerekmektedir. Çalışmamızda personele konut tahsis edilmesinin vergisel boyutunu, çalışanlar ve işverenler açısından detaylı bir şekilde açıklamaya çalıştık.

## KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu
- 147 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 24.02.2015 tarih ve 84974990-130[2014-28/1]-203 sayılı Özelgesi
- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
- UĞURLU, U. (2008), İşletme Personeline Lojman Tahsis Edilmesinin Vergisel Boyutu, Yaklaşım, Sayı 62