

HİZMET ERBABINA VERİLEN RAMAZAN PAKETLERİNİN VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

ASSESSMENT OF RAMADAN PACKAGES GIVEN TO EMPLOYEES IN THE CONTEXT OF TAX LAWS



Coşkun ÇEKİCİLER*



Onur GÖK**

ÖZ

Ramazan ayı münasebetiyle işverenler tarafından hizmet erbabına verilen ramazan paketlerinin vergi kanunları karşısındaki durumu, konuya ilişkin örnekler ve muhasebe kayıtları üzerinden detayları ile ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Aynı Ücret, Teslim, Teslim Sayılan Hal

ABSTRACT

In this study, ramadan packages given to employees due to Ramadan is revealed in the aspect of tax laws, samples on the case and accounting records.

Keywords: Rem Employer Wages, Delivery, Cases Equivalent to delivery

1- GİRİŞ

İşletmeler tarafından, işletmeye olan bağlılıklarının ve sadakatlerinin artırılması, moral motivasyonlarının artırılması maksadıyla hizmet erbabına çeşitli menfaatler sağlanmaktadır. Bu menfaatler bazen prim, ikramiye gibi namplar altında ortaya çıkmakta bazen de aynı yardımlar şeklinde yapılmaktadır.

Vergi uygulamaları bakımından işverenlerce hizmet erbabına verilen ayınlar ve sağlanan menfaatler ücret olarak kabul edilmiştir. Bu çalışmamızda hizmet erbabına ramazan ayı münasebetiyle verilen gıda paketlerinin vergi kanunları karşısındaki durumu ele alınmıştır.

* Vergi Müfettişi

** Vergi Müfettişi

2- HİZMET ERBABINA VERİLEN RAMAZAN PAKETLERİNİN GELİR/KURUMLAR VERGİSİ KANUNLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 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 tanımlanmıştır. Yine mezkur maddede 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 şartıyla kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunmasının, yapılan ödemenin veya sağlanan menfaatin ücret olma vasfını değiştirmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre vergi uygulamaları bakımından yapılan ödemeler ile sağlanan menfaatlerin ücret olarak dikkate alınabilmesi için;

- işverene tabi,
- işyerine bağlı,
- ve hizmet karşılığı olması gerekmektedir.

Bu üç unsur taşımayan ödemeler ile sağlanan menfaatler vergi uygulamaları bakımından ücret olarak mütalaa edilemeyecektir.

Öte yandan mezkur maddede ücret tanımlanırken, ücret kapsamına sadece nakdi ödemeler değil, aynı ödemeler ve sağlanan menfaatler de dahil edilmiştir. Böylelikle ücret kapsamına alınacak değerlerin kapsamı genişletilmiş ve işverenler tarafından nakden ödeme yapılmamak suretiyle vergi matrahının aşındırılması engellenmiştir.

Bu çerçevede işverenler tarafından ramazan ayında işletme personeline verilen ramazan paketleri vergi uygulamaları bakımından ücret olarak kabul edilmektedir. Çünkü, ücretin tanımı gereğince işverenler tarafından hizmet erbabına sağlanan menfaatler ücret kapsamına alınmıştır. İfade ettiğimiz üzere ücret kapsamında mütalaa edilecek ödemelerin muhakkak nakden yapılması gerekmektedir. Hizmet erbabına verilen ayınlar ile sağlanan menfaatler de Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında ücrettir.

Ücret, vergi uygulamaları bakımından tek taraflı bir olgu değildir. Ücret, bu geliri elde eden ücretli ve ücretliye bu ödemeyi yapan işveren yönüyle vergi kanunları ile temas etmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun geliri tanımlayan 1'inci maddesinde gelir; bir gerçek kişinin bir takvim yılı içerisinde elde ettiği kazanç ve iratların **safi** tutarı olarak tanımlanmıştır. Yine mezkur Kanun'un gelirin unsurları başlıklı 2'nci maddesinde gelire giren unsurlar tadadi olarak sayılmış ve maddenin son fıkrasında Kanun'da aksine hüküm olmadıkça gelire giren kazanç ve iratların gerçek ve **safi** tutarları ile nazara alınacağı belirtilmiştir.

Vergi uygulamalarında vergiye tabi tutulacak kazanç ve iratın en önemli özelliklerinden birisi safi olmasıdır. Gelirin safi olması demek, bu gelirin elde edilmesi için yapılan harcamalar ile vergi kanunlarında düzenlenen indirim ve istisnaların düşülmesi demektir.

İşletme faaliyetleri sırasında ortaya çıkan en önemli harcama kalemlerinden birisi personel giderleri yani ücretlerdir. İşletmeler tarafından hizmet erbabına yapılan ödemeler durumun mahiyetine göre **gider** veya **maliyet** olarak dikkate alınmaktadır. Şöyle ki;

213 sayılı Vergi Usul Kanununun "emtia" başlıklı 274'üncü maddesinde emtianın, maliyet bedeliyle değerlendirileceği belirtilmiş, aynı Kanun'un 275'inci maddesinde ise; imal edilen emtianın (tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedelinin aşağıda yazılı unsurları ihtiva ettiği hüküm altına alınmıştır.

“1. Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli,

2. Mamule isabet eden işçilik,

3. Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse,

4. Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse, (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtivariştir.)

5. Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.”

Öte yandan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun “indirilecek giderler” başlıklı 40’inci maddesinin 1’inci fıkrasının 1’inci bendinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

İşletmede çalışan hizmet erbabına sağlanan menfaatlerin kazancın tespitinde dikkate alınması esnasında öncelikle işletmenin faaliyet konusuna ve hizmet erbabının çalıştığı departmana dikkat edilmesi gerekmektedir.

Üretim, imalat departmanında çalışan hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 275/1-2’nci maddesi gereğince doğrudan gider yazılamayacak ve maliyet ile ilişkilendirilecektir. Ancak genel yönetimde çalışan, imalat-üretim departmanlarında çalışmayan hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri ise yine mezkur maddenin 4’üncü bendi ve Gelir Vergisi Kanunu’nun 40/1-1’inci maddesi gereğince doğrudan gider olarak dikkate alınabilecektir.

İşletmeler tarafından gerek maliyet gerekse gider hesaplarına intikal ettirilmek suretiyle muhasebeleştirilecek aynı ücret ödemelerinin öncelikle parasal değerinin bulunması gerekmektedir.

Hizmet erbabına verilen ayınların hangi ölçü ile değerlendirileceği Gelir Vergisi Kanunu’nun 63’üncü maddesinde belirtilmiştir. Söz konusu maddeye göre hizmet erbabına verilen ayınlar, verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatları ile değerlendirilecektir.

Ayın ve menfaat sağlanması durumunda işin doğası gereği ödemenin net tutar yapıldığının kabulü gerekir. Bu durumda Gelir Vergisi Kanunu’nun 63’üncü maddesinde belirlenen perakende satış fiyatı net ödeme kabul edilip bu tutarlardan brüte gidilecektir.¹

Bilineceği üzere ücret gelirlerinde vergilendirmede temel prensip tevkifatıdır. Gelir Vergisi Kanunu’nun 94’üncü maddesinde ücret ödemeleri üzerinden tevkifat yapacaklar sıralanmıştır.

Yine mezkur Kanun’un 96’ncı maddesinde, “Vergi tevkifatı, ücretler dışında kalan ödemelerde gayrisafi tutarlar üzerinden yapılır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklediği verginin toplamı üzerinden hesaplanır.” denilmiştir.

Bu hükümlere göre hizmet erbabına ramazan paketi verilmek suretiyle sağlanan menfaatler ile aynı yardımlar, hizmet erbabına ücretleri dışında net olarak sağlanmış bir menfaat olduğundan, ücret olarak kabul edilmesi ve Gelir Vergisi Kanunu’nun 63’üncü maddesinin son fıkrası uyarınca verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına (Katma Değer Vergisi dahil)² göre değerlendirilmesi sonucu tespit edilen tutarın brütünün bulunarak, bu tutar üzerinden hesaplanacak verginin işverence üstlenilmesi suretiyle Gelir Vergisi Kanunu’nun 94, 103 ve 104’üncü maddelerine göre işlem yapılması gerekmektedir.

Bu durumda, işçilere ödenen net ücret ile işverence üstlenilen vergi toplamı genel hükümlere göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır.

¹ Hasan Yalçın, Giderler, 5. Baskı, Cilt 1, s:134

² Katma değer vergisine ilişkin açıklamalara yazımızın 3’üncü bölümünde detayları ile yer verilmiştir.

3- HİZMET ERBABINA VERİLEN RAMAZAN PAKETLERİNİN KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun “verginin konusunu teşkil eden işlemler” başlıklı 1’inci maddesinin 1’inci fıkrasında, “Türkiye’de gerçekleştirilen ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler” katma değer vergisine tabidir denilmiş ve mezkur Kanun’un 2’nci maddesinde teslim; bir mal üzerindeki tasarruf hakkının satıcı veya satıcı adına hareket edenler tarafından alıcı veya alıcı adına hareket edenlere devredilmesi olarak tanımlanmıştır.

Öte yandan Katma Değer Vergisi Kanunu’nun “teslim sayılan haller” başlıklı 3’üncü maddesinin 1’inci fıkrasının (a) bendinde, 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 verilmesinin teslim sayılan hal sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Konuya ilişkin açıklamaların yer aldığı Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliğinin “Personele sağlanan menfaatler” başlığı altında aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

“KDV uygulamasında personele sağlanan menfaatlerden aşağıda sayılanlar vergiye tabi tutulmayacaktır.

- Personele işyerinde veya müştemilatında yemek verilmesi,
- Personele yatacak yer veya konut tahsisi,
- Personelin toplu olarak işyerine gidip gelmesini sağlamak amacıyla yapılan taşıma hizmetleri,
- Demirbaş olarak verilen giyim eşyası.

İşletmenin iktisadi faaliyetini yürütebilmesi için yapılan ve işletmede yaratılan katma değer için unsuru olan bu masraflar maliyetin bir parçası olduğundan, personele tahsisi sırasında vergiye tabi tutulmayacak, bu mal ve hizmetlerin iktisabında yüklenen vergiler ise genel hükümlere göre indirim konusu yapılabilecektir.”

Buna göre, mükellefler tarafından Ramazan ayı münasebetiyle verilen gıda ve ihtiyaç malzemelerinin hizmet erbabına bedelsiz olarak dağıtımı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 1/1 ve 3/a maddeleri uyarınca katma değer vergisine tabidir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 27’nci maddesi uyarınca bedelsiz olarak yapılan bu teslimlerde katma değer vergisi matrahı emsal bedeli olacaktır.

Öte yandan, mükellefler tarafından hizmet erbabına dağıtılmak üzere dışarıda satın alınan söz konusu mallara ilişkin olarak yüklenen katma değer vergisinin, KDV Kanunu’nun 29/1’inci maddesine göre indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

4- KONUYA İLİŞKİN ÖRNEKLER ve MUHASEBE KAYITLARI

Örnek 1:³

ABC AŞ, bünyesinde asgari ücretle çalışan 1.000 personeline ramazan paketi dağıtmaya karar vermiş, dışarıdan 100.000 TL’ye (KDV dahil) temin ettiği ürünleri, firma bünyesinde koli yaptırarak çalışanlara ulaştırmıştır.

Bu durumda ödenen 100.000 TL net tutar olarak değerlendirilecek, 100.000 TL brüte iblağ edilecektir.

³ Örneklerde gelir stopaj vergisi oranı %15, katma değer vergisi oranı %18 olarak dikkate alınacaktır.

Brüt Ücret = 100.000 / (1-(Gelir Vergisi Oranı + Damga Vergi))⁴

Brüt Ücret = 100.000 / (1- (0,15+0,00759)) = 118.707,043⁵

Gelir Vergisi = 118.707,043 x 0,15 = 17.806,056

Damga Vergisi = 118.707,043 x 0,00759 = 900,986

157 DİĞER STOKLAR	84.745,76
191 İNDİRİLECEK KDV	15.254,24
102 BANKALAR	100.000,00
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	118.707,043
335 PERSONELE BORÇLAR	100.000,00
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	18.707,043
- Gelir Vergisi	
- Damga Vergisi	
335 PERSONELE BORÇLAR	100.000,000
602 DİĞER SATIŞLAR	84.745,76
391 HESAPLANA KDV	15.254,24
623 DİĞER SAT. MAL.	84.745,76
157 DİĞER STOKLAR	84.745,76

Örnek 2:

ABC AŞ, asgari ücretle çalışan 1.000 personeline ramazan ayında üretimi yaptığı ürünlerden dağıtmaya karar vermiştir. Dağıttığı ürünün maliyeti bedeli 100.000 TL, katma değer vergisi hariç satış bedeli 120.000 TL'dir.

Bu durumda katma değer vergisi dahil satış bedeli, hizmet erbabına sağlanan net ücret olarak kabul edilecek ve buradan hareketle brüt ücret hesaplanacaktır.

Net ücret (120.000+(120.000 x 0,18)) = 141.600 TL

Brüt Ücret = 141.600 / (1-(Gelir Vergisi Oranı + Damga Vergi))

Brüt Ücret = 141.600 / (1- (0,15+0,00759)) = 168.089,173

Gelir Vergisi = 168.089,173 x 0,15 = 25.213,376

Damga Vergisi = 168.089,173 x 0,00759 = 1.275,796

⁴ 25 Aralık 2015 tarihli ve 29573 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 59 Seri No.lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile 1 Ocak 2016 tarihinden itibaren "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 paralara" uygulanacak damga vergisi oranı binde 7,59 olarak belirlenmiştir.

⁵ Hizmet erbabına verilen aylar ücret olmak ile beraber, SGK mevzuatı uyarınca aynı yardımlar üzerinden SGK prim kesintisi yapılmamaktadır.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	168.089,173
335 PERSONELE BORÇLAR	141.600,00
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	26.489,172
- GELİR VERGİSİ	
- DAMGA VERGİSİ	
335 PERSONELE BORÇLAR	141.600,00
600 Y.İÇİ SATIŞLAR	120.000,00
391 HESAPLANAN KDV	21.600,00
620 SATILAN MAM. MAL	100.000,00
152 MAMULLER	100.000,00

5- SONUÇ

Çalışmamızda detayları ile açıkladığımız üzere, işverenler tarafından hizmet erbabına verilen ramazan paketleri ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır. Hizmet erbabına bu şekilde sağlanan menfaatlere net ücret olarak kabul edilecek ve verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına (Katma Değer Vergisi dahil)⁶ göre parasal değeri bulunacaktır. Net tutarın brüte ibra edilmesi sonucu bulunacak tutar üzerinden hesaplanacak verginin işverence üstlenilmesi suretiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 94, 103 ve 104'üncü maddelerine göre işlem yapılması gerekmektedir.

Öte yandan işverenler tarafından hizmet erbabına sağlanan bu menfaatler işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır.

KAYNAKÇA

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 1 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği
- 9 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği
- Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği
- YALÇIN, H. Giderler, 5. Baskı, Cilt:1

⁶ Katma değer vergisine ilişkin açıklamalara çalışmamızın 3'üncü bölümünde detayları ile yer verilmiştir.