

GELİR VERGİSİ KANUNU KAPSAMINDA "TEÇHİZAT VE TAYIN BEDELLERİNDE İSTİSNA" UYGULAMASI

● Bayram TAMKAN ●

Vergi Denetmen Yard.

- GENEL BİLGİ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu' nun ikinci kısmında yer alan "Muaflik ve İstisnalar" başlığı altındaki altıncı bölümünde, müteferrik (diğer) istisnalardan bahsedilmektedir. Bu istisnalar arasında 27. maddede "Teçhizat ve Tayin Bedellerinde İstisna Uygulaması" yer almaktadır.

Konuyla ilgili ayrıntılara girmeden önce, "teçhizat ve tayin bedeli" ve "istisna" kavramlarından ne anlaşılması gerektiğini açıklamakta fayda vardır. Kelime anlamıyla teçhizat; donatmaya yarayan şey, tayin bedeli ise, eski bir uygulamanın devamı olarak sürdürülen, daha önce askeri personelin, daha sonra da bazı sivil personelin yararlandığı ek bir ödeme şeklinde tanımlanabilir. Her iki tanımdan da anlaşılacağı üzere bunlar, bir nevi ek yardım niteliğinde olup, ilgili kanunda belirtilen şartların gerçekleşmesi durumunda, vergiyi ödeyen açısından vergiden istisna edilebilmektedirler. İstisna ise, vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken vergi konularının, aynı veya diğer vergi kanunlarıyla kısmen veya tamamen vergi dışı bırakılmasıdır.

Bu çalışmada, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 27. maddesi gereğince işverenler tarafından hizmet erbabına; özel kanunlara dayanılarak verilen yemek ve hayvan yem bedellerinin veya bu mahiyette yapılan ödemelerin, demirbaş olarak verilen giyim eşyasının ve tahsilde bulunanlar için yapılan giyim giderlerinin hangi şartlarla Gelir Vergisi' nden istisna edileceği

incelenecektir.

2- TEÇHİZAT VE TAYIN BEDELLERİNİN GELİR VERGİSİNDEN İSTİSNA EDİLMESİNE İLİŞKİN YASAL HÜKÜMLER

Gelir Vergisi Kanunu'nun 27. maddesine göre;

"1. Özel kanunlara dayanarak verilen yemek ve hayvan yem bedelleri veya bu mahiyette yapılan ödemeler;

2. Demirbaş olarak verilen giyim eşyası (Resmi ve özel daire ve müesseselerce hizmet erbabına işin icabı olarak verilen ve bunların işten ayrılmalari halinde geri alınan giyim eşyası);

3. Tahsilde bulunanlar için yapılan giyim giderleri."

Gelir vergisinden müstesna edilmiş olup, yukarıdaki maddede yer alan istisnaya ilişkin hükümlerin ne şekilde uygulanacağını inceleyelim.

2-1. Özel Kanunlara Dayanarak Verilen Yemek Ve Hayvan Yem Bedelleri Veya Bu Mahiyette Yapılan Ödemelerin Gelir Vergisinden İstisna Edilmesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 27. maddesinin 1 numaralı bendine göre, özel kanunlara dayanarak verilen yemek ve hayvan yem bedelleri veya bu mahiyette yapılan ödemeler, vergi dışı bırakılmıştır. GVK' nın 61/2. maddesinde kısaca, bir hizmetin karşılığını teşkil etmesi bakımından iş verenlerce verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatlerin ücret sayılacağı belirtilmiştir. GVK'

nın 27. maddesinde belirtilen yemek bedellerinin bir hizmetin karşılığını teşkil eden ve iş verenlerce verilen bir tür menfaat olduğu düşünüldüğünde, bunun da ücret sayılması ve vergilendirilmesi gerekmektedir. Ancak, kanun koyucu GVK' nın 27. maddesinde bu tür menfaatların özel kanunlara dayanarak verilmesi şartıyla bunların vergiden istisna edileceğini açıkça belirtmiştir. Burada, GVK' nın 27. maddesinde bahsi geçen istisna hükmünün uygulanmasında dikkate alınması gereken önemli noktanın, özel kanun olması gerektiğini vurgulamak bakımından GVK' nın ücret istisnasını düzenleyen 23. maddesine göz atmak yerinde olacaktır.

GVK' nın 23. maddesinde gelir vergisinden istisna edilen ücretler yer almakta olup, bu maddenin 8 bendinde, işverenlerce hizmet erbabına yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatların, ücret olarak addedilmesi hesabıyla, Gelir Vergisi'nden istisna edileceğinden bahsedilmektedir. Aynı bendin parantez içi hükmünde ise, işverenlerce işyeri veya müstemilatında yemek verilmeyen durumlarda, çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin belli bir tutarı aşmaması ve buna ilişkin ödemenin yemek verme hizmetini sağlayan mükelleflere yapılması şartıyla istisna kapsamında değerlendirileceği belirtilmiştir. Kısaca, söz konusu istisnanın uygulanmasında, işverenin işyerinde yemek hazırlaması şart olmayıp, yemeğin dışardan temin edilmesi ve işyerinde ayın olarak yemek verilmesi suretiyle sağlanan menfaat niteliğinde olması yeterli bulunmaktadır.

GVK' nın 27. maddesinde bahsi geçen istisna hükmünün uygulanmasında önemli noktanın özel kanun olduğunu vurgulamak açısından bakanlığın görüşünü içeren sınırlı sayıda da olsa bir takım özelgeler mevcuttur. Örneğin, Maliye Bakanlığı' nca konuyla ilgili olarak 20.01.1989 tarih ve 4926 sayılı özelgeyle verilen bir görüşte, 854 sayılı Deniz İş Kanunu' na göre çıkarılan nizamnameye göre, gemi personeline gemilerde

yemek yedirilmesi yerine yemek bedellerinin nakten ödenmesi durumunda, ödenen bu bedellerin vergiden istisna edilmesi gerektiği açıklamasında bulunulmuştur. Bu da göstermektedir ki bu bent kapsamında yapılan ödemelerin istisna edilebilmesi için temel şart, özel kanunda bir düzenleme olmasıdır.

2-2. Demirbaş Olarak Verilen Giyim Eşyasının Gelir Vergisinden İstisna Edilmesi (Resmi Ve Özel Daire Ve Müesseselerce Hizmet Erbabına İşin İcabı Olarak Verilen Ve Bunların İşten Ayrılmaları Halinde Geri Alınan Giyim Eşyası)

Gelir Vergisi Kanunu'nun 27. maddesinin 2 numaralı bendi; demirbaş olarak verilen giyim eşyası ile ilgili bulunmaktadır. Bu bentte yazılanların istisna konusu olabilmesi için aşağıda belirtilen şartların bir arada bulunması gerekir.

* Giyim eşyası hizmet erbabına verilmelidir.

* Giyim eşyası hizmet erbabına gördüğü işin gereği olarak verilmelidir.

Örneğin, bir iş yerinde çalışan bekçiye, iş yerindeki görevi sırasında giymesi için bekçi elbisesi verildiğinde istisna uygulanır. Aynı bekçiye verilen normal bir elbise için istisna uygulamasından yararlanılamaz.

*Giyim eşyalarının nakdi değil, ayın olarak verilmesi gerekmektedir. Giyim eşyası karşılığı olarak nakten ödeme yapıldığında bu ödeme, işle ilgili bir giyim eşyası edinilmesi ile ilgili olsa bile, istisna kapsamı dışındadır. Örneğin işverenin, giyim eşyasının alınması ve diktirilmesi için çalışanlarına nakten ödeme yapması ile personele demirbaş niteliğinde olmayan ayakkabı ve elbise gibi giyim eşyası vermesi durumunda istisna hükümleri uygulanmaz. Bunların ücret olarak vergilendirilmesi gerektiğinden, hizmet erbabına ödenen ücret olarak genel giderler kapsamında indirim konusu yapılması gerekmektedir.

* Giyim eşyası demirbaş niteliğinde olmalıdır. Yani mülkiyeti işverene ait bulunmalı, hizmet erbabı işten ayrıldığında işverene iade edilebilmelidir.

Maddeye farklı bir bakış açısıyla bakmak için şu örneği verebiliriz. Turizm işinde faaliyet gösteren bir firma, müşterilerle doğrudan ilişki içinde olan çalışanlarına, müşterilere karşı firmalarının temsilinde katkıda bulunabileceği düşünceyle birer takım elbise, gömlek ve kravat vermiştir. Çalışanlar iş yerinde veya dışarıda çalıştıkları süre zarfında firma tarafından kendilerine verilen giysileri giyeceklerdir. Bu durumda çalışanlara verilen giyim eşyalarının GVK' nın 27/2. maddesine göre indirim konusu yapılabilmesinin olanaklı olup olmadığına bakmak gerekecektir. Firmaların çalışanlarını donatmak için onlara giyim eşyası vermesi, günümüzde ekonomik ve sosyal gelişmişlik ile rekabetin artarak devam ettiği dikkate alındığında, firmalar için kaçınılmaz görünmektedir. Ancak bu tür giyim eşyalarının vergi dışı bırakılması, kanun koyucu tarafından yukarıda belirtilen şartlarla sınırlandırılmış bulunmaktadır.

Burada karşımıza işyeri kavramı çıkmaktadır. Bizim verdiğimiz örnekte çalışanlar firmanın işlerini hem büroda hem de dışarıda yürütmektedirler. Öyleyse bu durumda işyeri kavramı, firmanın bürosuyla sınırlandırılmamış olmaktadır. Bu takdirde firma açısından işyeri, firmanın faaliyetini icra ettiği veya hizmet götürdüğü her yer olabilir. Şu halde, firmanın çalışanlarına verdiği giysiler iş icabı olarak hizmet ifasının yapıldığı yerlerde giyilmektedir.

Bu açıdan bakıldığından firmanın çalışanlarına bir iş icabı verdiği giysilerin vergi dışı bırakılıp bırakılamayacağı konusu akla gelmektedir. GVK' nın 27/2. maddesinde belirtilen şartlara bakıldığında bunun pek mümkün olmadığı görülmektedir. Zira kanun koyucu öncelikle yukarıda tartışılan işyeri kavramına madde metninde açıklık getirmemiştir. Belki yukarıda verdiğimiz bekçi

örneği, madde metninde belirtilen şartlarla örtüşebilir. Ancak günümüz şartları göz önüne alındığında gelişen ekonomik ve toplumsal şartlar, çeşitli hizmet kollarını ortaya çıkarmış ve bunlara olan talebi de artırmıştır. Durum böyle olunca da firmaların rakipleriyle rekabet güçlerini artırmaları kaçınılmaz olmakta ve yapılan giderler fazlalaşmaktadır. İş alanları her geçen gün artan firmaların, çalışanlarını, içinde bulundukları hizmet kollarında müşterilerine karşı daha iyi hizmet verme ve rekabet edilebilirliği sağlamak açısından donatmaları fiilinin vergi dışı bırakılması ve indirim konusu yapılabilmesi gerekirken, madde metni dikkate alındığında bu mümkün gözükmemektedir.

Ayrıca çalışanların işten ayrıldığında firma tarafından verilen giyim eşyalarının geri verilmesi şartının da pek uygulanabilirliğinden söz etmek mümkün değildir.

Konuya münhasır olmak üzere mezkur madde ile ilgili olarak yargı organlarınca verilmiş kararlar bulunmaktadır. Bunlardan birisi Danıştay 9. Dava Dairesi' nin 18/12/1991 gün ve E: 1989/1762, K: 1991/4566 sayılı kararıdır. İlgili Danıştay Dava Dairesi' nin kararını belirtmeden önce, davanın temyiz aşamasına gelene kadarki seyrine burada yer vermek, Danıştay Dava Dairesi' nin kararını daha iyi anlamak açısından bize yardımcı olacaktır. İthalat ve ihracat işi ile uğraşan bir firma hakkında, bünyesinde çalıştırdığı personeli için satın aldığı ayakkabı ve takım elbiselerin üniforma şeklinde olmadığından, bedellerinin ücrete katılması ve Damga Vergisi kesintisi yapılması yönünden inceleme yapılarak, buna istinaden düzenlenen raporda, Gelir Vergisi ve Damga Vergisi tarhiyatına gidilmiştir. Bu rapora göre tarh olunan Gelir Vergisi ve Damga Vergisi' nin terkinin isteğiyle açılan davada Vergi Mahkemesi, ücret bordrosunun düzenlenmediği, bordro düzenlenmiş olsaydı Damga Vergisinin ücretten tevkifinin gerekeceği varsayımından hareketle salınan Damga Vergisi tarhiyatının dayanağının kalmadığı gerekçesiyle davayı kısmen kabul etmiştir.

Yani Vergi Mahkemesi, davaya konu firmanın personeli için satın aldığı ayakkabı ve takım elbiselerin üniforma şeklinde olmadığını ve bedellerinin ücrete katılmasını yerinde bulmuş ve yapılan Gelir Vergisi tarhiyatını uygun bulmuştur. Davanın temyiz edilmesi neticesinde ilgili Danıştay Dava Dairesi; hizmet erbabına verilen giyim eşyalarının işyeri dışında kullanılabilen türden olması nedeniyle istisna kapsamı dışında ve bedellerinin ücret niteliğinde olduğunu, yapılan aynı yardımların, hizmet erbabının ücretini artırması nedeniyle personelin ücretine katılarak, brütleştirme işlemi sonucunda bordro düzenlenmesi ve vergiye tabi matrah üzerinden Damga Vergisi kesintisinin gösterilmesi gerektiğini belirterek, eksik yapılan düzenleme nedeniyle alınmayan Damga Vergisi'nin alınması gerekirken, Damga Vergisi konusunu oluşturan tediye belgesinin düzenlenmemesi sebebiyle Vergi Mahkemesi'nce verilen kararda isabet bulunmadığı gerekçesiyle, temyiz olunan İzmir 4. Vergi Mahkemesi kararının, cezalı Damga Vergisi'ne ilişkin fıkrasının bozulmasına karar vermiştir.

Mahkeme kararına konu olan ithalat ve ihracat işi ile uğraşan firmanın, bünyesinde çalıştırdığı personeli için satın aldığı giyim eşyalarının üniforma şeklinde olmadığı ve hizmet erbabına verilen giyim eşyalarının işyeri dışında kullanılabilen türden olması nedeniyle istisna kapsamı dışında ve bedellerinin ücret niteliğinde olduğu belirtilmiştir. Ancak günümüzde, yukarıda açıklandığı üzere, artık firmalar açısından işyeri kavramının spesifik bir sınırı bulunmamaktadır. 4857 sayılı İş Kanunu'nda, işyerinin, işyerine bağlı yerler, eklentiler ve araçlar ile oluşturulan iş organizasyonu kapsamında bir bütün olduğundan bahsedilmektedir. Günümüzde artık kanunda belirtilen iş organizasyonunun sınırlarını belirlemek hayli güçtür. Hal böyle olunca da, firmaların hizmet erbabına verdikleri giyim eşyalarının işyeri içinde kullanmaları şartı ile istisna kapsamında değerlendirilmesi, pek mümkün görünmemektedir.

2-3. Tahsilde (Eğitimde) Bulunanlar İçin Yapılan Giyim Giderlerinin Gelir Vergisinden İstisna Edilmesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 27. maddesinin 3 numaralı bendine göre, tahsilde bulunanlar için yapılan giyim giderleri Gelir Vergisi'nden istisna edilmiştir. Yatılı okullar tarafından öğrencilere verilen giyim eşyası (elbise, ayakkabı, çamaşır v.s.) giderler vergiden istisnadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 27. maddenin 3 numaralı bendinde yer alan "tahsilde bulunanlar için yapılan giyim giderleri" ne ait istisna, gerek çerçevesi, gerekse içeriği bakımından muğlaktır. Gerçekten, ilgili kanunun söz konusu maddeden sonraki 28. maddesinde, resmi ve özel müesseseler ve şahıslar hesabına yurt içi veya yurt dışında tahsilde bulunanlar için gider karşılığı olarak yapılan ödemeler için ayrı bir istisna hükmü düzenlenmiştir. Her ne kadar 28. madde resmi ve özel müesseler ve şahıslar hesabına yurt içi veya yurt dışında tahsilde bulunanlar için gider karşılığı olarak ödenen paralardan bahsetse de, tahsilde bulunanların giyim giderlerinin de aynı istisna hükmü kapsamında mütalaa edilmemesi için ortada hiç bir neden yokken, kanun koyucunun bu tür bir ayrıma gitmesini anlamak güçtür.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinde ücretin tarifi yapılırken hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bahsedilmektedir. Bu maddede bakıldığında yukarıda bahsedilen yemek bedelleri, demirbaş olarak verilen giyim eşyası ve bir kısım giyim giderlerinin de ücret kapsamına girdiği düşünülebilir. Ancak kanun koyucu Gelir Vergisi Kanunu'na ayrı bir madde koyarak bu tür menfaatlerin vergi dışı bırakılacağını ve ücret hükümlerine göre vergilendirilmeyeceğini belirtmiştir. Buradan hareketle 27. maddede açıklanan teçhizat ve tayin bedellerinde istisnaya uygulamasında, işverenler tarafından ilgililere sağlanan bir kısım menfaat ve ödemeler, belli şartlar dahilinde vergiye tabi tutulmayacaktır.

3- İSTİSNA KAPSAMINDA OLMAYAN GİYİM EŞYALARI İLE NAKİT OLARAK YAPILAN YARDIMLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

İstisna kapsamında olmayan ve ücret olarak değerlendirilen ödemelerin, gelir vergisi tevkifatına tabi tutularak ücret bordrosuna yansıtılmak suretiyle gider yazılması gerekmektedir. Hizmet erbabına yapılan ve ücret olarak vergilendirilen bu tür giyim ve nakit yardımların, ücretlinin kümülatif vergi matrahına dahil edilerek tevkifatın yapılması gerekir. İşverenler tarafından kendi personeline sağlanan ve istisna kapsamında olmayan ödemelerin, net olarak yapılması durumunda ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 96. maddesinin 2. fıkrasında yer alan, "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." hükmü gereğince; verginin işverence üstlenilmesi ve net olarak yapılan bu tür giyim bedelleri ile nakit ödemelerin brüte tamamlanıp, bu tutar üzerinden Gelir Vergisi tevkifatının yapılması gerekmektedir.

4- SONUÇ:

Yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere, işverenler tarafından hizmet erbabına özel kanunlarına göre verilen yemek bedeli, demirbaş olarak verilen giyim bedeli ile tahsilde bulunanlar için yapılan giyim giderlerinin, istisna kapsamında değerlendirilebilmesi için, belli şartlar dahilinde yapılması gerekmektedir. İstisna kapsamında olmayan söz konusu ödemelerin ücret kapsamında değerlendirilip, hizmet erbabının kümülatif ücret matrahına dahil edilerek vergi tevkifatına tabi tutulması gerekir. Ödemelerin net olarak yapılma-

sı durumunda ise verginin işveren tarafından üstlenilmesi ve brüt tutar üzerinden gelir vergisi tevkifatının yapılması gerekmektedir.

Yazımızın önceki bölümlerinde verilen örnekte belirttiğimiz firmanın çalışanlarına verdiği giysilerin demirbaş ve üniforma niteliğinde olmadığı ve işyeri dışında kullanılabilen türden olduğundan, istisna kapsamı dışında olduğu düşünülebilir. Ancak bize göre; değişen şartlar içinde artık bu tür yardım mahiyetindeki giderlerin indirilebilmesi ve ücretin hesaplanmasında vergi dışı bırakılarak, istisna kapsamı içinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- 1- Oluş Yayıncılık, Tüm Vergi Kanunları 1, Gelir Vergisi Kanunu
- 2- Yılmaz ÖZBALCI, Oluş Yayıncılık, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, 2002, sy:239-240
- 3- İmdat TÜRKAY, "Teçhizat ve Tayın Bedellerinde İstisna Uygulaması", E-Yaklaşım, Haziran 2005, sayı:23
- 4- Prof.Dr. Abdurrahman AKDOĞAN, Açıklamalı Maliye ve Vergi Sözlüğü
- 5- Prof.Dr. Abdurrahman AKDOĞAN, Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması, 2004, sy:15
- 6- Maliye Bakanlığı' nın 20.01.1989 tarih ve 4926 sayılı özelgesi
- 7- Danıştay 9. Dava Dairesi' nin 18/12/1991 gün ve E: 1989/1762, K: 1991/4566 sayılı kararı
- 8- 26.07.1995 tarih ve 186 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 9- 4857 sayılı İş Kanunu