

HİZMET ERBABINA LOJMAN TAHSİSLERİNDE ÖZELLİKLİ DURUMLAR VE TARAFLARIN VERGİSEL YÜKÜMLÜLÜKLERİ

SPECIAL CASES IN HOUSING FACILITIES PROVIDED
FOR EMPLOYEES AND TAX LIABILITIES OF PARTIES



Yusuf Cihad DEMET*

ÖZ

İşverenlerce, hizmet erbabına işyerinde ve işyeri müstemilatında barınma imkanı sağlanması ile işyerinin ve işyeri müstemilatının dışında barınma imkanı sağlanması, hizmet erbabına lojman kapsamında tahsis edilen konutların işverenin mülkiyetinde olması ile işveren tarafından kiralanarak hizmet erbabına tahsis edilmesi, hizmet erbabına barınması maksadıyla işverenlerce nakdi ödemeler yapılması ve konut kiralamalarının gerçek kişilerden veya Katma Değer Vergisi (KDV) mükellefi kişi/kurumlardan yapılması konularının her biri, hem işverenler hem hizmet erbapları hem de konut sahipleri açısından farklı vergisel yükümlülükleri beraberinde getirmektedir. Makalemizde, işverenlerce hizmet erbabına sağlanan konut tahsislerinin; işverenler, hizmet erbapları ve konut sahipleri açısından vergisel boyutları karşılaştırmalı olarak incelenecektir.

ABSTRACT

Each of the following topics may arise different tax issues for employees, employers and the house/apartment owners: Housing allocation either on the business premises or somewhere outside the business; the ownership of the house/apartment, either owned by employer or rented from third parties; housing benefits paid by employers and the VAT situation of rental from VAT taxpayers. This study discusses all the tax issues around these mentioned topics.

Keywords: Employee, housing allocation, wage

JEL Classification Codes: H20, H22

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, yusuf.cihad.demet@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-1200-4258.

Demet, Y. C. (Haziran 2021). Hizmet Erbabına Lojman Tahsislerinde Özellikli Durumlar ve Tarafların Vergisel Yükümlülükleri, *Vergi Raporu*, 261, (29-34).

Anahtar Kelimeler: Hizmet erbabı, lojman tahsisi, ücret

JEL Sınıflandırma Kodları: H20, H22

GİRİŞ

İşverenler tarafından istihdam edilen hizmet erbabına, işyerinde veya işyeri müştemilatında sağlanan barınma giderleri, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK) Md.40/2 uyarınca safi ticari kazancın tespit edilmesi sırasında indirim konusu yapılabilmektedir. Bununla birlikte, hizmet erbabına işyerinin ve işyeri müştemilatının dışında sağlanan barınma giderleri ise hizmet erbabına yapılmış **net** ücret ödemesi kabul edilip gelir vergisi tevkifatı yapılarak bu kez de GVK' nın 40/1 maddesi uyarınca indirim konusu yapılabilecektir. GVK Md.23/9 uyarınca belli şartların sağlanması halinde ise hizmet erbabına tahsis edilen konutlar için işverenlerce katlanılan giderlerin ücret istisnası kapsamında gelir vergisinden istisna edilmesi de mümkündür. Böyle bir durumda ise hizmet erbabına tahsis edilen konutlar sebebiyle katlanılan barınma giderleri yine işçiye ödenen net ücret kabul edilecek ve bu net ücret üzerinden işverenlerce tevkifat yapılmadan GVK Md.40/1 uyarınca indirim konusu yapılacaktır. İşverenlerin, kendilerine ait konutları hizmet erbabına lojman olarak tahsis etmesi ile kiralama yoluyla edinilen konutları hizmet erbabına tahsis etmeleri ve işverenlerce kiralanan konutların gerçek kişiler ile KDV mükellefi kişi ve/veya kurumlardan kiralınması durumları; işverenler, işçiler ve ilgili konut sahipleri açısından farklı vergisel yükümlülükleri beraberinde getirmektedir. Makalemizin izleyen bölümlerinde işverenlerce hizmet erbabına sağlanan konut tahsislerinin işverenler, hizmet erbapları ve konut sahipleri açısından doğuracağı vergisel yükümlülükler vergi mevzuatı kapsamında ayrı ayrı incelenecektir.

1- HİZMET ERBABINA İŞYERİNDE VE İŞYERİNİN MÜŞTEMİLATINDA SAĞLANAN BARINMA HİZMETİ

Hizmet erbabına verilen barınma hizmetinin, işyerinde ve işyeri müştemilatında sağlanması durumunda işverenler tarafından katlanılan giderler, herhangi bir tutar sınırlaması olmaksızın ve hizmet erbabının ücretleri ile ilişkilendirilmeksizin GVK Md.40/2 uyarınca safi ticari kazancın tespiti sırasında indirim konusu yapılabilmektedir.

2- HİZMET ERBABINA İŞYERİNİN VE İŞYERİ MÜŞTEMİLATININ DIŞINDA SAĞLANAN BARINMA HİZMETİ

2.1- Hizmet Erbabının Barındırılmasının Kanunen Zorunlu Olduğu Durumlar

İşverenler tarafından hizmet erbabına işyerinin ve işyeri müştemilatının dışında sağlanan ve yasal bir zorunluluktan kaynaklanan barınma hizmeti sebebiyle işverenlerce katlanılan giderler, hizmet erbabına ödenen ücret mahiyetindedir. Bu anlamda işverenlerce katlanılan giderler, işçilere ödenen net ücret kabul edilecek ve bu ücret ödemeleri GVK Md.23/9 uyarınca ücret istisnası kapsamında olduğu için işverenlerce yapılan ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır. Dolayısıyla işverenler tarafından katlanılan barınma giderleri tevkifat yükümlülüğü olmaksızın GVK Md.40/1 kapsamında safi ticari kazancın tespiti sırasında indirim konusu yapılabilecektir.

İşverenler tarafından hizmet erbabına işyerinin ve işyeri müştemilatının dışında sağlanan ve yasal zorunluluk kapsamında olan barınma giderlerinin safi kazancın tespiti sırasında indirim konusu yapılabilmesi için, işçilere tahsis edilen

konutların mülkiyetinin işverene ait olması ile kiralanan tahsis edilmesinin ve tahsis edilen konutların m²lerinin bir önemi bulunmamaktadır. Bununla birlikte hizmet erbabına tahsis edilen konutun işverenin mülkiyetinde olması durumunda; emsal kira bedeli hesaplanarak bulunan tutar net ücret sayılacak ve ücret istisnası kapsamında gelir vergisi tevkifatı yapılmaksızın GVK Md.40/1'e göre doğrudan indirim konusu yapılacaktır.

2.2- Hizmet Erbabının Barındırılmasının Kanunen Zorunlu Olmadığı Durumlar

2.2.1- Mülkiyeti İşverene Ait Konutların Hizmet Erbabına Tahsisi

2.2.1.1- Brüt Alanı 100 m²'yi Aşmayan Konutların Tahsisi

Mülkiyeti işverene ait olan ve brüt alanı 100 m²'yi aşmayan konutların hizmet erbabına tahsis edilmesi durumunda sağlanan menfaat, hizmet erbabı açısından net ücret kabul edilecek ve GVK Md.23/9 uyarınca ücret istisnasından yararlanılacaktır. Bu şartları sağlayan konutların tahsisi neticesinde işverenlerce emsal kira bedeli hesaplanacak ve bulunacak emsal kira bedeli hizmet erbabına ödenen net ücret kabul edilerek üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmaksızın GVK Md.40/1 kapsamında safi ticari kazancın tespiti sırasında indirim konusu yapılabilecektir.

2.2.1.2- Brüt Alanı 100 m²'yi Aşan Konutların Tahsisi

Mülkiyeti işverene ait olan ve brüt alanı 100 m²'yi aşan konutların hizmet erbabına tahsis edilmesi durumunda sağlanan menfaat, hizmet erbabı açısından net ücret kabul edilecektir. Hizmet erbabına tahsis edilen ve mülkiyeti işverene ait olan konutların tahsisi neticesinde işverenlerce emsal kira bedeli hesaplanacak ve bulunan emsal kira bedelinin 100 m²'ye isabet eden kısmı için GVK Md.23/9 uyarınca ücret istisnasından yararlanılması mümkün olduğundan gelir ver-

gisi tevkifatı yapılmayacak fakat 100 m²'yi aşan kısma isabet eden emsal kira bedeli için ise gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekecektir. Sonuç olarak; işverenlerce, mülkiyeti kendilerine ait olan ve brüt alanı 100 m²'yi aşan konutlar için hesaplanan emsal kira bedelinin 100 m²'ye isabet eden kısmı doğrudan, 100 m²'yi aşan kısmı ise gelir vergisi tevkifatı yapılmak suretiyle GVK Md.40/1 kapsamında safi ticari kazancın tespiti sırasında indirim konusu yapılabilecektir.

Örnek: İşveren Y tarafından işçisi C'ye tahsis edilen ve mülkiyeti Y'ye ait olan brüt 120 m² büyüklüğündeki konut için hesaplanan emsal kira bedelinin 1.800 TL olması durumunda; 1.800 TL'nin 100 m²'ye isabet eden 1500 TL tutarındaki kısmı doğrudan, kalan 300 TL tutarındaki kısmı ise brüte iblağ edilmek suretiyle $300/0,85=352,94$ TL şeklinde ve toplamda $1500 \text{ TL} + 352,94 \text{ TL} = 1852,94 \text{ TL}$ olarak GVK Md.40/1 kapsamında safi ticari kazancın tespiti sırasında indirim konusu yapılabilecektir. Net ücret ödemesi kabul edilen ve istisnadan yararlanamayan 300 TL'lik kısmın brüte tamamlanması neticesinde tevkif edilen 52,94 TL ($352,94 \text{ TL} - 300 \text{ TL}$) tutarındaki gelir vergisi ise işveren tarafından muhtasar beyanname ile vergi dairesine beyan edilip ödenecektir. *(Ücret üzerinden hesaplanan gelir vergisi oranı %15 kabul edilmiştir.)*

2.2.2- İşverenlerce Kiralanan Konutların Hizmet Erbabına Tahsisi

2.2.2.1- İşverenlerce KDV Mükellefi Kişi Kurumlardan Kiralanan Konutların Hizmet Erbabına Tahsisi

Hizmet erbabına tahsis edilen konutların işverenler tarafından KDV mükellefi kişi ve/veya kurumlardan kiralınması durumunda;

- a) Hizmet erbabının barındırılması yasal zorunluluk kapsamında ise; işverenlerce KDV dahil ödenen kira ödemeleri, hizmet erbabına sağlanan net ücret kabul edilecek ve GVK Md.23/9 uyarınca ücret istis-

nası kapsamında gelir vergisi tevkifatı yapılmaksızın GVK Md.40/1'e göre doğrudan indirim konusu yapılacaktır.

- b) Hizmet erbabının barındırılması yasal zorunluluk kapsamında değil ise; işverenlerce KDV dahil ödenen kira ödemeleri hizmet erbabına sağlanan net ücret kabul edilecek ve brüte iblağ edilerek bulunan brüt ücret ödemesi, GVK Md.40/1'e göre doğrudan indirim konusu yapılacaktır. Hizmet erbabına sağlanan net ücretin brüte iblağ edilmesi neticesinde aradaki gelir vergisi tevkifatı, işverenlerce muhtasar beyanname ile vergi dairesine beyan edilecek ve ödenecektir.

2.2.2.2- İşverenlerce KDV Mükellefi Olmayan Gerçek Kişilerden Kiralanan Konutların Hizmet Erbabına Tahsisi

Hizmet erbabına tahsis edilen konutların işverenler tarafından KDV mükellefi olmayan gerçek kişilerden kiralınması durumunda; ilgili konutun mahiyeti işyeri olarak kabul edilecektir. Konu ile ilgili Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen özelgede¹ *"Kiralamaya konu gayrimenkulün mesken olarak nitelendirilebilmesi için söz konusu gayrimenkul kiracısının gerçek kişi olması ve gayrimenkulün, kişinin ticari, zirai veya mesleki faaliyetinden bağımsız olarak ikamet etme amacıyla kiralınması gerekmektedir. Bu itibarla, gayrimenkullerin tevkifat yapmakla sorumlu olanlar tarafından yönetici ve çalışanlarına lojman vb. olarak tahsis edilmek amacıyla kiralınmış olması halinde, bu durumun mesken kiralaması olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır."* ifadelerine yer verilmiştir. Bu itibarla işverenlerce KDV mükellefi olmayan

gerçek kişilerden kiralanan ve hizmet erbabına tahsis edilen gayrimenkullerin işyeri kiralaması olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. İşverenler tarafından KDV mükellefi olmayan gerçek kişilerden kiralanan işyeri dolayısıyla hesaplanacak brüt kira ödemeleri üzerinden %20 oranında² gelir vergisi tevkifatı yapılacak ve vergi sorumlusu sıfatıyla vergi dairesine beyan edilip ödenecektir. İşverenler tarafından ödenen brüt işyeri kira tutarları, hizmet erbabına ödenen net ücret kabul edilecektir. Bu durumda net ücret ödemesi kabul edilen tutarlar aşağıdaki gibi ikili ayrıma tabi tutulacaktır;

- a) Hizmet erbabının barındırılmasının yasal zorunluluk kapsamında olduğu durumlarda; GVK Md.23/9 uyarınca ücret istisnasından yararlanılacak ve işverenler tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılmaksızın GVK Md.40/1'e göre doğrudan indirim konusu yapılacaktır.
- b) Hizmet erbabının barındırılmasının yasal zorunluluk kapsamında olmadığı durumlarda; GVK Md.23/9 uyarınca ücret istisnasından yararlanılamayacak ve işverenler tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılarak bulunan brüt ücret ödemeleri GVK Md.40/1'e göre doğrudan indirim konusu yapılacaktır. Hizmet erbabına yapılan gelir vergisi tevkifatı ise işverenlerce muhtasar beyanname ile vergi dairesine beyan edilecek ve ödenecektir.

Örnek: İşveren F tarafından gerçek kişi D'den kiralanan ve hizmet erbabına lojman olarak tahsis edilen konutun aylık kirasının net 4.000 TL olduğu durumda; işveren F tarafından gerçek kişi D'den kiralanan konutun, işyeri kiralaması kabul edilmesi sebebiyle D'ye ödenen net 4.000 TL iş-

¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 20.02.2013 tarih ve 62030549-120[74-2012/365]-234 sayılı özelge

² 3319 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla işyeri kira ödemeleri üzerinden yapılacak gelir vergisi tevkifat oranı 01.01.2021 tarihinden 31.05.2021 tarihine kadar %10 olarak belirlenmiş olup ilgili Karar 23.12.2020 tarihli ve 31343 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

yeri kira bedeli öncelikle brüte iblağ edilecek ve 5.000 TL (4.000 TL/0,80) tutarındaki brüt işyeri kirası, hizmet erbabına sağlanan net ücret kabul edilecektir. Bu durumda hizmet erbabına sağlanan 5.000 TL tutarındaki net ücret ödemesi için;

- a) Hizmet erbabının barındırılmasının yasal zorunluluk kapsamında olması durumunda; GVK Md.23/9 kapsamında ücret istisnasından yararlanılacak ve 5.000 TL'lik tutar, işverenlerce GVK Md.40/1'e göre doğrudan indirim konusu yapılacaktır. Bu durumda işverenlerce sadece işyeri kiralaması sebebiyle tevkif edilen 1.000 TL gelir vergisi muhtasar beyanname ile vergi dairesine beyan edilerek ödenecektir.
- b) Hizmet erbabının barındırılmasının yasal zorunluluk kapsamında olmaması durumunda; GVK Md.23/9 kapsamında ücret istisnasından yararlanılamayacak ve 5.000 TL net ücret brüte iblağ edilecek ve bulunan 5.882,35 TL'lik (5.000 TL/0,85) tutar, işverenlerce GVK Md.40/1'e göre doğrudan indirim konusu yapılacaktır. Bu durumda işverenlerce hem işyeri kiralaması sebebiyle tevkif edilen 1.000 TL gelir vergisi hem de net ücretin brüte iblağ edilmesi sırasında tevkif edilen 882,35 TL gelir vergisi muhtasar beyanname ile vergi dairesine beyan edilerek ödenecektir. (Ücret ödemesi için gelir vergisi oranı %15 kabul edilmiştir.)

3- HİZMET ERBABINA BARINMA AMACIYLA NAKDİ ÖDEME YAPILMASI

Hizmet erbabının konaklama ihtiyacını gidermek amacıyla işverenler tarafından hizmet erbabına nakit olarak ödenen tutarlar, hizmet erbabına sağlanan net ücret kabul edilmekte olup bu tutarlar için GVK' da herhangi bir istisna hükmü bulunmamaktadır. Bu sebeple; hizmet erbabına ödenen ve ister barınma amaçlı isterse de giyim, ulaşım vb. amaçlarla olsun nakit olarak ödenen

tutarlar üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekecek ve brüt ücret şeklinde bulunan tutarlar, işverenler tarafından GVK Md.40/1'e göre doğrudan indirim konusu yapılacaktır.

4- KONUT SAHİBİ GERÇEK KİŞİLERİN DURUMU

4.1- Konutun İşverenler Tarafından Kiralınması

Gerçek kişilere ait konutların, şirketler tarafından kiralınması durumunda; ilgili konut kiralama sözleşmesinin mahiyeti İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 20.02.2013 tarih ve 62030549-120[74-2012/365]-234 sayılı özelge uyarınca işyeri kiralaması olarak kabul edilecektir. Bu sebeple, konutunu tevkifat yapmakla sorumlu olanlara kiraya veren gerçek kişilerin elde ettikleri gelir, işyeri kira geliri olacaktır. Bu kişiler, elde ettikleri brüt işyeri kira gelirlerini öncelikle GVK Md.86/1-c'de yer alan vergiye tabi gelir toplamına ilave edecekler ve bu suretle bulunacak vergiye tabi gelir toplamının, GVK Md.103'te yer alan gelir vergisi tarifesinin ikinci dilim tutarını (2020 takvim yılı tutarı 49.000 TL, 2021 takvim yılı tutarı 53.000 TL) aşması halinde brüt işyeri kira gelirlerini yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edecekler ve dönem içerisinde kendilerinden tevkif edilen gelir vergilerini ise yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinde hesaplanan gelir vergisinden mahsup edebileceklerdir.

4.2- Konutun Hizmet Erbabı Tarafından Kiralınması

Gerçek kişilere ait konutların, konaklama maksadıyla işverenlerinden nakdi ödeme alan hizmet erbabları tarafından kiralınması durumunda; ilgili kiralama karşılığı konut sahiplerince elde edilen gelir, konut (mesken) kira geliri olacaktır. GVK Md.21'de yazılı mesken istisnası şartlarını sağlayan konut sahipleri, istisna haddi altındaki konut kira gelirlerini GVK Md.86/1-a uyarınca beyan etmeyecekler, istisna haddi üze-

rindeki kira gelirlerini ise istisna tutarı düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden GVK Md.86/1-a'nın mefhumu muhalifi uyarınca beyan edeceklerdir. (Mesken istisnası tutarları; 2020 takvim yılı için 6.600 TL, 2021 takvim yılı için 7.000 TL'dir.) GVK Md.21'de yazılı mesken istisnası şartlarını sağlamayan konut sahipleri ise elde ettikleri konut kira gelirlerini, tutarı önemli olmaksızın GVK Md.86/1-a'nın mefhumu muhalifi uyarınca doğrudan beyan edeceklerdir. Beyan edilecek konut kira gelirlerinin ise diğer gelirlerin beyan edilip edilmemesinin hesabında dikkate alınan ve GVK 86/1-c'de yer alan vergiye tabi gelir toplamına ilave edilmesi gerekeceği unutulmamalıdır.

SONUÇ

Hizmet erbabına işyerinde ve işyeri müştemilatında sağlanan barınma hizmeti sebebiyle işverenlerce katlanılan giderler, tutar sınırlaması olmaksızın ve hizmet erbabının ücretleri ile ilişkilendirilmeksizin GVK Md.40/2 uyarınca safi ticari kazancın tespiti sırasında indirim konusu yapılabilmekte olup işyerinin ve işyeri müştemilatının dışında sağlanan barınma hizmeti sebebiyle katlanılan giderler ise hizmet erbabına ödenen net ücret mahiyetindedir. Bununla birlikte, işverenler tarafından KDV mükellefi kişi ve/veya kurumlardan kiralanarak hizmet erbabına tahsis edilen lojmanlar sebebiyle ödenen KDV dahil tutarlar ile işverenler tarafından gerçek kişilerden kiralanarak hizmet erbabına tahsis edilen lojmanlar sebebiyle ödenen brüt işyeri kira ödemeleri de

hizmet erbabına sağlanan net ücret kabul edilmektedir. Hizmet erbabına ödenen ve net ücret kabul edilen tutarlar ise GVK Md.23/9'da belirtilen ücret istisnası şartlarının sağlanması halinde gelir vergisi tevkifatı yapılmaksızın doğrudan, ücret istisnası şartlarının sağlanamaması halinde ise gelir vergisi tevkifatı yapılmak suretiyle bulunacak brüt tutar şeklinde GVK Md.40/1 uyarınca safi ticari kazancın tespiti sırasında indirim konusu yapılacaktır. Ayrıca, konutunu işverenlere kiraya veren gerçek kişilerin elde ettikleri kira geliri işyeri kira geliri kabul edilecek ve beyan edilip edilmeyeceği GVK Md.86/1-c kapsamında değerlendirilecektir. Konutunu hizmet erbabına kiraya veren gerçek kişilerin elde ettikleri kira gelirinin mahiyetinde bir değişiklik olmayıp elde edilen mesken kira gelirinin beyan edilip edilmeyeceği GVK Md.21'de yer alan mesken istisna şartları da dikkate alınarak GVK Md.86/1-a kapsamında değerlendirilecektir.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 12 Mart 2021.
- 20.02.2013 tarih ve 62030549-120[74-2012/365]-234 sayılı özelge. (www.gib.gov.tr). Erişim tarihi: 14 Mart 2021.
- 23.12.2020 tarih ve 31343 sayılı Resmi Gazete. (www.resmigazete.gov.tr). Erişim tarihi: 17 Mart 2021