

Sosyal Güvenlik ve İş Mevzuatı Sirküler No: 62

İstanbul, 30 Aralık 2022

**Konu: Yemek, ısınma ve yurtdışı ödemelerdeki istisnaları düzenleyen 322 Seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği yayımlandı.**

SGK-Bordro süreçlerini de yakından ilgilendiren; işverenlerce hizmet erbabına verilen yemek bedeline ilişkin istisna, yurt dışı inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerde çalışan hizmet erbabına yapılan ücret ödemelerinde istisna ile elektrik, doğalgaz ve benzeri ısınma giderleri karşılığı olarak çalışanlara yapılan ödemelerde gelir vergisi istisnasının uygulamasına ilişkin usul ve esaslara ilişkin açıklamaların yer aldığı **322 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği 30.12.2022 tarih ve 32059 sayılı 2. Mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.**

Düzenlemenin mevzuat oluşmuş hali özetle şu şekildedir:

**1) Hizmet erbabına yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerde istisna uygulaması**

**1.1. Hizmet erbabına nakit ödeme yapılmaksızın yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerde;**

- İşverenlerce, hizmet erbabına işyerinde veya müstemilatında yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler herhangi bir tutarla sınırlı olmaksızın,
- İşverenlerce, hazır yemek hizmeti veren mükelleflerden satın alınan yemeğin, işyerinde veya müstemilatında hizmet erbabına verilmesi durumunda sağlanan menfaatler herhangi bir tutarla sınırlı olmaksızın, c) İşverenlerce, işyerinde veya müstemilatında yemek verilmeyip, yemek hizmeti veren işletmelerde bu hizmetin sağlandığı durumlarda, bu işletmelere yapılan ödemelerin her bir çalışan için çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 51 Türk lirasını (2023 yılı için 110 TL) aşmayan kısmı,
- İşverenlerce, işyerinde veya müstemilatında yemek verilmediği ve yemek hizmetinin, yemek kartı ve/veya yemek çeki hizmeti veren işletmelerin yemek kartlarına yükleme yapılmak veya yemek çeki satın alınmak suretiyle verildiği durumlarda, her bir çalışan için çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 51 Türk lirasını (2023 yılı için 110 TL) aşmayan kısmı gelir vergisinden istisnadır.

**1.2. İşverenlerce hizmet erbabına nakit olarak verilen yemek bedelinde istisna**

- İşverenlerce, hizmet erbabına işyerinde veya müstemilatında yemek verilmeyen durumlarda, yemek bedelinin nakit olarak verilmesi suretiyle sağlanan menfaatler de istisna kapsamına alınmıştır.
- Hizmet erbabına nakit olarak ödenen yemek bedelinin gelir vergisinden istisna edilebilmesi için;

Kuzey YMM ve Bağımsız  
Denetim A.Ş.  
Maslak Mahallesi  
Eski Büyükdere Cad.  
Orjin Maslak Plaza  
No: 27 Kat: 1-5 Sarıyer  
İstanbul - Turkey  
Tel: +90 (212) 315 30 00  
Fax: +90 (212) 234 10 67  
[www.vergidegundem.com](http://www.vergidegundem.com)  
[www.ey.com](http://www.ey.com)

*Bu dokümanda yer alan açıklamalarımız, konuya ilişkin genel bilgiler içermektedir. EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.’ye, işbu dokümanın içeriğinden kaynaklanan veya içeriğine ilişkin olarak ortaya çıkan sonuçlardan dolayı herhangi bir sorumluluk iddiasında bulunulamaz.*

- c) İşverenler tarafından işyerinde veya müştemilatında yemek verilmemesi,
- d) Günlük yemek bedelinin 51 TL'yi (2023 yılı 110 TL) aşmaması,
- e) Fiilen çalışılan günlere ilişkin olması, gerekmektedir.
- f) Nakit olarak yapılan yemek bedeli ödemelerinin,

8/11/2008 tarihli ve 27058 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Ücret, Prim, İkramiye ve Bu Nitelikteki Her Türlü İstihkakın Bankalar Aracılığıyla Ödenmesine Dair Yönetmelikte belirlenen ödeme usulüne göre yapılması gerekmektedir.

**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 TL x 22 gün=) 1.122 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. (4) Hizmet erbabına yapılan ve günlük tutarı 51 TL'yi aşan yemek bedeli ödemelerinin, bu tutarı aşan kısmı istisna kapsamında değildir.

**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 TL x 26 gün=) 2.600 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 TL x 26 gün=)1.326 TL'si gelir vergisinden istisna edilecek, kalan (2.600 TL - 1.326 TL=) 1.274 TL ise vergiye tabi olacaktır.

**1.3. İşverenlerce hizmet erbabına 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.**

**1.4. İşverenler tarafından hizmet erbabına yapılan ödemelere ilişkin olarak düzenlenen kağıtlarda yer alan tutarın istisnaya isabet eden kısmı (2023 yılı için 110 TL) damga vergisinden de istisnadır.**

## **2. Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerde Çalışan Hizmet Erbabına Yapılan Ücret Ödemelerinde İstisna**

**2.1.** Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleriyle teknik hizmetlerde çalışan hizmet erbabına, fiilen yurt dışındaki çalışmalarını karşılığı işverenin yurt dışı kazançlarından karşılığınarak 1/12/2022 tarihinden itibaren (bu tarih dahil) yapılan ücret ödemeleri gelir vergisinden istisna edilmiştir.

**2.2.** Hizmet erbabına yapılan ücret ödemelerinin gelir vergisinden istisna edilebilmesi için;

- a) Hizmet erbabının, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerde çalışması,
- b) Hizmetin hizmet erbabınca fiilen yurt dışında verilmesi,
- c) Hizmet erbabına yapılacak ödemenin yurt dışı kazançlardan karşılanması, gerekmektedir.

**2.3.** 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.

**2.4.** Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleriyle teknik hizmetlerde çalışan hizmet erbabına yurt dışı şube tarafından yapılan ücret ödemeleri tevkifata tabi tutulmayacağı gibi gelir vergisinden istisna edilen bu gelirler için hizmet erbabınca yıllık gelir vergisi beyannamesi 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.

**2.5.** Yurt dışında çalışan hizmet erbabının ücretlerinin yurt dışı şube adına Türkiye’deki şirket (merkez) tarafından ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir. Bu durumda, Türkiye’deki şirket (merkez) tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılmayacağı gibi söz konusu ücret gelirleri için hizmet erbabı tarafından da yıllık 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.

**2.6.** Hizmet erbabının hem yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleriyle teknik hizmetlerde çalışması hem de Türkiye’deki şirkette (merkezde) çalışması durumunda, sadece fiilen yurt dışında bulunarak çalışması 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.

**2.7.** Hizmet erbabının, 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.

**2.8.** Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleriyle teknik hizmetlerde çalışan hizmet erbabına, 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.

**2.9.** İşverenler tarafından hizmet erbabına yapılan ödemelere ilişkin olarak düzenlenen kağıtlarda yer alan tutarın istisnaya isabet eden kısmı damga vergisinden de istisnadır.

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

Bu maddenin yürürlüğe girdiği 9/11/2022 tarihinden 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 kazançta dâhil edilmez ve bu tutar üzerinden 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu uyarınca gelir vergisi hesaplanmaz.

**İşverenler tarafından hizmet erbabına bu şekilde yapılan ödemelerin istisna kapsamında değerlendirilebilmesi için söz konusu ödemelerin;**

- 9/11/2022 tarihi ile 30/6/2023 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 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.

**(e) İstisna, hizmet erbabının ücretine ilave olarak ödenen 1.000 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.

**(f) Elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olmak üzere yapılan 1.000 TL'ye kadar ödemelerin hizmet erbabının 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 elektrik, doğalgaz ve diğer 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. 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 öteden beri yapılan sosyal yardım ödemesinin, elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olarak yapıldığı ileri sürülerek bu tutarın gelir vergisinden istisna tutulması ise mümkün olmayacaktır.

**(g) İşverenlerce hizmet erbabına elektrik, doğalgaz ve diğer 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 TL'lik sınırın aşılması kaydıyla 9/11/2022 ile 30/6/2023 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 ile 30/6/2023 tarihleri arasında yapılan 500 TL'lik ısınma gideri ödemeleri istisna kapsamında değerlendirilecek ve bu ödemeler üzerinden gelir vergisi hesaplanmayacaktır.

**(h) İşverenlerce elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olmak üzere yapılan ilave ödemelerin istisnaya konu edilebilmesi için hizmet erbabından elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine ilişkin fatura veya herhangi bir belge talep edilmeyecektir.**

**(i) Hizmet erbabının ücretine ilave olarak elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olmak üzere yapılan ödeme, ücret bordrosunda gösterilecek ancak bu ödemenin 1.000 Türk lirasına kadar olan kısmı istisna kapsamında bulunduğundan gelir vergisi matrahına dahil edilmeyecektir.**

**(i) Bu kapsamda yapılan ödemelere ilişkin olarak damga vergisi istisnası bulunmamaktadır.**



Söz konusu metin sirkülerimiz ekinde dikkatinize sunulmaktadır.

Saygılarımızla.  
Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.  
Erkan Baykuş

*Yukarıda yer verilen açıklamalarımız, konuya ilişkin genel bilgiler içermektedir. EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye, işbu dokümanın içeriğinden kaynaklanan veya içeriğine ilişkin olarak ortaya çıkan sonuçlardan dolayı herhangi bir sorumluluk iddiasında bulunulamaz.*