

**BAZI İSTİSNALARA İLİŞKİN UYGULAMA ESASLARININ  
YER ALDIĞI 322 SIRA NO.LU GELİR VERGİSİ TEBLİĞİ  
YAYIMLANDI**

**Sirküler No: 2023/08  
İstanbul, 09.01.2023**

RSM Turkey Arkan & Ergin  
Yeminli Mali Müşavirlik AŞ

Maslak Office Building,  
Sümer Sokak, No 4, Kat 2,  
İstanbul

T +90 212 370 0700  
F +90 212 274 1817

www.rsmtr.com

7420 Sayılı Kanun'la getirilen ve 09.11.2022 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan;

- ✓ İşverenler tarafından çalışanlara ödenen yemek bedellerinde,
- ✓ Yurt dışı inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerde çalışanlara yapılan ücret ödemelerinde,
- ✓ Elektrik, doğalgaz vb. ısınma giderleri karşılığı çalışanlara yapılan ödemelerde,

Gelir Vergisi istisnası uygulamasına ilişkin usul ve esasların yer aldığı (322) Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği 30.12.2022 tarih ve 32059 sayılı (2. mükerrer) Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

## 1) Yemek Bedelleri İstisnası

### a) Nakit Olarak Verilen Yemek Bedelinde İstisna

İşverenler tarafından çalışanlara, işyerinde veya eklentilerinde yemek verilmeyen durumlarda, nakit olarak ödenen yemek bedelleri 1 Aralık 2022 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, istisna kapsamına alınmıştır.

Ancak, bu istisnanın uygulanabilmesi için;

- İşyerinde veya eklentilerinde yemek verilmemesi,
- Günlük yemek bedelinin 2023 yılı ödemeleri için 110 TL'yi aşmaması,
- Fiilen çalışılan günlere ait olması

koşullarının yerine getirilmiş olması gerekmektedir.

Aralık/2022 ayındaki ödemelerde ise istisna tutarı 51 TL idi.

Ayrıca; nakit olarak yapılan yemek bedeli ödemelerinin, (Türkiye genelinde çalıştırdıkları işçi sayısı 10'dan az olan işletmeler hariç) Bankalar aracılığıyla yapılması zorunludur.

Konuya ilişkin olarak; aşağıda verilen örneklerde, A ve B işverenleri tarafından, çalışanların banka hesaplarına yatırılan yemek bedellerine ait gelir vergisi istisnası uygulamaları açıklanmıştır.

### 1)İşveren (A)

Aralık/22 ayında; her bir çalışanına, bir günlük yemek bedeli olarak 51 TL üzerinden çalışılan 22 gün için toplam (51 TL x 22 gün) 1.122 TL ödeme yapmıştır.

Fiilen çalışılan günler için ödenen bir günlük yemek bedeli 51 TL'yi aşmadığından her bir çalışana yapılan 1.122 TL'lik yemek bedeli ödemesinin tamamı gelir vergisinden istisna edilecektir.

01.01.2023 tarihinden itibaren yemek bedeli istisnası 110 TL olarak belirlendiğinden, aynı çalışma süreleri için Ocak/2023 ayında her bir çalışana bir günlük yemek bedeli olarak **110 TL** üzerinden toplam 2.420 TL (110 TL x 22 gün) ödeme yapıldığında bunun tamamı gelir vergisinden istisna olacaktır.

### 2)İşveren (B)

Aralık/22 ayında, fiilen çalışılan 26 gün için her bir çalışanına 80 TL üzerinden toplam (80 TL x 26 gün) 2.080 TL ödemiştir.

Bir günlük tutarı 51TL'yi aşmayan yemek bedeli ödemeleri gelir vergisinden istisna olduğundan, her bir çalışana yapılan yemek bedeli ödemesinin 1.326 TL'si (51 TL x 26 gün) gelir vergisinden istisna edilecek, kalan (2.080 TL – 1.326 TL) 754 TL ise vergiye tabi olacaktır.

Aynı çalışma süreleri için Ocak/2023 ayında her bir çalışana bir günlük yemek bedeli olarak 150 TL üzerinden toplam (150 TL x 26 gün) 3.900 TL ödeme yapıldığında, bunun (110 TL x 26 gün) 2.860 TL'si için istisna uygulanacak, kalan (3.900 TL – 2.860 TL) 1.040 TL ise vergiye tabi olacaktır

İşverenler, her ay ödedikleri ücretler için ücret bordrosu tutmak zorunda olduğundan, çalışanlara nakit olarak verilen yemek bedelinin tamamını, istisna kapsamında olup olmadığına bakılmaksızın ücret bordrosunda göstermelidir. İstisna kapsamındaki yemek bedeli ödemeleri ise vergi matrahına dâhil edilmeyecektir.

Diğer taraftan; yapılan yemek bedeli ödemelerine ilişkin olarak düzenlenen kâğıtlarda yer alan tutarın, 110 TL'lik kısmı da damga vergisinden de istisnadır.

**b) Yemek Verilerek Sağlanan Menfaatlerde İstisna**

Çalışanlara nakit ödeme yapılmaksızın, işverenler tarafından;

- ✓ *İşyerinde veya eklentilerinde yemek verilmesi,*
- ✓ *Hazır yemek hizmeti verenlerden satın alınan yemeğin, işyerinde veya eklentilerinde çalışanlara verilmesi,*

şeklinde sağlanan menfaatler, herhangi bir tutarla sınırlı olmaksızın gelir vergisinden istisnadır.

İşyerinde veya eklentilerinde yemek verilmeksizin;

- ✓ Yemek hizmeti veren işletmelerden sağlanan ve her bir çalışan için çalışılan günlere ait bu işletmelere bir günlük yemek bedeli olarak yapılan ödemenin,
- ✓ Yemek hizmetinin; yemek kartı, yemek kartlarına yükleme veya yemek çeki satın alınarak verildiği durumlarda, her bir çalışan için çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin,

**110 TL'yi** aşmayan kısmı gelir vergisinden istisnadır.

**2) Isınma Giderleri Karşılığı Olarak Çalışanlara Yapılan Ödemelerde İstisna**

İşverenler tarafından; 09.11.2022 tarihinden 30.6.2023 tarihine kadar (*bu tarih dâhil*) çalışanlara, mevcut ücretlerine ek olarak elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olmak üzere toplam aylık tutarı **1.000 TL'yi aşmayan ödemeler** gelir vergisinden istisnadır.

Çalışanlara ısınma gideri karşılığı yapılan ödemelerin istisna kapsamında değerlendirilebilmesi için, bu ödemelerin;

- *09.11.2022- 30.6.2023 tarihleri arasında yapılmış olması,*
- *Elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılığında yapılması,*
- *Aylık 1.000 TL'yi aşmaması,*
- *Mevcut ücretlerine ek olarak yapılması,*

şarttır.

İstisna; çalışanın ücretine ek olarak ödenen **1.000 TL ile sınırlı olup**, bu tutarın üzerinde kalan elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık bir ödeme yapılması halinde, **aşan kısım ücret olarak vergilendirilecektir.**

Isınma giderlerine karşılık yapılan 1.000 TL'ye kadar olan ödemenin, çalışanın **mevcut ücretine ek olarak yapılması gerektiğinden**, mevcut ücrette bir artış olmaksızın bu istisnadan yararlanılamaz.

Aynı şekilde, asıl ücrete ek yapılmadan; fazla mesai, prim ve sosyal yardım vb. ödemelerin bir kısmının ısınma gideri karşılığı olarak gösterilerek istisna uygulanması mümkün değildir.

Çalışanlardan, ısınma giderlerine istisna uygulanması için elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine ilişkin fatura veya herhangi bir belge istenmeyecektir.

Isınma giderlerine karşılık olmak üzere yapılan ödeme, ücret bordrosunda gösterilmekle birlikte, 1.000 TL'ye kadar olan kısmı istisna kapsamında olduğundan gelir vergisi matrahına dâhil edilmeyecektir.

Isınma gideri istisnası kapsamında yapılan ödemeler için damga **vergisini istisnası bulunmamaktadır.**

### **3) Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerde Çalışanlara Yapılan Ücret Ödemelerinde İstisna**

Gelir Vergisi Kanununun 23'üncü maddesinin birinci fıkrasına eklenen (19) numaralı bentle, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleriyle teknik hizmetlerde çalışan hizmet erbabına,

✓ *Fiilen yurt dışındaki çalışmaları karşılığında*

✓ *İşverenin yurt dışı kazançlarından karşılanarak*

yapılan ücret ödemeleri, 01.12.2022 tarihinden itibaren (bu tarih dahil) gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Söz konusu istisnanın uygulanabilmesi için;

- **Çalışmanın, yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerinde gerçekleşmesi,**
- **Çalışmanın fiilen yurt dışında yapılmış olması**
- **Çalışana yapılacak ödemenin işverenin yurt dışı kazançlarından karşılanması,**

gerekmektedir.

Hizmetin **fiilen yurt dışında verilmesi kaydıyla;**

- ✓ *Yönetim hizmetlerinde,*
- ✓ *İdari hizmetlerde,*
- ✓ *Muhasebe ve benzeri hizmetlerde*

çalışanlar da vergi istisnasından yararlanabilecektir.

Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleriyle teknik hizmetlerde çalışanlara yurt dışı şube tarafından yapılan **ücret ödemeleri gelir vergisinden istisna olduğundan, bu gelirler, yıllık gelir vergisi beyannamesi ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 95'inci maddesi gereği gelir vergisi stopajına tabi değildir.**

Ücret ödemesinin yurt dışı şube adına Türkiye'deki şirket (*merkez*) tarafından ödenmesi de istisnanın uygulanmasına engel değildir

Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerle ilgili çalışmanın hem yurt dışında hem de Türkiye'deki şirkette (*merkezde*) gerçekleştirilmiş olması durumunda; sadece fiilen yurt dışında bulunularak yapılan çalışma karşılığı ödenen ücretler istisnaya konu edilebilecek, yurt içindeki çalışmalar için yapılan ücret ödemeleri ise vergilendirilecektir.

Dolayısıyla; hizmet fiilen yurt dışında verilmediği sürece, yapılan iş yurt dışı ile ilgili olsa bile istisna uygulaması mümkün değildir.

Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleriyle teknik hizmetlerde çalışanlara ödenen ücretler, yurt dışı kazancın tespitinde gider olarak kabul edileceğinden, merkez tarafından gider olarak dikkate alınamayacaktır.

Diğer taraftan; ücret ödemelerine ilişkin olarak düzenlenen kâğıtlarda yer alan tutarın, istisnaya isabet eden kısmı için damga vergisi de hesaplanmayacaktır.

Bilgilerinize sunulur.

Saygılarımızla.