

27.08.2009

Açıklamalı Sirküler Rapor 2009/9

Konu:

PERSONELE VERİLEN AYNİ YARDIMLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

İşletmeler ramazan ayında, ramazan bayramında, kurban bayramında, yılbaşında..v.b. özel günlerde personeline bazı ayni yardımlar yapmaktadırlar. Örneğin: Ramazan ayı boyunca personele içinde yiyecek ve içecek maddeleri olan ramazan paketleri, ramazan bayramında, kurban bayramında, yılbaşında çikolata, kuruyemiş, meyve sepeti, hediye çeki..v.b. yiyecek ve içecek malzemeleri ya da şirketin ürettiği ve şahsi tüketimi de uygun mamullerden şirket personeline bedelsiz olarak dağıtılmaktadır.

Uygulamada personele bedelsiz olarak verilen bu gibi ayni yardımlar vergilendirilmesinde tereddütler yaşanabilmekte ya da vergiye tabi olması gerektiği bilindiği halde gerekli vergilendirme işlemleri yapılmayabilmektedir.

Kısaca belirtecek olursak; vergi uygulaması açısından, personele sağlanan her türlü ayni veya nakdi ödeme ve benzeri menfaat ücrettir ve ücretin vergilendirilmesine dair gerekli işlemlerin yapılması ve hesaplanan verginin de muhtasar beyanname ile beyanı ve ödenmesi gereklidir.

Aşağıda konuyu Gelir Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu ve Sosyal Sigortalar Kanunu açısından açıklayacağız.

1-) Gelir Vergisi Kanunu Açısından Ayni Yardımların Vergilendirilmesi:

GVK Madde 61’de ücret aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır:

“Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

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 şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.”

Görüldüğü gibi GVK bu konuda gayet net bir tanımlama yapmış ve hatta “ayın” şeklinde yapılan ödemelerinde ücret olduğunu lafzen de belirtmiştir.

GVK'da ücretler konusunda bazı muafiyet ve istisnalar tanımlanmıştır. Örneğin: GVK Madde 23'de yer alan; belirli bir tutara kadar ve işyerinde verilmesi şartıyla yemek bedellerindeki istisna, işverene ait olan 100 m²'ye kadar konut istisnası, personel servislerine dair istisna, GVK Madde 25'de yer alan; işe başlatmama tazminatındaki istisna, personele evlenme ve doğum münasebetiyle yapılan yardımlarda istisna, GVK Madde 27'de yer alan; demirbaş mahiyetinde personele verilen giyim eşyasındaki istisna...v.d.

Aslında yukarıda örnek olarak verilen nakdi ve aynı unsurlar GVK açısından ücrettir ve vergiye tabidir. Ancak yine aynı kanunda bu unsurlar için muafiyet veya istisna hükümlerine yer verildiği için vergileme yapılmamaktadır.

GVK'da muafiyet ya da istisna olarak tanımlanmayan bir ödeme ya da menfaatin personele sağlanması halinde bu unsurun kesin olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Uygulamada bu gibi (ramazan ayı boyunca, ramazan bayramında, kurban bayramında, yıl başlarında..v.d.) personele verilen aynı yardımları doğrudan gider yazanlar olduğu gibi ücret olarak dikkate alarak vergiye tabi tutanlar da vardır. Kanunun lafzı her zaman için uygulamada aynen kabul görmeyebilmekte ya da ekonomik ve sosyolojik gelişmelere bağlı olarak kişilerin yaklaşımları (kanunun lafzı değişirse de) farklı olabilmektedir.

Kanunun lafzına göre hareket edecek olursak;

- Personele sağlanan her türlü (aynı veya nakdi) menfaat (GVK'nda ayrıca bir istisna düzenlenmemişse) ücrettir ve vergiye tabidir. Sağlanan aynı yardımlarda yapılması gerekenler:

a) **KDV dahil toplam tutar net ücret olarak dikkate alınacaktır.**

b) KDV dahil toplam tutarı aynı yardım verilen personel sayısına bölerek kişi başına düşen tutar bulunacaktır.

c) Kişi başına düşen tutar NET ÜCRET olarak kabul edilecek ve her bir personelin içinde bulunduğu gelir vergisi dilimine dair gelir vergisi oranı (+) damga vergisi oranı toplamına göre brütleştirilecektir.

d) Brüt tutar üzerinden gelir vergisi ve damga vergisi hesaplanacaktır.

e) Aynı ödemeler sigorta primine ve işsizlik sigortası primine tabi değildir.

f) Yapılan alım dolayısı ile KDV indirilmeyecek veya daha önce indirim konusu yapılmışsa bordronun düzenlendiği ay indirim ile ilgili iptal kaydı yapılacaktır.

Sonuç olarak; özel günlerde personele verilen aynı yardımların ücret olarak vergilendirilmesi zorunluluktur.

Örneğin: (A) İşletmesi ramazan ayında personeline yiyecek ve içecek malzemelerinden oluşan ramazan paketlerinden vermektedir. İşletme 46 kişilik personeline toplam (KDV Dahil) 2.295,40 TL'lik ramazan paketi alımı yapmıştır.

KDV dahil 2.295,40 TL'lik 46 adet ramazan paketinin kişi başı maliyeti 49.90 TL'dir. Bu 49.90 TL her bir kişinin gelir vergisi oranı ile sabit damga vergisi oranı toplamına göre brütleştirilecektir.

1. Yöntem:

Bulunacak brüt tutarlar ilgili ayın **ücret bordrosunda** brüt ücrete ilave edilecektir. Ancak aynı yardımlar sigorta primine tabi tutulmadığı için brüt ücret içindeki bu tutarlar için sigorta primi ve işsizlik sigortası primi hesaplanmayacaktır. Bordroda çıkan net ücretten ise 49.90 TL mahsup edilecek ve buna göre bir net ücrete ulaşılabilecektir. Örneğin:

(a) Personelinin normal ücret hesabı şu şekilde olsun:

Brüt ücret	: 1.000 TL
SSK primi + işsizlik sig. Pr.	: 150 TL
GVM	: 850 TL
GV (% 15 diliminde olduğu kabulü ile)	: 127,50 TL
DV	: 6
Net Ücret	: 716,50 TL

Bu kişiye net 49,90 TL, brüt ise $(49,90 / ((0,15 + 0,006) - 1)) = 59,12$ TL aynı yardım yapılmıştır.

Brüt	:1.059,12
SSK primi + işsizlik sig.pr. (1.000 * 0,15)	: 150,00
GVM	: 909,12
GV %15	: 136,37
DV	: 6,35
Özel kesinti	: 49,90
Net ücret	: 716,50

Muhasebe kaydı:(Mahsup fişi örneği bir personel olarak yapılmıştır ve Sigorta primi ve işsizlik sigortası primi işveren hisseleri örnekte ihmal edilmiştir.)

----- / -----	
MAAŞ HESABI	1.000,00
SOSYAL YARD. HES.	59,12

360 ÖDENECEK VERGİLER	142,72
361 ÖD. SOS.GÜV.KEST.	150,00
335 PERSONELE BORÇLAR	716,50
320 SATICILAR (*)	49,90

----- / -----

(*)Sosyal yardım faturasının tamamının bordro kaydından ayrı olarak yapılması halinde 196 PERSONEL AVANSLARI hesabı kullanılabilir.

Her iki şekilde de normal nakden ödenecek net ücret değişmiyor ama aynı yardım bordroya dahil edilerek vergilendiriliyor ve **kümülatif vergi matrahına da dahil edilmiş** oluyor.

2. Yöntem

İşletmenin ücret programı yukarıdaki şekilde bir hesaplama yapmaya/müdahaleye imkan vermezse, yukarıda anlatılan detaylı hesaplama ayrıca yapılacak ve listelenecek **ama ücret bordrolarındaki kümülatif gelir vergisi matrahına bir şekilde müdahale edilecektir.** Çünkü sonuçta vergiye tabi bir unsur vardır ve ücretlerin doğru gelir vergisi oranına göre vergilendirilmesi için kümülatif gelir vergisi matrahının doğru bir şekilde takibi büyük önem arz etmektedir. Ücret bordrosu kaydı normal yapılacak, fatura kayıtlara alınacak ve ayrıca da aynı yardımın gelir vergisi ve damga vergisi kayıtlara alınacaktır.

Örneğin. 30 personel için 1.200 TL + 96 TL KDV = 1.296 TL tutarında ramazan paketi alınmıştır. 1.296 TL net ücret olarak kabul edilecektir. Kişi başına düşen net ücret 43,20 TL'dir. Bu 43,20 TL her bir personel için ayrı ayrı içinde bulunduğu gelir vergisi dilimine dair gelir vergisi oranı (+)damga vergisi oranı toplamına göre brütleştirilecektir. Örneğin, (A) personeli %15 gelir vergisi diliminde olsun. Bu durumda bu kişiye isabet eden brüt ücreti hesaplamak için gerekli olan brütleştirme oranı: $(0,15 + 0,006) \cdot -1 = 0,844$ dür. Brüt: $43,20 / 0,844 = 51,18$ TL'dir.

Gelir vergisi: $51,18 \cdot 0,15 = 7,67$

Damga vergisi: $51,18 \cdot 0,006 = 0,31$

$51,18 - (7,67 + 0,31) = 43,20$

Muhasebe kayıtları ise:

Faturanın cari kaydı:

----- / -----	
GİDER HESAPLARI	1.296,00
320 SATICILAR	1.296,00
----- / -----	

(* KDV indirimi yapılmayacak,, KDV dahil gider yazılacaktır.

Hesaplanan vergilerin kaydı (mahsup fişi örneği bir personel için yapılmıştır.)

----- / -----	
GİDER HESAPLARI	7,98
360 ÖDENECEK VERGİLER	7,98
- Gelir Vergisi	
- Damga Vergisi	
----- / -----	

Burada gelir vergisi hesaplanan brüt tutar, ücret bordrolarında da dikkate alınacak ve ertesi aya devreden kümülatif gelir vergisi matrahına dahil edilecektir.

Eğer işletme kendi stoklarından (mamullerinden veya mallarından) personeline aynı yardım yapacaksa; bu durumda malların birim maliyetine göre hesaplamalar yine yukarıdaki gibi olacaktır. Ancak bu defa personele bedelsiz teslim edilen bu mallara isabet eden ve zamanında indirilen KDV'nin tespit edilmesi ve indirim iptali kaydının yapılarak KDV beyannamesi ile yardımın yapıldığı aya ait dönemde beyan edilmesi gerekmektedir.

2-)Damga Vergisi Kanunu Açısından Aynı Yardımların Vergilendirilmesi:

Damga vergisi kanununda ücretlere dair herhangi bir istisnaya yer verilmemiştir. Dolayısıyla aynı veya nakdi personele ödenen veya sağlanan her türlü menfaat damga vergisi kesintisine tabiidir.

Damga vergisi kanununa ekli (I) sayılı tablonun “IV. Makbuzlar ve diğer kağıtlar” başlıklı bölümünde;

*“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 paralar** (avans olarak ödenenler dahil) için verilen makbuzlar ile bu paraların nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak cari hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediye olunduğu takdirde nakli veya tediye temin eden kağıtlar (**Binde 6**)”*

açıklaması yer almaktadır.

Madde metninde yer alan hizmet karşılığı ve bilhassa alınan paralar ifadelerine dayanarak bazı vergi uzmanlarının yaklaşımı aynı yardımların Damga Vergisine tabi olmadığı yönündedir.

3-) Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile İşsizlik Sigortası Kanunu Açısından:

5510 sayılı Kanunun “Prime esas kazançlar” başlıklı 80’inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde;

*“Aynı yardımlar ve ölüm, doğum ve evlenme yardımları, görev yollukları, seyyar görev tazminatı, kıdem tazminatı, iş sonu tazminatı veya kıdem tazminatı mahiyetindeki toplu ödeme, keşif ücreti, ihbar ve kasa tazminatları ile Kurumca tutarları yıllar itibarıyla belirlenecek yemek, çocuk ve aile zamları, işverenler tarafından sigortalılar için özel sağlık sigortalarına ve bireysel emeklilik sistemine ödenen ve aylık toplamı asgari ücretin % 30’unu geçmeyen özel sağlık sigortası primi ve bireysel emeklilik katkı payları tutarları, **prime esas kazançta tabi tutulmaz.**”*

açıklaması yer almaktadır.

Görüldüğü gibi, personele sağlanan aynı yardımlar sigorta primi kesintisine tabi değildir.

4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu’nun “İşsizlik sigortası primleri ile sosyal güvenlik primlerine ilişkin hükümler” başlıklı 49’uncu maddesinde, **“İşsizlik sigortası primi, sigortalının 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 80 ve 82 nci maddelerinde belirtilen prime esas aylık brüt kazançlarından % 1 sigortalı, % 2 işveren ve %1 Devlet payı olarak alınır.”**

hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla, 5510 sayılı Kanun 80’inci maddesi ile aynı yardımları prime esas kazançtan istisna tuttuğu için aynı yardımlar üzerinden işsizlik sigortası primi de hesaplanmayacaktır.

**DENGE DENETİM YEMİNLİ
MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş**