

SİRKÜLER 2018/53:7103 sayılı Vergi Kanunları İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’la Gelir Vergisi Kanunu’nda yapılan değişikliklerin uygulaması konusunda 303 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile yapılan açıklamalar

7103 sayılı Vergi Kanunları İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 27.03.2018 tarihli Resmi Gazetede yayınlanmıştır. Konuyla vergi kanunlarında yapılan düzenlemeler konusunda 2018/29 sayılı sirkülerimizde bilgi sunulmuştur. Bu defa 7103 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu’nda yapılan değişikliklerin uygulaması konusunda 11.06.2018 tarihli Resmi Gazetede 303 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği yayımlanmıştır. Tebliğde aşağıdaki başlıklar altında açıklamalar yapılmıştır.

- **İhtiyaç Fazlası Elektrik Enerjisinin Satışında Esnaf Muaflığı**
- **Kadın Hizmet Erbabına Sağlanan Kreş ve Gündüz Bakımevi Yardımında Gelir Vergisi İstisnası**
- **Hizmet Erbabına Ödenen Tazminatların Vergilendirilmesi ile İstisna Uygulaması**
- **Asgari ücretin vergi diliminden kaynaklanan düşüşünün telafisine ilişkin olarak İlave Asgari Geçim İndirimi Düzenlemesi**

A- Yenilenebilir Enerji Kaynaklarına Dayalı Elektrik Üretim Tesisinden Ürettikleri Elektrik Enerjisini Son Kaynak Tedarik Şirketlerine Satarlarda Esnaf Muaflığı Konusunda Açıklamalar

7103 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununun 9 uncu maddesine eklenen bir düzenleme ile 6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu uyarınca lisanssız yürütülebilecek faaliyetler kapsamında yenilenebilir enerji kaynaklarına dayalı elektrik enerjisi üretimi amacıyla, sahibi oldukları veya kiraladıkları konutların çatı ve/veya cephelerinde kurdukları kurulu gücü azami 10 kW’a kadar (10 kW dâhil) olan (Kat maliklerince ana gayrimenkulün ortak elektrik enerjisi ihtiyacının karşılanması amacıyla kurulan dâhil) yalnızca bir üretim tesisinden üretilen elektrik enerjisinin ihtiyaç fazlasını son kaynak tedarik şirketine satanlar vergiden muaf esnaf olarak kabul edilmiştir. Bu konuda tebliğle yapılan düzenleme başlıklar altında özetlenmiştir. Vergiden muaf esnafın teslimleri KDV’den de istisna olduğundan, bu teslimlerde KDV de uygulanmayacaktır.

1- Muafiyetin Kapsamı ve Şartları

6446 sayılı Kanuna göre lisanssız yürütülebilecek faaliyetler kapsamında yenilenebilir enerji kaynaklarına dayalı olarak elektrik üretimi yapan ve ihtiyaç fazlasını satan gerçek kişiler, esnaf muaflığından aşağıdaki şartlar dahilinde faydalanacaktır.

- a) Üretim tesisi sahip olunan veya kiralanan konutların/apartmanların çatı ve/veya cephelerinde (Kat maliklerince ana gayrimenkulün ortak elektrik enerjisi ihtiyacının karşılanması amacıyla kurulanlar dâhil) kurulu olmalıdır,
- b) Üretim tesisinin kurulu gücünün azami 10 kW (10 kW dâhil) olmalıdır,
- c) Elektrik yalnızca bir üretim tesisinde üretilmelidir,
- ç) Üretilen elektrik enerjisinin ihtiyac fazlası son kaynak tedarik şirketine satılmalıdır.

Yukarıdaki şartların sağlanması koşuluyla aşağıdaki durumların bulunması muafiyetten yararlanmaya engel teşkil etmeyecektir:

- Elektrik enerjisi satışı devamlı bir şekilde yapılabilecektir.
- Gerçek kişilerin ticari, zirai veya mesleki kazanç dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olması muafiyeti ihlal etmemektedir.
- Apartman yönetimi tarafından apartmanın elektrik ihtiyacını karşılamak için kurulan elektrik üretim tesisinin mülkiyet hakkı, hisseleri oranında kat maliklerine ait olduğundan, ihtiyaç fazlası elektriğin son tedarik şirketine satışından elde edilen gelirler de vergi kanunları açısından yönetimin değil kat maliklerinin geliri olarak kabul edilmektedir. Ana gayrimenkulün ortak elektrik enerjisi ihtiyacının karşılanması amacıyla apartman yönetimi tarafından kurulan üretim tesisinde üretilen ihtiyaç fazlası enerjinin son kaynak tedarik şirketine satışında her bir malik muafiyetten ayrı ayrı faydalanacaktır.
- Elde edilen gelirin apartman yönetimleri tarafından tahsil edilip ortak giderlerin karşılanmasında kullanılması ve/veya kat maliklerine dağıtılması bu muafiyetten faydalanılmasına engel teşkil etmeyecektir.
- Apartmanların işyeri olarak kullanılan bağımsız bölümlerinin bulunması halinde de apartmanın ortak elektrik enerjisi ihtiyacının karşılanması amacıyla kurulan üretim tesisinde üretilen ihtiyaç fazlası enerjinin son kaynak tedarik şirketine satışında, konut olarak kullananlar muafiyetten yararlanmaya devam edecektir. Tebliğde açıklama olmamasına karşın, apartmanda işyeri olanların elde ettiği gelir işyerinin ticari kazancına dahil olacağı görüşündeyiz.
- Sahibi olunan veya kiralanan işyerlerinde kurulan tesislerde üretilen elektriğin ihtiyaç fazlasının satışından dolayı esnaf muaflığından yararlanılamayacaktır. Ancak konutunu hem işyeri hem de mesken olarak kullananların bu kapsamda elde ettiği kazançları ise muafiyet kapsamında kabul edilecektir.
- Gerçek kişilerce kullanılan birden fazla konutta elektrik üretim tesisi kurulduğu durumlarda, sadece bir tesis için esnaf muaflığından faydalanılabilecek, hangi tesis için esnaf muaflığından faydalanılacağı, ilgili son kaynak tedarik şirketine bildirilmek suretiyle serbestçe belirlenebilecektir.

2- Üretilen Elektrik Enerjisinin Satışında Vergi Tevkifatı Ve Belgelendirme

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/13 numaralı bendinde vergiden muaf esnafa yapılan ödemeler tevkifat kapsamına alınmış olup esnaf muaflığından yararlananlara ihtiyaç fazlası elektrik bedeli olarak yapılan ödemelerde tevkifat oranı 14/5/2018 tarihli ve 2018/11750 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla %0 olarak belirlenmiştir. Esnaf muaflığından yararlananlardan elektrik enerjisi alan son kaynak tedarik şirketleri, ihtiyaç fazlası elektrik enerjisi alımları dolayısıyla;

- Yaptıkları ödeme sırasında gider pusulası düzenleyebilecekleri gibi ödemeye ilişkin banka dekontu ile de ödemeyi tevsik edebileceklerdir. Banka dekontunda da gider pusulasında bulunması gereken bilgilere yer verilecektir. Gider pusulası veya dekontta ödemeye ilişkin vergi tevkifatı %0 olarak gösterilecektir.
- Ödemenin kat maliklerince oluşturulan yönetimlere yapılması muafiyete engel olmayıp, bu durumda da ödeme yukarıdaki şekilde belgelenecek ve gider pusulası kat maliklerince oluşturulan yönetim adına düzenlenecektir.
- Yaptıkları ödemeler muhtasar beyanname ile beyan edilecek ve tevkifat oranı, %0 olarak gösterilecektir.

3- Muafiyetten Faydalananların Yükümlülükleri

- Esnaf muafılığından faydalananların mükellefiyet tesisi, belge düzenleme, defter tutma, beyanname verme gibi yükümlülükleri olmayacaktır.
- Bu muafiyetten yararlananların, kendilerine düzenlenen gider pusulalarını ve bu faaliyetleri ile ilgili olarak satın aldıkları mal ve giderlerine ilişkin belgelerini düzenlendiği yılı izleyen 5 yıllık süre boyunca saklamaları zorunludur.

B- Kadın Hizmet Erbabına Sağlanan Kreş Ve Gündüz Bakımevi Yardımlarında Gelir Vergisi İstisnası

7103 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun 23. maddesine eklenen bir bent hükmüyle, kadın hizmet erbabına işverenlerce kreş ve gündüz bakımevi hizmeti verilmek suretiyle sağlanan menfaatlara, belirli sınırlamalar çerçevesinde gelir vergisi istisnası getirilmiştir. Tebliğle yapılan açıklamalara göre;

1- Kreş Ve Gündüz Bakımevi Hizmetinin İşverenlerce Kendi İş Yerinde Verilmesi Halinde İstisna Uygulaması

Kreş ve gündüz bakımevi hizmetinin işverenlerce kendi iş yerinde verilmesi halinde, bu hizmetten faydalanan **kadın hizmet** erbabına sağlanan menfaatin tamamı gelir vergisinden istisna olacaktır. Söz konusu hizmetin, mülkiyeti işverenin kendisine ait veya kiralamış olduğu diğer yerlerde verilmesi istisna uygulamasına engel teşkil etmeyecektir.

2- Gelir Veya Kurumlar Vergisi Mükelleflerince İşletilen Kreş Ve Gündüz Bakım Evlerinden Hizmet Alınması Halinde İstisna Uygulaması

İşverenlerce, kreş ve gündüz bakımevi hizmetinin işyerinde verilmediği durumlarda gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince işletilen kreş ve gündüz bakım evlerinden hizmet alınabilecektir. Bu durumda istisna uygulamasında aşağıdaki hususlar dikkate alınacaktır.

- Kadın hizmet erbabının aldığı hizmet için yapılan ödeme istisna kapsamındadır.
- Alınan kreş hizmet bedeli işveren tarafından doğrudan hizmet alınan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince işletilen kreş ve gündüz bakım evine yapılması halinde, ödemenin her bir çocuk için asgarî ücretin aylık brüt tutarının %50'si ücret olarak değerlendirilmeyecektir (Kanunun yürürlük tarihi olan 27.03.2018 ile 5.5.2018 tarihi arasındaki ödemelerde %15'i). Bu tutarı aşan ödeme tutarı ile hizmet erbabına doğrudan yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler ise ücret olarak vergilendirilecektir.

- İşverenlerce, kadın hizmet erbabı adına doğrudan kreş ve gündüz bakımevi işleten mükelleflere yapılan ödemelerin belli bir dönem için toplu olarak yapılması durumunda, her bir aya isabet eden tutar, ilgili ay ücret matrahı ile ilişkilendirilerek istisna uygulanacaktır.
- İşveren tarafından ödenen tutar da dahil olmak üzere, kreş ve gündüz bakımevi hizmeti karşılığı olarak gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince fatura hizmet erbabı adına düzenlenecektir. İşverenlerin bu kapsamda yaptığı ödemelere ilişkin belgeleri 213 sayılı Kanunda öngörülen süre boyunca saklamaları zorunludur.
- Kadın hizmet erbabına istisna kapsamında yapılan ödeme ve sağlanan menfaatler asıl ücret ile birlikte ücret bordrosunda gösterilecek ve uygulanan istisna bordroda gösterilecektir.
- İşverenlerce, ilgili kanunlar, toplu iş sözleşmeleri veya bireysel iş sözleşmelerine istinaden kadın hizmet erbabına, asıl ücretine ilave olarak işyerinde kreş ve gündüz bakımevi hizmeti verilmesi veya bu hizmetlerin verilmediği durumlarda, bu hizmetleri sağlayan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine doğrudan ödeme yapılması suretiyle sağlanan menfaatler de gelir vergisi istisnasından faydalanacaktır.

C- Hizmet Erbabına Ödenen Tazminatların Vergilendirilmesi ile İstisna Uygulaması

7103 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. maddesinin (7) numaralı bendine eklenen alt bent ve 61. maddesinin üçüncü fıkrasına eklenen bentle, hizmet erbabına iş sözleşmesinin sona ermesine bağlı olarak karşılıklı sonlandırma veya ikale sözleşmesi kapsamında yapılan iş kaybı, iş sonu, karşılıklı sonlandırma tazminatı gibi ödemelerin ücret geliri kapsamına alınması ile bu ödemelerin kıdem tazminatı tutarına kadar olan kısmının vergiye tabi tutulmaması öngörülmüştür. Tebliğde bu değişiklik dolayısıyla hizmet erbabına ödenen tazminatların vergilendirilmesi ile istisna uygulaması konusunda aşağıdaki başlıklar altında açıklamalar yapılmıştır:

1- Hizmet Sözleşmesi Sona Erdikten Sonra Yapılan Ödemeler Ve Yardımların Ücret Olarak Kabul Edilmesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61 inci maddesinin üçüncü fıkrasına 7103 sayılı kanunla eklenen bent hükmü ile hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi ve ikale sözleşmesi gibi sözleşmeler kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımların ücret olarak kabul edildiği ve vergilendirildiği hususuna açıklık getirilmiştir. Bu tazminatlar, hizmet erbabına işten ayrılma, emekli olma, dava açmama vb. nedenlerle çalışmasından bağımsız olarak ödenmiş olup olmadığına bakılmaksızın, ücret hükümlerine göre vergilendirilecektir.

2- Kıdem Tazminatlarında İstisna Uygulaması

Gelir Vergisi Kanunu'nun 25 inci maddesinin birinci fıkrasının yeniden düzenlenen (7) numaralı bendinin (a) alt bendi ile 1475, 854 ve 5953 sayılı Kanunlara göre ödenen kıdem tazminatlarına uygulanacak istisnaya ilişkin düzenleme aynen korunduğundan bu çerçevede ücret kapsamında değerlendirilen;

- a) 1475 ve 854 sayılı Kanunlar uyarınca ödenmesi gereken kıdem tazminatları gelir vergisinden istisna edilecektir.
- b) 5953 sayılı Kanun uyarınca yapılan ve çalışanın son brüt ücreti üzerinden hesaplanan ve ödenen 24 aylık tutarı aşmayan kıdem tazminatları gelir vergisinden istisna edilecektir.
- c) 1475 ve 854 sayılı Kanunlar uyarınca, hizmet erbabının çalıştığı süre ve kıdem tazminatına esas ücreti dikkate alınarak hesaplanan ve ödenen kıdem tazminatları istisna kapsamına girmekte olup,

hesaplanan bu tutarları aşan ilave ödemeler ise ücret kapsamında değerlendirilmek suretiyle vergilendirilecektir. 1475 sayılı Kanuna göre, kıdem tazminatının yıllık miktarı 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'na tabi en yüksek Devlet memuruna 5434 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu hükümlerine göre bir hizmet yılı için ödenecek azami emekli ikramiyesini geçemez. Dolayısıyla, hizmet erbabının kıdem tazminatına esas ücretine göre hesaplanan ve en yüksek Devlet memuruna bir hizmet yılı için ödenen azami emekli ikramiyesi tutarını aşan ödemelerde en yüksek Devlet memuruna ödenen azami emekli ikramiyesi kadarlık kısmı istisnaya konu edilecek, aşan kısmı ise ücret olarak vergilendirilecektir.

1475 sayılı kanun kapsamındaki personelle ilgili örnek hesaplama:

Açıklama	No	Örnek A	Örnek B
Brüt ücret		2.500,00	6.000,00
Çalışma yılı		1	10
Kıdem tazminatı	1	2.500,00	50.017,60
İş güvencesi, sonlandırma, ikale vb. adlarla yapılan ödeme	2	2.500,00	150.000,00
Ödenen toplam tutar	3=1+2	5.000,00	200.017,60
Vergiden istisna edilecek tutar	4=Çalışma yılı*Kıdem tazm.tavanı	5.001,76	50.017,60
Vergiye tabi tutar	5=3>4;3-4;0	0,00	150.000,00

01 Ocak 2018 - 30 Haziran 2018 5.001,76

Kıdem tazminatı tavanı

3- Hizmet Sözleşmesi Sona Erdikten Sonra Yapılan Ödemeler Ve Yardımlarda İstisna

Gelir Vergisi Kanunu'nun 25 inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinin (b) alt bendinde 7103 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile çalışma hayatında hizmet erbabına işten ayrılma, emekli olma, dava açılmaması vb. nedenlerle karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi ödemelerin çalışanın tabi olduğu mevzuata göre kıdem tazminatına ilişkin istisna tutarının hesabında dikkate alınması gerektiği hususuna açıklık getirilmiştir. Buna göre;

- İlgili Kanunlar uyarınca ödenecek kıdem tazminatlarından gelir vergisinden istisna edilecek tutar hesap edilirken, yukarıda sayılan ödemeler de dahil edilerek ödemelerin toplamı dikkate alınarak istisna uygulanacak, istisnayı aşan tutarlar ise ücret olarak gelir vergisine tabi tutulacaktır.
- 1475 ve 854 sayılı Kanunlar uyarınca hesaplanan kıdem tazminatı tutarı dışında, birinci fıkrada sayılan ilave bir tazminat ödemesi yapılması halinde, bu ödemenin; bu tutar ile kıdem tazminatı tutarı toplamının, en yüksek Devlet memuruna ödenen azami emekli ikramiyesi tutarını aşmayan kısmı istisnaya konu edilecektir.
- 5953 sayılı Kanun uyarınca kıdem tazminatı ödenen hizmet erbabına, bu tazminat dışında, yukarıda sayılan ilave bir tazminat ödemesi yapılması halinde, bu tutar ile kıdem tazminatı tutarı toplamının, çalışanın son brüt ücreti üzerinden hesaplanan 24 aylık tutarını aşmayan kısmı istisnaya tabi tutulacaktır.
- 1475 ve 854 sayılı Kanunlara tabi olarak çalışanlara kıdem tazminatı ödenmediği, ancak yukarıda sayılan bir tazminat ödendiği durumlarda, ödenen bu tazminat tutarının, en yüksek Devlet memuruna ödenen azami emekli ikramiyesi tutarını aşmayan kısmı, 5953 sayılı Kanuna tabi olarak çalışanlarda ise çalışanın son brüt ücreti üzerinden hesaplanan 24 aylık tutarını aşmayan kısmı istisnaya tabi tutulacak, aşan kısmı ise ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır.

D- İlave Asgari Geçim İndirimi Uygulaması

7103 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun 32. maddesine eklenen bir fıkra hükmüyle, asgari ücret tutarında gelir elde edenlerin gelirlerinde, yılın son aylarında gelir vergisi tarifesi ikinci dilimine geçmeleri nedeniyle oluşan düşüşü önlemek üzere, bekâr ve çocuksuz bir asgari ücretlinin durumu esas alınarak, asgari ücretin altında kalan tutar kadar asgari geçim indiriminin artırılması suretiyle düşüş önlenmiştir. Tebliğde bu düzenlemenin uygulamasına ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Buna göre;

- Artan oranlı vergi tarifesi nedeniyle net ücretleri, sadece çalışanın kendisi için asgarî geçim indirimi hesaplanan asgarî ücretlilere, içinde bulunulan yılın Ocak ayına ilişkin ödenen net ücretin altında kalanlara, bu tutar ile bu tutarın altında kaldığı aylara ilişkin olarak aylık hesaplanan net ücreti arasındaki fark tutar, ücretlinin asgari geçim indirimine ayrıca ilave edilecektir.
- Bu fark tutar, 265 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen esaslara göre düzenlenen "Asgari Geçim İndirimi Bordrosu"nda hesaplanan asgari geçim indirimine ayrıca ilave edilecektir.
- Asgari geçim indirimi bordrosunda yer alan ilave tutar dahil toplam asgari geçim indirimi tutarı, ücret ödemesinin yapıldığı döneme ilişkin ücret bordrosunun "Asgari Geçim İndirimi" satırına aktarılacaktır.
- Hesaplanan ilave tutar dahil toplam asgari geçim indirimi tutarı, hizmet erbabının ücreti üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için, söz konusu tutarın ücretlilere ödenmiş olması gerekmektedir.
- Asgari geçim indiriminin toplamı, ücretlinin o aydaki ücretinden kesilen gelir vergisinden fazla olamayacaktır.
- Bu uygulamada **net ücret**, yasal kesintiler sonrası ücret tutarına asgari geçim indiriminin ilavesi sonucu oluşan ücreti ifade etmektedir.
- Tebliğde hizmet erbabına yapılan ve ücret olarak kabul edilen tazminat ve prim gibi mutaat olmayan ödemeler dolayısıyla üst dilime girilmesi halinde ilave asgari geçim indirimi uygulanmayacağı belirtilmiştir.
- Hizmet erbabının, ücret aldığı dönemde işe başlaması veya işten ayrılması, ücretsiz izin ve benzeri nedenlerle net ücretinin Ocak ayında sadece kendisi için asgari geçim indirimi hesaplanan asgari ücretlilere ödenen net ücretin altına düşmesi durumunda ilave asgari geçim indirimi uygulanmayacaktır.
- İlgili yılda geçerli asgari ücretin dönemsel olarak farklı tutarlarda belirlenmiş olması halinde, baz alınan Ocak ayına ilişkin ödenen net ücret yerine, yeni asgari ücretin geçerli olduğu aylar için artışın uygulandığı ilk aydaki ücret üzerinden Kanunun 103 üncü maddesinde yer alan tarifenin ilk dilimindeki oran baz alınarak hesaplanan net ücret esas alınacak ve buna göre ilave asgari geçim indirimi uygulanacaktır.