

# DENET VERGİ SİRKÜLER



Sirküler Tarihi : 28.05.2020  
Sirküler No : 2020/055

## **İŞVERENLERCE HİZMET ERBABININ İŞYERİNE GİDİP GELMESİ İÇİN SAĞLANAN MENFAATLERE İLİŞKİN İSTİSNA UYGULAMASINA YÖNELİK DÜZENLEMELER (311 SERİ NO.LU GELİR VERGİSİ KANUNU GENEL TEBLİĞİ)**

7194 sayılı Kanununun 11 inci maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin (10) numaralı bendine parantez içi hüküm eklenerek madde aşağıdaki şekilde değiştirilmiş olup, yapılan bu düzenleme hakkındaki görüşlerimiz 2019/101 sayılı Sirkülerimizde bilgilerinize sunulmuştur.

“10. Hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri (işverenlerce taşıma hizmeti verilmeyen durumlarda, çalışılan günlere ait bir günlük ulaşım bedelinin 10 Türk lirasını (2020 yılı için 12 TL) aşmaması ve buna ilişkin ödemenin toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçlarının temini şeklinde yapılması şarttır. Ödemenin bu tutarı aşması hâlinde aşan kısım ile hizmet erbabına ulaşım bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir. Bu istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.)”

### **BDO Yayıncılık A.Ş.**

Eski Büyükdere Cad. No.14  
Park Plaza Kat:4  
34398 Maslak/İstanbul  
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00  
Fax: +90 212 365 62 02  
e-mail: [bdo@bdo.com.tr](mailto:bdo@bdo.com.tr)  
[www.bdo.com.tr](http://www.bdo.com.tr)

*Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş. bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.*

*BDO International global ağıının toplam gelirleri 2019 yılında 9,6 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167'dan fazla ülkede bulunan 1.809 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dâhil dünya çapında 88.110 kişi çalışmaktadır.*

*Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.*

Bu değişiklik 1.1.2020 tarihinden geçerli olmak üzere Kanunun yayım tarihi olan 7.12.2019’da yürürlüğe girmiştir.

Bu defa yayımlanan 311 seri no.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile başkaca düzenlemeler yanında iş bu değişikliğe yönelik düzenlemeler de yapılmıştır. Teblię düzenlemeleri (italik font olarak yer almaktadır) ve düzenlemeler hakkındaki görüşlerimiz (normal ve bold font olarak yer almaktadır) aşağıdaki gibidir: *GVK’nun 23. maddesinin birinci fıkrasının (10) numaralı bendi hükmüne istinaden, hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla vasıta temini veya hizmet satın alınması suretiyle işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri nedeniyle hizmet erbabına sağlanan menfaatlere öteden beridir uygulanan gelir vergisi istisnası devam etmektedir.*

*7194 sayılı Kanunla, 1/1/2020 tarihinden itibaren elde edilen ücret gelirlerine uygulanmak üzere, GVK’nun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (10) numaralı bendine eklenen parantez içi hükümlerle, işverenler tarafından hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerine yönelik taşıma hizmeti verilmediği durumlarda, hizmet erbabına verilen toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçları için yapılan ödemeler nedeniyle sağlanan menfaatler de istisna kapsamına alınmıştır.*

*Hizmet erbabının toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçlarının temini suretiyle sağlanan menfaatlere ilişkin istisnadan faydalanılabilmesi için;*

- İşveren tarafından, hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla ulaşım vasıtası temini veya hizmet satın alınması suretiyle taşıma hizmeti verilmiyor olması,*
- Taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçlarının, münhasıran hizmet erbabının işyerine gidip gelmesi için kullanacağı toplu taşıma araçlarında geçerli olması (Ulaşım bedeli için yüklenen tutarın sadece ulaşımda kullanılabilecek şekilde sınırlandırıldığı başka amaçlarla da kullanılabilen ödeme araçlarının kullanımı bu şartın ihlali sayılmaz),*
- Yapılan ödemenin fiilen çalışılan günlerle sınırlı olması,*
- Ulaşım bedelinin günlük belirlenen tutarı (2020 yılı için 12 TL) aşmaması,*
- Toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçlarının teminine ilişkin harcamaların belgelendirilmesi,*

*gerekmektedir.*

Bilindięi üzere şehir içi toplu taşıma işletmeleri genellikle belediyelere bağlı veya belediyelerle anlaşmalı olup bunlarda kullanılacak kartlar şehir kart, kent kart, İstanbul Kart vb. isimler altında belediyelerin başka ücretli hizmetlerinde ve teslimlerinde de kullanılabilir. Tebliğde, bu kartların yalnızca toplu taşıma amacıyla kullanılabilecek şekilde sınırlandırılması şartı aranmıştır. Bu sınırlamanın ne şekilde uygulanacağı belli değildir. Bize göre böyle bir sınırlandırmaya gerek olmayıp, personelin fiili hizmet süresine denk gelecek tutar kadar istisna sağlandığına göre, aşan kısım hangi amaçla kullanılırsa kullanılсын vergilendirilecektir.

Diğer yandan Tebliğde toplu taşıma kartlarının belgelenmesi konusunda herhangi bir düzenleme yer almamıştır. Uygulamada bu kartlar genellikle belediyelere ait makinalardan veya anlaşmalı bayilerden temin edilip ücreti karşılığında doldurulmakta ve karşılığında makinalardan çıkan mali değeri olmayan fiş alınabilmektedir. Belediye ile anlaşmalı bayilerde de fiş karşılığında karta yükleme yaptırabilmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın bir özelvesinde <sup>1</sup>“kartlı ödeme sistemlerinin kullanıldığı şehir içi ulaşım vasıtaları (otobüs vb.) için yapılan masrafların 382 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtildiği şekilde yükleme yapılması sırasında bayilerce düzenlenecek olan bilgi fişinin de eklenmesi suretiyle tanzim edilecek bir bordroya dayanılarak tevsik edilmesi” gerektiği belirtildikten sonra, “özel matraha tabi şehir içi yolcu taşıma araçlarında kullanılmak üzere satın alınan biletler ve dolumu yapılan kartların bedeli karşılığında alınan fatura ve benzeri belgelerde gösterilen toplam bedel üzerinden iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle hesaplanacak KDV'nin indirimi mümkün bulunmaktadır. Söz konusu bilet ve kartların özel matrah uygulanmadan doğrudan belediyeden temini halinde KDV'nin indirimi için fatura veya benzeri belgelerde KDV'nin ayrıca gösterilmesi gerekmektedir.” denilerek toplu taşımanın nasıl belgeleneceği ve KDV indiriminin de bu belgelere dayanılarak yapılabileceği belirtilmiştir.

Ayrıca kartların personel tarafından bedeli kendilerince karşılanmak suretiyle makinalarda doldurulduğu durumda makinadan temin edeceği bilgi fişi karşılığında kendisine yapılacak ödemelerin personele yapılan nakdi ödeme olarak değerlendirilmeyip vergilenmemesi, bu şekilde getirilen belgelerin istisna uygulamasına konu edilmesi gerekir. Diğer yandan kartların personeli çalıştıran işverenlerce topluca doldurulup bedelinin doğrudan belediyelere vb. kuruluşlara ödenmesi ve karşılığında topluca fatura veya bilgi fişi alınması da mümkün olup, bu ikinci yöntem personele ödeme yapılması gereğini ortadan kaldırdığı için daha güvenilir ve fakat uygulama bakımından daha zordur.

*İşverenler tarafından, hizmet erbabına;*

- Ulaşım bedelinin nakit olarak verilmesi,
- Ulaşım bedeli karşılığının, hediye kartı ve benzeri ulaşım harcaması dışında diğer alışverişlerde de kullanılabilir ödeme araçları şeklinde verilmesi,
- Araç tahsis edilmesi,
- Çalışılmayan günler için de ulaşım bedeli ödenmesi,
- İşyerlerine gidip gelmelerini sağlamak amacıyla taşıma hizmeti verilmesinin yanında ilave olarak toplu taşıma kartı, bilet veya bu amaçla kullanılan ödeme araçları verilmesi,

*durumlarında, istisnadan faydalanılamayacak olup, yapılan bu ödemeler ve sağlanan menfaatler net ücret kabul edilerek brüte iblağ edilmek suretiyle gelir vergisine tabi tutulacaktır.*

*İşverence hizmet erbabının ikamet ettiği mahallerin tümüne taşıma hizmeti sağlanmadığı veya taşıma hizmetinin belirli merkez mahallere yapıldığı ve hizmet erbabının ikametgahından bu mahallere ve bu mahallerden ikametgahına ulaşım için*

de yol masrafı yaptığı durumlarda, işverence verilen toplu taşıma hizmetinden faydalanmayan veya bu hizmete ulaşım için toplu taşıma araçlarını kullanmak zorunda olan hizmet erbabına verilen toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçları verilmesi durumunda da istisnadan faydalanılacaktır.

Diğer yandan Tebliğde yapılan bu düzenlemenin kişinin hem işverence sağlanan servis hizmetinden hem de toplu taşıma kartı imkânından eş zamanlı yararlanmasını önlemeye yönelik olduğunu, işverenin bazı hatlara servis sağlamakla birlikte işçinin oturduğu yere servis sağlamadığı veya servisin oturulan yere uzak güzergâhtan geçmesi nedeniyle işçinin servis hizmetinden yararlanmayıp toplu taşımayı tercih ettiği durumda taşımaya yönelik mükerrer menfaatten söz edilemeyeceğinden toplu taşıma kartı için sağlanan istisnanın uygulanabileceğini düşünüyoruz.

*İşverenlerce hizmet erbabı için yapılan ulaşım bedeli ödemelerinin birden fazla ayı kapsayacak şekilde toplu olarak yapılması durumunda, hizmet erbabının çalıştığı günler dikkate alınarak her bir aya isabet eden tutar ayrı ayrı istisna kapsamında değerlendirilecektir.*

*Hizmet erbabının izin, rapor ve benzeri nedenlerle çalışmadığı günlere ilişkin ilgili ayda peşin olarak yapılan ve istisnaya konu edilmiş olan taşıma gideri ödemeleri için işverenlerce ilgili ayda düzeltme yapılabileceği gibi, ertesi ay için yapılan taşıma gideri ödemelerinden de mahsup edilmesi mümkün bulunmaktadır.*

*Örnek 1: İşveren (A), yanında çalışan hizmet erbabı Bay (B)'nin şehir içi ulaşımda kullandığı toplu taşıma kartına, 2020 yılı Mart ayında 26 gün çalışacağı varsayımıyla peşin olarak 312 TL (KDV hariç) yükleme yapmıştır. Bay (B), Mart ayında 10 gün izin kullanmıştır.*

*Bay (B)'nin Mart ayında 16 gün çalıştığı göz önüne alındığında, işveren (A) tarafından hizmet erbabı Bay (B)'nin toplu taşıma kartına yüklenen 312 TL'nin 192 TL'si istisna kapsamında değerlendirilecektir.*

*İşveren (A)'nın peşin olarak ödediği 312 TL'ye istisna uygulamış olması halinde ise, düzeltme yapabileceği gibi, fark tutarı izleyen ayda yapacağı ödemedden indirmek suretiyle, istisnayı daha düşük uygulayabilecektir.*

**Toplu taşıma kartlarının aybaşında peşinen verildiği durumlarda, ay sonu itibariyle fiili çalışma süresi belli olacağından, o aya ait muhtasar beyanname istisna uygulanan ve uygulanmayan tutarlara göre verilebileceği gibi, o ay istisna tam olarak uygulanıp peşin verilen toplu taşıma kartı kontörlerinin fiili çalışmaya girmeyen kısmı vergilendirilmeksizin sonraki ayların fiili çalışma nedeniyle kullanılan ulaşımına mahsup edilebilecektir.**

*213 sayılı Kanununun 238 inci maddesinin birinci fıkrasında, işverenlerin her ay ödedikleri ücretler için ücret bordrosu tutmaya mecbur oldukları hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla, işverenlerce hizmet erbabına, işyerine gidip gelmesi için toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçları vermek suretiyle sağlanan menfaatlerin vergiden istisna edilecek kısmının da ücret bordrosunda gösterilmesi gerekmektedir.*

*İşverenlerin hizmet erbabına toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçları vermek suretiyle sağladığı menfaatler için bir günlük (2020 yılı için 12 TL) ulaşım bedeline katma değer vergisi dahil değildir. Ulaşım bedelinin istisnaya isabet eden tutarına ait yüklenilen katma değer vergisi işverenlerce indirim konusu yapılabilecektir. İşverenler tarafından istisna tutarından daha fazla ödeme yapılması halinde, istisna tutarını aşan kısım (istisna tutarına aşan kısma isabet eden katma değer vergisi dahil olmak üzere) net ödenen ücret olarak kabul edilecek ve brüte iblağ edilmek suretiyle gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacaktır. Diğer taraftan, istisna tutarını aşan kısma isabet eden ve ücret olarak kabul edilen KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı tabiidir.*

*Örnek 2: İşveren (C), 2020 yılı Nisan ayında 20 gün çalışan hizmet erbabı Bay (D)'nin toplu taşıma kartına 472 TL (400 TL + 72 TL KDV) yüklemiştir. İşveren (C) tarafından bu tutarın 240 TL'si istisnaya konu edilecektir. İstisna kapsamındaki bu tutara isabet eden 43,2 TL'lik KDV indirim konusu yapılabilecektir. İstisna tutarını aşan 160 TL (400 TL - 240 TL)+28,80 TL KDV dahil toplam tutar olan 188,80 TL net ödenen ücret olarak kabul edilecek ve brüte iblağ edilmek suretiyle gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacaktır. Diğer taraftan, 28,80 TL'lik KDV indirim konusu yapılamayacaktır.*

**Tebliğdeki bu düzenleme kanaatimizce son derece isabetli olmuş, istisna tutar üzerinden hesaplanan KDV'nin indirimi imkânı sağlanmıştır.**

**Diğer yandan Tebliğde belirtilmemiş olmakla birlikte, personelin eve gidiş geliş nedeniyle değil ama işletmelerin günlük işleri nedeniyle şehir içi toplu taşıma araçlarını kullanan personele verilen ve doldurulan veya personelce doldurulup bedeli kendisine ödenen kartlar için GVK'nun 23/10 maddesinde belirtilen bu istisna hükmü uygulanabilir değildir. İşletmelerin bu tür giderleri, personel giderleriyle ilişkilendirilmeksizin doğrudan GVK'nun 40/1'inci maddesi kapsamında gider yazılabilir ve KDV'si de indirilebilir. Bunun belgelendirilmesi için gezici personelden şehir içi ulaşım masraflarını gösteren imzalı masraf beyan formları vb. belgelerin alınmasında yarar vardır.**

Saygılarımızla.