

DENET DUYURU



Duyuru Tarihi : 30.03.2015
Duyuru No : 2015/052
Yayımlandığı Yer : YAKLAŞIM DERGİSİ -
NİSAN 2015 Sayı : 268

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
www.bdo.com.tr

PERSONELE KONUT TAHSİS EDİLMESİNE İLİŞKİN VERGİSEL ÖZELLİKLER

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

mehmet.mac@bdo.com.tr

ÖZET:

Bilindiği üzere ücret, gelir vergisine tabi olan ve stopaj suretiyle vergilendirilen bir gelir türüdür.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61 inci maddesinde ücret şöyle tanımlanmıştır :

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

Bu tarif gereğince 61 inci maddede bahsi geçen hizmet erbabına ve ücret geliri elde eden diğer kimselere **konut tahsis edilmesi, para ile temsil edilebilen menfaat sağlama** anlamındadır ve prensip olarak gelir vergisi stopajına tabidir.

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 2014 yılında 7,02 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 152 ülkede bulunan 1.328 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 60.000 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla 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.

Denet'in müşterilerine özel bir hizmetidir. İzinsiz çoğaltılamaz, iktibas edilemez.

ANCAK;

- Personelin iş yerinde ve işyerinin müstemilatında barındırılması stopaja tabî değildir. (GVK 40/2)
- Geçici görevde bulunan personelin bu görev nedeniyle gittiği yerde barındırılması stopaja tabî değildir. (GVK 40/4)
- Bazı konut tahsisleri de, G.V.K. nun 23/9 uncu maddesi gereğince vergiden (stopajdan) istisna edilmiştir.
- Personeler konut tahsisi nedeniyle KDV hesaplanmaz.

Aşağıdaki bölümlerde, personele konut tahsisi hakkındaki yasal düzenlemeler ve görüşlerimiz açıklanmıştır.

NOT: Aşağıda personel için yaptığımız açıklamalar, ücreti gelir vergisi stopajına tabi tutulan yönetim kurulu başkanı ve üyeleri ile tasfiye memurları açısından da geçerlidir. Tek fark bu kişilerin hizmet akdi ile bağlı olmamaları nedeniyle hiçbir durumda sosyal güvenlik kesintisine gerek olmamasıdır.

1. STOPAJ GEREKTİRMEYEN BARINDIRMALAR VE STOPAJA TABİ KONUT TAHSİSLERİ :

1.1.Stopaj Dışı Barındırmalar :

1.1.1. İşyerinde veya İş Yeri Müstemilatında Personelin Barındırılması :

GVK nun 40/2 inci maddesinde; hizmetli ve işçilerin, İşyerinde ve işyeri müstemilatında ibatesi için yapılan giderlerin doğrudan (stopajsız) gider yazılması öngörülmüştür.(Bu hüküm kurumlar açısından da geçerlidir.)

İş yeri kavramı ise VUK nun 156 ncı maddesinde şöyle tarif edilmiştir:

«Ticarî, sınaî, ziraî ve meslekî faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, taşocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticarî, sınaî, ziraî veya meslekî bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir.»

Personelin ibatesi (barındırılması) için yapılan giderlerin doğrudan (stopajsız) gider yazılması için, barındırma yerinin işyerinde veya işyerinin müstemilatında olması gerekmektedir.

Müstemilatın kelime anlamı “*eklenti*” dir. Bu tabir, “*taşınmazın kullanımı kolaylaştıran ek tesis*” olarak tanımlanmaktadır.

Mesela bir imalathanedeki çekme kat tefriş edilerek, bu işyerinde çalışanlardan birine veya bir kaçına kalmaları için tahsisi dolayısıyla yapılan masraflar bu cümledendir. Keza inşaat şantiyelerinde, baraka veya portakabin kurularak, yahut inşaatın bir bölümünde yatacak yer hazırlanarak işçilere kullanılması nedeniyle ortaya çıkan harcamalar direkt olarak gider yazılabilir ve bu tahsis stopaj gerektirmez. İşçiye menfaat sağlandığı gerekçesiyle stopaj hesaplanmaz.

İşyerinde veya işyeri müstemilatında işçiye yatacak yer (yatak, yorgan, çarşaf, dolap v.s.) sağlanması yanı sıra bu yerin ısıtılması, aydınlatılması, su temini gibi masraflar da, 40/2 inci maddeye göre doğrudan gider yazılabilmektedir.

1.1.2.Geçici Görevde Bulunan Personelin Barındırılması:

GVK nun 40/4 üncü maddesinde, işle ilgili olarak yapılan seyahat ve ikâmet giderlerinin doğrudan gider yazılacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre hizmet erbabı geçici bir görevin ifası için seyahate gönderildiğinde, bu kişinin geçici görevle bulunduğu yerdeki ikametinin sağlanması, ücret kapsamına giren bir menfaat değildir ve stopaj söz konusu olmaksızın ikamete ilişkin masraflar (belgelerine dayanılarak) gider kaydedilebilmektedir.

Hangi yerlerin daimi görev yeri sayılacağı hangi yerlerin geçici görev yeri telakki edileceği konusunda 6245 sayılı Harcırah Kanununun 3/g ve h maddesindeki şu tarifler dikkate alınabilir:

“g.Memuriyet mahalli: Memur ve hizmetlinin asıl görevli olduğu veya ikametgâhının bulunduğu şehir ve kasabaların belediye sınırları içinde bulunan mahaller ile bu mahallerin dışında kalmakla birlikte yerleşim özellikleri bakımından bu şehir ve kasabaların devamı niteliğinde bulunup belediye hizmetlerinin götürüldüğü, büyükşehir belediyelerinin olduğu illerde ise il mülki sınırları içinde kalmak kaydıyla memur ve hizmetlinin asıl görevli olduğu veya ikametgâhının bulunduğu ilçe belediye sınırları içinde kalan ve yerleşim özellikleri bakımından bütünlük arz eden yerler ile belediye sınırları dışında kalmakla birlikte yerleşim özellikleri bakımından bu yerlerin devamı niteliğindeki mahaller ve kurumlarınca sağlanan taşıt araçları ile gidilip gelinebilen yerleri;

h. Başka yer: Yukarıda (g) fıkrasında yazılı memuriyet mahalli dışındaki yerleri;

ifade eder.”

Buna göre daimi görev yeri dışındaki bir yere iş için gönderilen personele kalacak yer (ve yiyecek sağlanması) için yapılan masraflar doğrudan gider yazılabilir.

1.1.3.Misafirhaneler:

Sürekli otel parası ödemek zorunda kalan bazı firmalar misafirhane kurmak suretiyle bu masraflarını azaltmaya çalışmaktadırlar. Amaca uygun şekilde kullanılan bu gibi misafirhanelerin tüm masrafları bizim anlayışımıza göre gider kaydedilebilir (KDV leri indirilebilir). Çünkü bu giderler otel giderlerinin alternatifi niteliğindedir. Misafirhanelerde firma personelinin geçici olarak kalmasının stopaj gerektirmediği kanaatindeyiz. Ancak, söz konusu misafirhanelerde sürekli görevde bulunan personelin uzun müddet kalması ve hele aile efradı ile birlikte ikamet etmesi halinde, bunun stopaj gerektirdiği tenkidi ile karşılaşılabilir.

Misafirhanenin işyerinde veya müstemilatında olması şart değildir. Amaca uygun bir yerde kira ile tutulmuş olan veya firma aktifine dahil gayrimenkuller misafirhane haline getirilebilir.

1.1.4.Dinlenme Tesisleri:

Personelin tatilini geçirmesi amacıyla kurulan dinlenme tesislerinde durum farklıdır. Bu gibi tesislerde personelin bedava veya cüzî bir ücretle kalması stopaj yapılmasını gerektirmez. Çünkü sağlanan menfaat personelin tümüne yöneliktir, ferdileşme yoktur.

Fakat bu gibi tesislerin masrafları kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmakta ve KDV indirimleri reddedilmektedir.

1.1.5.Yatakhane, Koğuş Bekar Lojmanı Gibi Yerler:

Bu gibi yerler işlerinde veya işyeri müstemilatında oluşturulmuşsa mesele yoktur. Yukarıda izah ettiğimiz şekilde direkt gider kaydı yapılabilir.

Fakat söz konusu yerler işyeri veya müstemilatı dışında bulunuyorsa, stopajsız gider yazılıp yazılamıyacağı, bize göre tartışılmaya müsait bir konudur. GVK nun 40/2 inci maddesi lafız olarak dikkate alındığında gider kaydı yapılamıyacağı sonucu çıkmaktadır. Ancak, bu durumda stopajın zorunlu olduğunu söylemek de güçtür. Çünkü stopaj için belli bir personele para ile temsil edilebilen belli bir menfaatin sağlanması yani menfaatin «ferdileşmiş» olması gerekir.

Konut tahsisinde stopaj zorunluluğundan söz edebilmek için personele ailesi ile birlikte veya tek başına ikamet edebileceği yani sadece o personelin istifadesine sunulmuş bir konutun mevcudiyeti gerektiği görüşündeyiz. Nitekim, firmalarca oluşturulan dinlenme tesislerinde, personelin bila bedel tatilini geçirmesi durumunda stopaj aranmamakta fakat gider kaydına da müsaade edilmemektedir.

1.2.Stopaja Tabî Konut Tahsisleri:

Yukarıda açıklandığı üzere, işyerinde veya işyeri müstemilatında personele yatacak yer temini, geçici görevdeki personelin ikametinin sağlanması ve misafirhane uygulaması dışında ve personelin bizzat veya ailesi ile ikamet etmesi için sadece o personelin istifadesine sunulmuş konutlar prensip olarak stopaja tabîdir.

2. KONUT TAHSİSİ DOLAYISIYLA YAPILACAK STOPAJLARA İLİŞKİN İSTİSNA HÜKÜMLERİ :

Ücretlerle ilgili gelir vergisi istisnalarını düzenleyen GVK nun 23/9 uncu maddesinde;

«Genel olarak maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere konut tedariki ve bunların aydınlatılması ısıtılması ve suyunun temini suretiyle sağlanan menfaatler ...»
gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Bu hükmün, yukarıda bahsi geçen 40/2 nci madde ile farklı yönleri şöyle özetlenebilir:

- 40/2. madde bütün işyerlerine şâmil olduğu halde 23/9. madde fabrikalara (ve maden işletmelerine) münhasırdır.
- 40/2. madde sadece işyeri ve müstemilatında ibâteden bahsettiği halde 23/9. madde işyeri ve müstemilatı dışındaki ibâteyi de kapsamaktadır.
- 40/2. madde sadece personelin ibatesini kapsadığı halde 23/9. madde işçi ile birlikte ailesinin ibatesini de kapsamaktadır. 23/9. maddenin işçilere sağlanan menfaati, 40/2. maddenin aksine gider değil ücret saymasının ve ondan sonra bu niteliği dolayısıyla istisna etmesinin başlıca nedeni de budur.
- 40/2. maddenin personele sadece yatacak yer ile bunun su, aydınlatma ve ısıtmasını değil eşya temini ile ikamete ilişkin diğer giderleri de kapsamasına mukabil, 25/9. madde münhasıran yatacak yer, su, elektrik ve ısıtmayı kapsamaktadır. İbate hizmetleri ve ev eşyalarının istisnaya dahil olup olmadığı tartışmaya açıktır.
- Nihayet, 40/2. madde, hizmetli ve işçileri kapsadığı halde, Danıştay içtihatlarına göre 23/9. madde, bedenî faaliyeti fikri faaliyetinden fazla olup bilfiil üretim zinciri içinde çalışan işçileri kapsamaktadır.

ÖTE YANDAN;

Yine GVK nun 23/9 uncu maddesinde;

«..... mülkiyeti işverene ait brüt alanı 100 m² yi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler » gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Aynı maddeye göre, mülkiyeti işverene ait olup personele tahsis edilen konutun brüt alanı 100 m² nin üstünde ise (ve stopajı önleyen başka bir istisna hükmü yoksa) brüt 100 m² yi aşan kısım için stopaj hesaplanır (parantez içi hüküm). Bu istisna ile ilgili özellikleri de şöyle sıralayabiliriz.

- Konutun mülkiyeti işverene ait olmalıdır. Bizim anlayışımıza göre konutun, işveren firmanın aktifine dahil olması da gereklidir (Kira ile tutulmuş konutlar bu istisnanın kapsamında değildir).
- Ev eşyaları, evin ısıtılması, aydınlatılması, suyunun temini gibi unsurların istisnaya dahil olup olmadığı tartışılmaya müsaittir.
- Konutun tahsis edildiği hizmet erbabının statüsü (memur işçi müstahdem), istisnayı etkilemez.
- Konutta personelin tek başına (bekâr olarak) ikameti veya aile efradı ile birlikte oturması da istisna açısından önemli değildir.

Konutun brüt alanı projeye göre belirlenir. Brüt alan bu şekilde tesbit edilemezse, 14 numaralı Emlak Vergisi genel tebliğine göre hesaplanacak net alanın % 25 fazlası brüt alan olarak kabul edilecektir. (147 no.lu GV Genel Tebliği'nin 1/a bölümü)

3. YENİ GELİR VERGİSİ KANUNU TASARISINDAKİ KONUT TAHSİSİNE İLİŞKİN STOPAJ VE İSTİSNA HÜKÜMLERİ :

Halen TBMM gündeminde olan yeni Gelir Vergisi Kanunu tasarısında personele konut tahsisi ile ilgili hükümlerin büyük ölçüde korunduğu, ancak mülkiyeti işverene ait olan konutların personele tahsisi ile ilgili brüt 100 m²'lik sınırın kaldırıldığı ancak metrekare başına uygulanacak istisnanın meblağı açısından sınır, getirildiği görülmektedir. Söz konusu sınır tasarının 35/1-n maddesinde şöyle ifade edilmiştir:

(“ konutun emsal kira bedelinin, 9/11/1983 tarihli ve 2946 sayılı Kamu Konutları Kanunu kapsamındaki konutların aylık metrekare kira bedelinin tahsis edilen konutun metrekaresiyle çarpımı sonucu bulunan tutan aşan kısmı için istisna uygulanmaz.”)

4. KONUT TAHSİSİ KDV HESAPLAMASINI GEREKTİRMEZ :

KDV Kanunu'nun 5 inci maddesi şöyledir:

«Vergiye tabi bir hizmetten işletme personelinin karşılıksız yararlandırılması hizmet sayılır.»

Buna göre, işveren, kendisine ait olan veya kira ile tuttuğu bir konutu, bedelsiz olarak personelin istifadesine sunduğunda, prensip olarak KDV hesaplanmasını gerektiren bir hizmette bulunmuş sayılır.

Ancak KDV Genel Uygulama Tebliği'nin I/B-5 no.lu bölümünde şu hükme yer verilmiştir:

“5. Personele Sağlanan Menfaatler

KDV uygulamasında personele bedelsiz sağlanan menfaatlerden aşağıda sayılanlar vergiye tabi tutulmaz:

- a) Personele işyerinde veya müstemilatında yemek verilmesi,*
- b) Personele yatacak yer veya konut tahsisi,*
- c) Personelin toplu olarak işyerine gidip gelmesini sağlamak amacıyla yapılan taşıma hizmetleri,*
- ç) Personele demirbaş olarak verilen giyim eşyası.*

İşletmenin iktisadi faaliyetini sürdürebilmesi için yapılan ve işletmede yaratılan katma değer bir unsuru olan bu masraflar, maliyetin bir parçası olduğundan, personele tahsis sırasında vergiye tabi tutulmaz, bu mal ve hizmetlerin iktisabında yüklenilen vergiler ise genel hükümlere göre indirim konusu yapılabilir.”

Benzer hüküm 9 no.lu KDV Genel Tebliği'nde de mevcuttu. Başka bir anlatımla bu idari anlayış KDV Kanunu'nun yürürlüğe girdiği 01.01.1985 tarihinden beri devam etmektedir.

Görüldüğü gibi Bakanlık, hiçbir ayınma girmeden tüm konut tahsislerini KDV dışında tutarak, zaten karmaşık olan konut tahsisi meselesinin KDV nin yürürlüğe girmesiyle daha da güç bir hal almasını önlemiştir.

5. DAMGA VERGİSİ KESİNTİSİ AÇISINDAN KONUT TAHSİSİ :

DV Kanunu'na bağlı I sayılı tablonun IV-1/b pozisyonuna göre;

«Maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat vesaire gibi her ne ad ile olursa olsun hizmet

karşılığı alınan paralar için verilen makbuzlar ile bu paralar nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak cari hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediye olunduğu takdirde nakli veya tediye temin eden kağıtlar»

binde 7,59 nisbetinde damga vergisine tabidir.

Bu hüküm, sadece nakit şeklindeki ücret unsurlarının personele ödendiğini gösteren veya bu ödemeleri temin eden kağıtları kapsamaktadır. Ayın şeklindeki veya gayri nakdi ücret unsurlarının personele teslimini belgeleyen kağıtların damga vergisi kapsamı dışında olduğu açıkça bellidir.

Zaten I sayılı tablonun IV-1 no.lu bölümünde yer alan “*Makbuzlar*” PARA MAKBUZLARIDIR. Bu bölümdeki dört çeşit makbuzun dördü de nakit ödemelerin belgelenmesine ilişkindir. Ayınların teslim ve tesellümüne ilişkin makbuzlar (Ayniyet Makbuzları) damga vergisinin konusuna girmez.

Ayın şeklindeki ücret unsurlarının damga vergisi kesintisi gerektirmediği hakkında görüşlerimiz, Vergi Dünyası Dergisi’nin Kasım 1993 sayısında yayınlanan “*PERSONELE AYIN OLARAK VERİLEN ÜCRETLER*” başlıklı yazımızda mevcuttur.

Bu konuda Maliye İdaresi görüşüne rastlanmamıştır. Fakat uygulamada çoğunlukla aynı ücret unsurları, gelir vergisi stopajına ilişkin oran artışlarını izleyebilmek (kümülyasyon) amacıyla bordroya dahil edilmekte, gelir vergisi stopajının yanında, damga vergisi kesintisine de tabi tutulmaktadır. Ücret bordrosuna dahil edilmiş olmak, damga vergisi kesintisi gerektiren bir neden değildir.

Buna mukabil personele kira yardımı adı altında nakit ödeme yapılırsa DV kesintisi (ve SGK primi) gereklidir. Keza personelin kendi adına kiraladığı yerin kirasının işverence mal sahibine ödenmesi de nakit ücret ödemesi sayılabilir ve dolayısıyla damga vergisi (ayrıca SGK primi) gerektirebilir.

6. SOSYAL SİGORTA PRİMLERİ AÇISINDAN KONUT TAHSİSİ :

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nun 80/b maddelerinde AYNİ YARDIMLAR için SGK primi gerekmediği hükme bağlanmıştır.

Buna göre işveren personeline kendi mülkiyetindeki veya kira ile tuttuğu konutu tahsis ederse, bu tahsis nedeniyle SGK primi hesaplaması gerekmez.

Ancak sosyal yardımların nakit olarak yapılması halinde bu nakdi ödemeler SGK prim matrahına dahil edilmesi gerektiği için, personel tarafından kiralanmış konutların kiralalarının işverence personelin kendisine veya mal sahibine ödenmesi, personele yapılmış nakit ödeme sayılmak suretiyle SGK primi kesintisi talebine sebebiyet verebilir.

7. KONUT TAHSİSİNE İLİŞKİN STOPAJIN HESAPLANMASI ve ÖRNEKLER :

Stopaja tabi tutulması gereken konut tahsislerinde, stopaj matrahının ve stopaj tutarının nasıl hesaplanması gerektiği konusundaki görüşlerimiz özetle şöyledir:

7.1.Tahsis Edilen Konut İşveren Firmanın Aktifine Dahilse:

Personele tahsis edilen konut, işverenin mülkiyetinde ise (aktife dahilse) ve stopaj yapılması gerekiyorsa, stopaj hesabında GVK nun 63 üncü maddesindeki şu hükmün göz önünde tutulması gerekir :

«... konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatler, konutun emsal kirasına veya menfaatin emsal bedeline göre değerlendirilir.»

Burada bahsi geçen emsal kira bedelinin nasıl bulunacağı ise GVK nun 73 üncü maddesinde belirtilmiştir. Bu maddeyi açıklayan 149 numaralı GV Genel Tebliğine göre;

- Mahkemece tesbit edilmiş kira mevcut ise bu kira,
- Böyle bir tesbit yok ise konutun vergi değerinin % 5 i (yıllık kira olarak), emsal kira bedelidir.

Konutun vergi değeri ise emlak vergisine matrah teşkil eden değerdir (VUK Md. 268). İşveren personelden emsal kira bedelinin altında kira alıyorsa, aradaki fark stopaja tabidir.

ÖRNEK:

Varsayımlar :

Bir firma, aktifinde kayıtlı konutu, genel müdüre ikameti için (lojman olarak) tahsis etmiştir. Konutun mahkemece tesbit edilmiş kirası yoktur. Bu konuta ait son emlak vergisi beyannamesinde, asgari arsa değeri ve inşaat maliyetlerine göre hesaplanmış olan değer 1.200.000 liradır. Konutun brüt alanı tesbit edilememiştir. Ancak 14 nolu EVK Genel Tebliğine göre hesaplanan net alan 200 m² dir. Stopaj hesabı Ekim 2015 ayı için yapılacaktır ve genel müdürün bu ayki ücret unsurlarına uygulanacak stopaj oranı % 35 dir.

Çözüm:

Emsal kira hesabı :

Yıllık emsal kira (1.200.000 X 0,05 =) 60.000 TL olduğuna göre, aylık emsal kira (60.000 / 12 =) 5.000 TL dir.

Stopaja tabi net menfaat hesabı :

Konutun brüt alanı belli olmadığına ve net alan 200 m² olduğuna göre brüt

alan ($200 \times 1,25 =$) 250 m^2 olarak hesaplanır. Bunun 100 m^2 lik kısmı istisna kapsamında bulunduğu için, 5.000 TL lik net aylık menfaatin;

$5.000/250 \times 100 = 2.000 \text{ TL}$ lik kısmı stopajdan müstesnadır.

İstisna haddini aşan 3.000 TL lik kısım stopaja tabi tutulması gereken net menfaattir.

Stopaj tutarının hesaplanması :

İstisnanın dikkate alınması ile bulunan ve stopaja tabi olan net menfaate tekabül eden brüt tutar % 35 lik vergi dilimine göre ($3.000/0,65 =$) 4.615 TL olup bu brüte göre, Ekim ayı muhtasar beyannamesine dahil edilip ödenmesi gereken GV stopajı ($4.615 \times 0,35 =$) 1.615 TL dir.

Örneğe ilişkin diğer açıklamalar:

- Tahakkuk işlemi, bir mahsup fişi düzenlenerek (stopajın nedeni ve hesap şekli belirtilmek suretiyle) yapılabilir.
- Fatura kesilmesi de söz konusu değildir.
- Konuta ilişkin amortismanlar ve tamir bakım masrafları doğrudan gider yazılabilir. Elektrik, su, kalorifer, kapıcı ücreti gibi masraflar da firmaca karşılanıyorsa bunlar net ücret niteliğindedir. Bunlar, brüte götürülerek stopaj hesabı yapılmalı ve bu brütler ücret gideri olarak dikkate alınmalıdır.

7.2.Tahsis Edilen Konut Kira ile Tutulmuşsa :

Tahsis edilen konut, firmanın aktifine dahil değilse 100 m^2 lik istisna uygulanmaz. Konutun işveren tarafından kiralanıp personele tahsisi ile, personel tarafından kiralanmış olan konutun kiralarının işverence karşılanması arasında stopaj açısından bazı farklar vardır.

7.2.1. Konut, Personel Tarafından Kiralanmış Fakat Kirayı İşveren Ödüyorsa :

Konutu personel kiralamış olup kiralar işverence karşılanıyorsa konut tahsisinden söz edilemez. Burada işveren, personele nakdî sosyal yardımda bulunmaktadır.

Menfaatin nakit oluşu damga vergisi kesintisini gündeme getirir. Yine menfaatin nakit oluşu SGK primini de gerektirir.

7.2.2. Konut İşveren Tarafından Kiralanıp Personele Tahsis Edilmişse :

Personele kullandırılan konut işveren tarafından kira ile tutulmuş ise, konut tahsisi şeklinde aynı menfaat sağlama durumu vardır. Bu menfaatin miktarı bellidir. Ayrıca emsal bedel aramaya gerek yoktur. İşverenin ödediği kira

sadece GV oranı dikkate alınarak brütleştirilir ve stopaja konu edilir. Mal sahibi, kira karşılığında fatura vermesi gereken bir kimse değilse, işveren kirayı öderken % 20 GV stopajı yapmak zorundadır.

Mal sahibi, işverenden aldığı kira karşılığında fatura verebiliyorsa mal sahibine kira ödemesinde stopaj yapılmaz ve faturadaki KDV indirilir.

Faturadaki KDV hariç tutar net ücret unsuru olarak dikkate alınarak brüte götürülmek suretiyle ücret stopajına tabi tutulur.

Faturadaki KDV ise indirilir. (Yukarıdaki 4 no.lu bölüme bakınız)

8. SONUÇ:

Personele konut tahsisi uygulamasının bir bütün halinde ele alınıp daha sade, daha teşvik edici ve günün şartlarına uygun yasal düzenlemelere kavuşturulmasına ihtiyaç bulunduğu görüşündeyiz.

Örnek vermek gerekirse, GVK 23/9 uncu maddesindeki istisnanın konduğu 1961 yılındaki politikalar ve şartlar zaman içinde değişime uğramış ve bu gün için, istisnanın maden işletmeleri ve fabrikalarla sınırlı tutulması anlamsız hale gelmiştir.

Mesela günümüzde özel bir önem ifade eden dışa dönük turizm sektöründe böyle bir istisna hükmüne şiddetle ihtiyaç vardır. Çünkü turizm işletmeleri yılın belli dönemlerinde daha çok personele ihtiyaç duymakta, personeli temin etmek ve işte tutabilmek için onlara kalacak yer göstermeye mecburiyet hissetmektedir. Bu nedenle, 23/9 uncu maddedeki istisnanın, başta turizm olmak üzere, teşviki gereken diğer sektörlerle teşmil edilmesi ve bu maddedeki işçi, memur, müstahdem ayırımının ortadan kaldırılması gerektiğini düşünüyoruz.

Yıllardır, yatırımların gelişmiş yörelerin dışına kaydırılması ve bilhassa kalkınmada öncelikli yörelerde yatırım yapılmasını amaçlayan politikalar uygulanmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 23 üncü veya 40 ıncı maddelerine konulacak hükümlerle, teşvike konu bu yörelerde ve yerleşim bölgelerinden uzak mahrumiyet mahallerinde konut tahsisinin stopaj dışı tutulmasının isabetli olacağını düşünüyoruz.

BİZ ESASEN İSTİHDAM ÜZERİNDEKİ VERGİLERİN VE SGK PRİMLERİNİN ÇOK YÜKSEK OLDUĞU KANAATİNDEYİZ.

İstihdam üzerindeki yükün vergi mi SGK primi mi olduğunun işveren açısından önemi yoktur. Çünkü her ikisi de işveren üzerinde vergi (gider veya maliyet) etkisi yapar.

Mesela bir işveren 2015 yılı boyunca bir büro personeline toplam 12.000 TL (ayda 1.000 TL) net ücret öderse bu 12 ay için Devlete toplam 6.055,95 TL (yani net ücretin %72'si kadar) ödeme yapması gerekir. (2.282,17 TL GV stopajı + 128,68 TL DV stopajı 3.645,10 TL SGK primi işçi ve işveren payı)

Bu yıllık net ücret 48.000 TL (ayda 4.000 TL) net olduğunda, Devlete yapılacak toplam ödeme 30.835,49 TL yani **net ücretin %87'si** olmaktadır. (14.358,50 TL GV stopajı + 561,84 TL DV stopajı 15.915,15 TL SGK primi işçi ve işveren payı)

ÜSTELİK ÜCRETLERİ DÜŞÜK GÖSTEREREK KISMEN VEYA TAMAMEN BU İSTİHDAM VERGİLERİNDEN KURTULAN İŞVERENLER, SÖZ KONUSU MALİ KÜLFETLERİ TAM OLARAK YERİNE GETİREN RAKİPLERİNE KARŞI EZİCİ BİR REKABET ÜSTÜNLÜĞÜ ELDE ETMEKTEDİRLER.

İSTİHDAM ÜZERİNDEKİ MALİ YÜKLERİN AZALTILMASINA İHTİYAÇ BULUNDUĞU TARTIŞMASIZDIR.

Bu ihtiyaç, personele konut tahsisi uygulamasında daha teşvik edici olunması yönündeki teklifimizin gerekçelerinden biridir.