



CUMHUR İNAN BİLEN
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

HİZMET ERBABINA YAPILAN YOL MASRAFLARININ VERGİSEL BOYUTU

19 HAZİRAN 2020

KAPSAM

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu,
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu,
- 27.05.2020 tarih ve 31137 Sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliğ,
- 03.11.2015 tarihli ve B.07.1.GİB.4.35.18.02-1741-495 Sayılı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi.
- 08.09.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 8-1541 Sayılı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi.

1. Ticari Kazanç Kavramı

- Gelir Vergisi Kanunu'nun 39. maddesinde **ticari kazanç**; “...işletme hesabı esasına göre ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet fark...” olarak tanımlanmaktadır.(Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderler ise, tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder).
- Emtia alım ve satımı ile uğraşanlarda ticari kazancın bulunması için hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri hasılat, dönem başındaki emtia mevcudunun değeri ise giderlere ilave olunur.
- 5421 Sayılı (Mülga) Gelir Vergisi Kanunu'nda ilk gelir unsuru olarak anılan “**ticari kazanç**”, söz konusu Kanunun 38. maddesinde “Her türlü **ticari** ve **sınai faaliyetten doğan kazançlar ticari kazançtır. Maden ve taş ocakları işletilmesinden, coberlik işinden mütevellit kazançlar da ticari kazanç sayılır.**” şeklinde ifade edilmektedir.

- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "*Safi Kurum Kazancı*" başlıklı 6.maddesinde "*(1) Kurumlar Vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. (2) Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır...*" hükmüne yer verilmiştir.
- Diğer taraftan 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40.maddesinde, safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmış olup söz konusu Kanun'un 40/(1).maddesinde ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin ticari kazançtan indirim konusu yapılacağı hüküm altına alınmıştır.



CUMHUR İNAN BİLEN
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

2. İndirim Konusu Yapılabilecek Giderler

- GVK'nın 40. maddesinde safi kazancın tespit edilmesi için, söz konusu giderlerin indirilmesi kabul edilmiştir. Buna göre;
 - ✓ Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler ile işle ilgili giyim giderleri,
 - ✓ Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya işyerinin müstemilatında yeme içme, barınma (iaşe), tedavi, sigorta primleri ve emekli aidat giderleri,
 - ✓ İşle ilgili olmak şartıyla, sözleşmeye veya mahkeme kararına (ilama) veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar,
 - ✓ İşle ilgili ve yapılan işin önemi ve genişliği ile uygun seyahat ve ikamet giderleri,
 - ✓ Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri,
 - ✓ Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar ile işletmeye dâhil olan gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar,
 - ✓ İşverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar,

- ✓ İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları,
- ✓ Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan, kurumlar kazancından indirilecek veya indirilemeyecek giderler,
- ✓ Türkiye İş Kurumu tarafından düzenlenen işbaşı eğitim programlarından faydalananlara, programı yürüten işverenlerce fiilen ödenen tutarlar,
- ✓ Gelir Vergisi Kanununun yukarıda sayılan giderleri dışında ayrıca Kurumlar Vergisi Kanununun 8 nci maddesinde sayılan aşağıdaki giderler de kurum kazancından ayrıca indirilir,
- ✓ Menkul kıymet ihraç giderleri, kuruluş ve örgütlenme giderleri, genel kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleri,
- ✓ Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kâr payı, katılım bankalarının katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları,
- ✓ Sigorta ve reasürans şirketlerinde bilânço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait giderler,
- ✓ İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar.

3. Hizmet Erbabının İşyerine Gidip Gelme Gideri

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/(10).maddesinde yer alan değişiklik öncesi hüküm gereğince; hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak amacıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri gelir vergisinden istisna kapsamında tutulmuştu. Söz konusu kanunun ilgili maddesinde, 05.12.2019 tarihinde TBMM'de kabul edilen ve 07.12.2019 tarihinde Cumhurbaşkanı tarafından onaylanarak Resmî Gazete'de yayımlanan 7194 sayılı sayılı Kanun ile değişikliğe gidilerek, istisnanın kapsamı genişletilmiştir. Buna göre;
- ✓ İşverenler toplu taşıma hizmetini kendileri vermiyor ya da dışarıdan servis hizmeti de almıyorlarsa ve işçilerine bunun yerine akbil, bilet, taşıma kartı veya bu amaçla kullanılan ödeme araçları temin ediyorlarsa, miktarı günlük KDV hariç 12 TL'yi (yeniden değerlendirme oranı dikkate alınarak hesaplanan 2020 yılı rakamını) geçmemek kaydıyla ödenen ulaşım bedeli gelir vergisinden istisna tutulmuştur. Ancak, bu bedeli aşan ulaşım ücretleri gelir vergisine tabi tutulacağı gibi işçilere ulaşım bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler de ücret olarak dikkate alınarak, gelir vergisine tabi tutulacaktır.

- ✓ Söz konusu düzenleme 1 Ocak 2020 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş bulunmakta olup, usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.
- ✓ Değişiklik öncesinde sadece işçilerin toplu olarak işyerine gidip gelmelerini sağlamak amacıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri gelir vergisinden istisna edilmiş iken, uygulamanın kapsamının genişletilmesiyle birlikte, işverenlerce toplu taşıma hizmeti verilmeyen durumlarda, çalışılan günlere ait bir günlük ulaşım bedelinin 12 TL'yi aşmaması ve buna ilişkin ödemenin toplu taşıma kartı, akbil, bilet gibi ödeme araçlarıyla yapılması kaydıyla gelir vergisinden istisna tutulmuştur.

Örnek 1 : Günlük 20 TL ulaşım bedel karşılığı akbil (bilet) verilerek 26 gün işyerine gelen bir işçi için (12*26) 312 TL gelir vergisinden istisna edilecektir. Kalan (8*26) 208 TL'lik tutar gelir vergisi istisna kapsamı dışındadır.

- ✓ 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.
- ✓ Hizmet erbabının işyerine gidip gelme giderleri arasında duruma göre resmi tatil günlerinde çalışmak zorunda olanların durumu dikkate alındığında, tatil günlerinde yapılacak bu tür hizmetin sağlanması için önceden konunun hukuki olarak değerlendirilmesi, konuya ilişkin olarak da iş sözleşmelerinde gerekli eklentinin yapılmasının faydalı olacağı düşünülmektedir.

4. Hizmet Erbabının İstisnadan Faydalanması İçin Gereken Şartlar

- Hizmet erbabının toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçlarının temini suretiyle sağlanan menfaatlere ilişkin istisnadan faydalanılabilmesi için belirli şartlara bağlanmıştır. Buna göre;
- ✓ İşveren tarafından, hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla ulaşım vasıtası temini veya hizmet satın alması suretiyle taşıma hizmeti verilmiyor olması,
- ✓ Taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçlarının, özellikle 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 12 TL'yi aşmaması,
- ✓ Toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçlarının teminine ilişkin harcamaları belgelendirmesi, gerekmektedir.

5. Hizmet Erbabının İstisnadan Yararlanamayacağı Durumlar

- İşveren 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 olması,
 - ✓ Araç tahsis edilmesi,
 - ✓ Çalışılmayan günler için de ulaşım bedeli ödenmesi,
 - ✓ İşyerlerine gidip gelmelerini sağlamak amacıyla taşıma hizmeti verilmesinin yanında ilave olarak toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçları verilmesi,
- istisnadan faydalanılamayacak olup, yapılan bu ödemeler ve sağlanan menfaatler net ücret kabul edilerek brüte iblağ edilmek suretiyle gelir vergisine tabi tutulacaktır.**

6. Diğer Hususlar

- İşverence çalışanların ikamet ettiği mahallerin tümüne taşıma hizmeti sağlanmadığı veya taşıma hizmetinin belirli merkez mahallere yapıldığı ve çalışanların 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 çalışanlara verilen toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçları verilmesi durumunda da istisnadan faydalanılacaktır.
- İşverenlerce çalışanlar için yapılan ulaşım bedeli ödemelerinin birden fazla ayı kapsayacak şekilde toplu olarak yapılması durumunda, çalışanların çalıştığı günler dikkate alınarak her bir aya isabet eden tutar ayrı ayrı istisna kapsamında değerlendirilecektir. Çalışanların 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.
- İşverenlerin her ay ödedikleri ücretler için ücret bordrosu tutmaya mecbur olduklarından İşverenlerce çalışanlara, işyerine gidip gelmesi için toplu taşıma kartı, bileti veya söz konusu amaçla kullanılan ödeme araçları vermek suretiyle sağlanan menfaatlerin vergiden istisna edilecek kısmının da ücret bordrosunda gösterilmesi gerekmektedir.

- İşverenlerin çalışanlara toplu taşıma kartı, bileti veya söz konusu amaçla kullanılan ödeme araçları vermek suretiyle sağladığı menfaatler için bir günlük 12 TL (2020 yılı için) 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 indirim konusu yapılamayacaktır.

Örnek 2:

- İşveren (A), yanında çalışan Bay (B)'nin şehiriçi 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 çalışan 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 ödemedenden indirmek suretiyle, istisnayı daha düşük uygulayabilecektir.

7. Özelgeler Kapsamında Konunun Değerlendirilmesi

- [08.09.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 8-1541 Sayılı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi](#) 'nde; *"Şirket personelinize yapılan nakdi ödemelerin yanı sıra akbil ödemelerinin de net ücretin bir unsuru olarak değerlendirilip ücretin brüt tutarı hesaplanarak, brüt tutar üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 1 inci bendi gereği tevkifat yapılması ve ücretin brüt tutarını kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin 1 inci bendine göre gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır."* ibaresine,
- [03.11.2015 tarihli ve B.07.1.GİB.4.35.18.02-1741-495 Sayılı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi](#) 'nde ; *"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."* ibaresine, yer verilmiştir.



CUMHUR İNAN BİLEN
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

SAYGILARIMIZLA

Sitemizde (cumhurbilenymm.com.tr) paylaşılan vergi ve vergileme ile ilişkili çalışmalarda şahsi görüş ve yorumlarımız yer almaktadır. Sitemizde yer alan bilgi veya verileri kullanmanız sonucunda ortaya çıkabilecek her türlü risk tarafınıza aittir. Sitemiz ve yazarları, söz konusu kullanımdan dolayı (ihmkarlık kaynaklı olanlar da dahil olmak üzere) her türlü özel, dolaylı veya arzi zararlardan ve cezai tazminattan dolayı sorumlu tutulamaz.