

28.05.2020

(SİRKÜLER 2020'62)

KONU: 7194 Sayılı Kanun İle Gelir Vergisi Kanununda Yapılan Düzenlemelere İlişkin Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 311)

“7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı kanun Hükümünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile Gelir Vergisi Kanununda değişiklik yapılan;

Serbest meslek kazançlarında istisna uygulaması ve istisnanın sınırı, (Gelir Vergisi Kanunu (GVK) madde 18)

İşverenlerce hizmet erbabının işyerine gidip gelmesi için sağlanan menfaatlere ilişkin istisna, (GVK madde 23)

Binek otomobillerin giderleri ve amortismanlarının vergi matrahından belirli kısmının indirim konusu yapılması, (GVK Madde 40 ve 68)

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesi, (GVK madde 86, 94)

Gelir vergisi tarifesi, (GVK madde 103)

Sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerin vergilendirilmesi, (GVK geçici madde 72) İcra ve iflas kanunu ile avukatlık kanunu uyarınca karşı tarafa yükletilen avukatlık vekalet ücretinin vergilendirilmesi ve gelir vergisi tevkifatı uygulaması (GVK madde 65ve 94)

Konuları ile dar mükelleflerin (kurumlar dâhil) Türkiye'ye getirdikleri yabancı paralarla iktisap ettikleri menkul kıymetlerin ve iştirak hisselerinin elden çıkarılmasında (menkul kıymet alım satımıyla devamlı uğraşanlar hariç) vergilendirme konusunda açıklamalara yer verilmiştir.

Sirkülerimizde; Tebliğ ile yapılan açıklamaların önem arz eden bazı düzenlemelere yer verilmiştir.

1) İşverenlerce Hizmet Erbabının İşyerine Gidip Gelmesi İçin Sağlanan Menfaatlere İlişkin İstisna

7194 sayılı kanunun 11'nci maddesiyle Gelir Vergisi Kanununun 23'ncü maddesinin 10 numaralı bendi ile yapılan değişikliğe binaen; 01/01/2020 tarihinden itibaren elde edilen ücret gelirlerine uygulanmak üzere, 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. Bu tutar 2020 yılı için günlük 12 TL (KDV hariç) olarak belirlenmiştir.

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



a member of Premier International Associates

Meşrutiyet Caddesi No:92 Daire Apt. Kat:4 Daire:9 34430 Beyoğlu - İSTANBUL – TÜRKİYE
Tel: +90 (212) 293 04 06 (3 hat) Fax: +90 (212) 293 20 79 E-mail: turkerler@turkerler.com.tr

İşveren tarafından, hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla ulaşım vasıtası temini veya hizmet satın alınması (servis) 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 kullanılacak 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 –KDV hariç) aşmaması,

Toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçlarının teminine ilişkin harcamaların belgelendirilmesi,

gerekmektedir.

İşverenler tarafından, hizmet erbabına;

Ulaşım bedelinin nakit olarak verilmesi,

Ulaşım bedeli karşılığının, hediye kartı ve benzeri ulaşım harcaması dışında diğer alışverişlerde de kullanılacak ödeme araçları şeklinde verilmesi,

Araç tahsis edilmesi,

Çalışılmayan günler için de ulaşım bedeli ödenmesi,

İşyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla taşıma hizmeti verilmesinin yanında ilave olarak toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçları verilmesi, durumlarında, istisnadan faydalanılmayacak 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.

-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.

-Tebliğde konuya ilişkin olarak verilen örnek aşağıdaki gibidir:

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 olan 192 TL'sini izleyen ayda yapacağı ödemedenden indirmek suretiyle, aylık çalışılan gün sayısını aşmayacak şekilde istisnayı daha düşük uygulayabilecektir.

-İşverenlerce 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 yüklenen 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.

Tebliğde konuya ilişkin olarak verilen örnek aşağıdaki gibidir:

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.

2) Binek Otomobillerin Giderleri ve Amortismanlarının Vergi Matrahından İndirilmesi

2.1) Kira bedellerinin ilgili yıl için belirlenen azami tutarı aşması halinde, aşan kısma ait KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere vergi mükelleflerinin gider olarak dikkate alabilecek tutar olan aylık kira bedeli, 2020 yılı için 5.500 Türk lirasına kadarlık kısmı KDV hariç bedeldir.

KDV Kanununun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi uyarınca, gelir ve kurumlar vergisi yönünden kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV hesaplanan KDV'den indirilememektedir. Bu kapsamda, binek otomobillerin kiralanması durumunda, kira bedellerinin ilgili yıl için belirlenen azami tutarı aşması halinde, aşan kısma ait KDV, gelir ve kurumlar vergisi yönünden kazancın tespitinde ayrıca gider olarak dikkate alınmayacaktır.

2.2) Banka ve sigorta şirketleri gibi KDV mükellefi olmayanlarda gider yazılabilecek binek oto kira bedeli

Banka ve sigorta şirketleri gibi faaliyetleri KDV'den istisna olan işletmelerde indirim konusu yapılamayan KDV dahil 5.500 TL'lik tutar, safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Tebliğde konuya ilişkin olarak verilen örnek aşağıdaki gibidir:

Örnek 2: (A) Bankası tarafından 1/6/2020 tarihinde katma değer vergisi dahil aylık 6.490 TL (5.500 TL + %18 KDV 990 TL) bedel karşılığında bir adet binek otomobil kiralanmıştır. KDV Kanununa göre bankaların Finansal Kiralama Kanununa göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler KDV'den istisna olduğundan, (A) Bankasının binek otomobilin kiralanmasına ilişkin yapmış olduğu 6.490 TL kiralama giderinin 5.500 TL'si 2020 yılı için banka tarafından safi kurum kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek, 990 TL KDV tutarı kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

2.3) Finansal kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere ilişkin yapılan ödemeler

Finansal kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere ilişkin yapılan ödemeler için aylık kiralama gideri kısıtlaması söz konusu olmayacaktır.

Bu bağlamda, finansal kiralama yoluyla işletme aktifine alınmış binek otomobiller için ödemelerin anapara ve faiz ödemesi olarak ayrıştırılarak, faiz gideri ilk yıl "Haklar" hesabında izlenen binek otomobilin maliyetine dâhil olunacak, sonraki yıllarda ise tercihen gider veya maliyet olarak dikkate alınacaktır. Finansal kiralamaya konu taşıtlar Vergi Usul Kanununun 290'ncü maddesine göre kayıtlara alınacağı ve mükerrer 298'nci maddesine göre yeniden değerlemeye amortismanına tabi tutulmaları gerektiği belirtilmektedir.

2.4) Binek otomobillere ilişkin tamir, bakım, yakıt ve benzeri cari giderler

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillere ilişkin giderlerin en fazla %70'i, gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecektir.

Binek araç giderleri olarak bu taşıtların tamir, bakım, yakıt, sigorta otopark, köprü otoyol ve benzeri cari giderleridir.

Uygulanacak giderlerin dağılımına tebliğde yer alan örneklerde tadat edilmiştir.

Buna göre; otopark, köprü/otoyol geçiş ücretleri ve binek otomobilin iktisabına ilişkin ödenen faiz giderleri (2020 hesap dönemine isabet eden) bu kapsamda sayılmıştır.

Binek otomobilleri ile ilgili yapılan giderlerin işletmeye veya envantere kayıtlı ya da kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere ilişkin olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır.

2.5) Binek otomobillerin günlük şekilde kiralanmasında gider kısıtlaması

Binek otomobillerin günlük şekilde kiralanmasında gider kısıtlaması, günlük kiralama bedelinin hesaplanması suretiyle uygulanacaktır. Kiralama giderlerine ilişkin günlük gider kısıtlamasının uygulanmasında, kiralamanın yapıldığı tarihte gider olarak dikkate alınabilecek aylık azami kiralama giderinin o ayın gün sayısına bölünmesiyle elde edilecek tutar dikkate alınacaktır.

Tebliğde konuya ilişkin olarak verilen örnek aşağıdaki gibidir:

Örnek 6: Meyve ve sebzelerin toptan ticareti faaliyetiyle iştigal eden (EFG) Ltd. Şti. 13/4/2020 tarihinde bir adet binek otomobil kiralanmıştır. Kiralama sözleşmesine göre binek otomobilin günlük kiralama bedeli 250 TL olup, sözleşme süresi 10 gündür.

Binek otomobil kiralaması günlük şekilde yapıldığından kiralama gideri kısıtlamasında günlük bedel uygulanacak olup, günlük bedelin tespitinde ise o yıl için belirlenen ve gider olarak dikkate alınabilecek azami kiralama bedelinin, kiralamanın yapıldığı tarihteki ayın gün sayısına bölünmesiyle elde edilecek tutar dikkate alınacaktır.

Mükellef kurum tarafından kiralama Nisan ayı içinde yapıldığından, o yıl için belirlenen ve kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek aylık azami kiralama gideri olan 5.500 TL, Nisan ayının gün sayısı olan 30'a bölünerek gider olarak dikkate alınabilecek günlük azami kiralama bedeli bulunacaktır.

Buna göre;

$5.500 / 30 = 183,33$ TL	(Kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecek azami günlük kiralama bedeli)
$183,33 \times 10 = 1.833,33$ TL	(On günlük kiralama için safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek azami tutar)
$2.500 \text{ TL} - 1.833,33 \text{ TL} = 666,67$ TL	(Mükellef kurum tarafından KKEG olarak dikkate alınması gereken kiralama gideri)

2.6) 2020 Yılında İktisap Edilen Özel Tüketim Vergisi ile Katma Değer Vergisi Hariç İlk İktisap Bedeli 240.000 TL'lik taşıtla ilgili Kanuni amortisman ayırma sınırının üzerinde olan tutarlardan ayrılan tutar (240.000 TL -160.000 TL) 80.000 TL bedelin amortisman gideri KKEG olarak dikkate alınan amortismanın, araç satışı sırasında "Diğer İndirim" olarak kullanılabilmesi

Mükelleflerin aktiflerinde yer alan binek otomobiller için amortismanına esas bedelden daha fazla tutar üzerinden amortisman ayırmaları halinde, genel hükümlere göre ayrılan amortisman tutarı ile amortismanına esas bedel üzerinden ayrılan amortisman tutarı arasındaki fark, kanunen kabul edilmeyen gider sayılarak, o yıla ilişkin gelir veya kurumlar vergisi kazancına ilave edilecektir. Söz konusu binek otomobillerinin mükellefler tarafından satışı halinde ise ilgili yıllarda amortisman ayırma aşamasında kanunen kabul edilmeyen gider olarak kazanca ilave olunan tutarların toplamı mükelleflerce vergiye tabi olmayan gelir olarak dikkate alınacak ve bu tutar, gelir veya kurumlar beyannamesinde "Diğer İndirimler" satırında gösterilmek suretiyle kazanç üzerinden indirim konusu yapılabilecektir.

Tebliğde konuya ilişkin olarak verilen örnek aşağıdaki gibidir:

Örnek 14: Bir önceki örnekte, mükellef kurumun 01/09/2020 tarihinde vergisiz satış fiyatı olan 240.000 TL üzerinden aktifine aldığı binek otomobili için, aktife kayıtlı bedelin tamamı üzerinden amortisman ayırması durumunda; mükellef tarafından binek otomobili için ayrılan amortisman tutarı ile amortismanına esas bedel üzerinden hesaplanan amortisman tutarı arasındaki fark KKEG olarak ilgili yıllarda kurum kazancına ilave olunacaktır.

Yıl	Mükellef Tarafından Ayrılan Amortisman Tutarı	Amortismanına Esas Bedel Üzerinden Hesaplanan Amortisman Tutarı	KKEG Olarak Kazanca İlave Edilecek Tutar (*)
2020	16.000 TL	10.666 TL	5.334 TL
2021	48.000 TL	32.000 TL	16.000 TL
2022	48.000 TL	32.000 TL	16.000 TL
2023	48.000 TL	32.000 TL	16.000 TL

Adı geçen mükellefin söz konusu binek otomobili 2/1/2024 tarihinde 100.000 TL bedel karşılığında satması halinde yapması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır (KDV ihmal edilmiştir):

257- Birikmiş Amortisman	160.000	254- Taşıtlar	240.000
		679- Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	20.000

* Bu kapsamda kanunen kabul edilmeyen giderlerin toplam tutarı (53.334 TL), gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin “Diğer İndirimler” sütununda ayrıca gösterilmek suretiyle kazanç üzerinden indirim konusu yapılabilecektir.

2.7) Kanunun yürürlüğe girdiği 07.12.2019 tarihi ile 31.12.2019 tarihleri arasında satın alınan binek otomobiller için amortisman uygulaması

Kanunun yürürlüğe girdiği 07.12.2019 tarihi ile 31.12.2019 tarihleri arasında satın alınan binek otomobiller için 2019 amortisman ayırımında her hangi bir kısıtlama olmayacaktır.

Binek otomobillere ilişkin gider olarak dikkate alınabilecek amortismanına esas bedelin tespitinde binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınacaktır.

Amortismanlara ilişkin gider kısıtlaması, 7194 sayılı Kanunun yayımlandığı 7/12/2019 tarihinden itibaren iktisap edilen binek otomobillere uygulanacak olup, bu tarih ile 2019 yılı sonuna kadar iktisap edilenler için müteakip vergilendirme dönemlerinde gider olarak dikkate alınabilecek amortismanına esas bedel; ÖTV ve KDV hariç ilk iktisap bedeli 135.000 Türk lirası, söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde amortismanına tâbi tutar 250.000 Türk lirası olarak uygulanacaktır. Ancak, bu tarih aralığında iktisap edilen binek otomobiller için 2019 yılında amortisman gideri kısıtlaması söz konusu olmayacak, bu otomobiller için ayrılan amortismanlar Kanunun yayımı tarihinden önceki hükümlere göre gider olarak indirim konusu yapılabilecektir. 2020 yılı başta olmak üzere müteakip yıllarda ise söz konusu binek otomobiller amortisman gider kısıtlamasına tabi olacak, amortismanına esas bedelin tespitinde 2019 yılı için belirlenen tutar dikkate alınacaktır.

07.12.2019 ila 31.1.2019 tarihleri arasında iktisap edilen binek otomobille ilgili gider yazılan özel tüketim ile katma değer vergileriyle ilgili her hangi bir düzeltme yapılması söz konusu değildir.

2.8) 07.12.2019 tarihinden önce alınmış olan binek otomobiller için amortisman uygulaması

07/12/2019 tarihinden önce iktisap edilmiş binek otomobillerde amortisman, değişiklik öncesi hükümlere göre gider yazılabilecektir.

Tebliğde konuyla ilgili olarak verilen uygulamaya yönelik örnek aşağıdaki gibidir:

Örnek 15: Plastik ürünlerin imalatı faaliyetiyle işgal eden ticari kazanç mükellefi Bay (N), faaliyetinde kullanmak üzere 16/12/2019 tarihinde bir adet binek otomobil iktisap etmiştir. Binek otomobilin vergisiz satış fiyatı 175.000 TL olup, iktisap esnasında ödenen ÖTV ve KDV mükellef tarafından 2019 yılı kazancından gider olarak indirim konusu yapılmıştır.

Binek otomobillere ilişkin amortisman gider kısıtlamasının düzenlendiği 7194 sayılı Kanunun 13’ncü ve 14’ncü maddeleri 01/01/2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi gelir ve kazançlarına uygulanmak üzere yayım tarihi olan 07/12/2019 tarihinde yürürlüğe girdiğinden, mükellef Bay (N) iktisap ettiği binek otomobil için 2019 yılında genel hükümlere göre ayırdığı amortismanın tamamını kazancından indirim konusu yapabilecektir. Ancak, 2020 takvim yılı başta olmak üzere müteakip vergilendirme dönemlerinde, 2019 yılı için belirlenen ve özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç amortismanına esas bedel olan 135.000 TL üzerinden hesaplanan amortisman, kazanç üzerinden indirim konusu yapılabilecektir.

3) Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi

Gelir Vergisi Kanununun 86'ncı maddesi uyarınca, gelir vergisi tarifesinin 4'ncü gelir diliminde yer alan tutarın (2020 yılı için 600.000 TL) üzerinde ücret elde edenlerin beyanname vermeleri gerekmektedir.

3.1) Tevkif suretiyle vergilendirilmiş veya tevkifata tabi tutulmamış ücret gelirlerinin beyannameye konu edilmesi

Buna göre tevkif suretiyle vergilendirilmiş;

Tek işverenden ücret geliri elde eden mükelleflerin, ücret gelirleri toplamı 103'ncü maddede yazılı tarifinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşması,

Birden fazla işverenden ücret geliri elde eden mükelleflerin, birinci işverenden aldıkları ücret gelirleri de dâhil olmak üzere ücretleri toplamının gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşması,

Birden fazla işverenden ücret geliri elde eden mükelleflerin, birden sonraki işverenden alınan ücretleri toplamının gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 49.000 TL) aşması,

halinde, ücret gelirleri yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

Konuya ilişkin olarak yapılan açıklamalardan öne çıkan hususlar aşağıdaki gibidir:

Ücret gelirlerinin beyan edilip edilmeyeceği kendi içinde değerlendirilecek olup, diğer gelirlerin bulunması halinde bu gelirler hesaplama dahil edilmeyecektir. Yine, diğer gelirlerin beyan edilip edilmeyeceğinin tespitinde de ücret gelirleri hesaplama dahil edilmeyecektir.

Yıllık beyanname verilmesi durumunda, eğitim ve sağlık harcamaları ile bağış ve yardımlar gibi bazı harcamaların da beyan edilen gelirden indirim konusu yapılması mümkündür.

Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden yıl içinde tevkif suretiyle ödenen vergiler mahsup edilebilecektir.

Tevkifata tabi tutulmamış ücret gelirleri (193 sayılı Kanunun 64'ncü maddesinde yer alan diğer ücretler hariç), tutarı ne olursa olsun yıllık beyannameyle beyan edilecektir.

Tebliğde konuya ilişkin olarak verilen bazı örnekler aşağıdaki gibidir:

Örnek 1: Bay (A), 2020 yılında tek işverenden tevkif suretiyle vergilendirilmiş 700.000 TL ücret geliri elde etmiştir. Bay (A)'nın 2020 yılında elde ettiği ücret geliri 193 sayılı Kanunun 103'ncü maddesinde yazılı tarifinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşması nedeniyle, Bay (A)'nın bu ücret gelirini, yıllık gelir vergisi beyanamesi ile beyan etmesi gerekmektedir. Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden yıl içinde kesilen vergiler mahsup edilebilecektir.

Örnek 2: Bayan (B) 2020 takvim yılında; birinci işverenden 580.000 TL, ikinci işverenden 30.000 TL olmak üzere iki ayrı işverenden ücret geliri elde etmiş ve ücretlerin tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiştir.

Bayan (B)'nin, birinci ve ikinci işverenden elde etmiş olduğu ücretleri toplamı (580.000 TL+30.000 TL=) 610.000 TL, 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aştığından ücret gelirlerinin tamamı beyan edilecektir. Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden yıl içinde kesilen vergiler mahsup edilebilecektir.

Örnek 3: Bay (C) 2020 takvim yılında; birinci işverenden 500.000 TL, ikinci işverenden 50.000 TL olmak üzere iki ayrı işverenden ücret geliri elde etmiş ve ücretlerin tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiştir.

Bay (C)'nin, birinci ve ikinci işverenden elde etmiş olduğu ücretleri toplamı (500.000 TL+50.000 TL=) 550.000 TL, 193 sayılı Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşmamakla birlikte birden sonraki işverenden elde ettiği ücret geliri olan 50.000 TL, aynı Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan (2020 yılı için 49.000 TL) tutarı aştığından iki işverenden elde ettiği ücret geliri toplamı beyan edilecektir. Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden yıl içinde kesilen vergiler mahsup edilebilecektir.

Örnek 4: Bay (Ç) 2020 takvim yılında; birinci işverenden 560.000 TL, ikinci işverenden 20.000 TL ve üçüncü işverenden 18.000 TL olmak üzere üç işverenden ücret geliri elde etmiş ve ücretlerin tamamı kesinti yoluyla vergilendirilmiştir.

Birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağı serbestçe belirlenebildiğinden, Bay (Ç) 560.000 TL'lik ücret gelirini birinci işverenden elde edilen ücret olarak belirlemiştir.

Buna göre Bay (Ç)'nin,

- Üç işverenden elde ettiği ücret gelirleri toplamı (560.000 TL+ 20.000 TL+ 18.000 TL=) 598.000 TL, 193 sayılı Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşmadığından ve

- Birden sonraki işverenlerden elde ettiği ücretleri toplamı (20.000TL+ 18.000 TL=) 38.000 TL, aynı Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 49.000 TL) aşmadığından,

ücret gelirleri yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmeyecektir.

3.2) Özel sektör işyerlerinde birden fazla işverenin yanında çalışanların durumu

Aşağıdaki hallerde, hizmet erbabının ücretlerinin birden fazla işverenden elde edildiği kabul edilecektir:

Bir özel sektör işverenin yanında çalışan hizmet erbabının, yıl içerisinde bu işverenden elde ettiği ücretinin yanı sıra, başka bir özel sektör işverenden ya da kamu kurum veya kuruluşundan da elde ettiği ücret gelirleri,

Aynı takvim yılı içinde bir özel sektör işverenin yanında çalışmakta iken, işten ayrılarak başka bir özel sektör işverenin yanında ya da kamu kurum veya kuruluşunda çalışmaya başlanması nedeniyle elde ettiği ücret gelirleri,

Aynı takvim yılı içinde, gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin yanında çalışan hizmet erbabının, söz konusu mükelleflerin ortağı oldukları iş ortaklığı veya adi ortaklıklar bünyesinde çalışmaya başlamaları halinde elde ettikleri ücret gelirleri.

3.3) Kümülatif veya sıfır matrah durumu

Hizmet erbabının birden fazla işverenden ücret geliri elde etmesi durumunda her bir işverenden elde edilen ücret ayrı ayrı vergilendirilecek olup ücret matrahları birbiri ile ilişkilendirilmeyecektir. Hizmet erbabının işveren değişikliği yapması durumunda, yeni işverenden alınacak ücret, eski işverenden aldığı ücret matrahı ile ilişkilendirilmeden sıfır matrah esas alınmak suretiyle vergilendirilecektir.

Aynı takvim yılı içinde tek işverenden elde edildiği kabul edilen ücretler, kümülatif matrah esas alınmak suretiyle vergilendirilecektir.

Yıl içerisinde işveren değiştiren hizmet erbabı, ücret gelirine ilişkin gelir vergisi matrahını yeni işverenine bildirmek suretiyle ücretinin gelir vergisi tarifesine göre kümülatif olarak vergilendirilmesini talep edebilir. Bu durumda yeni işveren kümülatif matrahı dikkate alarak tevkifat yapar. Yıl içinde birden fazla işverenden elde ettiği ücret gelirleri kümülatif matrah dikkate alınarak vergilenen hizmet erbabının bu gelirlerini yıllık beyannameyle beyan etme yükümlülüğü bulunması durumunda, yıllık beyannameye bildirilen matrah üzerinden hesaplanan gelir vergisinden kümülatif matrah dikkate alınmak suretiyle tevkif suretiyle ödenen vergiler mahsup edilebilecektir.

3.4) Tek işverenden elde edildiği kabul edilen ücretler

Aşağıdaki hallerde, hizmet erbabının ücretlerinin tek işverenden elde edildiği kabul edilir:

İki ayrı özel sektör firmasının birleşmesi (devir, nev'i değişikliği ve bölünme halleri dahil),

4857 sayılı İş Kanunu kapsamında asıl işveren-alt işveren ilişkisi kurulan yerlerde çalışan hizmet erbabının, yıl içinde alt işverenin değişmesi,

Ortaklık halinde faaliyet'te bulunan işyerlerinde, ortaklardan herhangi birinin değişmesi.

3.5) İstisna kapsamında ücret geliri elde edenlerin durumu

Gelir Vergisi Kanununun 86'ncı maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı için yıllık beyanname verilmemekte ve diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmemektedir.

Türk Uluslararası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde ve yatlarda çalışan personele ödenen ücretler ile 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun Geçici 2'nci maddesine göre Ar-Ge, tasarım ve destek personeline ödenen ücretler gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Anılan Kanunlar kapsamında çalışan ve şartları taşıyan hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılmamaktadır. Dolayısıyla, istisna kapsamındaki bu ücretlerin beyan edilmesi ve beyanname verilip verilmeyeceğinin tespitinde dikkate alınması söz konusu değildir.

Serbest bölgede çalışanların ücretlerinden ve Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin ücretlerinden kesilen gelir vergisi, verilen muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilerek işverene kalmaktadır. Anılan Kanunlar kapsamında çalışan ve şartları taşıyan hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılması nedeniyle, bu ücretlerin de Gelir Vergisi Kanununun 86'ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca beyanname verilip verilmeyeceğinin tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Yukarıda belirtilenler dışında, diğer Kanunlarda ve Gelir Vergisi Kanunda, ücret gelirlerine ilişkin yer alan gelir vergisi istisnaları ile tahakkuktan terkin düzenlemelerinde de bu madde hükümleri geçerli olacaktır.

Tebliğde konuya ilişkin olarak verilen örneklerden biri aşağıdaki gibidir.

Örnek 13: Bay (Z), 2020 yılında biri serbest bölgeden olmak üzere üç ayrı işverenden ücret geliri elde etmiştir.

Birinci işverenden alınan ücret (serbest bölge): 560.000TL

İkinci işverenden alınan ücret: 30.000TL

Üçüncü işverenden alınan ücret: 15.000TL

Bay (Z)'nin birinci, ikinci ve üçüncü işverenden elde etmiş olduğu ücretleri toplamı (560.000 TL+30.000 TL+15.000 TL=) 605.000 TL, 193 sayılı Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020yılı için 600.000 TL) aştığından ücret gelirlerinin tamamı beyan edilecektir.

4) İcra ve İflas Kanunu ile Avukatlık Kanunu Uyarınca Karşı Tarafa Yükletilen Vekalet Ücretinin Vergilendirilmesi ve Gelir Vergisi Tevkifat Uygulaması

Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesi uyarınca, 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu ile Avukatlık Kanunu uyarınca karşı tarafa yükletilen vekalet ücretini (icra ve iflas müdürlüklerine yatırılanlar dahil) ödeyenler tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

Buna göre, karşı tarafa yükletilen vekalet ücretinin vergi tevkifatı uygulaması;

Borçlu (davayı kaybeden) tarafından doğrudan avukata ödendiği durumlarda, borçlu (davayı kaybeden) tarafından,

Borçlu (davayı kaybeden) tarafından avukata ödenmek üzere icra ve iflas müdürlüklerine yatırıldığı durumlarda, borçlu (davayı kaybeden) tarafından,

Borçlu (davayı kaybeden) tarafından alacaklı (davayı kazanan) tarafa ödendiği durumlarda, alacaklı (davayı kazanan) tarafından avukata ödeme yapılması esnasında, gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

4.1) Tevkifat yükümlülüğü bulunmayanlar tarafından yapılan vekalet ücreti ödemeleri Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrası kapsamında tevkifat yükümlülüğü bulunmayanlar tarafından yapılan vekalet ücreti ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

4.2) Ücretli olarak çalışan avukatların işverenlerine yapılan vekalet ücreti ödemeleri
Vekalet ücretini ödemekle yükümlü olanlarca, ücretli olarak çalışan avukatların işverenlerine yapılan vekalet ücreti ödemelerinden tevkifat yapılmayacak, işverenin vekalet ücretini avukata ödemesi esnasında ise işverence ücret hükümlerine göre tevkifat yapılacaktır.

4.3) Mahkeme kararında “KDV hariç” şeklinde bir ifadenin yer almaması

Mahkeme kararında “KDV hariç” şeklinde bir ifadenin yer almaması halinde, vekalet ücretinin KDV dahil olduğu kabul edilir ve iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan KDV, düzenlenen serbest meslek makbuzunda gösterilir. Bu durumda gelir vergisi tevkifatının KDV hariç tutar üzerinden yapılması gerektiği tabiidir.

4.4) Borç tutarı için teminat verildiği ve istinaf veya temyiz başvurusunun reddedilmesi üzerine teminata konu paranın alacaklının avukatına ödendiği durumlarda

İcra işleminin durdurulması için, ilama karşı istinaf veya temyiz yoluna başvuran borçlunun ilamın icrasını durdurabilmek için takip edilen vekalet ücreti dahil borç tutarı için teminat verildiği ve istinaf veya temyiz başvurusunun reddedilmesi üzerine teminata konu paranın alacaklının avukatına ödendiği durumlarda, vekalet ücretine ilişkin nakden veya hesaben ödemenin ne zaman gerçekleşeceği bilinemeyeceğinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır. Anı şekilde, icra işlemleri sonucu borçluya haciz uygulanması ve hacze konu mallarının satılması veya borcun, kefil ve benzeri üçüncü kişilerden tahsil edilmesi durumlarında da borçlunun gelir vergisi tevkifatı yapması söz konusu olmayacaktır. Bu durumlarda da serbest meslek erbabı olan avukat tarafından borçlu adına serbest meslek makbuzu düzenlenerek avukat tarafından elde edilen tevkifata konu olmayan vekalet ücreti, serbest meslek kazancına dahil edilerek ilgili geçici vergilendirme dönemleri ve yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edilecektir.

4.5) Vekalet ücreti ödemelerinde belge düzeni

Vergi Usul Kanununun 236 ıncı maddesinde, serbest meslek erbabının, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu düzenleyerek bir nüshasını müşteriye vermek ve müşterinin de makbuzu istemek zorunda olduğu hüküm altına alınmıştır.

Vekalet ücretinin, borçlu (davayı kaybeden) tarafından, doğrudan avukata ödendiği durumlarda, avukat tarafından serbest meslek makbuzunun borçlu (davayı kaybeden) adına düzenlenmesi gerekmektedir.

Vekalet ücretinin, borçlu (davayı kaybeden) tarafından, icra ve iflas müdürlükleri aracılığıyla avukata ödendiği durumlarda, avukat tarafından serbest meslek makbuzunun borçlu (davayı kaybeden) adına düzenlenmesi gerekmektedir. Bu durumda düzenlenen makbuzun bir nüshasının icra iflas müdürlüğüne verilmesine gerek bulunmamaktadır.

Vekalet ücretinin, borçlu (davayı kaybeden) tarafından gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olan alacaklıya (davayı kazanan) ödenmesi halinde, alacaklı (davayı kazanan) tarafından borçlu (davayı kaybeden) adına fatura ve benzeri belgelerin düzenlenmesi gerekmektedir.

Alacaklı (davayı kazanan) tarafından söz konusu vekalet ücretinin serbest meslek erbabı olan avukata ödenmesi halinde, avukat tarafından serbest meslek makbuzunun ödemeyi yapan alacaklı (davayı kazanan) adına düzenlenmesi gerekmektedir.

Alacaklı (davayı kazanan) tarafından söz konusu vekalet ücretinin ücretli çalışanı olan avukata ödenmesi halinde ise ödemenin ücret bordrosu düzenlenmek suretiyle yapılması gerekmektedir.

5) Dar Mükelleflerin (Kurumlar Dâhil) Türkiye'ye Getirdikleri Yabancı Paralarla İktisap Ettikleri Menkul Kıymetlerin ve İştirak Hisselerinin Elden Çıkarılmasında Vergilendirme

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 81'nci maddesinin beşinci fıkrası hükmüne göre;

Dar mükelleflerin (kurumlar dahil), yabancı sermaye mevzuatına göre ilgili mercilerden izin almak suretiyle Türkiye'ye bizzat getirdikleri nakdî veya aynî sermaye karşılığında iktisap ettikleri menkul kıymetler ile iştirak hisselerini elden çıkarmalarından doğan değer artışı kazançlarının hesabında, kazancın kur farkından doğan kısmı gelir veya kurumlar vergisinden istisnadır.

5.1) Yabancı paralar için yabancı sermaye mevzuatına göre ilgili mercilerden izin alma şartının kaldırılması

4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanun hükmüne istinaden, dar mükelleflerin (kurumlar dâhil) Türkiye'de iktisap edecekleri menkul kıymet veya iştirak hisselerinin karşılığında getirecekleri yabancı paralar için yabancı sermaye mevzuatına göre ilgili mercilerden izin alma şartı kaldırılmış olup, bu kapsamda mükelleflerin söz konusu mercileri bilgilendirmeleri yeterli olacaktır.

5.2) Yabancı paraların Türkiye'ye fiziki olarak getirilmesi veya Türkiye'deki bankalara transfer edilmesi

İstisnadan faydalanılabilmesi için Türkiye'deki menkul kıymet veya iştirak hisselerinin iktisabına ilişkin yabancı paraların Türkiye'ye fiziki olarak getirilmesi veya Türkiye'deki bankalara transfer edilmesi şarttır. Söz konusu bedellerin Türkiye'deki menkul kıymet veya iştirak hisselerinin iktisabından önce veya sonra getirilmesinin bir önemi bulunmamaktadır. Ancak, Türkiye'ye getirilen yabancı paraların bu kapsamda Türkiye'ye getirilmiş olduğu hususunun mükelleflerce tevsik edilmesi gerekmektedir.

5.3) Türkiye'deki menkul kıymet veya iştirak hisselerinin iktisap edenlerin farklı kişiler olması

Bu kapsamda Türkiye'ye getirilecek yabancı paraların, menkul kıymet veya iştirak hisselerini iktisap edecek olan dar mükelleflerce (kurumlar dâhil) kendi adlarına getirilmesi şart değildir. Yabancı paraları yurt dışından transfer edenler veya getirenler ile bu paralarla Türkiye'deki menkul kıymet veya iştirak hisselerinin iktisap edenlerin farklı kişiler olmasının söz konusu hükümden faydalanılması açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

5.4) Türkiye'deki menkul kıymet veya iştirak hisselerinin müteakip dönemlerde başka dar mükelleflerce satın alınması

Dar mükelleflerce (kurumlar dâhil), bedeli Türkiye'ye getirilmek suretiyle iktisap edilen Türkiye'deki menkul kıymet veya iştirak hisselerinin müteakip dönemlerde başka dar mükelleflerce satın alınması ve bu menkul kıymetleri veya iştirak hisselerini satın alan dar mükelleflerin iktisaba ilişkin ödenmesi gereken söz konusu bedelleri Türkiye'ye getirmemeleri durumunda, önceki iktisaba ilişkin Türkiye'ye getirilmiş yabancı para bedeli kadarlık kısım hariç olmak üzere Türkiye'ye getirilmeyen yabancı para bedeli kısmı için kur farkı istisnasından yararlanılamayacaktır.

5.5) İstisnadan yararlanabilme şartı ve Türkiye'de menkul kıymet alım satımıyla devamlı olarak uğraşılması

Söz konusu istisnadan yararlanılabilmesi için dar mükelleflerin (kurumlar dâhil) Türkiye'de elde ettikleri kazançlarının, münhasıran bu menkul kıymet veya iştirak hisseleri dolayısıyla elde edilen menkul sermaye iratlarından ve bu kıymet veya hisselerin elden çıkarılmasından doğan değer artışı kazançlarından ibaret olması şarttır. Bu mükelleflerin, Türkiye'de menkul kıymet alım satımıyla devamlı olarak uğraşmaları halinde, kur farkından doğan kazançlar da ticarî kazancın hesabında dikkate alınacaktır.

Bu tebliğ yayımı tarihinde (27.05.2020) yürürlüğe girmektedir.

(Resmi Gazete: 27.05.2020 tarihli 31137 sayılı)

Söz konusu Tebliğe aşağıda yer alan resmi gazete linkinden ulaşabilirsiniz.

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/05/20200527-10.htm>

Bilgilerinize sunarız.

Saygılarımızla

TÜRKERLER Bağımsız Denetim
Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.