

DUYURU

DUYURU: 29.05.2020/107

311 SERİ NO.LU GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ İLE GELİR VERGİSİNDE 7194 SAYILI KANUNLA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLERE İLİŞKİN UYGULAMA USUL VE ESASLARI BELİRLENMİŞTİR

27.05.2020 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan “**311 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği**” ile, 7194 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu(GVK)nun bazı maddelerinde yapılan değişiklikler kapsamında;

- + GVK’nın 18. maddesinde düzenlenen telif kazançlarına ilişkin istisna uygulaması ve bu istisnanın sınırı,
- + İşverenlerce hizmet erbabının işyerine gidip gelmesi için sağlanan menfaatlere ilişkin istisnanın uygulaması,
- + Amatör spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretlere yönelik istisna uygulaması,
- + Binek otomobillerin giderleri ile amortismanlarının vergi matrahından indirilmesi,
- + Yeni düzenleme çerçevesinde gelirin toplanması ve ücret gelirlerinin vergilendirilmesi,
- + İcra ve İflas Kanunu ile Avukatlık Kanunu uyarınca karşı tarafa yükletilen vekalet ücretinin vergilendirilmesi ve gelir vergisi tevkifat uygulaması,
- + Gelir vergisi tarifesi değişikliğine ilişkin uygulama,
- + Sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerin vergilendirilmesi

hususları ile dar mükelleflerin (kurumlar dahil) Türkiye’ye getirdikleri yabancı paralarla edindikleri menkul kıymetlerin ve iştirak hisselerinin elden çıkarılmasında vergilendirme konusuna ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir.

Sözü edilen Tebliğ ile yapılan düzenlemeler özetle aşağıdaki gibidir.

I. SERBEST MESLEK KAZANÇLARINDA İSTİSNA UYGULAMASI VE İSTİSNANIN SINIRI

07.12.2019 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 7194 sayılı Kanun ile GVK’nın 18. maddesinde değişiklik yapılarak, 01.01.202 tarihi itibarıyla uygulanmak üzere;

- + Anılan maddede düzenlenen telif kazançlarına yönelik istisnanın, bu kazancı elde edenlerin yıllık kazançlarının gelir vergisi tarifesinin **4. gelir diliminde yer alan tutarın üzerinde olması durumunda uygulanmayacağı** ve
- + Bu durumda, ilgililerce GVK’nın 94. maddesi kapsamında tevkifat yapma yükümlülüğünün ortadan kalkacağından **beyanname verilmesi gerektiği**



hükme bağlanmış ve konuya ilişkin açıklamalarımız 09.12.2020 tarihinde yayınladığımız Rehber’de yer almıştı.

Bu defa, işbu Duyuru konusu Tebliğ ile düzenlemeye yönelik uygulama usul ve esasları belirlenmiştir.

A. İSTİSNANIN KAPSAMI VE İSTİSNADAN YARARLANMA ŞARTLARI

GVK’nın 18. maddesinde serbest meslek kazanç istisnasından yararlanan mükellefler ve istisna kapsamında olan eserler sayılmış olup, söz konusu maddede hangi hasılatın istisna kapsamında olduğu da ayrıca belirtilmiştir. Buna göre;

- + Anılan **istisnadan yararlanma hakkı**; müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı, mucitler ve bunların kanuni mirasçılarına tanınmıştır.
- + **İstisna kapsamına**; şiir, hikâye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserler ile ihtira beratları girmektedir.
- + **İstisna uygulanacak hasılat**, eserlerin; gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlanması veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarının satılması veya bunlar üzerindeki mevcut hakların devir ve temlik edilmesi veya kiralanması karşılığında elde edilen hasılattır. Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler de istisna kapsamındaki hasılatı dahildir.

Diğer taraftan, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu hükümlerine göre bazı eserlerde kayıt ve tescil zorunlu, bazı eserlerde ise ihtiyari tutulmuştur. GVK’nın 18. maddesinde yer alan serbest meslek kazanç istisnasından yararlanabilmek için maddede belirtilen eserlerden kayıt ve tescilli zorunlu olanların kayıt ve tescil ettirilmesi şart olup, diğer eserlerde kayıt ve tescil şartı aranmayacaktır.

Kültür ve Turizm Bakanlığınca kayıt-tescil edilen eserlerin, aynı zamanda GVK’nın 18. maddesinde sayılan eserler veya bu eserlere benzerlik gösteren eserlerden olması şart olup, 5846 sayılı Kanuna göre kayıt-tescil edilen tüm eserler istisna kapsamına girmemektedir.

B. İSTİSNA UYGULAMASI, BEYAN VE TEVKİF SURETİYLE ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU

GVK’nın 18. maddesi kapsamında elde edilen ve aynı Kanunun 103. maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan 2020 yılı için 600.000 TL tutarını aşmayan kazançlar gelir vergisinden istisna olup bu kazançlar için **yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecek**, diğer gelirler dolayısıyla beyanname verilmesi halinde de bu kazançlar **beyannameye dahil edilmeyecektir**. Bu kazançlar üzerinden tevkif suretiyle ödenen vergiler nihai vergi olacaktır. Sözü edilen kazançların **devamlı veya arızı olarak elde edilmesi** istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.



Buna karşın, GVK'nın 18. maddesi kapsamında elde edilen ve aynı Kanunun 103. maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan 2020 yılı için 600.000 TL tutarını aşan kazançlar için **istisnadan yararlanılması mümkün bulunmamaktadır**. Söz konusu tutarın aşılp aşılmadığı ilgili takvim yılının sonu itibarıyla belirlenecek ve 18. madde kapsamında elde edilen kazançlar toplamının söz konusu tutarı aşması halinde, elde edilen kazançların tamamı yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir. İstisnadan faydalanılıp faydalanılamayacağı yılsonu itibarıyla belirleneceğinden, **istisnadan faydalanamayan mükelleflerin geçici vergi beyannamesi verme yükümlülükleri olmayacaktır**.

Yıllık beyanname verilmesi durumunda, GVK'nın 68. maddesinde sayılan mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olarak yapılan giderler, yıllık beyanname üzerinde indirim konusu yapılacaktır. Söz konusu giderlerin indirim konusu yapılabilmesi için Vergi Usul Kanunu(VUK)nda belirtilen **belgelerle tevsik edilmesi şarttır**.

Ayrıca, yıllık beyanname verilmesi durumunda, GVK'nın 89. maddesinde yer alan şahıs sigorta primleri, eğitim ve sağlık harcamaları, sponsorluk harcamaları ve engellilik indirimi ile anılan madde ve ilgili kanunlarında indirim konusu yapılabileceği düzenlenmiş bağış ve yardımlar gibi bazı harcamaların da beyan edilen gelirden indirim konusu yapılması mümkündür. Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden GVK'nın 94. maddesine göre yıl içinde kesilen vergiler mahsup edilebilecektir.

GVK'nın 103. maddesindeki tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarın aşılp aşılmadığı, **takvim yılı sonu itibarıyla her bir yıl için ayrı ayrı** değerlendirilecektir. İlgili takvim yılında istisnadan yararlanılamaması sonraki yıllarda istisnadan yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir.

C. TEVKİFAT UYGULAMASI

GVK'nın 94. maddesinin birinci fıkrasında vergi tevkifatı yapmak zorunda olanlar ile tevkifata tabi ödemeler belirtilmiştir. Aynı fıkranın (2) numaralı bendinde, yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden; 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca, 18. madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden %17, diğerlerinden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı düzenlemesi yer almaktadır.

GVK'nın 18. maddesi kapsamında elde edilen kazançların, aynı Kanunun 103. maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşması nedeniyle **istisnadan faydalanılamayacak olması, yıl içinde yapılacak olan tevkifat uygulamasını etkilemeyecek** ve söz konusu kazançlar üzerinden aynı Kanunun 94. maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinin (a) alt bendi uyarınca tevkifat yapılacaktır. Serbest meslek kazancının devamlı veya arızı nitelikte olmasının tevkifat uygulamasında herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

Serbest meslek kazanç istisnasından yararlanan mükelleflerin tevkifat yapma yükümlülüğü bulunmamaktadır. GVK'nın 18. maddesinin son fıkrasına göre, madde kapsamındaki kazançları toplamı 103. maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı



aşanların bu istisnadan faydalanamayacakları hükme bağlanmış ve bu durumda olanların, 94. maddenin birinci fıkrası kapsamında tevkifat yapma yükümlülüğü olmadığı belirtilmiştir. Bu nedenle, GVK'nın 18. maddesi kapsamında kazanç elde eden ve aynı Kanunun 103. maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşması nedeniyle istisnadan yararlanamayacak olan mükelleflerin, Kanunun 94. maddesi kapsamında ücret, kira gibi yapacağı **ödemeler üzerinden tevkifat yapma yükümlülüğü bulunmamaktadır.**

D. DEFTER TUTMA VE BELGE DÜZENİ

VUK'un 172. maddesinde defter tutmaya mecbur olanlar sayılmış olup, aynı Kanunun 210. maddesinde ise serbest meslek erbabının serbest meslek kazanç defteri tutacağı hüküm altına alınmıştır. Yine aynı Kanunun 236. maddesinde de serbest meslek erbabının tahsilatları için serbest meslek makbuzu düzenlemek mecburiyetinde olduğu belirtilmiştir. Ayrıca, GVK'nın 18. maddesinde belirtilen türden faaliyetlerde bulunan ve eserlerini kısmen veya tamamen aynı Kanunun 94. maddesinde belirtilenler dışındakilere teslim eden serbest meslek erbabının; defter tasdik ettirme (defter-beyan sistemine kaydolma) ve tutma ile belge düzenleme zorunlulukları bulunmaktadır.

Diğer yandan, VUK'un mükerrer 257. maddesinin Hazine ve Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden;

- ✚ Münhasıran GVK'nın 18. maddesinde belirtilen türden faaliyetlerde bulunan ve
- ✚ Eserlerini sadece aynı Kanunun 94. maddesinde belirtilen kişi ve kurumlara teslim eden

serbest meslek erbabından isteyenlerin; yıl içindeki kazançlarının toplamının GVK'nın 103. maddesinin dördüncü gelir diliminde yer alan (2020 yılı için 600.000 TL) tutarı *aşıp aşmadığına bakılmaksızın, defter tasdik ettirme (defter-beyan sistemine kaydolma) ve belge düzenleme zorunluluklarının kaldırılması* uygun görülmüştür.

Diğer taraftan, GVK'nın 18. maddesinde belirtilen türden faaliyetlerinin yanı sıra başkaca faaliyetleri nedeniyle serbest meslek kazancı mükellefiyeti bulunanların, defter tasdik ettirme (defter-beyan sistemine kaydolma) ve tutma ile belge düzenleme zorunlulukları bulunmaktadır. Başkaca faaliyetleri nedeniyle serbest meslek kazancı mükellefiyeti bulunan ve serbest meslek kazanç defteri tutan mükelleflerin 18. madde kapsamındaki kazançlarına ilişkin kayıtlarını da aynı defterde göstermesi mümkündür.

GVK'nın 18. maddesinde belirtilen türden **faaliyetleri arızı olarak yapanların**, defter tasdik ettirme (defter-beyan sistemine kaydolma) ve tutma ile belge düzenleme zorunlulukları bulunmamaktadır. Bu kazançların, aynı Kanunun 103. maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşması nedeniyle istisnadan faydalanılamayacak olması, defter tutma ve belge düzenleme yükümlülüğünde bir değişiklik yaratmayacaktır.

GVK'nın 18. maddesi kapsamında faaliyette bulunan ve serbest meslek makbuzu düzenleme zorunluluğu bulunmayanlardan alınan eserlere ilişkin yapılan ödemelerin **gider pusulası imzalatılmak suretiyle tevsik edilmesi** mümkün bulunmaktadır. GVK'nın 18. maddesi



kapsamında kazanç elde eden mükelleflerin, kendilerine düzenlenen gider pusulalarını ve bu faaliyetleri ile ilgili olarak satın aldıkları mal ve giderlerine ilişkin belgelerini, VUK'da öngörülen süre boyunca saklamaları gerekmektedir.

II. İŞVERENLERCE HİZMET ERBABININ İŞYERİNE GİDİP GELMESİ İÇİN SAĞLANAN MENFAATLERE İLİŞKİN İSTİSNA

7194 sayılı Kanun ile GVK'nın 23. maddesinin birinci fıkrasının (10) numaralı bendine parantez içi hüküm eklenerek, 01.01.2020 tarihinden itibaren elde edilen ücret gelirlerine uygulanmak üzere;

- İşverenler 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

istisna kapsamına alınmış ve konuya ilişkin açıklamalarımız, 09.12.2020 tarihinde yayınladığımız Rehber'de yer almıştı. Düzenlemeye yönelik uygulama esasları ise işbu Tebliğ ile belirlenmiş olup detayları aşağıdaki gibidir.

A. İSTİSNADAN YARARLANMA ŞARTLARI

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 ulaşım da 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 2020 yılı için 12 TL tutarını aşmaması,
- Toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçlarının teminine ilişkin harcamaların belgelendirilmesi,

gerekmektedir. İşverence hizmet erbabının ikamet ettiği mahallerin tümüne taşıma hizmeti sağlanmadığı veya taşıma hizmetinin belirli merkez mahallere yapıldığı ve hizmet erbabının ikametgâhından bu mahallere ve bu mahallerden ikametgâhına 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.

B. İSTİSNADAN FAYDALANILMAYACAK DURUMLAR

İşverenler tarafından, hizmet erbabına;

- ✚ Ulaşım bedelinin nakit olarak verilmesi,
- ✚ Ulaşım bedeli karşılığının, hediye kartı ve benzeri ulaşım harcaması dışında diğer alışverişlerde de kullanılabilecek 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 faydalanılamayacak olup, yapılan bu ödemeler ve sağlanan menfaatler **net ücret kabul edilerek brüte iblağ edilmek suretiyle** gelir vergisine tabi tutulacaktır.

III. AMATÖR SPOR YARIŞMALARINI YÖNETEN HAKEMLERE ÖDENEN ÜCRETLERDE İSTİSNA

7194 sayılı Kanun ile GVK'nın 29. maddesinde değişiklik yapılarak, 01.01.2020 tarihinden itibaren elde edilen ücret gelirlerine uygulanmak üzere, GVK'nın 29. maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinde yer alan spor yarışmalarını yöneten hakemlerin aldıkları ücretlere ilişkin istisna hükmü yeniden düzenlenmiş ve

- ✚ Basketbol ve voleybol spor dallarının en üst ligleri hariç amatör spor yarışmalarını yöneten hakemlerin bu görevleri dolayısıyla aldıkları ücretlere yönelik gelir vergisi istisnası aynen korunmuş,
- ✚ Profesyonel spor yarışmalarını yöneten spor hakemleri ile basketbol ve voleybol spor dallarının en üst liglerindeki yarışmaları yöneten spor hakemlerinin aldıkları ücretler istisna kapsamından çıkarılmış

olup konuya ilişkin açıklamalarımız 09.12.2020 tarihinde yayınladığımız Rehber'de yer almıştı.

Bu defa, işbu Duyuru konusu Tebliğ ile konuyla ilgili uygulama esasları belirlenmiştir. Buna göre, profesyonel spor yarışmalarını yöneten hakemler ile basketbol ve voleybol spor



dallarının en üst liglerindeki yarışmaları yöneten hakemlere bu faaliyetleri nedeniyle 01.01.2020 tarihinden itibaren yapılan ödemeler ücret hükümlerine göre vergilendirilecektir. Bu durumda, Kanunun 94. maddesinde sayılanlar tarafından istisna kapsamına girmeyen spor hakemlerine yapılan ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

Ayrıca, profesyonel spor yarışmaları ile basketbol ve voleybol spor dallarının en üst liglerindeki yarışmaları yöneten spor hakemlerince elde edilen ücret gelirleri toplamının, gelir vergisi tarifesinin dördüncü diliminde yer alan 2020 yılı için 600.000 TL tutarını aşması halinde bu ödemeler yıllık gelir vergisi beyannamesiyle de beyan edilecektir. Yine, bahse konu spor hakemlerinin birden fazla işverenden ücret geliri elde etmesi ve birden sonraki işverenden elde ettiği ücret gelirleri toplamının, gelir vergisi tarifesinin ikinci diliminde yer alan 2020 yılı için 49.000 TL tutarını aşması halinde, birinci işverenden alınan ücret geliri dahil tüm ücret gelirleri yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edilecektir. Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden tevkif suretiyle ödenen gelir vergisi mahsup edilebilecektir.

Basketbol ve voleybol spor dallarının en üst ligleri hariç amatör spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler istisna kapsamında olduğundan, bu ücret ödemelerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacak ve bu ücret gelirleri için yıllık beyanname verilmeyecektir. Diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de istisna kapsamındaki ücret gelirleri beyannameye dâhil edilmeyecektir.

IV. BİNEK OTOMOBİLLERİN GİDERLERİ VE AMORTİSMANLARININ VERGİ MATRAHINDAN İNDİRİLMESİ

7194 sayılı Kanun ile GVK'nın bazı maddesinde parantez içi hükümler eklenerek, ticari kazanç ve serbest meslek kazancı elde eden gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefleri yönünden, 01.01.2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi gelirlerine uygulanmak üzere, kiralama yoluyla edinilen veya aktifte kayıtlı bulunan binek otomobillere ilişkin giderleri ile bunların itfası nedeniyle doğan amortisman giderlerinin vergi matrahından indirilmesine yönelik kısıtlama getirilmiş ve konuya ilişkin açıklamalarımız 09.12.2020 tarihinde yayınladığımız Rehber'de yer almıştı.

Düzenlemeye yönelik uygulama esasları ise işbu Tebliğ ile belirlenmiş olup detayları aşağıdaki gibidir.

A. BİNEK OTOMOBİL KAVRAMININ KAPSAMI

Binek otomobil ifadesinden **Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87.03 pozisyonunda yer alan motorlu taşıtlar** kast edilmektedir. Ambulanslar, mahkûm taşımaya mahsus arabalar, para arabaları, cenaze arabaları, itfaiye öncü arabaları gibi özel amaçla yapılmış motorlu taşıtlar, 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanununa göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilme zorunluluğu bulunmayan ve sadece havalimanı apron bölgesi gibi belli alanlarda kullanılan taşıtlar 87.03 pozisyonunda yer almakla birlikte binek otomobil kapsamında değerlendirilmeyecektir. 1+1, 1+3, 1+4 veya 1+7 koltuklu, şoför ve öndeki yolcunun arkasındaki kısımda emniyet kemerleri veya emniyet kemeri montajı için tertibat, koltuk ve



emniyet ekipmanı montajı için sabit tertibat, aracın iç kısmının her tarafında, araçların yolcu bölümlerinde yer alan konfor özellikleri ve iç döşemeleri (örneğin: yer kaplamaları, havalandırma, iç aydınlatma, küllükler), iki yan panel boyunca arka camları bulunan (en arkada yük bölümünün sağ ve sol taraflarında cam bulunsun bulunmasın); şoför ve öndeki yolcuların bölümü ile insan veya eşya taşınması için kullanılan arka bölüm arasında sabit bir panel veya bariyer bulunmayan kapalı kasa motorlu taşıtlar 87.03 pozisyonunda yer almakta olup, binek otomobiller bu kapsamda değerlendirilmektedir.

Bu bağlamda binek otomobiller, 87.03 pozisyonunda tanımlanan binek otomobiller ile esas itibarıyla insan taşımak üzere imal edilmiş (87.02 pozisyonuna girenler hariç) (steysin vagonlar ve yarış arabaları dâhil) hem insan hem eşya taşıyabilen motorlu araçlar gibi çok amaçlı araçları kapsamaktadır.

B. BİNEK OTOMOBİLLERE İLİŞKİN KİRALAMA VE İKTİSAP GİDERLERİ

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 2020 yılı için 5.500 Türk lirasına kadarlık kısmı, GVK'nın 40. maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi ve 68. maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendi kapsamında gider olarak dikkate alınabilmektedir. Gider olarak dikkate alınabilecek tutar olan aylık kira bedelinin 2020 yılı için 5.500 Türk lirasına kadarlık kısmı, Katma Değer Vergisi Kanunu(KDVK)na göre hesaplanan **katma değer vergisi hariç bedeldir.**

Ayrıca, günlük kiralamalarda gider olarak dikkate alınabilecek tutar, **aylık kira bedelinin ilgili aydaki gün sayısına bölünmesi suretiyle hesaplanacaktır.** Buna göre, 30 gün süren aylar için gider olarak dikkate alınabilecek günlük kira bedeli (5.500 TL / 30 =) 183,33 TL olarak hesaplanmaktadır. Bu durumda, 30 gün olan aylarda yapılan araç kiralama işlemlerinde, günlük kira bedelinin 183,33 TL tutarındaki kısmı gider olarak dikkate alınabilmektedir.

Öte yandan KDVK'nın 30. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi uyarınca, gelir ve kurumlar vergisi yönünden kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi, hesaplanan katma değer vergisinden indirilememektedir. Bu kapsamda, binek otomobillerin kiralanması durumunda, kira bedellerinin Kanun maddesinde ilgili yıl için belirlenen azami tutarı aşması halinde, **aşan kısma ait katma değer vergisi gelir ve kurumlar vergisi yönünden kazancın tespitinde ayrıca gider olarak dikkate alınmayacaktır.**

C. BİNEK OTOMOBİLLERE İLİŞKİN TAMİR, BAKIM, YAKIT VE BENZERİ CARİ GİDERLER

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 yapılabilmektedir. Bu giderler genel olarak taşıtların tamir, bakım, yakıt, sigorta ve benzeri cari giderleridir. **Yapılan giderlerin işletmeye veya envantere kayıtlı ya da**



kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere ilişkin olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır.

İşletmeye veya envantere dâhil olup ticari veya mesleki faaliyette kullanılan binek otomobillerin giderleri sınırlandırılmakta olup, bu sınırlama esas itibarıyla faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere binek otomobillerin giderlerini kapsamaktadır.

D. BİNEK OTOMOBİLLERE İLİŞKİN AMORTİSMAN GİDERLERİ

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere,

- ✚ Özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli **2020 yılı için 160.000 TL,**
- ✚ Söz konusu vergilerin tercihen maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortisman tabi tutarı **2020 yılı için 300.000 TL**

tutarını aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin **ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı** gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

VUK hükümlerine göre, aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılan ve amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değerleri, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilebilen binek otomobiller için **aktife alınan yılda gider konusu yapılamayan amortisman bedellerinin tamamı**, itfa süresinin son yılında amortisman esas bedel uygulamasından bağımsız olarak safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

V. DAR MÜKELLEFLERİN (KURUMLAR DÂHİL) TÜRKİYE'YE GETİRDİKLERİ YABANCI PARALARLA İKTİSAP ETTİKLERİ MENKUL KIYMETLERİN VE İŞTİRAK HİSSELERİNİN ELDEN ÇIKARILMASINDA VERGİLENDİRME

A. KONUYA İLİŞKİN YASAL DÜZENLEME

GVK'nın mükerrer 81. maddesinin beşinci fıkrasında; *"...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, kur farkından doğan kazançlar dikkate alınmaz. Şu kadar ki, bu mükelleflerin Türkiye'de elde ettikleri kazançların, 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 alınır..."* hükmü yer almaktadır.



Diğer taraftan 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanununun 1. maddesinde; “Bu Kanunun amacı, doğrudan yabancı yatırımların özendirilmesine, yabancı yatırımcıların haklarının korunması ile yatırım ve yatırımcı tanımlarında uluslararası standartlara uyulmasına, doğrudan yabancı yatırımların gerçekleştirilmesinde izin ve onay sisteminin bilgilendirme sistemine dönüştürülmesine ve tespit edilen politikalar yoluyla doğrudan yabancı yatırımların artırılmasına ilişkin esasları düzenlemektir...” hükmüne yer verilmekte olup aynı Kanunun 3. maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde ise; “Yabancı yatırımcılar tarafından Türkiye’de doğrudan yabancı yatırım yapılması serbesttir.” denilmektedir.

B. İSTİSNANIN KAPSAMI VE UYGULANMASI

GVK’nın mükerrer 81. maddesinin beşinci fıkrası hükmüne göre, dar mükelleflerin (kurumlar dâhil), 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.

Bununla birlikte, 4875 sayılı 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. İstinadan 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.**

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.



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.**

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.

VI. ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

7194 sayılı Kanun ile GVK'nın 86. maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (b) alt bendi değişikliğe gidilerek;

- + Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş 103. maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşan ücretler ile
- + Birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birinciden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103. maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan 2020 yılı için 49.000 TL tutarını aşan ücretlerin

beyana konu edileceği belirlenmiş ve konuya ilişkin açıklamalarımız 09.12.2020 tarihinde yayınladığımız Rehber'de yer almıştı. Düzenlemeye yönelik uygulama usul ve esasları ise işbu Duyuru konusu Tebliğ ile belirlenmiş olup özetle aşağıdaki gibidir.

A. TEK İŞVERENDEN VEYA BİRDEN FAZLA İŞVERENDEN ELDE EDİLEN ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ VE BEYANI

Tevkif suretiyle vergilendirilmiş;

- + Tek işverenden ücret geliri elde eden mükelleflerin, ücret gelirleri toplamı gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan 2020 yılı için 600.000 TL tutarını 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 2020 yılı için 600.000 TL tutarını aşması,
- + Birden fazla işverenden ücret geliri elde eden mükelleflerin, birden sonraki işverenden alınan ücretleri toplamının gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan 2020 yılı için 49.000 TL tutarını aşması,



halinde, **ücret gelirleri yıllık beyanname ile beyan edilecektir**. Birden fazla işverenden ücret alınması halinde, birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağı **ücretli tarafından serbestçe belirlenebilecektir**.

Bu çerçevede, GVK'nın 86. maddesinin birinci fıkrasının;

- ✚ (b) bendine göre, ücret gelirlerinin beyan edilip edilmeyeceği kendi içinde değerlendirilecek olup, **diğer gelirlerin bulunması halinde bu gelirler hesaplamaaya dahil edilmeyecektir.**
- ✚ (c) bendine göre, diğer gelirlerin beyan edilip edilmeyeceğinin tespitinde de **ücret gelirleri hesaplamaaya dahil edilmeyecektir.**

Yıllık beyanname verilmesi durumunda, GVK'nın 89. maddesinde eğitim ve sağlık harcamaları ile bağış ve yardımlar gibi bazı harcamaların da beyan edilen gelirden indirim konusu yapılması mümkündür. Ayrıca bu beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden anılan Kanunun 94. maddesine göre yıl içinde tevkif suretiyle ödenen vergiler mahsup edilebilecektir.

Tevkifata tabi tutulmamış ücret gelirleri (64. maddesinde yer alan diğer ücretler hariç), tutarı ne olursa olsun yıllık beyannameyle beyan edilecektir (GVK md. 95).

B. GENEL YÖNETİM KAPSAMINDAKİ KAMU İDARELERİNİN TEK İŞVEREN OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİ

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununun 3. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde, **genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin**; uluslararası sınıflandırmalara göre belirlenmiş olan, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerini, sosyal güvenlik kurumlarını ve mahallî idareleri ifade ettiği hükme bağlanmıştır.

GVK'nın 94. maddesinin birinci fıkrasında, kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin bentler halinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları, aynı fıkranın (1) numaralı bendinde ise hizmet erbabına ödenen ücretler ile aynı Kanunun 61. maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104. maddelere göre, tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Genel yönetim kapsamında bulunan kamu idareleri ile bu idarelere bağlı, ilgili ve ilişkili kurum ve kuruluşlarda (ticaret şirketleri hariç) çalışan personelin, yıl içerisinde bu kapsamdaki diğer kurum ve kuruluşlardan da ücret alması veya bu kapsamdaki diğer bir kurum ve kuruluşla nakil olması durumunda, elde ettikleri ücretler **tek işverenden alınan ücret olarak değerlendirilecektir**.



Genel yönetim kapsamındaki idareler ile bu idarelere bağlı, ilgili ve ilişkili kurum ve kuruluşlarda (ticaret şirketleri hariç) çalışan personelin, aynı yıl içerisinde atama, nakil ve benzeri sebeplerle tek işveren olarak değerlendirilen diğer bir kuruma geçmesi veya birden fazla kurumdan ücret geliri elde etmesi durumunda, bu personelin elde ettiği ücret gelirlerinin toplamı, **kümülatif matrah esas alınmak suretiyle** vergilendirilecektir. Diğer idareler ile kurum ve kuruluşlardaki ücret matrahı, **Hazine ve Maliye Bakanlığı e-bordro programından veya diğer idare ile kurum ve kuruluştan** temin edilebilecektir. Bu idarelerde çalışanların tevkif yoluyla vergilendirilmiş tek işverenden aldıkları bu ücretleri GVK'nın 103. maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşmaması halinde, bu gelirler için beyanname verilmeyecektir.

Genel yönetim kapsamındaki idareler ile bu idarelere bağlı, ilgili ve ilişkili kurum ve kuruluşlarda çalışan personelin; **aynı yıl içerisinde**, bunlar dışında bir işverenden de ücret geliri elde etmesi veya görevinden ayrılarak bu işveren nezdinde çalışmaya başlaması durumunda, söz konusu personelin ücret matrahları birbiri ile ilişkilendirilmeksizin her bir işverenden elde edilen ücret **ayrı ayrı gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacaktır**. Bu durumda, birden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamının,

- ✚ GVK'nın 103. maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 49.000 TL) aşması veya
- ✚ Bu tutarı aşmamakla birlikte her iki işverenden aldığı ücret geliri toplamının aynı Kanunun 103. maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşması

halinde, **ücret gelirlerinin tamamının beyan edilmesi** gerekmektedir.

C. ÖZEL SEKTÖR İŞYERLERİNDE BİRDEN FAZLA İŞVERENİN YANINDA ÇALIŞANLARIN 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 işvereninden 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.

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 ise, kümülatif matrah esas alınmak suretiyle** vergilendirilecektir. Aşağıdaki hallerde, hizmet erbabının ücretlerinin tek işverenden elde edildiği kabul edilecektir:

- ✚ 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 faaliyette bulunan işyerlerinde, **ortaklardan herhangi birinin değişmesi**.

Yıl içerisinde işveren değiştiren hizmet erbabı, ücret gelirine ilişkin gelir vergisi matrahını yeni işverene bildirmek suretiyle ücretinin gelir vergisi tarifesine göre **kümülatif olarak vergilendirilmesini talep edebilecektir**. Bu durumda yeni işveren kümülatif matrahı dikkate alarak tevkifat yapacaktır. 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.

D. İSTİSNA KAPSAMINDA ÜCRET GELİRİ ELDE EDENLERİN DURUMU

GVK'nın 86. 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.

4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 12. maddesine göre, Türk Uluslararası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde ve yatlarda çalışan personele ödenen ücretler ile 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2. 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 GVK'nın 86. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca *beyanname verilip verilmeyeceğinin tespitinde dikkate alınması söz konusu değildir*.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3. maddesi uyarınca bölgede çalışanların ücretlerinden ve GVK'nın geçici 75. maddesi uyarınca, 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3. maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen, 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 GVK'nın 86. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca *beyanname verilip verilmeyeceğinin tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.*

Belirtilen Kanunlar dışındaki diğer Kanunlarda ve GVK'da, ücret gelirlerine ilişkin yer alan gelir vergisi istisnaları ile tahakkuktan terkin düzenlemelerinde de bu hükümler geçerli olacaktır.

VII. İCRA VE İFLAS KANUNU İLE AVUKATLIK KANUNU UYARINCA KARŞI TARAFA YÜKLETİLEN VEKALET ÜCRETİNİN VERGİLENDİRİLMESİ VE GELİR VERGİSİ TEVKİFAT UYGULAMASI

7194 sayılı Kanun ile GVK'nın 94. maddesine yeni bir fıkra eklenerek, 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu ile 1136 sayılı Avukatlık Kanunu uyarınca karşı tarafa yükletilen vekalet ücretini (icra ve iflas müdürlüklerine yatırılanlar dâhil) ödeyenler tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılacağı belirlenmiş ve konuya ilişkin açıklamalarımız 09.12.2020 tarihinde yayınladığımız Rehber'de yer almıştı.

Düzenlemeye yönelik uygulama usul ve esasları, işbu Duyuru konusu Tebliğ ile belirlenmiş olup detayları aşağıdaki gibidir.

A. VEKALET ÜCRETİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

GVK'nın 65. maddesine göre, her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyeti ise sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır. Bu kapsamda, serbest meslek erbabı olan avukatlara ödenen vekalet ücretleri serbest meslek kazancı olup, bu kazançların serbest meslek kazancına dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.

GVK'nın 61. maddesinde ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlanmış olup bir işverene tabi ve bağlı olarak çalışan avukatlara işverenler tarafından yapılan ödemeler ücret hükümlerine göre vergilendirilmektedir.

B. VEKALET ÜCRETLERİNDE VERGİ TEVKİFATI UYGULAMASI

GVK'nın 94. maddesinin birinci fıkrasında gelir vergisi tevkifatı yapmaya mecbur olan kişi ve kurumlar belirtilmiş ve aynı maddenin birinci fıkrasının;

- ✚ (1) numaralı bendinde **hizmet erbabına ödenen** ücretlerden 103 ve 104. maddelere göre,
- ✚ (2) numaralı bendinin (b) alt bendinde ise yaptıkları **serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere** yapılan ödemeler üzerinden 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca % 20 oranında



gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

1. Vergi Tevkifatı Yapmakla Yükümlü Olanlar

7194 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeyle, mahkemelerce veya icra ve iflas müdürlüklerince karşı tarafa yükletilen, avukatlara ait olan ve serbest meslek kazancına dahil edilmesi gereken vekalet ücretleri üzerinden, **kimlerin tevkifat yapmakla yükümlü olduğu** hususuna açıklık kazandırılmıştır. Buna göre, GVK'nın 94. maddesinin birinci fıkrasında sayılanlar tarafından 2004 sayılı Kanun ile 1136 sayılı Kanun uyarınca karşı tarafa yükletilen vekalet ücretinin;

- + 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. GVK'nın 94. maddesinin birinci fıkrasında sayılmayanlar (tevkifat yükümlülüğü bulunmayanlar) tarafından yapılan vekalet ücreti ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

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.

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

2. Tevkifat Yapılmayacak Haller

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.

Aynı 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.

C. VEKALET ÜCRETİ ÖDEMELERİNDE BELGE DÜZENİ

VUK'un 236. maddesinde, serbest meslek erbabının, mesleki faaliyetine ilişkin her türlü tahsilatı için **iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim ederek** bir nüshasını müşteriye vermek ve müşterinin de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetinde 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 da, 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.

VIII. GELİR VERGİSİ TARİFESİ UYGULAMASI

7194 sayılı Kanun ile GVK'nın 103. maddesinde değişiklik yapılarak, mevcut uygulamada %15 oranının yanında elde edilen gelire göre artan şekilde ve %20, %27 ve %35 oranları çerçevesinde üç dilim olarak uygulanan gelir vergisi tarifesine dördüncü dilim eklenerek **en yüksek gelir vergisi oranı %40'a** yükseltilmiş olup bu çerçevede, değişiklik öncesi gelir vergisi tarifesi ile yeni gelir vergisi tarifesi aşağıda yer alan tabloda gösterildiği şekilde belirlenmiştir:

Değişiklik Öncesi Gelir Vergisi Tarifesi		Yeni Gelir Vergisi Tarifesi	
18.000 TL'ye kadar	%15	18.000 TL' ye kadar	%15
40.000 TL'nin 18.000 TL'si için 2.700 TL, fazlası	%20	40.000 TL'nin 18.000 TL'si için 2.700 TL, fazlası,	%20
98.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL, (ücret gelirlerinde 148.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL), fazlası	%27	98.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL, (ücret gelirlerinde 148.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL), fazlası	%27



98.000 TL'den fazlasının 98.000 TL'si için 22.760 TL, (ücret gelirlerinde 148.000 TL'den fazlasının 148.000 TL'si için 36.260 TL), fazlası	%35	500.000 TL'nin 98.000 TL'si için 22.760 TL, (ücret gelirlerinde 500.000 TL'nin 148.000 TL'si için 36.260 TL), fazlası	%35
		500.000 TL'nin 500.000 TL'si için 163.460 TL (ücret gelirlerinde 500.000 TL'nin 500.000 TL'si için 159.460 TL), fazlası	%40

Söz konusu düzenleme, 01.01.2019 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere 07.12.2019 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, bu kapsamda GVK'ya eklenen geçici 91. madde ile, **01.01.2019 - 31.12.2019 tarihleri arasında elde edilen ücret gelirlerine, değişiklik öncesi tarifenin uygulanacağı** hükmedilmiş ve konuya ilişkin açıklamalarımız, 09.12.2020 tarihinde yayınladığımız Rehber'de yer almıştı.

Gelir tarifesinin uygulamasına yönelik usul ve esaslar, işbu Duyuru konusu Tebliğ ile belirlenmiş olup detayları aşağıdaki gibidir.

A. ÜCRET DIŞI GELİRLERDE TARİFE DEĞİŞİKLİĞİNİN UYGULAMASI

GVK'nın 103. maddesinde gelir vergisine tabi gelirlere uygulanacak vergi tarifede yer alan gelir dilim tutarları, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak VUK hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanmaktadır.

Ücret gelirleri dışında diğer gelirler için yeni tarife 01.01.2019 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanacaktır. Dolayısıyla, 2019 yılı gelirlerine ilişkin 2020 yılında verilecek yıllık gelir vergisi beyannamelerinde, gelir vergisine tabi gelirler, yeni tarifiedeki dilim ve oranlara göre vergilendirilecektir.

B. ÜCRET GELİRLERİNDE TARİFE DEĞİŞİKLİĞİNİN UYGULAMASI

2019 yılı ücret gelirlerine, bu yıla ilişkin 2020 yılında verilecek gelir vergisi beyannameleri dahil, bu Kanunla yapılan değişiklik öncesi mevcut tarife uygulanacaktır. **01.01.2020 tarihi itibarıyla elde edilen ücret gelirlerine ise** yeni tarifenin VUK hükümlerine göre 2019 yılı için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmış hali uygulanacaktır.

Yıllık beyanname ile 2019 yılı için ücret gelirlerinin diğer gelirler ile birlikte beyan edilmesi durumunda, sadece ücret gelirlerine isabet eden tutara GVK'nın 103. maddesinde yapılan değişiklik öncesi tarife uygulanacak olup, diğer gelirler için ise değişiklik sonrası yeni tarife uygulanacaktır.

IX. SPORCULARA YAPILAN ÜCRET VE ÜCRET SAYILAN ÖDEMELERİN VERGİLENDİRİLMESİ

7194 sayılı Kanun ile GVK'nın geçici 72. maddesinde değişikliğe gidilerek, lig usulüne tabi spor dallarında en üst liglerdeki sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelere uygulanacak



tevkifat oranı **%15'ten %20'ye çıkarılmış** olup anılan maddenin uygulama süresi **31.12.2023 tarihine kadar** uzatılmıştı. Ayrıca, 2020 yılı ve sonrasında elde edilen ve yeni gelir vergisi tarifesine göre dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşan tutarlarda ücret geliri elde eden sporcuların, bu gelirlerini izleyen yılın Mart ayı içerisinde beyan edecekleri hükme bağlanmıştı.

Bununla birlikte, düzenleme kapsamında GVK'ya geçici 91. madde eklenerek, lig usulüne tabi spor dallarında en üst liglerdeki sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelere ilişkin **%20 tevkifat oranının, 01.11.2019 tarihinden önce akdedilerek geçerlilik kazanmış sporcu sözleşmeleri kapsamında yapılan ücret ödemelerine uygulanmayacağı**; ancak 01.11.2019 tarihinden önceki sözleşmelere ilişkin olarak bu tarihten sonra yapılan süre uzatımı ve ücreti etkileyen değişikliklerin bu kapsamda olmayacağı belirlenmişti. Konuya ilişkin açıklamalarımız ise, 09.12.2020 tarihinde yayınladığımız Rehber'de yer almıştı.

Bu defa, işbu Duyuru konusu Tebliğ ile uygulama usul ve esasları belirlenmiştir.

A. SPORCULARA YAPILAN ÜCRET ÖDEMELERİNDE TEVKİFAT UYGULAMASI

7194 sayılı Kanunla GVK'nın geçici 72. maddesinde yapılan değişiklik sonrası, lig usulüne tabi spor dallarında en üst liglerdeki sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden yapılan tevkifat oranı **%20** olarak belirlenmiş, diğer sporculara yapılan ödemelere ilişkin tevkifat oranlarında bir değişikliğe gidilmemiştir. Buna göre 01.01.2020 tarihinden itibaren sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden;

✚ Lig usulüne tabi spor dallarında;

- En üst ligdekiler için **%20**,
- En üst altı ligdekiler için **%10**,
- Diğer liglerdeki için **%5**,

✚ Lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporculara yapılan ödemeler ile milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılan ödemelerden **%5**,

oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. GVK'nın geçici 72. maddesi kapsamında yapılan tevkifatın yanı sıra ayrıca aynı Kanunun 94. maddesi kapsamında tevkifat yapılmayacaktır.

01.11.2019 tarihinden sonra akdedilerek geçerlilik kazanan veya bu tarihten önce imzalanmakla birlikte bu tarihten sonra (süre uzatımı veya ücreti etkileyen değişiklikler gibi nedenlerle) yenilenen sporcu sözleşmelerine istinaden 01.01.2020 tarihinden itibaren yapılan ücret ödemelerinden **%20 oranında gelir vergisi tevkifatı** yapılacaktır. 01.11.2019 tarihinden önce akdedilerek geçerlilik kazanan ve yine bu tarihten sonra süre uzatımı veya ücreti etkileyen bir değişiklik yapılmayan **sözleşmeler sona erinceye kadar** bu sözleşmelere istinaden yapılan ücret ödemelerinden **%15** oranında tevkifat yapılmaya devam edilecektir.

B. SPORCULARA YAPILAN ÜCRET ÖDEMELERİNİN BEYANI VE TEVKİF SURETİYLE KESİLEN GELİR VERGİSİNİN MAHSUBU



İşverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler ücret kapsamında vergilendirilmekte olup; sporculara, bu faaliyetlerine ilişkin olarak aylık ücret, başarı primi, maç başı ücreti, imza parası, imaj hakkı ve sair adlarla yapılan ödemeler ve taşınmaz veya taşıt verilmesi, konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatler de ücret kapsamında vergilendirilmektedir.

01.11.2019 tarihinden sonra akdedilerek geçerlilik kazanan veya bu tarihten önce imzalanmakla birlikte bu tarihten sonra (süre uzatımı veya ücreti etkileyen değişiklikler gibi nedenlerle) yenilenen sporcu sözleşmelerine istinaden, tüm sporcular tarafından 01.01.2020 tarihinden itibaren elde edilen ücret gelirleri toplamının, GVK'nın 103. maddesinde yazılı tarifenin dördüncü diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşması halinde, bu gelirlerin **yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi** gerekmektedir.

Ayrıca, **sporcu sözleşmesi olmadan çalışan sporcular** tarafından elde edilen ücret gelirleri toplamının GVK'nın 103. maddesinde yazılı tarifenin dördüncü diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşması halinde, bu gelirler her hâlükârda **yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.**

Sporcular tarafından elde edilen ücret gelirleri nedeniyle beyanname verilmemesi durumunda, tevkif suretiyle ödenen vergiler nihai vergi olacaktır. Yıllık beyanname verilmesi durumunda ise GVK'nın geçici 72. maddesi uyarınca kesilen vergilerin, vergi dairesine yatırılmış olması şartıyla **hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilmesi** mümkün olacaktır.

01.11.2019 tarihinden önce akdedilerek geçerlilik kazanan ve yine bu tarihten sonra süre uzatımı veya ücreti etkileyen bir değişiklik yapılmayan **sözleşmeler sona erinceye kadar**, bu sözleşmeler kapsamında elde edilen ücret gelirleri için tutarı ne olursa olsun beyanname verilmeyecek ve diğer gelirler dolayısıyla beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir.

X. YÜRÜRLÜK

İşbu Duyuru konusu Tebliğ, yayımlandığı **27.05.2020 tarihinde** yürürlüğe girmiştir.

Saygılarımızla.

