Sirküler Tarihi : 03.06.2020
Sirküler No : 2020-52
Konu : 311 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği Hak.

"311 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği" 27.05.2020 tarih ve 31137 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

Söz konusu Tebliğ genel anlamda, 07.12.2019 tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan *"Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında 7194 Sayılı Kanun"* da yapılan düzenlemelerin usul ve esaslarını kapsamaktadır.

Tebliğde yer alan ve tarafımızca önemli görülen hususlar aşağıda açıklanmıştır.

- **Serbest Meslek Kazançlarında İstisna Uygulaması**

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu' nun 18 inci maddesi;

"Müellif, mütercim, heykeltraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisinden müstesnadır."

7194 Sayılı Kanun 10 uncu maddesiyle eklenen fıkra ile birlikte, söz konusu kazançların Gelir Vergisi Kanunu'nun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşması halinde (2020 yılı için 600.000 TL) istisnadan faydalanılamayacağı belirtilmiştir.

Tebliğ'de uygulama örnekleriyle birlikte detaylıca açıklanmıştır.

Burada en önemli husus; **ilgili serbest meslek erbaplarının kazançlarının 2020 yılı için 600.000 TL olan istisna tutarını geçmesi durumunda sadece aşan kısım için değil bütün kazancın vergiye tabi olacağı ve gelir vergisi beyannamesine dahil edileceği belirtilmiştir.**

Dolayısıyla 2020 yılında kazancı 599.000 TL olan bir bilgisayar programcısı hasılat üzerinden %17 stopaj ile vergilendirilirken, kazancı 600.000 TL olan başka bir bilgisayar programcısı %35 lere varan oranda vergilendirilecektir.

- **İşverenlerce Hizmet Erbabının İşyerine Gidip Gelmesi İçin Sağlanan Menfaatlere İlişkin İstisna Uygulaması**

Bilindiği gibi, hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak amacıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri gelir vergisinden istisnadır. Buna mukabil Gelir İdaresi Başkanlığı, şirket personeline yapılan nakdi ödemeler ile akbil ödemelerini bu kapsamda görmemekte ve sağlanan menfaatleri ücretin bir unsuru olarak değerlendirmekteydi.

7194 Sayılı Kanun'un 11 inci maddesinde yapılan düzenleme ile; İşverenler tarafından taşıma hizmeti verilmeyen durumlarda da, bir günlük ulaşım bedelinin 10 TL'yi aşmaması (2020 yılı için 12 TL) ve buna ilişkin ödemenin toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçlarının temini şeklinde yapılması halinde çalışanlara sağlanan söz konusu menfaat gelir vergisinden istisna tutulmuştur.

Ancak, ödemenin 10 TL'yi aşması (2020 yılı için 12 TL) durumunda aşan kısım vergilendirilecektir. Hizmet erbabına ulaşım bedelinin nakden yapılması durumunda da yapılan ödemeler ücret olarak değerlendirilecek ve vergilendirilecektir. (Yürürlük Tarihi: 01.01.2020)

Ayrıca, Madde 8 örnek 2'de de belirtildiği üzere istisna kapsamındaki tutara isabet eden KDV indirim konusu yapılabilecektir.

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.

- **Hakemlere Ödenen Ücretlerde İstisnanın Kaldırılması**

7194 Sayılı Kanun'un 12 nci maddesinde yapılan düzenleme ile spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretlere uygulanan gelir vergisi istisnası kaldırılmıştır.

Diğer taraftan, amatör spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretlere (basketbol ve voleybol spor dallarının en üst liglerinde görev alanlar hariç) istisna uygulanacaktır. (Yürürlük Tarihi: 01.01.2020)

Tebliğ'de uygulamanın usul ve esasları detaylıca açıklanmıştır.

- **Binek Otomobillerin Giderlerine Kısıtlama Getirilmesine İlişkin Düzenleme**

7194 Sayılı Kanun'un 13 ve 14 üncü maddeleri kapsamında; İşletmelerin kiraladıkları veya iktisap ettikleri binek otomobillere ait giderlerin vergi matrahından indiriminde kısıtlamalara gidilmiştir.

Buna göre;

- Faaliyetleri kısmen ya da tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerin her birine ilişkin aylık kira bedelinin KDV hariç 5.500 TL'ye kadarlık kısmının,

- Faaliyetleri kısmen ya da tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillerinin iktisabına ilişkin özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla 140.000 TL'ye kadarlık kısmının,

- Faaliyetleri kısmen ya da tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillere ilişkin giderlerin (yakıt, tamir-bakım, sigorta, kasko vb.) en fazla % 70'inin,

- Özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 160.000 TL'yi, söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hallerde, amortismana tabi tutarı 300.000 TL'yi aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmının,

ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesi yönünde düzenleme yapılmıştır.

Bu durumda, yukarıda yer alan tutarları aşan kısımların KKEG olarak dikkate alınması gerekecektir.

ÖNEMLİ:

- **7194 Sayılı Kanun' un yayım tarih olan 07.12.2019 tarihinden önce alınmış olan binek otomobiller için amortisman uygulamasında değişiklik öncesi hükümler geçerlidir. <u>Bu kapsamda 07.12.2019 tarihinden önce alınmış olan binek otomobillerin amortisman giderleri açısından gerek 2019 yılında gerekse ilerleyen yıllarda herhangi bir kısıtlama olmayacaktır.</u>**

- **07.12.2019 – 31.12.2019 tarihleri arasında alınan binek otomobiller için 2019 yılında ayrılan amortismanlar kısıtlamaya tabi değildir, ancak ilerleyen yıllarda ayrılacak amortismanlar gider kısıtlamasına tabi olacaktır.**

- **Tebliğ' de Madde 13/3 bölümünde <u>indirimi kabul edilmeyen giderlere isabaet eden KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı belirtilmiştir.</u>**

➢ **Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi**

7194 Sayılı Kanun'un 15 inci maddesinde yapılan düzenleme kapsamında, gelir vergisi tarifesinin 4 üncü gelir diliminde yer alan tutarın (2020 yılı için 600 Bin TL) üzerinde ücret elde edenlerin beyanname vermesi gerekmektedir.

Buna göre;

- Tek işverenden alınan tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret gelirleri toplamının 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600 Bin TL) aşması halinde bu gelirler beyan edilecektir.

- Birden fazla işverenden tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret geliri elde eden mükelleflerin, birden sonraki işverenden aldıkları ücret gelirleri toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 49.000 TL) aşması halinde bu gelirler önceden olduğu gibi beyan edilecektir.

- Birden fazla işverenden tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret geliri elde eden mükelleflerin, birinci işverenden alınan dahil ücret gelirleri toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşması halinde tüm ücret gelirlerinin beyan edilmesi gerekmektedir.

- Tevkifata tabi tutulmamış ücret gelirleri (193 sayılı Kanun'un 64 üncü maddesinde yer alan diğer ücretler hariç) tutarı ne olursa olsun yıllık beyannameyle beyan edilecektir.

Anılan düzenleme, 1/1/2020 tarihinden itibaren elde edilen ücret gelirlerine uygulanacaktır.

a) Aşağıdaki hallerde, hizmet erbabının ücretlerinin birden fazla işverenden elde edildiği kabul edilecektir.

- Bir özel sektör işvereninin 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 işvereninin yanında çalışmakta iken, işten ayrılarak başka bir özel sektör işvereninin yanında ya da kamu kurum veya kuruluşunda çalışmaya başlanılması 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.

b)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 beyannamede bildirilen matrah üzerinden hesaplanan gelir vergisinden kümülatif matrah dikkate alınmak suretiyle tevkif suretiyle ödenen vergiler mahsup edilebilecektir.

- **Karşı Tarafa Yükletilen Vekalet Ücretlerinde Vergilendirme**

7194 Sayılı Kanun'un 16 ncı maddesinde yapılan düzenleme kapsamında, İcra ve İflas Kanunu İle Avukatlık Kanunu uyarınca karşı tarafa yükletilen vekalet ücretlerinde söz konusu ücretleri ödeyenler stopaj yükümlüsü olarak belirlenmiştir.

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, 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılanlar tarafından 2004 sayılı Kanun ile 1136 sayılı Kanun uyarınca karşı tarafa yükletilen vekalet ücretinin;

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

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

c) Borçlu (davayı kaybeden) tarafından alacaklı (davayı kazanan) tarafa ödendiği durumlarda, alacaklı (davayı kazanan) tarafından avukata ödeme yapılması esnasında,

gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Mahkeme kararında "KDV hariç" şeklinde bir ifadenin yer almaması halinde, vekalet ücretinin KDV dahil 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 gerekmektedir.

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

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 81 inci 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.

Yapılan düzenlemeyle, 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.

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.

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.

311 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'ne ulaşmak için tıklayınız.

Saygılarımızla

Birikim Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim AŞ