

DUYURU**Sayı: 2019/083****BURSA, 02.12.2019****Konu:****7193 SAYILI KANUN İLE GELİR VERGİSİ KANUNU'NDA YAPILAN DÜZENLEMELER**

Başta Gelir Vergisi Kanunu olmak üzere, vergi mevzuatında önemli değişiklikler içeren 7193 sayılı "Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" TBMM'de kabul edilmiş olup, çok kısa bir süre içinde Resmi Gazete'de yayınlanacaktır.

Söz konusu kanun ile yeni ihdas edilen Dijital Hizmet Vergisi, Konaklama Vergisi ve Değerli Konut Vergisi ile ilgili olarak 26.11.2019 tarih ve 2019/160 sayılı sirkülerimiz ile Gider Vergileri Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve 3289 sayılı Kanunun Ek-12. maddesi kapsamında sporcu ücretlerinden tevkif yoluyla alınan gelir vergisinin iadesi konusunda yapılan değişikliklere ise 27.11.2019 tarih ve 2019/161 sayılı sirkülerimiz ile açıklamalarda bulunmuştuk.

Bu sirkülerimizde, söz konusu Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan düzenlemelere ilişkin açıklamalara yer verilmektedir.

1. ÜCRETLER İLE DİĞER GELİRLERE UYGULANAN GELİR VERGİSİ TARİFESİ DEĞİŞTİRİLMİŞTİR

Kanunun 17. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yer alan gelir vergisi tarifesi aşağıdaki gibi değiştirilmiştir.

18.000 TL'na kadar	%15
40.000 TL'nin 18.000 TL'si için 2.700 TL, fazlası	%20
TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL, (ücret gelirlerinde 148.000 TL'nin TL'si için 7.100 TL), fazlası	%27
TL'nin 98.000 TL'si için 22.760 TL, (ücret gelirlerinde 500.000 TL'nin 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

Yürürlük tarihi: **Yukarıdaki tarife 01.01.2019 tarihinden itibaren elde edilen setirlere uygulanmak üzere, Kanunun yayımlandığı tarihte yürürlüğe girecektir.**

Kanunun 22. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici madde kapsamında,

01.01.2019 - 31.12.2019 tarihleri arasında elde edilen ücret gelirlerine mevcut gelir vergisi tarifesi uygulanacaktır. Buna karşın 2019 yılında ücret dışında elde edilen diğer gelirlerin beyanında ise yeni tarife uygulanacaktır.

2. TELİF KAZANCI İSTİSNASINA SINIRLAMA GETİRİLMİŞTİR

*Bilindiği üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesi kapsamında müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, 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 müstesna tutulmaktadır.** Ancak söz konusu kazanç kapsamında yapılan ödemeler Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi kapsamında % 20 oranında tevkifata tabi bulunmaktadır.*

7193 sayılı Kanunun 10. maddesinde yer verilen düzenleme ile, Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesi kapsamındaki kazançları gelir vergisi tarifesinin dördüncü diliminde yer alan tutarı (500.000 TL) **aşanlar söz konusu istisnadan yararlanamayacak olup, ayrıca bu kazançlarını** yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmeleri gerekecektir.

Yürürlük tarihi: Düzenlemeler **01.01.2020 tarihinden itibaren elde edilecek gelirlere uygulanmak üzere** kanunun **yayınlandığı tarihte** yürürlüğe girecektir.

3. ÇALIŞANLARA TOPLU TAŞIMA KARTI, BİLETİ VEYA BU AMAÇLA KULLANILAN ÖDEME ARAÇLARI TEMİNİNDE GELİR VERGİSİ İSTİSNASI

Bilindiği üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/10 maddesine göre, hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak amacıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri ücret olarak kabul edilmekle birlikte, gelir vergisinden istisnadır.

Kanunun 11. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/10 maddesine eklenen düzenleme kapsamında, işverenlerce **toplu taşıma hizmeti verilmeyen durumlarda, bir günlük ulaşım bedelinin 10 TL'nı aşmaması** kaydıyla hizmet erbabına **toplu taşıma kartı ve bileti** veya bu amaçla kullanılan **ödeme araçları** temini suretiyle sağlanan menfaatler gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Söz konusu tutar her yıl yeniden değerlendirilme oranına göre artırılabilecektir.

Yürürlük tarihi: **Düzenleme kanunun yayınlandığı tarihi izleyen ay başında yürürlüğe girecektir.**

4. SPOR YARIŞMALARINI YÖNETEN HAKEMLERE ÖDENEN ÜCRETLERDE GELİR VERGİSİ İSTİSNASINDA DEĞİŞİKLİK

Kanunun 12. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 29/4 maddesinde yer alan istisnada değişiklik yapılarak, spor yarışmalarını yöneten hakemlerin tamamına yapılan ücret ödemelerine yönelik istisna; "amatör spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler (basketbol ve voleybol spor dallarının en üst liglerinde görev alanlar hariç)" şeklinde sınırlandırılmıştır.

Yürürlük tarihi: Düzenlemen **kanunun yayınlandığı tarihi izleyen ay başında** yürürlüğe girecektir.

5. BİNEK OTOMOBİLLERİN KİRA GİDERİ, AMORTİSMAN GİDERİ VE DİĞER GİDERLERİNE İLİŞKİN KISITLAMALAR

İşletmelerin aktifine, serbest meslek kazancının tespitinde ise serbest meslek kazanç defterine kayıtlı olup kazancın elde edilmesinde kullanılan binek otomobillerin amortisman başta olmak üzere bütün giderleri (MTV hariç) kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmekteydi.

Kanunun 13. maddesi ile ticari kazancın tespitinde, 14. maddesi ile serbest meslek kazancının tespitinde **binek otomobillere** yönelik indirilebilecek giderlerde önemli kısıtlamalar getirilmiştir. İlgili maddelerin gerekçelerinde yer verilen açıklamalara göre, mevcut yasal düzenlemelerin mükellefler tarafından suistimal edilebildiği ve şahsi ihtiyaçlar için kullanılan binek otomobillere ait giderlerin de vergiye tabi kazançtan indirilebildiğinden hareketle, binek otomobillerin giderlerine yönelik olarak aşağıdaki kısıtlamalar yapılmıştır.

Buna göre;

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

- Kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 5.500 TL'lik kadarlık kısmının,
- Binek otomobillerinin iktisabına ilişkin ÖTV ve KDV toplamının en fazla 115.000 TL'lik kadarlık kısmının,
- Binek otomobillere ilişkin giderlerin en fazla % 70'inin, ç) Amortisman giderlerinde ise;

ç.1) ÖTV ve KDV hariç ilk iktisap bedeli 135.000 TL'nı

ç.2) ÖTV ve KDV'nin gider yazılmayarak binek otomobilin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hallerde, amortisman tabi tutarı 250.000 TL'nı aşan binek otomobillerinin,

her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı,

ticari kazancın ve serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Kanunun 19. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 123. maddesinde yapılan düzenlemelere göre, yukarıda yer verilen hadler her yıl yeniden değerlendirilme oranına göre güncellenecektir. Bununla birlikte, Kanunun 22. maddesi ile GVK'na eklenen geçici maddeye göre, yukarıda verilen 5.500 TL'lık kira haddi için 01.01.2020 tarihinde yeniden değerlendirilme yapılmaması, diğer bir ifadeyle 5.500 TL'lık haddin 2020 yılında da geçerli olması sağlanmıştır.

Yürürlük tarihi: **01.01.2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi gelir ve kazançlarına uygulanmak üzere**, kanunun **yayın tarihinde** yürürlüğe girecektir.

5.1. KKEG Tutarına İsbet Eden KDV

Yukarıdaki düzenlemeler kapsamında, binek otomobillere ait kira ödemeleri ile binek otomobil masraflarından, vergiye tabi kazancın tespiti sırasında Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (KKEG) olarak dikkate alınacak tutarlara isabet eden KDV'nin de indirilecek KDV olarak dikkate alınamayacağını, söz konusu KDV'nin gider olarak kayıtlara alınmakla birlikte gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde KKEG olarak dikkate alınması gerektiğini önemle hatırlatmak isteriz.

6. YÜKSEK ÜCRET GELİRİ ELDE EDENLER YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ VERECEKTİR

Bilindiği üzere, tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler tutarı ne kadar olursa olsun yıllık gelir vergisi beyannamesine dahil edilmiyordu. Birden fazla işverenden ücret geliri elde edilmesi halinde ise ikinci işverenden alınan ücret, gelir vergisi tarifelinin ikinci gelir dilimindeki tutarı aşması halinde tüm ücret gelirleri yıllık gelir vergisi beyannamesine dahil ediliyordu. Birinci işvereni mükellefin belirleme hakkı bulunmaktaydı.

Kanunun 15. maddesinde yer alan düzenleme ile Gelir Vergisi Kanunu'nun "Toplama yapılmayan haller" başlıklı 86. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi değiştirilmiştir.

Değişiklik öncesi madde metni:

b) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dahil),

Değişiklik sonrası madde metni:

b) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birinciden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı ve birinci işverenden alınan dâhil ücret gelirleri toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dâhil),"

Buna göre;

- Tek işverenden alınan tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret gelirleri toplamının gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (500.000 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, gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (40.000 TL) aşması halinde bu gelirler önceden olduğu gibi beyan edilecektir.
- Birden fazla işverenden tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret geliri elde eden mükelleflerin, birden sonraki işverenden aldıkları ücret gelirleri toplamının, gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (40.000 TL) aşmaması, ancak, bu ücreti ile ilk işverenden alınan ücret geliri toplamının gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (500.000 TL) aşması halinde bu gelirler beyan edilecektir.

Yürürlük tarihi: Düzenlemeler, **01.01.2020 tarihinden itibaren elde edilecek** ücret gelirlerine uygulanmak üzere, **kanunun yayın tarihinde** yürürlüğe girecektir.

7. DAVALAR SONUCUNDA KARŞI TARAFA YÜKLETİLEN VEKÂLET ÜCRETİNİN ÖDENMESİNDE GELİR VERGİSİ TEVKİFATI YÜKÜMLÜLÜĞÜ

Kanunun 16. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesine eklenen düzenleme kapsamında, İcra ve İflas Kanunu ile Avukatlık Kanunu uyarınca karşı tarafa yükletilen, avukatlara ait olan ve serbest meslek kazancına dahil edilmesi gereken vekalet ücretleri üzerinden, kimlerin tevkifat yapmakla yükümlü olduğu hususuna açıklık kazandırılmaktadır.

Böylece, 94. maddenin birinci fıkrasında sayılanlar tarafından İcra ve İflas Kanunu ile Avukatlık Kanunu uyarınca karşı tarafa yükletilen vekalet ücretinin doğrudan avukata ödendiği ya da icra ve iflas müdürlüklerine yatırıldığı durumlarda, gelir vergisi tevkifatının aleyhine vekalet ücreti hükmedilenler tarafından yapılması gerektiği, vekalet ücretinin avukatın müvekkiline ödendiği durumda ise gelir vergisi tevkifatının müvekkil tarafından avukata ödeme yapılması esnasında yapılması gerektiği hususlarına açıklık kazandırılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasında sayılmayanlar, diğer bir ifadeyle tevkifat yükümlülüğü bulunmayanlar tarafından yapılan vekalet ücreti ödemeleri üzerinden ise mevcut uygulamada olduğu gibi tevkifat yapılmayacaktır. Ayrıca, vekalet ücretini ödemekle yükümlü olanlarca, ücretli olarak çalışan avukatların işverenlerine yapılan vekalet ücreti ödemelerinden de tevkifat yapılmayacak, işverenin vekalet ücretini avukata ödemesi esnasında ise işverence ücret hükümlerine göre tevkifat yapılacaktır.

Yürürlük tarihi: Kanunun **yayınlandığı tarihte** yürürlüğe girmesi öngörülmektedir.

8. VERGİYE UYUMLU MÜKELLEFLERDE %5 VERGİ İNDİRİMİ UYGULAMASINDA MÜKELLEFLERİN LEHİNE KOLAYLIKLAR

Kanununun 18. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. maddesinin ikinci fıkrasının 1 ve 3 numaralı bentleri ve 5. fıkrası değiştirilmiştir.

Maddede geçen "vergi beyannameleri" ibaresi,

- Yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri,
- Geçici vergi beyannameleri,
- Muhtasar,
- Muhtasar ve prim hizmet beyannameleri ile
- Vergi dairelerine verilmesi gereken KDV ve ÖTV beyannameleri

şeklinde sınırlandırılmıştır. Buna göre indirim hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait yukarıda yer alan vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması gerekmektedir. Bu beyannameler dışındaki örneğin, damga vergisi beyannamesinin zamanında verilmemesi söz konusu indirimden yararlanmaya bir engel teşkil etmeyecektir.

Yine "Her bir beyanname itibarıyla 250 Türk lirasına kadar yapılan eksik ödemeler bu şartın ihlali sayılmaz." İfadesi kaldırılmış olup, yeni düzenleme ile söz konusu beyannameler üzerine **tahakkuk eden vergilere ilişkin ödeme koşulu da gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinin verilme tarihine çekilmiştir. Ancak yukarıda sayılan beyannameler üzerine tahakkuk edilen verginin gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinin verilme tarihine kadar ödenmemesi halinde söz konusu % 5 indirimden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.**

Örneğin; (A) A.Ş. 2019 yılı Ekim dönemi muhtasar beyannamesi ile tahakkuk eden vergileri yasal süresi içinde ödenememiştir. (A) A.Ş. 2019 yılı kurumlar vergisi beyannamesini 15 Nisan 2020 tarihinde e- beyanname ile vermiştir. Bu durumda eğer (A) A.Ş. Ekim 2019 dönemine ait muhtasar beyanname borcunu, Kurumlar vergisi beyannamesini vermiş olduğu 15 Nisan 2020 tarihinden önce ödemiş ise %5 vergi indiriminden yararlanabilecek, ödenmemiş ise yararlanamayacaktır.

Ayrıca, maddeyle, mahsuben yapılan ödemelerde, daha sonra yapılan tespitler üzerine mahsuben ödenmek istenen tutarın %10'una kadar yapılan eksik ödemelerin indirimden faydalanılmasına engel teşkil etmemesi sağlanmaktadır. Böylece madde kapsamına girecek uyumlu mükellef sayısının artırılması amaçlanmaktadır.

Yürürlük tarihi: 01.01.2020 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerine uygulanmak üzere, **kanunun yayın tarihinde** yürürlüğe girecektir.

9. DÖVİZ CİNSİNDEN MENKUL KIYMET GETİRİLERİNDE TEVKİFAT ORANINI BELİRLEME KONUSUNDA CUMHURBAŞKANINA YETKİ VERİLMESİ

Kanunun 20. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67. maddesinin 6. fıkrasında yapılan düzenleme ile, yabancı para cinsinde ihraç edilen menkul kıymetlerden sağlanan getiriler ve döviz cinsinden açılmış hesaplardan elde edilen gelirler üzerinden yapılacak vergi tevkifatı nispetlerini ayrı ayrı veya birlikte bir katına kadar artırma veya kanunî oranına kadar indirme konusunda Cumhurbaşkanı'na yetki verilmiştir. .

Yürürlük tarihi: Kanunun **yayınlandığı tarihte** yürürlüğe girecektir.

10. SPORCULARA YAPILAN ÜCRET VE ÜCRET SAYILAN ÖDEMELERİN VERGİLENDİRİLMESİ

Kanunun 21. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 72. maddesinin;

- Uygulama süresi 31.12.2019 tarihinden 31.12.2023 tarihine kadar uzatılmış,
- Söz konusu maddede belirlenen %15 gelir vergisi tevkifat oranı %20'ye yükseltilmiş,
- Sporcular tarafından elde edilen ücret gelirinin gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir dilimindeki haddi (500.000 TL) aşması halinde sporcular tarafından yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi yönünde düzenleme yapılmıştır.

Sporcular tarafından yıllık beyanname verilmesi halinde, beyan edilen bu gelirler üzerinden hesaplanacak gelir vergisinden tevkif edilen vergilerin mahsup edilebilmesi için, tevkifat yapmakla sorumlu olanların tevkif ettikleri vergileri ödemiş olması şartı aranacaktır.

01.11.2019 tarihinden önce akdedilerek geçerlilik kazanmış sporcu sözleşmeleri kapsamında yapılan ücret ödemelerine geçici 72. maddeye dair yukarıda yapılan değişikliklerden önceki hükümler uygulanacaktır. 01.11.2019 tarihinden önceki sözleşmelere ilişkin olarak

01.11.2019 tarihinden sonra yapılan süre uzatımı ve ücreti etkileyen değişiklikler bu kapsamda sayılmayacaktır.

Yürürlük tarihi: %20 tevkifat oranı değişikliği ile yıllık beyanname verme yükümlülüğüne dair düzenleme, **01.01.2020 tarihinden itibaren elde edilecek** ücret gelirlerine uygulanmak üzere kanunun yayınlandığı tarihte; maddenin 31.12.2023 tarihine uzatılmasına dair düzenleme ise **kanunun yayınlandığı tarihte** yürürlüğe girecektir.

Saygılarımızla,

BİROL CİHANOĞLU
Yeminli Mali Müşavir

EK:

7193 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

(*Duyularımızda yer verilen açıklamalar sadece bilgilendirme amaçlıdır. Tereddüt edilen hususlarda kesin işlem yapmadan önce ve sirkülerlerimiz hakkında görüş, eleştiri ve sorularınız için Yeminli Mali Müşavirliğimiz ile iletişime geçebilirsiniz.