

SİRKÜLER 2020/36: 27 Mayıs 2020 tarihli Resmi Gazetede Yayımlanan 311 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde Yapılan Düzenlemeler

7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 7 Aralık 2019 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yasalasmıştı. Bu Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 18, 23/10, 29/4, 40/1-5-7, 68/4-5, 86/1-b, 94, 103, geçici 72 nci ve geçici 91 inci maddelerinde yapılan değişiklikler ve GVK ile ilgili diğer bazı hususların açıklanmasına ilişkin usul ve esasların düzenlendiği 311 Seri No.lu GVK Genel Tebliği 27 Mayıs 2020 tarihli Resmi Gazetede yayınlanmıştır. Tebliğde aşağıdaki başlıklar altında açıklama ve düzenlemeler yapılmış olup, sirkülerimizin izleyen bölümlerinde yapılan düzenlemeler konusunda bilgi sunulmuştur.

Sirküler Özeti

No	Tebliğde Açıklama/Düzenleme Yapılan Gelir Vergisi Kanunu Maddesi	Özet
1	Serbest meslek kazançlarında istisnayı düzenleyen 18.Madde	Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı, mucitler ve bunların kanuni mirasçılarına tanınan istisna uygulaması ile ilgili olarak özetle; • Madde kapsamındaki eserlerin kayıt ve tescil durumunun istisna uygulamasına etkisi, • Madde kapsamındaki alımlarda tevkifat uygulaması, • İstisna uygulamasının ne şekilde yapılacağı, • Madde kapsamında gelir elde edenlerin defter ve belge tutma düzeni, Hakkında açıklama ve düzenleme yapılmıştır. Tebliğde, istisnadan yararlanabilmek için maddede belirtilen eserlerden 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu hükümlerine göre kayıt ve tescili zorunlu olanların kayıt ve tescil ettirilmesi şart olup, diğer eserlerde kayıt ve tescil şartı aranmayacağı açıklanmış, ayrıca münhasıran GVK'nın 18 inci maddesinde belirtilen türden faaliyetlerde bulunan ve eserlerini sadece GVK'nın 94 üncü maddesinde belirtilen kişi ve kurumlara teslim eden meslek mensuplarından isteyenlerin defter tasdik ettirme (defter-beyan sistemine kaydolma) ve belge düzenleme zorunluluklarının kaldırılması uygun görülmüştür. Tebliğde beyan sınırı aşılmasının yıl içinde tevkifat uygulamasını etkilemeyeceği dolayısıyla %17 oranında stopaj yapılacağı belirtilmiştir.
2	Ücretlerde istisnayı düzenleyen 23.madde	İşverenlerce hizmet erbabının işyerine gidip gelmesi için sağlanan menfaatlere ilişkin istisna uygulamasına yönelik detaylı açıklamalar yapılmış olup; • 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 faydalanılacağı, • 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 gösterileceği,
3	Teşvik ikramiye ve mükafatları düzenleyen 29.maddesinin hakemlerle ilgili düzenlemesi	Amatör Spor Yarışmalarını Yöneten Hakemlere Ödenen Ücretlerde İstisna; GVK'nın "Teşvik ikramiye ve mükâfatları"nda istisnayı düzenleyen 29/4 maddesine "spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler" vergiden istisna iken, 7194 sayılı Kanunla maddede yapılan değişiklik ile istisna sadece "amatör spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler" (basketbol ve voleybol spor dallarının en üst liglerinde görev alanlar hariç) le sınırlı hale getirilmiştir. Tebliğde bu değişiklikle uygulamanın ne şekilde yapılacağı açıklanmaktadır.
4	Ticari ve serbest meslek kazançlarında indirilecek giderleri düzenleyen 40 ve 68.maddelerdeki binek otomobil giderlerinin sınırlanmasına ilişkin düzenlemeler	7194 sayılı Kanunla GVK'nın 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1), (5) ve (7) numaralı bentlerine ve 68 inci maddesinin birinci fıkrasının (4) ve (5) numaralı bentlerine yeni hükümler eklenmek suretiyle binek otomobillerin gider ve amortismanlarının ticari kazanç ve mesleki kazançlarının vergi matrahından düşülmesinde bazı sınırlamalar getirilmiş ve yapılan bu sınırlamalar 1/1/2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi gelir ve kazançlarına uygulanmak üzere Kanunun yayımı tarihi olan 7 Aralık 2019'den itibaren yürürlüğe girmiştir. Tebliğde bu kısıtlamaların uygulamasına yönelik açıklamalar yapılmış olup aşağıdaki hususlar dikkat çekmektedir. • Sınırlanan giderler genel olarak taşıtların tamir, bakım, yakıt, sigorta ve benzeri cari giderleri ile taşıtın iktisabına ilişkin kredi faiz giderleridir. Yapılan giderlerin işletmeye veya envantere kayıtlı ya da kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere ilişkin olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır. • Amortismanlara ilişkin gider kısıtlaması 7194 sayılı Kanunun yayımlandığı 7/12/2019 tarihinden itibaren iktisap edilen binek otomobillere uygulanacaktır. • Kanun maddesinde yer alan binek otomobil ifadesinden Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87.03 pozisyonunda yer alan (tebliğde sayılanlar hariç) motorlu taşıtlar anlaşılabacaktır. 87.03 pozisyonunda tanımlanan binek otomobiller 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. • Finansal kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere ilişkin yapılan ödemeler kiralama gideri olarak dikkate alınmayacak ve aylık kiralama gideri kısıtlaması uygulanmayacaktır. Bu kapsamda

		hak olarak aktive alınmış binek otomobillerde amortisman kısıtlaması uygulanacaktır. • Sınırlama uygulanan binek otomobillerin satılması durumunda, ilgili yıllarda amortisman ayırma aşamasında kanunen kabul edilmeyen gider olarak kazanca ilave olunan tutarların vergiye tabi olmayan gelir olarak dikkate alınacağı ve bu tutar, gelir veya kurumlar beyannamesinde “Diğer İndirimler” satırında gösterilmek suretiyle kazanç üzerinden indirim konusu yapılabilecektir.
5	Safi değer artışını düzenleyen mükerrer 81.maddeki dar mükelleflerin kur farkından doğan kazançları ile ilgili	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 kazançların dikkate alınmayacağına dair hüküm bulunmaktadır. Tebliğde bu hükmün uygulamasına dair açıklamalar yapılmıştır.
6	Ücret gelirlerinin vergilendirilmesi ile ilgili olarak; a) Yıllık gelir vergisi beyannamesinde toplama yapılmayan halleri düzenleyen 86.madde, b) Esas tarife başlıklı 103.madde	Tek işverenden veya birden fazla işverenden elde edilen ücret gelirlerinin vergilendirilmesi ve beyanı ile gelir vergisi tarifesinin ne şekilde uygulanacağına yönelik açıklamalar yapılmıştır. Özellikli bir çok konuya ilişkin açıklamanın yapıldığı tebliğde aşağıdaki hususlar dikkat çekmektedir. • Yıl içerisinde işveren değiştiren hizmet erbabı, ücret gelirin e 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. Söz konusu hizmet erbabının yıllık beyanname verme yükümlülüğü bulunması durumunda kümülatif matrah üzerinden tevkif suretiyle ödenen vergiler mahsup edilir. (Bu açıklama net ücret üzerinden anlaşma yapan işverenleri de maliyet yönünden ilgilendirmektedir.) • İki ayrı özel sektör firmasının birleşmesi (devir, nev’i değişikliği ve bölünme halleri dahil) ücretin tek işverenden elde edildiği kabul edilir. • İstisna kapsamındaki ücret geliri elde edenler bu gelirlerini beyan sınırında dikkate almayacak, fakat ücretinden vergi tevkifatı yapılmakla birlikte tevkifat tutarı muhtasar beyannamede terkin edilmek suretiyle işverene bırakılan şekilde ücret geliri elde edenler söz konusu ücret gelirlerini beyan sınırında dikkate alacaktır. • 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 kuruluş a nakil olması durumunda, elde ettikleri ücretler tek işverenden alınan ücret olarak değerlendirilecektir.

7	Vergi tevkifatı başlıklı 94.maddenin karşı tarafa yükletilen vekalet ücretini (icra ve iflas müdürlüklerine yatırılanlar dâhil) ödeyenler tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılacağı ile ilgili düzenlemesi	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 kazandırılmıştı. Tebliğde GVK'nın 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılan tevkifat yükümlülüğü olanlar tarafından 2004 sayılı Kanun ile 1136 sayılı Kanun uyarınca karşı tarafa yükletilen vekalet ücretinin ödenmesi aşamasında yapılacak tevkifat ve belge düzenine yönelik açıklamalar yapılmıştır.
8	Sporculara yapılan ücret ödemelerinden tevkifat uygulaması ile ilgili Geçici 72.madde	Maddede yapılan değişiklik sonrası, • Lig usulüne tabi spor dallarında en üst liglerdeki sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden yapılan tevkifat oranı %20 olarak belirlenmiş, • Gelirlerin, gelir vergisi tarifenin dördüncü diliminde yer alan tutarı aşması hâlinde ise bu gelirler yıllık beyannameyle beyan edileceği, Düzenlenmiş, diğer sporculara yapılan ödemelere ilişkin tevkifat oranlarında ise bir değişikliğe gidilmemiştir. Tebliğde tevkifat ve beyan durumuna ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

1- GVK'nın 18. Maddede Düzenlenmiş Olan Serbest Meslek Kazançlarında İstisna Uygulaması ve İstisnanın Sınırı Konusundaki Açıklamalar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. Maddesinde "Serbest Meslek Kazançlarında İstisna" başlığı altında telif kazançları niteliğindeki serbest meslek kazançlarının gelir vergisinden istisnasına dair hükümler yer almakta olup 7194 sayılı Kanunla mevcut hükümlere aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

"Bu madde kapsamındaki kazançları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşanlar bu istisnadan faydalanamazlar. Bu durumda olanların, 94 üncü maddenin birinci fıkrası kapsamında tevkifat yapma yükümlülüğü yoktur."

Tebliğde, yapılan bu eklemeye ve maddede öteden beri yer alan hükümlerin uygulanmasına dair aşağıdaki başlıklar altında açıklamalara yer verilmiştir.

1.1- İstisnanın Kapsamı Ve İstisnadan Yararlanma Şartları

GVK'nın 18 inci 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;

- a) Anılan istisnadan yararlanma hakkı; müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı, mucitler ve bunların kanuni mirasçılarına tanınmıştır.
- b) 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 beratlarına ilişkin hasılat girmektedir.
- c) 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

kiralınması karşılığında elde edilen hasılattır. Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler de istisna kapsamındaki hasılatlara dahildir.

5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu hükümlerine göre bazı eserlerde kayıt ve tescil zorunlu, bazı eserlerde ise ihtiyari tutulmuştur. GVK'nın 18 inci maddesinde yer alan serbest meslek kazanç istisnasından yararlanabilmek için maddede belirtilen eserlerden **kayıt ve tescili 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 inci maddesinde sayılan eserler veya bu eserlere benzerlik gösteren eserlerden olması şart olup, 5846 sayılı Kanuna göre kayıt-tescil edilen tüm eserler istisna kapsamına girmemekte, sadece 18. Maddede belirtilen eserler istisna kapsamındadır.

1.2-İstisna Uygulaması, Beyan, Beyanname Üzerinden Yapılacak İndirimler Ve Tevkif Suretiyle Ödenen Vergilerin Mahsubu

GVK'nın 18 inci maddesi kapsamında elde edilen ve GVK'nın 103 üncü maddesinde yazılı vergi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) **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.

GVK'nın 18 inci maddesi kapsamında elde edilen kazançların devamlı veya arızı olarak elde edilmesi istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

GVK'nın 18 inci maddesi kapsamında elde edilen kazançlar aynı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı vergi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) **aştığı takdirde** bu kazançlar için istisnadan yararlanılması mümkün bulunmamaktadır. Söz konusu tutarın aşıp aşılmadığı ilgili takvim yılının sonu itibarıyla belirlenecek ve 18 inci 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 yıl sonu itibarıyla belirleneceğinden, istisnadan faydalanamayan mükelleflerin geçici vergi beyannamesi verme yükümlülükleri olmayacaktır.

Yıllık beyanname verilmesi durumunda, GVK'nın 68 inci 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 Kanununda belirtilen belgelerle tevsik edilmesi şarttır. Buna göre, elde edilen gelirden kazancın elde edilmesi ve idamesi ile ilgili giderler düşülebilmesi için kazancın beyan edilmiş olması şart olduğundan, beyan sınırının altındaki kazançlarda gider indirimi mümkün değildir. Başka bir ifadeyle, **giderler düşüldükten sonraki net kazanç beyan sınırını aşıyor ise gider indirimi mümkündür**.

Yıllık beyanname verilmesi durumunda, GVK'nın 89 uncu 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 verildiğinde beyannameye göre hesaplanan gelir vergisinden GVK'nın 94 üncü maddesine göre bu kazançlar üzerinden yıl içinde kesilen vergiler mahsup edilebilecektir.

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

1.3-Tevkifat Uygulaması

GVK'nın 94 üncü 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 inci madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden %17, diğerlerinden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı düzenlemesi yer almaktadır.

GVK'nın 18 inci maddesi kapsamında elde edilen kazançların, aynı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı vergi tarifesinin 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 üncü maddesinin uyarınca tevkifat yapılacaktır.

Serbest meslek kazancının devamlı veya arızı nitelikte olmasının bunlardan yapılacak tevkifat uygulamasında herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

18 inci maddesi kapsamında serbest meslek kazanç istisnasından yararlanan mükelleflerin GVK 94. Md.ne göre tevkifat yapma yükümlülüğü bulunmamaktadır. Bu maddenin son fıkrasına göre, madde kapsamındaki kazançları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşması nedeniyle bu istisnadan faydalanamayacak olanların da 94 üncü maddenin birinci fıkrası kapsamında tevkifat yapma yükümlülüğü olmadığı belirtilmiştir. Bu nedenle, GVK'nın 103 üncü maddesinde yazılı vergi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşması nedeniyle istisnadan yararlanamayacak olan bu mükelleflerin, Kanunun 94 üncü maddesi kapsamında ücret, kira gibi yapacağı ödemeler üzerinden tevkifat yapma yükümlülüğü bulunmamaktadır. Bu nedenle bunların çalıştırdığı işçileri tevkif suretiyle vergilendirilmemiş ücret gelirlerini 193 sayılı Kanunun 95 inci maddesi uyarınca yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edecektir.

1.4-Defter Tutma Ve Belge Düzeni

Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 172 nci maddesinde defter tutmaya mecbur olanlar sayılmış olup, aynı Kanunun 210 uncu maddesinde ise serbest meslek erbabının serbest meslek kazanç defteri tutacağı hüküm altına alınmıştır. Yine aynı Kanunun 236 ncı maddesinde de serbest meslek erbabının tahsilatları için serbest meslek makbuzu düzenlemek mecburiyetinde olduğu belirtilmiştir.

GVK'nın 18 inci maddesinde belirtilen türden faaliyetlerde bulunan ve eserlerini kısmen veya tamamen aynı Kanunun 94 üncü maddesinde belirtilenler **dışındakilere** teslim eden serbest meslek erbabının; defter tasdik ettirme (defter-beyan sistemine kaydolma) ve tutma ile belge düzenleme zorunlulukları bulunmaktadır.

VUK'un mükerrer 257 nci maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden, **münhasıran** GVK'nın 18 inci maddesinde belirtilen türden faaliyetlerde bulunan ve eserlerini **sadece** GVK'nın 94 üncü maddesinde belirtilen kişi ve kurumlara (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, ziraî kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler) teslim eden serbest meslek erbabından **isteyenlerin**; yıl içindeki kazançlarının toplamının GVK'nın 103 üncü maddesinin dördüncü gelir diliminde yer alan (2020 yılı için 600.000 TL) tutarı aşp

aşmadığına bakılmaksızın, **defter tasdik ettirme (defter-beyan sistemine kaydolma) ve belge düzenleme zorunluluklarının kaldırılması uygun görülmüştür.**

GVK'nın 18 inci 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 GVK'nın 18 inci maddesi kapsamındaki kazançlarına ilişkin kayıtlarını da aynı defterde göstermesi mümkündür, ancak zorunluluk bulunmamaktadır.

GVK'nın 18 inci maddesinde belirtilen türden faaliyetleri **arızı olarak yapanların**, defter tasdik ettirme (defter-beyan sistemine kaydolma) ve tutma ile belge düzenleme zorunlulukları bulunmamaktadır.

GVK'nın 18 inci maddesi kapsamında elde edilen kazançların, aynı Kanunun 103 üncü 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 inci maddesi kapsamında faaliyette bulunan ve serbest meslek makbuzu düzenleme zorunluluğu bulunmayanlardan alınan esarlere ilişkin yapılan ödemelerin **gider pusulası imzalatılmak suretiyle tevsik edilmesi** mümkün bulunmaktadır.

GVK'nın 18 inci maddesi kapsamında kazanç elde eden mükelleflerin, kendilerine düzenlenen gider pusulalarını ve bu faaliyetleri ile ilgili olarak satın aldıkları mal ve giderlerine ilişkin belgelerini, Vergi Usul Kanunda öngörülen süre boyunca saklamaları gerekmektedir.

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

7194 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun ücretlerde istisnayı düzenleyen 23. Maddesinin (10) numaralı bendinde değişiklik yapılmak suretiyle çalışanlara servis hizmeti sağlanmayan durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük ulaşım bedelinin 10 Türk lirasını aşmaması ve buna ilişkin ödemenin toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçlarının temini şeklinde yapılması halinde ödemenin vergiden istisna edileceğine dair düzenleme yapılmıştır. Tebliğde bu düzenlemenin uygulamasına dair açıklamalara yer verilmiştir.

2.1- İstisnanın Kapsamı ve Uygulaması

GVK'nın 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (10) numaralı bendi hükmüne istinaden, hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla vasıta temini veya hizmet satın alınması suretiyle işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri nedeniyle hizmet erbabına sağlanan menfaatlere uygulanan gelir vergisi istisnası devam etmektedir.

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 de 7194 sayılı kanunla istisna kapsamına alınmış olduğundan sağlanan menfaatlere ilişkin istisnadan faydalanılabilmesi için;

a) İşveren tarafından, hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla ulaşım vasıtası temini veya hizmet satın alınması suretiyle taşıma hizmeti verilmiyor olması,

- b) 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 kullanılabilecek şekilde sınırlandırıldığı başka amaçlarla da kullanılabilen ödeme araçlarının kullanımı bu şartın ihlali sayılmaz),
- c) Yapılan ödemenin fiilen çalışılan günlerle sınırlı olması,
- ç) Ulaşım bedelinin günlük belirlenen tutarı (2020 yılı için 12 TL) aşmaması,
- d) Toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçlarının teminine ilişkin harcamaların belgelendirilmesi,

Gerekmektedir.

İşverenler tarafından, hizmet erbabına aşağıdaki durumlarında sağlanan menfaatler ve yapılan ödemelerde istisnadan faydalanılamayacak olup, yapılan bu ödemeler ve sağlanan menfaatler net ücret kabul edilerek brüte iblağ edilmek suretiyle gelir vergisine tabi tutulacaktır.

- a) Ulaşım bedelinin nakit olarak verilmesi,
- b) Ulaşım bedeli karşılığının, hediye kartı ve benzeri ulaşım harcaması dışında diğer alışverişlerde de kullanılabilecek ödeme araçları şeklinde verilmesi,
- c) Araç tahsis edilmesi,
- ç) Çalışılmayan günler için de ulaşım bedeli ödenmesi,
- d) İşyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla taşıma hizmeti verilmesinin yanında ilave olarak toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçları verilmesi,

Tebliğde özellikli durumlara ilişkin aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

- **Merkezi yere servis nedeniyle kart yüklemesi durumunda istisna uygulaması;** Tebliğde; işverence 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 faydalanılacağı açıklanmıştır.
- **Birden fazla aya ilişkin toplu yüklemelerde istisna uygulaması;** verenlerce 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.
- **İzin, rapor vb. nedeniyle çalışılmayan günlere isabet eden tutarların durumu;** 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 (yüklemenin düzeltilmesi) yapılabileceği gibi, ertesi ay için yapılan taşıma gideri ödemelerinden de mahsup edilmesi mümkün bulunmaktadır.
- **İstisnanın bordroda gösterilmesi;** İşverenlerce hizmet erbabına, işyerine gidip gelmesi için toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçları vermek suretiyle sağlanan menfaatlerin tamamı ücret bordrosuna dahil edilecek, vergiden istisna edilecek kısım bordroda ücret istisnası kapsamında vergi matrahından düşülecektir. Tebliğin konusu olmadığından açıklama yapılmayan bu kapsamda yapılacak ödemelerin sigorta primi karşısındaki durumuna gelince; 5510 sayılı SGK Prime Esas Kazançlar başlıklı 80.maddesinde aynı yardımlar prime esas

kazanca tabi tutulmayacağı düzenlendiğinden ücret gelir vergisinden istisna şartlarını sağlayacak şekilde sağlanan menfaatler sigorta primine de tabi tutulmayacaktır.

İstisna tutarının KDV hariç olduğu, KDV'nin işverenlerce indirilebileceği; 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 yüklenilen katma değer vergisi işverenlerce indirim konusu yapılabilecektir. İşverenler tarafından istisna tutarından daha fazla ödeme yapılması halinde, istisna tutarını aşan kısım (istisna tutarına aşan kısma isabet eden katma değer vergisi dahil olmak üzere) net ödenen ücret olarak kabul edilecek ve brüte iblağ edilmek suretiyle gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacaktır. Diğer taraftan, istisna tutarını aşan kısma isabet eden ve ücret olarak kabul edilen KDV indirim konusu yapılamayacaktır.

3- Amatör Spor Yarışmalarını Yöneten Hakemlere Ödenen Ücretlerde İstisna

GVK'nın 61 inci maddesinde spor hakemlerine yapılan ödemeler veya sağlanan para, ayın ve menfaatlerin de ücret sayıldığı hükme bağlanmıştır.

GVK'nın "Teşvik ikramiye ve mükâfatları"nda istisnayı düzenleyen 29 uncu maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendine göre "spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler" vergiden istisna iken, **7194 sayılı Kanunla maddede yapılan değişiklik ile istisna sadece "amatör spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler"** (basketbol ve voleybol spor dallarının en üst liglerinde görev alanlar hariç) le sınırlı hale getirilmiştir. 1/1/2020 tarihinden itibaren elde edilen bu ücret gelirlerine uygulanmak üzere yürürlüğe giren istisna hükmü ile;

- a) Basketbol ve voleybol spor dallarının en üst ligleri hariç amatör spor yarışmalarını yöneten hakemlerin bu görevleri dolayısıyla aldıkları ücretlere yönelik gelir vergisi istisnası aynen korunmuştur.
- b) Profesyonel spor yarışmalarını yöneten spor hakemleri ile basketbol ve voleybol spor dallarının en üst liglerindeki yarışmaları yöneten spor hakemlerinin aldıkları ücretler istisna kapsamından çıkarılmıştır.

Profesyonel spor yarışmalarını yöneten hakemler ile basketbol ve voleybol spor dallarının en üst liglerindeki yarışmaları yöneten hakemlere bu faaliyetleri nedeniyle 1/1/2020 tarihinden itibaren yapılan ödemeler ücret hükümlerine göre vergilendirilecektir.

GVK'nın 94 üncü maddesinde sayılanlar tarafından istisna kapsamına girmeyen spor hakemlerine yapılan ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

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 tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) 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 tutarı (2020 yılı için 49.000 TL) 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.

4- Binek Otomobillerin Giderleri ve Amortismanlarının Vergi Matrahından İndirilmesi

7194 sayılı Kanunla GVK'nın 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1), (5) ve (7) numaralı bentlerine ve 68 inci maddesinin birinci fıkrasının (4) ve (5) numaralı bentlerine yeni hükümler eklenmek suretiyle binek otomobillerin gider ve amortismanlarının ticari kazanç ve mesleki kazançlarının vergi matrahından düşülmesinde bazı sınırlamalar getirilmiştir. Yapılan bu sınırlamalar 1/1/2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi gelir ve kazançlarına uygulanmak üzere Kanunun yayımı tarihi olan 7 Aralık 2019'dan itibaren yürürlüğe girmiştir. Tebliğde bu kısıtlamaların uygulaması konusunda yapılan açıklamalar aşağıdaki başlıklar altında özetlenmiştir.

4.1- Binek Otomobil Kapsamına Giren Taşıtlar

Tebliğ açıklamalarına göre Kanun maddesinde yer alan binek otomobil ifadesinden Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87.03 pozisyonunda yer alan motorlu taşıtların anlaşılması gerekmektedir.

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.

Aşağıdaki motorlu taşıtlar 87.03 pozisyonunda yer almalarına karşın kanunun uygulamasında binek otomobil olarak değerlendirilmeyeceklerdir.

- 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

4.2- Binek Otomobillere İlişkin Kiralama Giderleri

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 ticari kazanç ve serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilebilecektir. Bu tutar KDV hariç bedeldir. Kiralama

bedelinin bu tutarı aşan kısmı kazancın tespitinde indirilemeyeceğinden, indirilemeyecek tutara ait KDV kısmı KDV Kanunu 30/1-d md. uyarınca hesaplanan KDV'den indirilemeyecektir. Gider kabul edilmeyen kira tutarı ve bu tutara ait KDV kısmı kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

Banka ve sigorta şirketleri gibi faaliyetleri KDV'den istisna olan işletmelerde KDV indirim konusu yapılamadığından, mali kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınacak tutar **KDV dahil 5.500 TL'lik** tutar olacaktır.

Kiralama giderlerine ilişkin aylık gider kısıtlamasının uygulanmasında, kira ödemesine tekabül eden ayın içinde bulunduğu yıl için tespit olunan azami tutar dikkate alınacaktır.

Kanunun yürürlük tarihi 1/1/2020'den önce başlayıp sonrasını da kapsayan kiralamalarda, yürürlük tarihinden sonrasına tekabül eden kira bedelleri gider kısıtlamasına tabi olacaktır.

Binek otomobillerin günlük şekilde kiralınmasında 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

4.3- Binek Otomobillere İlişkin Finansal Kiralama Giderleri

Tebliğdeki açıklamaya göre finansal kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere ilişkin yapılan ödemeler kiralama gideri olarak dikkate alınmayacak ve aylık kiralama gideri kısıtlaması uygulanmayacaktır. Finansal kiralama ödemeleri VUK'un mükerrer 290 ıncı maddesinin üçüncü fıkrasında tanımlanan finansal kiralama kapsamında ise kiracı tarafından finansal kiralama sözleşmesine göre yapılan ödemelerin her bir dönem sonunda kalan borç tutarına sabit bir dönemsel faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde borç anapara ödemesi ve faiz gideri olarak ayrıştırılarak, rayiç bedel ile sözleşmeye göre kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden "Haklar" hesabında aktifleştirilecektir.

- Ana para ödeme tutarlarının finansal kiralama kullanım hakkı olarak aktifleştirilerek ilgili iktisadi kıymet için belirlenen oranda amortismanına tabi tutulması,
- Faiz giderinin ilk yıl iktisadi kıymetin maliyetine eklenmesi, sonraki yıllar ise gider veya maliyet olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Finansal kiralama yoluyla işletme aktifine alınmış ve rayiç bedel ile sözleşmeye göre kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden "Haklar" hesabında izlenen binek otomobillerde, **aktife alınan bedelin, aktife alındığı yıl için belirlenen amortismanına esas tutarı aşması halinde**, binek otomobillerin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla belirlenen amortismanına esas tutarlara isabet eden kısmı gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

4.4- Binek Otomobillerin Edinim Giderleri

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralınması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillerin iktisabına ilişkin özel tüketim vergisi ve katma değer vergisinin gider kaydı şeklinde tercihte bulunulması halinde, ÖTV ve KDV toplamının 2020 yılı için en fazla 140.000 Türk lirasına kadarlık kısmı ticari veya mesleki kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Bu tutarı aşan kısım ise kanunen kabul edilmeyen gider olarak kaydedilecektir.

4.5- Binek Otomobillere İlişkin 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.

Sınırlanan giderler genel olarak taşıtların tamir, bakım, yakıt, sigorta ve benzeri cari giderleri ile taşıtın iktisabına ilişkin kredi faiz giderleridir. Yapılan giderlerin işletmeye veya envantere kayıtlı ya da kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere ilişkin olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır.

1/1/2020 tarihinden önce iktisap edilen veya kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere ilişkin Kanunun yürürlük tarihinden sonrasına tekabül eden giderlerin de en fazla %70'i, gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecektir.

4.6- Binek Otomobillere İlişkin Amortisman Giderleri

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, amortismanı tabi tutarı 2020 yılı için 300.000 TL'yi 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 amortismanı esas bedel uygulamasından bağımsız olarak safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Tebliğde bu konuya verilen 12 no.lu örneğe göre, mobilya ticareti yapan işletmede kullanmak üzere 15/6/2020 tarihinde ÖTV ve KDV dahil 750.000 TL'ye satın alınan ve iktisabı esnasında ödenen vergilerin maliyete dahil edilmesi tercih edilen binek otomobilde en fazla 300.000 TL'ye isabet eden kısım için ayrılan amortisman, safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Buna göre mükellefin yıllar itibarıyla kazancın tespitinde gider olarak dikkate alabileceği amortisman bedelleri aşağıdaki gibidir:

Yıl	Amortisman Tutarı
2020	35.000 TL
2021	60.000 TL
2022	60.000 TL
2023	60.000 TL
2024	60.000 TL 25.000 TL (*)

(*) Kıst amortisman uygulamasından dolayı binek otomobillerin aktife alındığı yılda gider konusu yapılamayan (60.000 TL – 35.000 TL) 25.000 TL itfa süresinin son yılı olan 2024 yılında, o yıl için amortismanı esas bedel üzerinden ayrılan amortismandan ayrı olarak safi kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecektir.

4.7- Binek Otomobillerin Satışında Yapılacak Kayıtlar ve Amortismanların Dikkate Alınması

4.7.1 Amortismanların Yasal Olarak Sınırlanan Amortismanı Esas Bedel Üzerinden Ayrılması Halinde

Tebliğde verilen Örnek 13'e göre, inşaat işiyle iştigal eden kurumlar vergisi mükellefi Ltd. Şti. 1/9/2020 tarihinde vergisiz fiyatı 240.000 TL olan bir adet binek otomobil satın almıştır. Söz konusu araç için mükellef tarafından ödenen özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi tutarı toplamı 354.720 TL olup, mükellef tarafından binek otomobilin iktisabı için ödenen vergiler safi kazancın tespitinde tercihen doğrudan gider olarak dikkate alınmıştır. Adı geçen mükellef söz konusu binek otomobili 2/1/2024 tarihinde 100.000 TL bedel karşılığında satmıştır.

Buna göre, işletme kayıtlarına vergisiz satış fiyatı üzerinden alınan binek otomobil için 2020 yılında yıllık olarak en fazla 160.000 TL'ye isabet eden kısım için ayrılan amortisman, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek ve iktisabın yapıldığı 2020 yılı için kıst amortisman ayrılacaktır. Mükellef kurum tarafından bu kapsamda yıllar itibarıyla ayrılan amortisman tutarları aşağıdaki gibidir:

Yıl	Amortisman Tutarı
2020	10.666 TL
2021	32.000 TL
2022	32.000 TL
2023	32.000 TL

Mükellef kurumun binek otomobilini 2024 yılında sattığında yapması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır (KDV ihmal edilmiştir):

102- Bankalar	100.000	
257- Birikmiş Amortisman	106.666	
689- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	33.334	
254- Taşıtlar		240.000

Bu durumda satıştan doğan zarar ve karlar vergilendirmeye tabi kazanç tespitinde dikkate alınacaktır.

4.7.2 Amortismanların Yasal Olarak Sınırlanan Amortismanına Esas Bedelden Fazla Olan İktisap Bedelinden Ayrılması Halinde

Mükelleflerin aktiflerinde yer alan binek otomobiller için kanuna göre sınırlanan 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 bu hususa ilişkin verilen **Örnek 14'e göre,** bir önceki örnekte, mükellef kurumun 1/9/2020 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	Amortisman 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):

102- Bankalar	100.000	
257- Birikmiş Amortisman	160.000	
254- Taşitlar		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. Satıştan doğan kar veya zara ise vergilendirmeye tabi kazanç tespitinde dikkate alınacaktır.

Binek otomobillere ilişkin gider olarak dikkate alınabilecek amortisman 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 amortisman esas bedel; özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 135.000 Türk lirası, söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde amortisman tâbi tutarı 250.000 Türk lirasıdır. Ancak, bu tarih aralığında iktisap edilen binek otomobiller için sadece **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, amortisman esas bedelin tespitinde 2019 yılı için belirlenen tutar dikkate alınacaktır.

7/12/2019 tarihinden önce iktisap edilmiş binek otomobillerde ise amortisman, değişiklik öncesi hükümlere göre gider yazılabileceğinden bunlarda amortisman esas bedel kısıtlaması uygulanmayacaktır.

4.7.3- Finansal Kiralama Yoluyla Edinilen Binek Otomobillerde Amortisman Ayrılması

Finansal kiralama yoluyla işletme aktifine alınmış ve rayiç bedel ile sözleşmeye göre kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden “Haklar” hesabında izlenen binek otomobillerde, aktive alınan bedelin o yıl için belirlenen amortisman esas tutarı aşması halinde, binek otomobillerin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Tebliğde bu konuda verilen **Örnek 16’ya göre**, gıda ürünlerinin perakende ticareti faaliyetinde bulunan kurumlar vergisi mükellefi Ltd. Şirketin 2/1/2020 tarihinde finansal kiralama yoluyla edindiği bir adet binek otomobil aylık kira ödemesi 14.500 TL olup, sözleşme süresi 3 yıldır. Söz konusu otomobil rayiç

bedel olan 330.000 TL üzerinden sözleşme tarihinde işletmenin “Haklar” hesabına alınmış olup, mükellef tarafından 2020 yılına ilişkin finansal kiralama ödemesi kapsamında toplam 76.000 TL faiz ödemesi yapılmıştır.

VUK hükümlerine göre finansal kiralamaya konu iktisadi kıymet, kendisi için tespit edilmiş amortisman sürelerinde amorti edileceğinden, işletmenin “Haklar” hesabında izlenen binek otomobil için aktive alınan bedel ile mükellef tarafından finansal kiralama kapsamında binek otomobilin ediniminde ilk yıla ilişkin ödenen ve maliyete dahil edilen faiz giderleri toplamının (330.000 TL + 76.000 TL= 406.000 TL) 2020 yılında en fazla 300.000 TL’sine isabet eden amortisman kısmı kurumlar vergisi açısından safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Binek otomobilin aktive alınma bedeli ve ilk yıl için maliyete dahil edilen faiz giderleri toplamı ile amortismana esas bedel arasındaki farka tekabül eden amortisman tutarı da $((406.000 \text{ TL} - 300.000 \text{ TL})/5 = 21.200 \text{ TL})$ mükellefin 2020 hesap dönemi kurum kazancına kanunen kabul edilmeyen gider olarak ilave edilecektir.

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

GVK’nın Mükerrer 81. Maddesinde 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 kazançların dikkate alınmayacağına dair hüküm bulunmaktadır. Tebliğde bu hükmün uygulamasına dair açıklamalar yapılmıştır. Buna 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.

4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu 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 olduğundan**, 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.

6- Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi

6.1- Yasal Düzenleme

7194 sayılı Kanununla GVK'nın yıllık beyannamele kazançların toplama yapılmamasını düzenleyen 86 ncı maddesinin ücret gelirlerinde toplama yapılmayacağına dair birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (b) alt bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

1. Tam mükellefiyette;

...

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)”

6.2- Tek İşverenden veya Birden Fazla İşverenden Elde Edilen Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi ve Beyanı

Tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler aşağıdaki durumlarda yıllık beyanname ile beyan edilecektir:

- a) Tek işverenden ücret geliri elde eden mükelleflerin, ücret gelirleri toplamı GVK'nın 103 üncü maddede yazılı gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşması halinde,
- b) 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 halinde,
- c) 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.
- d) Birden fazla işverenden tevkif suretiyle ücret geliri elde eden mükelleflerin vergiye tabi gelirleri toplamının (bu ücret gelirleri ve GVK 86. Maddesinin 1 fıkrası (a) bendindeki gelirleri hariç) gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 49.000 TL) aşması halinde.

- **Birden fazla işverenden ücret alınması halinde, birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağı ücretli tarafından serbestçe belirlenebilecektir.**
- **Ücret gelirlerinin yıllık beyanname ile beyan edilip edilmeyeceği yukarıdaki kriterlere göre kendi içinde değerlendirilecek olup, bu değerlendirmede diğer gelirler dikkate alınmayacaktır.** Aynı şekilde GVK Md. 86/1-(c) uyarınca diğer gelirlerin beyan edilip edilmeyeceğinin tespitinde de ücret gelirleri hesaplama dahil edilmeyecektir.
- Ücret gelirlerinden dolayı yıllık beyanname verilmesi durumunda, GVK'nın 89 uncu maddesinde eğitim ve sağlık harcamaları ile bağış ve yardımlar gibi bazı harcamaların da beyan edilen gelirden indirim konusu yapılması mümkündür.
- Verilen yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden GVK'nın 94 üncü maddesine göre yıl içinde tevkif suretiyle ödenen vergiler mahsup edilebilecektir.
- Tevkifata tabi tutulmamış ücret gelirleri (GVK'nın 64 üncü maddesinde yer alan diğer ücretler hariç), tutarı ne olursa olsun aynı Kanunun 95 inci maddesi hükmüne istinaden yıllık beyannameyle beyan edilecektir.

6.3- Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Tek İşveren Olarak Değerlendirilmesi

Tebliğde yapılan açıklamaya göre 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 kuruluşa nakil olması durumunda, elde ettikleri ücretler tek işverenden alınan ücret olarak değerlendirilecektir.

Aynı yıl içerisinde birden fazla kamu kurumundan çeşitli adlarla ücret alan personel bulunduğu gibi atama, nakil ve benzeri sebeplerle bir kurumdan diğer bir kuruma geçen personel de bulunmaktadır. Bu çerçevede, genel yönetim kapsamındaki idareler ile bu idarelere bağlı, ilgili ve ilişkili kurum ve kuruluşlar (ticaret şirketleri hariç), bu idarelerde çalışanların ücretlerinin vergilendirilmesinde tek işveren 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 üncü 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 üncü 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 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşması halinde, ücret gelirlerinin tamamının beyan edilmesi gerekmektedir.

6.4- Özel Sektör İşyerlerinde Birden Fazla İşverenin Yanında Çalışanların Durumu

6.4.1- Aşağıdaki Hallerde, Hizmet Erbabının Ücretlerinin Birden Fazla İşverenden Elde Edildiği Kabul Edilecektir:

- a) 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.
- b) 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.
- c) 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.

6.4.2- Aşağıdaki Hallerde, Hizmet Erbabının Ücretlerinin Tek İşverenden Elde Edildiği Kabul Edilecektir:

- a) İki ayrı özel sektör firmasının birleşmesi (devir, nev'i değişikliği ve bölünme halleri dahil).
- b) 4857 sayılı İş Kanunu kapsamında asıl işveren-alt işveren ilişkisi kurulan yerlerde çalışan hizmet erbabının, yıl içinde alt işverenin değişikliği.
- c) Ortaklık halinde faaliyette bulunan işyerlerinde, ortaklardan herhangi birinin değişikliği.

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

6.4.3- Yıl İçinde İşveren Değiştiren Hizmet Erbabı Yeni İşverenden Ücretinin Gelir Vergisi Tarifesine Göre Kümülatif Olarak Vergilendirilmesini Talep Edebilecektir.

Yıl içerisinde işveren değiştiren hizmet erbabı, ücret gelirin'e ilişkin gelir vergisi matrahını yeni işverene 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.

6.5- İstisna Kapsamında Ücret Geliri Elde Edenlerin Durumu

GVK'nın 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. Bu hükmün uygulamasına yönelik aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

- 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 12 nci maddesine göre, **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 193 sayılı Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca beyanname verilip verilmeyeceğinin tespitinde dikkate alınması söz konusu değildir.

- 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesi uyarınca **bölgede çalışanların ücretlerinden** ve GVK'nın geçici 75 inci maddesi uyarınca **5746** sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3 üncü 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 ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca beyanname verilip verilmeyeceğinin tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.
- Yukarıda belirtilen Kanunlar dışındaki diğer Kanunlarda ve GVK'da, ücret gelirlerine ilişkin yer alan gelir vergisi istisnaları ile tahakkuktan terkin düzenlemelerinde de yukarıda yer verilen hükümler geçerli olacaktır.

Tebliğde yukarıdaki her iki duruma açıklık getirmek amacıyla aşağıdaki örnekler verilmiştir:

Örnek 12: Bay (Y), 2020 yılında birisi teknoloji geliştirme bölgesinden istisna kapsamında olmak üzere iki ayrı işverenden ücret geliri elde etmiştir.

Birinci işverenden alınan ücret	400.000 TL
İkinci işverenden alınan ücret (Teknoloji geliştirme bölgesi)	800.000 TL

Bay (Y)'nin, teknoloji geliştirme bölgesinden elde etmiş olduğu istisna kapsamındaki 800.000 TL ücret geliri beyan edilmeyecek ve diğer işverenden elde edilen ücret gelirinin beyan edilip edilmeyeceğinin hesabında da dikkate alınmayacaktır.

Bay (Y)'nin, birinci işverenden almış olduğu ücret geliri olan 400.000 TL, 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşmadığından beyan edilmeyecektir.

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

Birinci işverenden alınan ücret (serbest bölge)	560.000 TL
İkinci işverenden alınan ücret	30.000 TL
Üçüncü işverenden alınan ücret	15.000 TL

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 Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aştığından ücret gelirlerinin tamamı beyan edilecektir.

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

7.1- Yasal Düzenleme

7194 sayılı Kanunla GVK'nın vergi tevkifatını düzenleyen 94 üncü maddesine ikinci fıkrasından sonra gelmek üzere aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

“9/6/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu ile 19/3/1969 tarihli ve 1136 sayılı Avukatlık Kanunu uyarınca karşı tarafa yükletilen vekalet ücretini (icra ve iflas müdürlüklerine yatırılanlar dâhil) ödeyenler tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılır.”

7.2- Vekalet Ücretinin Tevkifata Tabi Tutulması-Tutulmaması

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 üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılan tevkifat yükümlülüğü olanlar 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 tevkifatı KDV hariç tutar üzerinden yapılacaktır.

GVK'nın 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılmayanlar, diğer bir ifadeyle 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

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.

7.3- Vekalet Ücreti Ödemelerinde Belge Düzeni

Vergi Usul Kanunun 236 ncı 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, 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.

8- Sporculara Yapılan Ücret ve Ücret Sayılan Ödemelerin Vergilendirilmesi

8.1- Yasal düzenleme

7194 sayılı Kanunla GVK'nın sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerin vergilendirilmesi konusundaki geçici 72 nci maddesinde değişiklikler yapılmış olup, değişiklik sonrası madde metni aşağıdaki gibidir:

“Geçici Madde 72 -(1) 31/12/2023 tarihine kadar sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden aşağıdaki oranlarda gelir vergisi tevkifatı yapılır.

a) Lig usulüne tabi spor dallarında;

1) En üst ligdekiler için % 20,

2) En üst altı ligdekiler için % 10,

3) Diğer liglerdeki için % 5,

b) Lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporculara yapılan ödemeler ile milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılan ödemelerden % 5.

(2) Bu ödemeler üzerinden 94 üncü madde kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz. Bu madde kapsamındaki gelirler toplamının, 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü diliminde yer alan tutarı aşması hâlinde, bu gelirler yıllık beyannameyle beyan edilir. Yıllık beyanname verilmesi durumunda, beyan edilen bu gelirler üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, tevkifat yapmakla sorumlu olanlarca vergi dairesine ödenmiş olması şartıyla, bu Kanuna göre kesilen vergiler mahsup edilir.

(3) Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce yapılmış olan ücret ve ücret sayılan ödemelerin vergilendirilmesinde 31/12/2007 tarihinde yürürlükte olan hükümler uygulanır.

(4) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

Ayrıca 7194 sayılı Kanunla GVK'ya eklenen geçici 91 inci maddenin üçüncü fıkrasında, “72 nci maddenin birinci fıkrasının (a) bendinin (1) numaralı alt bendinde ve ikinci fıkrasında bu maddeyi ihdas eden Kanunla yapılan değişiklikler, 1/11/2019 tarihinden önce akdedilerek geçerlilik kazanmış sporcu sözleşmeleri kapsamında yapılan ücret ödemelerine uygulanmaz. Daha önceki sözleşmeler kapsamında yapılan ücret ödemeleri için geçici 72 nci maddenin değişiklik öncesi hükümleri uygulanır. 1/11/2019 tarihinden önceki sözleşmelere ilişkin olarak 1/11/2019 tarihinden sonra yapılan süre uzatımı ve ücreti etkileyen değişiklikler bu kapsamda değildir.” hükmüne yer verilmiştir.

8.2- Sporculara Yapılan Ücret Ödemelerinde Tevkifat Uygulaması

Maddede 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 1/1/2020 tarihinden itibaren sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden aşağıdaki oranlarda gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır

a) Lig usulüne tabi spor dallarında;

- 1) En üst ligdekiler için % 20,
- 2) En üst altı ligdekiler için % 10,
- 3) Diğer liglerdeki için % 5,

b) Lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporculara yapılan ödemeler ile milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılan ödemelerden % 5

GVK'nın geçici 72 nci maddesi kapsamında yapılan tevkifatın yanı sıra ayrıca aynı Kanunun 94 üncü maddesi kapsamında tevkifat yapılmayacaktır.

1/11/2019 tarihinden sonra akdedilerek geçerlilik kazanan veya 1/11/2019 tarihinden önce imzalanmakla birlikte bu tarihten sonra (süre uzatımı veya ücreti etkileyen değişiklikler gibi nedenlerle) yenilenen sporcu sözleşmelerine istinaden 1/1/2020 tarihinden itibaren yapılan ücret ödemelerinden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

1/11/2019 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.

8.3- Sporculara Yapılan Ücret Ödemelerinin Beyanı Ve Tevkif Suretiyle Kesilen Gelir Vergisinin 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.

1/11/2019 tarihinden sonra akdedilerek geçerlilik kazanan veya 1/11/2019 tarihinden önce imzalanmakla birlikte bu tarihten sonra (süre uzatımı veya ücreti etkileyen değişiklikler gibi nedenlerle) yenilenen sporcu sözleşmelerine istinaden, tüm sporcular tarafından 1/1/2020 tarihinden itibaren elde edilen ücret gelirleri toplamının, GVK'nın 103 üncü 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.

1/11/2019 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.

Sporcu sözleşmesi olmadan çalışan sporcular tarafından elde edilen ücret gelirleri toplamının GVK'nın 103 üncü 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 nci maddesi uyarınca **kesilen vergilerin, vergi dairesine yatırılmış olması şartıyla** hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilmesi mümkün olacaktır.