

7194 SAYILI KANUN ile GELİR VERGİSİ KANUNUNDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER ve GETİRİLEN YENİLİKLER

AMENDMENTS AND INNOVATIONS IN INCOME
TAX LAW WITH NO:7194



Sabri OZAN*

ÖZ

7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Gelir Vergisi Kanununda (GVK) çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu düzenlemelere bakıldığında zaman vergi adaletini sağlamaya yönelik düzenlemelerin yanı sıra beyanname veren mükellef sayılarını artıran ve gider kısıtlaması yapan düzenlemelerin olduğu görülmektedir. 7194 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanununda yapılan değişikliklerin ve yeniliklerin uygulamasının nasıl olacağı çalışmamızın konusunu oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: 7194 sayılı Kanun, İndirilecek Gider, İstisna, Sporcu Ücretleri

Jel Sınıflandırması Kodları: K34, E62.

ABSTRACT

Various regulations have been made on The Income Tax Law (ITL) by the law No: 7194 which made amendments on The Digital Service Tax and Decree Law No:375 and certain laws. When we look at the regulations it is seen that there are regulations aiming to ensure tax justice, as well as regulations that increase the number of taxpayers who submit tax returns and made expense restrictions. The subject of our study is how to implement changes and innovations made in The Income Tax Law by The Law No:7194

Keywords: The Law No:7194, Deductible Expenses, Exceptions, Sportsman Fees

Jel Classification Codes: K34, E62.

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, sabri.ozan@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-2915-1799.

Ozan, S. (Aralık 2019). 7194 Sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanununda Yapılan Değişiklikler ve Getirilen Yenilikler, *Vergi Raporu*, 243, (65-75).

GİRİŞ

Vergi kanunları ekonomik yapının değişmesi, vergilendirilebilir yeni unsurların ortaya çıkması, mükellefler ile vergi idaresi arasındaki ihtilafların giderilmesi, vergi gelirlerinin artırılması, verginin tabana yayılması, bazı kazanç unsurlarına istisna sağlanarak korunması gibi gerekçelerle zaman içinde değişikliklere uğramaktadır. 7194 sayılı Kanun ile vergi sistemimize Dijital Hizmet Vergisi, Değerli Konut Vergisi ve Konaklama Vergisi gibi yeni müesseseler ihdas edilirken bazı vergi kanunlarında da değişikliğe gidilmiştir.

Bu değişikliklerin yürürlüğe giriş zamanları önemli olmakla birlikte Gelir Vergisi Kanunda yapılan bazı değişiklikler diğer vergi kanunlarını da ilgilendirebilmektedir. Vergi kanunları bir bütün olarak düşünüldüğünde söz konusu değişikliklerin etkileri sadece Gelir Vergisi Kanunu ile sınırlı kalmamaktadır.

1- YAPILAN DEĞİŞİKLİKLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

1.1- Serbest Meslek Kazançları İstisnasında Yapılan Değişiklik

7194 sayılı Kanunun 10'uncu maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 18'inci maddesine şu 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.”

Söz konusu düzenleme ile Gelir Vergisi Kanununun 18'inci maddesinde düzenlenen istisna kapsamındaki kazançları toplamı, 103'üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşan mükellefler, serbest meslek kazanç istisnasından yararlanamayacaklardır. Madde kapsamında elde edilen kazançları belirlenen sınırı aşan mükellefler, bu kazançların sadece aşan tutarını değil, tamamını yıllık be-

yanname ile beyan edeceklerdir. Bu durumda olan mükelleflerce beyan edilen kazanç ve iratlar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenen vergiler mahsup edilecektir.

Ancak bir takvim yılı içerisinde bu kapsamda elde ettiği gelirleri toplamı belirlenen sınırı aşmayan mükelleflerin bu kazançları üzerinden tevkif suretiyle ödenen vergiler nihai vergi olacak, ayrıca bu kazançları için Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-a maddesi kapsamında yıllık beyanname verilmeyecek veya diğer gelirleri için beyanname verilmesi halinde bu kazançlar beyannameye dahil edilmeyecektir.

GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrası uyarınca gerçek gelirlerini beyan etmek zorunda olan serbest meslek erbabının aynı madde kapsamında yapacağı ödemelerden tevkifat yapma yükümlülüğü bulunmaktadır. GVK'nın 18'inci maddesinde yapılan değişiklikle beyan yükümlülüğü altına girecek olan serbest meslek erbabının ücret, kira gibi 94'üncü madde kapsamında yapacağı ödemeler bulunması durumunda tevkifat yapmakla yükümlü bulunmayacaktır.

Söz konusu değişik 1/1/2020 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanacaktır.

1.2- Ücretlerde İstisna

7194 sayılı Kanunun 11'inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 23'üncü maddesinin birinci fıkrasının (10) numaralı bendinde yer alan “taşıma giderleri” ibaresinden sonra gelmek üzere aşağıdaki parantez içi hüküm eklenmiştir.

“(İşverenlerce taşıma hizmeti verilmeyen 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 şarttır. Ödemenin bu tutarı aşması hâlinde aşan kısım ile hizmet erbabına ulaşım bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak

vergilendirilir. Bu istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.)”

İşverenler tarafından hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla yapılan taşıma giderleri nedeniyle sağlanan menfaatler önceden beri gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Yapılan yeni düzenleme ile çalışanlara servis imkanı sağlayan işverenlerin yanısıra, işverenler tarafından çalışanların ulaşımının sağlanmasını teminen, çalışanlara toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçlarının verilmesi şeklinde sağlanan menfaate yönelik bir istisna uygulaması getirilmiştir. Söz konusu madde ile işverenlerce taşıma hizmeti verilmeyen durumlarda, bir günlük ulaşım bedelinin 10 TL'yi aşmaması kaydıyla hizmet erbabına toplu taşıma kartı ve bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçları temini suretiyle sağlanan menfaatler de gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Söz konusu değişiklik 7194 sayılı Kanunun yayım tarihini izleyen ay başında yürürlüğe girecektir.

10 TL'lik istisna tutarı GVK'nın mükerrer 123'üncü maddesinin ikinci fıkrası kapsamında her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanacaktır.

Ödemenin 10 TL'lik istisna tutarını aşması hâlinde aşan kısım ile hizmet erbabına ulaşım bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilecektir. Kanuni düzenlemede istisna tutarının katma değer vergisi dahil olup olmadığı noktasında bir belirleme yapılmamıştır. Yeni getirilen istisna uygulaması özü itibarıyla GVK'nın 23/8'inci maddesinde düzenlenen çalışanlara sağlanan yemek bedeli istisnası uygulaması ile benzerlik göster-

mektedir. Yemek bedeli istisnasının uygulanmasına yönelik olarak yayımlanan 186 seri No.lu GVK Genel Tebliğinde istisna edilen tutar katma değer vergisi hariç bedel olarak belirlenmiştir. Benzer bir belirmenin GVK'nın 23/10'uncu maddesinde de yapılması beklenmektedir.

1.3- Hakemlere Ödenen Ücretlerde İstisna

7194 sayılı Kanunun 12'inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 29'uncu maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendi yer alan *“Spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler”* ifadesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“4. Amatör spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler (basketbol ve voleybol spor dallarının en üst liglerinde görev alanlar hariç);”

Söz konusu düzenleme ile amatör spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler istisna kapsamında değerlendirilecektir. Profesyonel spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretlere yönelik istisna kaldırılarak profesyonel spor yarışmalarını yöneten hakemlere yapılan ücret ödemelerinin vergilendirilmesi sistemine geçilmiştir.

Bu değişiklik 7194 sayılı Kanunun yayım tarihini izleyen ay başında yürürlüğe girecektir.

İlgili maddenin uygulamasında amatör spor yarışmaları ile profesyonel spor yarışmaları kavramları önem arz etmektedir.

3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun hükümlerine göre futbol hariç diğer branşların sevk ve idaresi görevi Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğüne, her türlü futbol faaliyetlerini milli ve millerarası kurallara göre yürütmek, geliştirmek ve Türkiye'yi futbol konusunda yurtiçi ve yurtdışında temsil etmek görevi ise 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş Ve Görevleri Hakkında Kanunun 1'inci maddesi uyarınca¹ Türkiye Futbol

¹ 5894 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunun 1 inci maddesi

Federasyonuna verilmiştir. Bu durumda Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünce sevk ve idare edilen tüm spor branşları amatör, Türkiye Futbol Federasyonu Başkanlığınca sevk ve idare edilen futbol faaliyetlerinden Türkiye Süper Ligi, İkinci Ligi ve Üçüncü Ligleri profesyonel, daha alt düzeyde yapılan diğer futbol faaliyetlerinin ise amatör olarak kabul edilmesi gerekmektedir.^{2, 3}

Söz konusu yazıda her ne kadar profesyonel olarak belirtilen spor dalları Türkiye Süper Ligi, İkinci Lig ve Üçüncü Lig müsabakaları belirtilmiş olsa da her futbol sezonunda farklı isimlerle mücadele edilebilmektedir. Türkiye Futbol Federasyonunun internet sitesine bakıldığında (www.tff.org.tr) hali hazırda üçüncü liglere kadar (bu lig dahil) Süper Lig, TFF 1. Lig, TFF 2. Lig ve TFF 3. Lig olmak üzere profesyonel anlamda dört kategoride müsabakalar oynanmaktadır. Bu durumda üçüncü ligler ve onun üst kategorisi olarak oynanan tüm ligler profesyonel olarak değerlendirilecek⁴ olup bu müsabakaları yöneten hakemlere ödenen ücretler istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Basketbol ve voleybol spor dalları Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünce sevk ve idare edilen spor branşı kapsamında amatör spor dalı kabul edilmesine rağmen, ilgili maddenin parantez içi hükmüne göre bu spor dallarının en üst liglerinde görev yapan hakemlere ödenen ücretler de istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

1.4- Binek Oto Kira Giderlerinde ve İktisap Bedelindeki Sınırlama

7194 sayılı Kanunun 13'üncü maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40'ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1), (5) ve (7) numaralı bentlerine sırasıyla aşağıdaki parantez içi hükümler eklenmiştir.

"(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 5.500 Türk lirasına kadarlık kısmı ile binek otomobillerinin iktisabına ilişkin özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla 115.000 Türk lirasına kadarlık kısmı gider olarak dikkate alınabilir.)"

"(Şu kadar ki faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillerine ilişkin giderlerin en fazla %70'i indirilebilir.)"

"(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 135.000 Türk lirasını, söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortismanı tabi tutarı 250.000 Türk lirasını aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider yazılabilir. Bu hükmün uygulanmasında binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınır.)"

Söz konusu düzenlemeler ile ilgili olarak 7194 sayılı Kanunun gerekçesinde şu ifadelerde bulunulmuştur.

"Mevcut uygulamada, işletme aktifine kayıtlı olup kazancın elde edilmesinde kullanılan binek otomobillerin amortisman başta olmak üzere bütün giderleri (motorlu taşıtlar vergisi hariç) kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmektedir.

² Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü tarafından Gelir İdaresi başkanlığına hitaben yazılan 05.12.2006 tarih ve 1351 sayılı yazı.

³ Özkan CENGİZ, "Sponsorluk" <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ozkan/005/>

⁴ Sabri OZAN, Sponsorluk Harcamalarında Profesyonel-Amatör Spor Dalı Ayrımı, E- Yaklaşım Dergisi, 2016/Kasım

Ancak söz konusu düzenlemenin gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince suistimal edilebildiği ve şahsi ihtiyaçlar için kullanılan binek otomobillere ait giderlerin de gelir veya kurum kazancından indirilebildiği görülmektedir.

Bu bağlamda, 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'ye kadarlık kısmının,
- Binek otomobillerinin iktisabına ilişkin özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla 115.000 TL'ye kadarlık kısmının,
- Binek otomobillere ilişkin giderlerin en fazla % 70'inin,
- Özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 135.000 TL'yi, söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hallerde, amortismanına tabi tutarı 250.000 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 yapılmaktadır. Ayrıca, 193 sayılı Kanunun 40/7'nci madde hükmünde yapılan değişikliğin uygulamasında, bentte yer alan söz konusu tutarlar her yıl yeniden değerlendirme oranında artırılacağından gider olarak dikkate alınabilecek amortisman tutarının tespitinde binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutarların dikkate alınacağı düzenlenmektedir. Bu suretle, her bir binek otomobilinin iktisap edildiği tarihte yürürlükte bulunan 193 sayılı Kanunun 40/7'nci maddesindeki tutar dikkate alınarak binek otomobilinin faydalı ömrü süresince gider olarak dikkate alınabilecek amortisman tutarının tespit edilmesi ve bu tutarın yıllar itibarıyla yeniden değerlendirme nedeniyle değişmemesi sağlanmaktadır."

Yukarıda belirtilen düzenlemeler ile mükellefler tarafından yapılan bir takım gerçek harcamaların gider olarak dikkate alınmaması gibi bir sonuç ortaya çıkmaktadır. Kanun koyucunun amacı mükellefler tarafından yapılan suistimallerin önlenmesidir.

Bu aşamada dikkat edilmesi gereken bir nokta ise Katma Değer Vergisi Kanunun "İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi" başlıklı 30'uncu maddesinin "d" bendi hükmünün uygulama alanı bulmasıdır. Söz konusu madde gereği gelir ve kurumlar vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez. KDV Kanunu'nun 58'inci maddesi gereği de indirilemeyen katma değer vergisi mükellefler tarafından gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecekken, indirilemeyen katma değer vergisinin dayanağı KDV Kanunu'nun 30/d bendinde yer alan kanunen kabul edilmeyen gider ise bu durumda bu kısma isabet eden katma değer vergisi gider olarak dikkate alınamayacaktır. Bu hususu daha da netleştirmek istersek, mükellef tarafından yapılacak binek oto kira bedeli GVK'daki haddi aşması durumunda aşan kısma isabet eden KDV indirilemeyecektir. İndirilemeyecek olan bu tutar indirilecek KDV hesabından çıkartılacak ve kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

Bu değişiklik 01/01/2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi gelir ve kazançlarına uygulanacaktır. Söz konusu maddenin uygulanması noktasında bir geçiş hükmü öngörülmemiştir. Örneğin 01/06/2019 ila 31/05/2020 tarihleri arasında bir yıllığına kiralanmış binek otomobilin aylık kira bedeli Kanunda belirtilen 5.500 TL'lik sınırı aşıyorsa, aşan kısım ile aşan kısma isabet eden katma değer vergisi 01/01/2020 tarihinden itibaren kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

Yukarıda açıklanan değişikliklerin benzerleri 7194 sayılı Kanunun 14'üncü maddesi serbest meslek kazancının tespitinde dikkate alınacak "Mesleki Giderler" başlıklı 68'inci maddesinde de yapılmıştır. Yukarıda yapılan açıklamalar serbest meslek erbapları için de geçerli olacaktır.

Bu kısımda belirtilen tutarlar GVK'nın mükerrer 123'üncü maddesinin ikinci fıkrası kapsamında her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanacaktır. Ancak 7194 sayılı Kanunun 22'nci maddesi ile Gelir Vergisi Kanuna eklenen geçici 91'inci madde dikkate alındığında GVK'nın 40/1 maddesi ile 68'inci maddede yer alan 5.500 Türk liralık kira tutarı hakkında, mükerrer 123'üncü madde kapsamında 2019 yılına ilişkin olarak 01/01/2020 tarihinden itibaren geçerli olacak şekilde yeniden değerlendirme yapılmayacaktır.

1.5. Tek veya Birden Fazla İşverenden Tevkif Suretiyle Vergilendirilmiş Ücret Gelirinin Beyanı

7194 sayılı Kanunun 15'inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanunun 86'ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (b) alt bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir

"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),"

Söz konusu düzenlemeler ile ilgili olarak 7194 sayılı Kanunun gerekçesinde şu ifadelerde bulunulmuştur.

"Kanun Teklifi ile, beyannameli mükellefiyetin artırılması, yüksek gelir gruplarından daha fazla vergi alınması amaçlanmaktadır. Bu kapsamda tevkif suretiyle vergilendirilen ücret tutarları ve bu tutarlar üzerinden tevkif edilen vergilerin, yıllık beyanname sayesinde matrah ve sair unsurlarının kontrolünün sağlanmasını teminen madde ile; tek veya birden fazla işverenden tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret geliri elde eden mükelleflerin, bu gelirleri toplamının, 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşması halinde ücret gelirlerini yıllık beyanname ile beyan etmesi esası getirilmektedir.

Böylece,

- Tek işverenden alınan tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret gelirleri toplamının 103'üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı 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 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, 103'üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması, ancak, bu ücreti ile ilk işverenden alınan ücret geliri toplamının 103'üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşması halinde de bu gelirler beyan edilecektir."

Yapılan değişiklik öncesinde tek işverenden elde edilen ücret gelirleri tutarları ne olursa olsun beyan edilmemekte ve de GVK'nın 86/1-c maddesi kapsamında vergiye tabi gelir toplamında dikkate alınmamaktaydı. Yapılan değişik-

likle tek işverenden alınan tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret gelirleri toplamının 103'üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşması halinde bu gelirler beyan edilecek ve GVK'nın 86/1-c maddesi kapsamında vergiye tabi gelir toplamında dikkate alınacaktır.

Tek işverenden alınan ücretlerin beyanı noktasında yapılan değişiklik ile beyanname vermek durumunda olacak olan tek işverenden ücret geliri elde eden mükellefler, beyanname üzerinde GVK'nın 89'uncu maddesinde yer alan eğitim, sağlık, bağış gibi harcamaları matrahlarından düşebileceklerdir.

Örnek Uygulamalar⁵:

- 1- Tek işverenden elde edilen tevkifatlı ücret geliri 400.000 TL ise; tarifenin dördüncü diliminde yer alan 500.000 TL aşılmadığı için beyanname verilmeyecektir.
- 2- Birinci işverenden elde edilmiş tevkifatlı ücret geliri 50.000 TL, ikinci işverenden elde edilmiş tevkifatlı ücret geliri 35.000 TL ise; ilk ücret gelirinin mükellefin tercihiyle 50.000 TL seçildiği varsayımıyla, birden sonraki işverenden alınan ücret gelirleri toplamı, tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan 40.000 TL'yi aşmaması sebebiyle beyanname verilmeyecektir. Eğer ki ikinci işverenden elde edilen ücret geliri 45.000 TL olsa idi, bu sefer ilk ücret dahil ücretlerin tamamı beyan edilecektir.
- 3- Birinci işverenden elde edilmiş tevkifatlı ücret geliri 480.000 TL, ikinci işverenden elde edilmiş tevkifatlı ücret geliri 25.000 TL ise; ilk ücret gelirinin mükellefin tercihiyle 480.000 TL seçildiği varsayımıyla, birden sonraki işverenden alınan ücret gelirleri toplamı, tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan 40.000 TL'yi aşmamakla

beraber, 25.000 TL'lik ücret ile ilk işverenden alınan ücret geliri olan 480.000 TL'nin toplamı, tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (500.000) aşması sebebiyle iki gelirden beyan edilecektir.

Bu değişiklikler 01/01/2020 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanacaktır.

1.6- Avukatlara Ödenen Vekalet Ücretlerinde Tevkifat Uygulaması

7194 sayılı Kanunun 16'ncı maddesi ile Gelir Vergisi Kanunun 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."

2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu ile 1136 sayılı Avukatlık Kanunu uyarınca karşı tarafa yükletilen, avukatlara ait olan ve serbest meslek kazancına dahil edilmesi gereken vekalet ücretleri üzerinden, kimlerin tevkifat yapmakla yükümlü olduğu hususu bu düzenleme ile netleştirilmiştir.

Kanun metninde tevkifat yapmak ile yükümlü kılınanlar vekalet ücretini ödeyenler şeklinde düzenleme yapılmıştır. Vekalet ücretini ödeyenler şeklinde yapılan geniş belirleme sonrası mükellefiyeti bulunmayan gerçek kişilerin ödedikleri vekalet ücreti esnasında tevkifat yapıp yapmama hususu önem arz etmektedir. Konu ile ilgili olarak 7194 sayılı Kanunun gerekçesinde "193 sayılı Kanunun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılmayanlar, diğer bir ifadeyle tevkifat yükümlülüğü bulunmayanlar tarafından yapılan vekalet ücreti ödemeleri üzerinden ise mevcut uygulama-

⁵ Örneklerin kolay anlaşılabilmesi için 7194 sayılı Kanunun 17 inci maddesi ile GVK'nın 103 üncü maddesindeki değişen tarife tutarları dikkate alınmıştır.

mada olduğu gibi tevkifat yapılmayacaktır.” şeklinde açıklama yapılmıştır. Dolayısıyla tevkifat yapmakla yükümlü olanlar 193 sayılı Kanunun 94’üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılanlar olacaktır.

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.

1.7- Vergi Tarifesinde Değişiklik

7194 sayılı Kanunun 17’inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanunun 103’üncü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir

“MADDE 103- Gelir vergisine tabi gelirler;

18.000 TL'ye kadar	%15
40.000 TL'nin 18.000 TL'si için 2.700 TL, fazlası	%20
98.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL (ücret gelirlerinde 148.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL), fazlası	%27
500.000 TL'nin 98.000 TL'si için 22.760 TL (ücret gelirlerinde 500.000 TL'nin 148.000 TL'si için 36.260 TL), fazlası	%35
500.000 TL'den fazlasının 500.000 TL'si için 163.460 TL (ücret gelirlerinde 500.000 TL'den fazlasının 500.000 TL'si için 159.460 TL), fazlası	%40

oranında vergilendirilir.”

Yeni düzenleme ile 193 sayılı Kanunun 103’üncü maddesinde yer alan vergi tarifesine yeni dilim ve oran eklenmektedir. Böylece, yüksek gelir elde edenlerden daha fazla vergi alınacaktır. Dikkat edilmesi gereken nokta ise ilk dört dilim korunmak suretiyle 500.000 TL’ye kadar gelir elde eden grupların vergi yüklerinde herhangi bir değişiklik yapılmamıştır.

Söz konusu yeni tarife düzenlemesi 7194 sayılı Kanunun 53/1-e maddesine göre 01/01/2019 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanacaktır. Ancak 7194 sayılı Kanunun 22’inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanuna eklenen geçici 91’inci madde dikkate alındığında 01/01/2019-31/12/2019 tarihleri arasında elde edilen ücret gelirlerine, 103’üncü maddede yapılan değişiklik öncesi tarife uygulanır.

1.8- Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi

7194 sayılı Kanunun 18’inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanunun mükerrer 121’inci maddesinin

ikinci fıkrasının (1) ve (3) numaralı bentleri ile beşinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“1. İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş (Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz.) olması,”

“3. İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla, (1) numaralı bent kapsamındaki vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması (Ödemenin, ilgili mevzuatı gereği istenilen bilgi ve belgelerin tam ve eksiksiz olarak ibraz edilmiş olması koşuluyla, vergi kanunları gereği doğan iade alacaklarından mahsuben yapılmış olması ve indirimden yararlanıldıktan sonra söz konusu iade alacağı tutarının mahsuben ödemesi talep edilen vergi borcu tutarı-

nın altına düşmesi hâlinde, eksik ödenmiş duruma gelen vergilerin mahsuben ödenmek istenilen tutarın %10'unu aşmaması kaydıyla, eksik ödenmiş vergiler dolayısıyla veya vergi kanunları gereğince, tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesine bağlı olarak terkin edilecek vergilerin, şartların sağlanamaması hâlinde kanunlarında belirlenen tecil süresinin sonunu takip eden onbeşinci günün bitimine kadar ödenmesi şartıyla, bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.), ayrıca, vergi aslı (vergi cezaları ile fer'i alacaklar dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması,"

"Bu maddede geçen vergi beyannameleri ibaresi, yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri, geçici vergi beyannameleri, muhtasar, muhtasar ve prim hizmet beyannameleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi beyannamelerini; vergi ibaresi, anılan Bakanlığa bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri ifade eder."

6824 sayılı Kanunun 4'üncü maddesiyle Gelir Vergisi Kanununun mülga mükerrer 121'inci maddesi yeniden düzenlenerek, 01/01/2018 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi müessesesi ihdas edilmişti. Söz konusu maddede belirtilen bazı şartlar uygulamadan faydalanmak isteyen mükellefleri zaman içinde zor durumda bırakmıştır. Bu maddede yapılan değişiklikler ile uygulamadan faydalanacak uyumlu mükellef sayısının artırılması amaçlanmaktadır.

Yapılan değişiklikten önce indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerin kanuni süresinde ödenmiş olması şartı mevcuttu. Yani 2020 yıl

ında verilecek gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde indirimden faydalanmak isteyen mükellefler örneğin 2019 yılında verilen vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden verileri kanuni süresinde ödenmiş olması gerekliydi. Daha net bir örnekle, 2020 yılında verilecek beyannamede indirimden faydalanmak isteyen bir mükellef 2019 yılı Mart ayı katma değer vergisi beyannamesinde tahakkuk eden vergiyi kanuni süresinde ödemediği takdirde (bir gün bile geç ödemiş olsa dahi) söz konusu indirimden faydalanamayacaktır. Yapılan değişiklik sonrası ise, bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilere ilişkin ödeme koşulu gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinin verilme süresine çekilmektedir. Bu yeni durumda 2019 yılı Mart ayı katma değer vergisi beyannamesinde tahakkuk eden vergi, 2020 yılında verilen indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla ödenmiş olması şartı ile mükellefler indirim uygulamasından faydalanacaktır.

Yapılan başka bir değişiklikle, mahsuben yapılan ödemelerde, daha sonra yapılan tespitler üzerine mahsuben ödenmek istenen tutarın %10'una kadar yapılan eksik ödemelerin indirimden faydalanılmasına engel teşkil etmemesi sağlanmaktadır.

Ayrıca madde metninde sayılan vergi beyannamelerinden kasıtın yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri, geçici vergi beyannameleri, muhtasar, muhtasar ve prim hizmet beyannameleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi beyannamelerini olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu düzenleme 01/01/2020 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanabilecektir.

1.9- Sporculara Yapılan Ödemeler

Sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden yapılan düşük oranlı tevkifatın spor-

cular açısından nihai vergi olma hususu vergi adaleti kapsamında uzunca süredir tartışılan bir konudur.

7194 sayılı Kanunun 21'inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanunun geçici 72'nci maddesinde yapılan değişiklikler şu şekildedir.

"193 sayılı Kanunun geçici 72 nci maddesinin birinci fıkrasında yer alan "31/12/2019" ibaresi "31/12/2023" şeklinde, fıkranın (a) bendinin (1) numaralı alt bendinde yer alan "% 15," ibaresi "%20," şeklinde ve ikinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"(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."

Yapılan değişiklikler ile en üst liglerde faaliyetinde bulunan sporculara yapılan ödemelerdeki tevkifat oranı %20'ye çıkarılmıştır. İlgili maddede belirtilen en üst altı ve diğer liglerde yapılan ödemelerdeki tevkifat oranı değişmemiştir. Ayrıca tevkifat uygulamasının süresi tüm ligler için 31/12/2023 tarihine kadar uzatılmıştır.

Yeni düzenlemenin en önemli kısmı, sporcular tarafından elde edilen ücret gelirleri toplamının 103'üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü diliminde yer alan tutarı aşması halinde, sporcu ücretlerinin de yıllık gelir vergisi beyanname ile beyan edilmesi uygulamasına geçilmiş olmasıdır. Bu gelirlerin yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda tevkif edilen vergilerin hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilmesi için kesilen vergilerin işverence vergi dairesine ödenmiş olması şartı getirilmiştir.

Yukarıda bahsi geçen düzenlemelerin uygu-

lanmasına yönelik olarak 7194 sayılı Kanunun geçici 91'inci maddesi ile geçiş hükümleri düzenlenmiştir. Buna göre, 01/11/2019 tarihinden önce akdedilerek geçerlilik kazanmış sporcu sözleşmeleri kapsamında yapılan ücret ödemelerindeki tevkifat oranı en üst ligler için %15 olarak devam edecektir. Yine 01/11/2019 tarihinden önce akdedilerek geçerlilik kazanmış sporcu sözleşmeleri kapsamında yapılan ücret ödemeleri için sporcular tarafından bir beyanname verilmeyecektir. Ancak 01/11/2019 tarihinden önceki sözleşmelere ilişkin olarak 01/11/2019 tarihinden sonra yapılan süre uzatımı ve ücreti etkileyen değişiklikler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

1.10- Geçici 67'nci Maddede Yapılan Değişiklik

7194 sayılı Kanunun 20'inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanunun geçici 67 nci maddesinin altıncı fıkrasında yer alan "beş puana kadar" ibaresi "ayrı ayrı veya birlikte bir katına kadar" şeklinde değiştirilmiştir.

Söz konusu 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 Cumhurbaşkanına yetki verilmektedir.

SONUÇ

7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Gelir Vergisi Kanununda yapılan değişikliklerin büyük kısmı çalışmamızda anlatılmıştır.

Söz konusu düzenlemeler sonrası bazı alanlarda verginin tabana yayılacağı düşünülmektedir. Özellikle binek oto gider kısıtlaması ile sporculara yapılan ödemelerdeki değişiklik hükümleri vergi adaletini sağlamaya yönelik düzenlemelerdir.

Değişikliğe konu maddelerin maddelerin yürürlük ve uygulama tarihleri vergilendirme açısından önem arz etmektedir. Bu tarihlerin gözden kaçırılmaması önemlidir.

KAYNAKÇA

- 7194 sayılı Kanun Gerekçesi
- OZAN, S. (2016). Sponsorluk Harcamalarında Profesyonel-Amatör Spor Dalı Ayırımı. Yaklaşım Dergisi. 2016/Kasım
- CENGİZ, Ö. "Sponsorluk" (<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ozkan/005/>)
- www.gib.gov.tr
- www.tff.org.tr