

GELİR VERGİSİ UYGULAMASINDA 7194 SAYILI KANUNLA YAPILAN YENİ DÜZENLEMELERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

EVALUATION OF NEW REGULATIONS IN THE INCOME
TAX APPLICATION WITH THE LAW NO 7194



İmdat TÜRKAY*

ÖZ

7.12.2019 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda çok önemli değişiklikler yapılmıştır. Gerçek kişilerin elde ettikleri gelirin vergilendirilmesini esas alan gelir vergisi uygulamasında, uzun yıllar sonrasında vergide adalet ve eşitlik ilkesinin gereği olarak az kazananlardan çok kazananlara vergi alınmasını esas alan düzenlemeler yapılmıştır. Yapılan düzenlemelerle yıllık beyanname veren mükellef sayısının artırılması hedeflenmiş ve bunu yaparken de ek bir vergi konmadan mevcut istisna ve muafiyetler kaldırılarak veya daraltılarak gelir vergisi mükellefiyet tabanı genişletilmiştir. Özellikle gelir seviyesi yüksek olmasına rağmen beyanname vermeyen sporcular, ha-

ABSTRACT

With the Law No. 7194 on the Amendment of the Digital Service Tax and Certain Laws and Decree Law No. 375 published in the Official Gazette dated 7.12.2019, significant changes were made in the Income Tax Law no. 193. Implementation of the income tax which is based on the taxation of income earned by natural persons, the tax on justice and equality in tax, and the tax on less income from the less income and more income from the tax on income tax regulation has been implemented after many years. The regulations aimed to increase the number of taxpayers who give annual returns and in doing so, the income tax liability base was expanded by removing or narrowing the existing exemptions without adding an additional tax. In particular, athletes and referees who earn high income, writers and artists who earn royalties,

* Gelir İdaresi Grup Başkanı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, iturkay@gelirler.gov.tr, ORCID-ID: 0000-0003-3596-0872.

Türkay, İ. (Mart 2020). Gelir Vergisi Uygulamasında 7194 Sayılı Kanunla Yapılan Yeni Düzenlemelerin Değerlendirilmesi, *Vergi Raporu*, 246, (122-142).

Makale Türü: Derleme Makalesi

M.G.T.: 18.12.2020 / *M.K.T.:* 13.02.2020

kemler, telif kazancı elde eden yazarlar ve sanatçılar ile tek işverenden ücret geliri olan ücretliler beyanname verecek mükellefler kapsamına alınmıştır. Ayrıca, yüksek gelir elde eden gelir vergisi mükelleflerine yönelik olarak da vergi tarifesine yeni bir gelir dilimi ve vergi oranı eklenerek, yüksek gelir elde edenlerin daha yüksek oranda vergiye tabi tutulması sağlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Tarifesi, Sporcu Ve Hakem Ücretleri, Telif Kazançları, Ücretin Beyanı, Binek Otomobillerde Gider İndirimi, Taşıma Gideri, Vekalet Ücretinde Tevkifat.

Jel Sınıflandırması Kodları: H20, H24, H29

GİRİŞ

05.12.2019 tarihinde TBMM'de kabul edilerek kanunlaşan ve Cumhurbaşkanınca onaylanarak Resmi Gazete'de yayımlanan 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla¹ üç adet yeni vergi ihdas edilmiş, ayrıca kamuoyunda hep tartışılan bazı ücret istisnaları sınırlandırılmış, sporcuların daha fazla vergi ödemesi sağlanmış, serbest meslek kazançlarında önemli bir yere sahip olan telif kazançları istisnasına da belirli bir limiti geçerse sınırlama getirilmiştir. 7194 sayılı Kanunun genel gerekçesinde de belirtildiği üzere; ülkemizdeki yeni ekonomik gelişmelere uyum, ekonomik program hedeflerinin gerçekleştirilmesi, vergide adalet, vergi rekabeti, basitlik, etkinlik ve verimlilik ilkeleri çerçevesinde, beyanname veren mükellef sayısını artırmayı ve istisna ve muafiyetleri daraltmayı hedefleyen bazı güncellemeler yapılmıştır.² Yapılan düzenlemeler ile mükelleflerin gönüllü uyumunu gözeten, vergi

salaried wage earners from single employers who do not submit declarations has been included in the scope of taxpayers who should submit a declarations. In addition, a new income tranche and tax rate were added to the tax tariff for high income tax payers, allowing higher income earners to be taxed at a higher rate.

Keywords: Tax Tariff, Athletes And Referees Wages, Royalties, Return Of Wages, Deduction Of Expenses in Cars, Transportation Expenses, Withholding in Retainer.

Jel Classification Codes: H20, H24, H29

güvenliğini güçlendiren değişiklikler yapılmıştır.

Türk vergi sisteminde önemli sayılabilecek düzenlemeleri hayata geçiren 7194 sayılı Kanunla; dijital hizmet vergisi, konaklama vergisi ve değerli konut vergisi adı altında Türk Vergi Sistemine üç yeni vergi dahil edilmesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve diğer kanunlarda yapılan değişiklikleri bir yana bırakırsak, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda yapılan değişiklikleri;

- Gelir vergisi tarifesi dört dilimden beş dilime çıkarılmış ve son dilim olan 2019 yılı için 500 bin TL'yi aşan gelirlere uygulanacak vergi oranının %40 olarak belirlenmesi,
- Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret gelirlerinin, yeni vergi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600 bin TL) aşması durumunda yıllık beyanname ile beyan edilmesinin sağlanması,
- Spor hakemlerine ödenen ücretlere uygulanan istisnanın kaldırılarak, amatör spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen

¹ 07.12.2019 tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

² Dijital Hizmet Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Teklifi. Genel Gerekeçe. (<https://www2.tbmm.gov.tr/d27/2/2-2312.pdf>). Erişim tarihi: 20 Aralık 2019.

- ücretler hariç hakemlere yapılan ödemelerin artık ücret olarak vergiye tabi tutulması,
- Lig usulüne tabi spor dallarında, en üst ligdeki sporculara yapılan ücret ödemelerinden yapılmakta olan %15 oranındaki gelir vergisi kesintisinin %20'ye çıkarılması,
 - Sporculara yapılan ve tevkifata tabi olan ücret geliri toplamının, vergi tarifesinin dördüncü diliminde yer alan tutarı aşması hâlinde, bu gelirlerin yıllık beyannameyle beyan edilmesi,
 - İşverenler tarafından çalışanlara taşıma hizmeti verilmeyen durumlarda, çalışanlar için yapılan taşıma giderleri ödemesinde 2020 yılı için 12 TL'lik istisna sağlanması,
 - Serbest meslek kazançlarındaki telif ve ihtira beratı kazanç istisnasının belirlenen kazanç tutarının aşılması durumunda uygulanmaması ve yıllık beyanname verilmesi,
 - 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu ile 1136 sayılı Avukatlık Kanunu uyarınca karşı tarafa yükletilen vekalet ücretini ödeyenler tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılması konusunda düzenleme yapılması,
 - Ticari ve serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde binek otomobillerin kiralama veya ilk iktisabında gider ve amortisman kısıtlaması getirilmesi,
 - Gelir Vergisi Kanununda yer alan vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi konusunda yapılan düzenleme,

şeklinde özetleyebiliriz. 7194 sayılı Kanunun 53. maddesinde her düzenlemenin ne zaman yürürlüğe gireceği belirtilmiş olup, aşağıda yer alan her düzenlemeye ilişkin açıklamaların sonunda düzenlemenin yürürlük tarihleri de belirtilmiştir. Yapılan düzenlemeler hakkında Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yapılacak genel tebliğlerle önümüzdeki süreçte yapılan değişikliklerin usul esasları detaylı olarak anlatılacaktır. Çalışmamızda yapılan açıklamalar ve değerlendirmeler, 7194 sayılı Kanunla yapılan yasal düzenlemeler ve bunların gerekçeleri doğrultusunda olacaktır.

1- GELİR VERGİSİ KANUNUNDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

1.1- Telif Kazançları İstisnasında Yapılan Değişiklik ve Yıllık Beyanname Verilmesinin Şartları

7194 sayılı Kanunun 10. maddesinde yapılan düzenleme ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 18'inci maddesine, *"Bu madde kapsamındaki kazançları toplamı 103'üncü maddede yazılı tarifelinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşanlar bu istisnadan faydalanamazlar. Bu durumda olanların, 94'üncü maddenin birinci fıkrası kapsamında tevkifat yapma yükümlülüğü yoktur."* fıkrası eklenmiştir. GVK'nın 18. maddesinde yer alan telif hakkı ve ihtira beratı kazanç istisnasına eklenen bu hükümlerle, serbest meslek kazançlarındaki telif ve ihtira beratı kazanç istisnası, belirlenen kazanç tutarını (500 bin TL) aşması durumunda uygulanmayacaktır. Örneğin telif kazancı elde eden sanatçı ve yazarlar elde ettikleri telif kazancı yeni vergi tarifesinin dördüncü gelir dilimindeki 500 bin TL'yi aşarsa bu istisnadan yararlanamayacaklar ve serbest meslek yönünden mükellefiyet tesis ettirerek defter tutup beyanname vereceklerdir. Yapılan bu düzenleme, 1/1/2020 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere Kanunun yayımı tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

Bilindiği üzere, Gelir Vergisi Kanununun 65 ve 66'ncı maddelerine göre, her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancı ve serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler de serbest meslek erbabıdır. Aynı Kanunun 18 inci maddesinde, *"Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda ya-*

ynlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisinden müstesnadır.

Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dahildir. Yukarıda yazılı kazançların arızı olarak elde edilmesi istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmez. Serbest meslek kazançları istisnasının, bu Kanunun 94 üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur.” hükmü yer almaktadır. Anılan Kanunun 94’üncü maddesinin birinci fıkrasında, vergi tevkifatı yapacaklar sayılmış olup, aynı maddenin 2/a bendinde de 18’inci madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden %17 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması öngörülmüştür.

Diğer taraftan, istisna kapsamındaki çalışmaların 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu hükümlerine göre eser niteliğinde olması gerekmektedir. Buna göre, istisna kapsamındaki çalışmalardan elde edilecek hasılat münhasır olmak üzere, Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde yer alan istisnadan faydalanılması mümkün bulunmaktadır. Ayrıca, söz konusu istisna kapsamında bulunan çalışmaların tevkifat yapmak mecburiyetinde olanlarca satın alınması halinde, yapılacak ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılacağı ve istisna kapsamında kalan bu kazançlar için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer kazançlar için beyanname verilmesi durumunda ise bu kazançların beyannameye dâhil edilmeyeceği tabiidir. Öte yandan serbest meslek erbabının, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 153’üncü maddesi uyarınca işe başlamayı vergi dairesine bildirme, 172 ve 210’uncu maddeleri uyarınca serbest

meslek kazanç defteri tutma, 236 ncı maddesi uyarınca da mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatları için serbest meslek makbuzu düzenleme mecburiyeti bulunmaktadır.

Buna göre, serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenlerin, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun yukarıda belirtilen hükümlerinde yer alan yükümlülükleri yerine getirmesi gerekmektedir. Ancak, konuya ilişkin olarak 224 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, münhasıran Gelir Vergisi Kanununun 18’inci maddesinde belirtilen türden faaliyetlerde bulunan ve eserlerini sadece aynı Kanunun 94’üncü maddesinde belirtilen kişi veya kurumlara teslim eden serbest meslek erbabından isteyenlerin, defter tasdik ettirme ve tutma ile belge düzenleme zorunluluklarının kaldırıldığı açıklanmıştır. Bu itibarla, söz konusu faaliyetlerin mutad meslek halinde ifa edilmesi ve istisna kapsamındaki eserlerin Gelir Vergisi Kanununun 94’üncü maddesinde sayılanlar dışındakilere de satılması halinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 153, 172, 210 ve 236’ncı maddeleri uyarınca işe başlama bildiriminde bulunma, serbest meslek kazanç defteri tutma ve serbest meslek makbuzu düzenleme mecburiyeti bulunmaktadır.³

Yapılan son düzenleme ile serbest meslek kazançlarındaki telif ve ihtira beratı kazanç istisnasından sınırsız bir şekilde yararlanılmasına son verilmiş ve belirlenen kazanç tutarının aşılması durumunda (500 bin TL) istisnanın uygulanmayacağı ve elde edilen telif hakkı ve ihtira beratı kazancının tamamının gerçek usulde serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi sağlanmıştır. Şimdiye kadar istisna kapsamında kazanç elde edenlerin hiçbir şekilde mükellefiyet tesis ettirmesi gerekmez iken artık belirlenen sınırı aşan telif kazançları için kişiler mükellefiyet açtıracak, defter tutacak ve yıllık beyanname vere-

³ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 14.11.2017 tarih ve 84098128-120.04.02[18-2017/15]-126070 sayılı özelgesi. Gelir İdaresi Başkanlığı. (www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi).

cektir. Yukarıda belirtildiği üzere geçmiş uygulamada istisna kapsamındaki kazançlardan sadece %17 oranında tevkifat yapılmaktaydı ve bu nihai gelir vergisi olarak kalmaktaydı. Bu düzenleme sonrasında yıllık olarak 2020 yılı için 600 bin TL'yi geçen istisna kapsamındaki kazanç için artık istisnadan yararlanılamayacak ve kazancı elde eden serbest meslek erbapları defter tutup yıllık beyanname verecek ve %40'a kadar vergiye tabi olacaktır. Bu arada telif ve ihtira beratı kazanç istisnasının belirlenen sınırı aşması durumunda kişilerin defter tutup yıllık beyanname vermesi halinde, yıl içinde 600 bin TL'ye kadar olan kazanç üzerinden %17 oranında yapılan tevkifat tutarının yıllık beyannameye mahsup edilebilecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun değiştirilmeden önceki 18. maddesine göre, maddede sayılan serbest meslek erbabının, sayılan faaliyetlerden elde ettikleri hasılatı (telif kazançları), tutarına bakılmaksızın gelir vergisinden istisna edilmişti. Yapılan değişiklikle GVK'nın 18. maddesi kapsamındaki kazançları toplamı, gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşanlar için istisna kaldırılmıştır. Bu düzenleme çerçevesinde, kapsama giren kazanç tutarı belirlenen sınırı geçen serbest meslek erbabının defter tutması, belge düzenlemesi ve beyanname vermesi, arızı serbest meslek kazancı elde edenlerin ise gelir vergisi beyanname vermesi gerekecektir. Gelir İdaresinin Vergi Usul Kanunu ile kendisine verilen yetkiyi kullanarak, madde kapsamında giren serbest meslek erbabı için defter ve belge düzeni konusunda yeni düzenleme yapması da mümkün bulunmaktadır.

Düzenlemenin madde gerekçesinde de belirtildiği üzere; Gelir Vergisi Kanununun 18'inci maddesinde düzenlenen istisna kapsamındaki kazançları toplamı, 103'üncü maddede yazılı tarifinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutan aşan mükelleflerin, serbest meslek kazanç is-

tinisnasından yararlanamayacakları yönünde düzenleme yapılmaktadır. Dolayısıyla bir takvim yılı içerisinde bu kapsamda elde edilen gelirleri toplamı belirlenen sınırı aşmayan mükelleflerin bu kazançları üzerinden tevkif suretiyle ödenen vergiler nihai vergi olacak, ayrıca bu kazançları için yıllık beyanname verilmeyecek veya diğer gelirleri için beyanname verilmesi halinde bu kazançlar beyannameye dahil edilmeyecektir. Madde kapsamında elde edilen kazançları belirlenen sınırı aşan mükellefler ise bu kazançları sadece aşan tutarı değil, tamamını yıllık beyanname ile beyan edeceklerdir. Bu durumda olan mükelleflerle beyan edilen kazanç ve iratlar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, Kanunun 94'üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenen vergiler mahsup edilecektir.

Kanunun 94'üncü maddesinin birinci fıkrası uyarınca gerçek gelirlerini beyan etmekte olan serbest meslek erbabının aynı madde kapsamında yapacağı ödemelerden tevkifat yapma yükümlülüğü bulunmaktadır. GVK'nın 18. Maddesine ilave edilen *"Bu madde kapsamındaki kazançları toplamı 103'üncü maddede yazılı tarifinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşanlar bu istisnadan faydalanamazlar. Bu durumda olanların, 94'üncü maddenin birinci fıkrası kapsamında tevkifat yapma yükümlülüğü yoktur."* hükmü gereğince; bu kapsamda beyan yükümlülüğü altına girecek olan serbest meslek erbabının ücret, kira gibi GVK'nın 94'üncü madde kapsamında yapacağı ödemeler bulunması durumunda tevkifat yapmakla yükümlü tutulmalarını amaçlanmıştır. Yani sadece telif ve ihtira beratı kazancından dolayı belirlenen limiti geçen ve istisna dışına çıkan mükelleflerin, defter tutma, beyanname verme gibi yükümlülüklerinin başlaması bunların diğer serbest meslek erbapları gibi yapmış oldukları ödemeler (kira, serbest meslek ödemesi gibi) üzerinden tevkifat yapmalarını gerektirmemektedir.

1.2- İşverenler Tarafından Taşıma Hizmeti Verilmeyen Durumlarda Vergi İstisnasında Ulaşım Bedeli Ödenmesi

7194 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile 193 sayılı GVK'nın 23'üncü maddesinin birinci fıkrasının (10) numaralı bendinde yer alan "taşıma giderleri" ibaresinden sonra gelmek üzere, "(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.)" parantez içi hüküm eklenmiştir. Söz konusu düzenleme, bu Kanunun yayım tarihi olan 7.12.2019 tarihini izleyen aybaşıda yani 1.1.2020 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Değişiklik öncesinde sadece hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak amacıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri gelir vergisinden istisna iken uygulamanın kapsamı genişletilmiş ve işverenlerce taşıma hizmeti verilmeyen durumlarda, çalışılan günlere ait bir günlük ulaşım bedelinin 2020 yılı için 12 Türk lirasını aşmaması ve buna ilişkin ödemenin toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçlarının temini şeklinde yapılması şartıyla vergiden istisna edilmiştir.

Değişiklik öncesinde GVK'nın 23/10. bendinde yer alan istisna uygulamasına göre; işverenler tarafından hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak amacıyla yapılan taşıma giderleri nedeniyle sağlanan menfaatler gelir vergisinden istisna edilmişti. Ancak, uygulamada hizmet erbabına servis imkanı sağlayan işverenlerin yanısıra, işverenlerin bir çoğu tarafından çalışanların ulaşımının sağlanmasını

teminen, çalışanlara toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçları temin edilerek verilmekte ve bu şekilde sağlanan menfaate yönelik bir istisna bulunmadığından, söz konusu ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmaktaydı. Yapılan düzenlemeyle, işverenlerce taşıma hizmeti verilmeyen durumlarda, bir günlük ulaşım bedelinin 12 TL'yi aşmaması kaydıyla hizmet erbabına toplu taşıma kartı ve bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçları temini suretiyle sağlanan menfaatlerin de gelir vergisinden istisna edilmesi sağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'na göre, çalışanlara sağlanan her türlü menfaatler ücret sayılmaktadır. Bu çerçevede, çalışanların işe gidip gelmeleri için işveren tarafından yapılan harcamalar nedeniyle çalışanlara sağlanan menfaatler de ücret kabul edilmektedir. Gelir Vergisi Kanunu hizmet erbabının toplu olarak iş yerlerine gidip gelmelerini sağlamak amacıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri nedeniyle çalışanlara sağlanan menfaat gelir vergisinden müstesna tutulmuşken, çalışanlara aynı amaçla verilen bilet veya kart bedelleri için bir istisna düzenlemesi yoktu. 7194 sayılı Kanunla, işverenlerce taşıma hizmeti verilmeyen durumlarda, çalışılan günlere ait bir günlük ulaşım bedelinin 2020 yılı için 12 TL'yi aşmaması ve buna ilişkin ödemenin toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçlarının temini şeklinde yapılması halinde, bu tutarın da gelir vergisinden istisna olması hükme bağlanmıştır. Ödemenin bu tutarı aşması halinde aşan kısım ile hizmet erbabına ulaşım bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilmeye devam edecektir. İşverenler tarafından personel için taşıma hizmeti verilmeyip ulaşım bedelinin ödenmesi halinde de ücret istisnasının uygulanmasını öngören düzenleme ile bir günlük istisna tutarı 12 TL olarak belirlenmiş ve belirlenen bu tutarın yemek bedeli istisnasındaki uygulamaya paralel olarak muhtemelen KDV hariç olarak be-

lirlenecektir. Bu konuda Gelir İdaresi tarafından yayımlanacak olan genel tebliğdeki açıklamaların takip edilmesi gerekmektedir.

1.3- Hakemlere Yapılan Ücret Ödemelerine Uygulanan İstisnaya Yönelik Yapılan Düzenleme

193 sayılı GVK'nın 29. maddesinin 4. bendinde yer alan değişiklik öncesi düzenlemeye göre, spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretlerin tamamı gelir vergisinden istisna edilmişti. 7194 sayılı Kanunun 12. maddesi ile 193 sayılı GVK'nın 29'uncu maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendi, "Amatör spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler (basketbol ve voleybol spor dallarının en üst liglerinde görev alanlar hariç)" şeklinde değiştirilmiştir. Böylece, spor hakemlerine ödenen ücretlere uygulanan istisna, amatör spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler hariç kaldırılmıştır. Söz konusu düzenleme, bu Kanunun yayım tarihini izleyen aybaşında, yani 1.1.2020 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Böylece uzun yıllardır uygulanmakta olan GVK'nın 29'uncu maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinde yer alan spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretlere yönelik istisna kaldırılarak, spor yarışmalarını yöneten hakemlere yapılan ücret ödemelerinin vergilendirilmesi sağlanmaktadır.

İstisnanın ilk halinde, spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler gelir vergisinden istisna edilmişti. İstisna maddesinin yeni haline göre, istisnanın kapsamı büyük oranda daraltılmış bulunmaktadır. Süper lig hakem ücretlerine bakacak olursak, aylık yaklaşık sabit maaşın yanında, maç başı ücret ve VAR (Video Asistant Referee) görevleri için ücret alıyorlar. Yani ücretlendirmeye göre değerlendirecek olursak bir süper lig hakeminin aylık sabit maa-

şının yanında asgari bir ayda tek bir süper lig maçı görevi verildiğinde dahi aylık gelirin yaklaşık 20-30 bin lira arasında olacağı görülmektedir. Ayrıca VAR hakemliği için de bir sezonda 25 defa VAR görevi verildiğinde yüzbinliranın üzerinde bir gelir koşmadan, yorulmadan, terlemeden hakemlerin ekran başında kazandığı ücrettir. Spor hakemlerinin ücretlerine uygulanan gelir vergisi istisna düzenlemesi, basketbol ve voleybol dallarının en üst liglerinde görev alanlar hariç, amatör spor yarışmalarını yöneten hakemlerle sınırlandırılıyor. Her ne kadar sporu teşvik amaçlı gelmiş bir istisna gibi görülse de bu gelir unsurundan elde edilen ciddi rakamların vergilendirilme kapsamına alınması adil vergileme açısından olumlu gözükmemektedir.⁴ Buna göre, spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretlerle ilgili istisnanın sınırlandırılması son derece yerinde olmuştur. Düzenlemeye göre sadece, basketbol ve voleybol spor dallarının en üst liglerinde görev alanlar hariç, amatör spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler vergiden istisna olmaya devam edecektir.

1.4- Binek Otomobillere Getirilen Gider ve Amortisman Kısıtlamasına

7194 sayılı Kanunla getirilen en önemli düzenlemelerden biri de ticari ve mesleki kazancın vergilendirilmesinde gider indiriminde getirilen kısıtlama olmuştur. Gerek şirketlerin aktifinde kayıtlı olan araçlarda gerekse serbest meslek erbabının aktifinde yer alan araçlarda çok büyük suistimallerin olduğu herkes tarafından bilinen bir gerçektir. Özellikle aile şirketlerinde ve özellikle limited şirketlerde şirketin aktifinde kayıtlı olan ve her türlü giderini şirketin karşıladığı binek otomobiller, şirket ortaklarının aile bireyleri tarafından kullanılmaktadır. Yani bir nevi şirketin giderleri şişirilmekte ve şirket karı şirket

⁴ Hasan ŞAHİN. "Yeni Vergi Düzenlemeleri Neler Getiriyor?" 8 Kasım 2019. (<https://vergialgi.net/yeni-vergi-duzenlemeleri-neler-getiriyor>). Erişim tarihi: 20 Ocak 2020.

faaliyeti ile ilgili olmayan aile bireylerinin kullandığı otomobillere aktarılmakta ve ödenecek vergi düşürülmektedir. Günümüzde trafikte görülen lüks otomobillerin çoğu şirketlerin aktifine kayıtlı olmasına rağmen işyerine dahi uğramadığı halde bu araçların giderleri şirket tarafından karşılanmaktadır. Yani ortada büyük bir aldatmaca bulunmakta ve gayri ahlaki bir durum söz konusudur ve de bu araçlar şirketin faaliyeti yani kazancın temin edilmesinde kullanılmamaktadır. Bu nedenle, kazancın elde edilmesinde kullanılacak diyerek aktive giren ancak daha sonra şirket sahipleri ve ortakların özel ailevi ihtiyaçlarının kullanımına tahsis edilen binek otomobillere ilişkin olarak yapılan bu gider kısıtlaması son derece olumlu olmuştur.

193 sayılı GVK'nın ticari kazançların vergilendirilmesinde indirilecek giderleri düzenleyen 40. maddesinde yer alan hükümlere göre; 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. 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. 7194 sayılı Kanununun 13. maddesinde yapılan düzenleme ile 193 sayılı GVK'nın 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 otomobillere 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, amortisman 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.)”

Yapılan düzenlemeye ile 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 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, amortisman 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.

Mevcut uygulamada, serbest meslek kazanç defterine kayıtlı olup kazancın elde edilmesinde kullanılan binek otomobillerin amortisman başta olmak üzere bütün giderleri (motorlu taşıtlar vergisi hariç) kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmektedir. Ancak söz konusu düzenlemenin serbest meslek mükelleflerince suistimal edilebildiği ve şahsi ihtiyaçlar için kullanılan binek otomobillere ait giderlerin de serbest meslek kazancından indirilebildiği görülmektedir. İşte bu nedenle, ticari kazançların vergilendirilmesinde yapılan gider kısıtlaması konusundaki düzenlemenin benzeri bir düzenleme serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde yapılmış ve aynı Kanununun 14. maddesi ile 193 sayılı GVK'nın 68'inci maddesinin birinci fıkrasının (4) ve (5) numaralı bentlerine sırasıyla aşağıdaki parantez içi hükümler eklenmiştir.

“(Şu kadar ki 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, amortismanına 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.)”

“(Şu kadar ki binek otomobillerine ilişkin giderlerin en fazla %70'i ve kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 5.500 Türk lirasına kadarlık kısmı ile binek otomobillerinin iktisabında ödenen özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla 115.000 Türk lirasına kadarlık kısmı gider olarak dikkate alınabilir.)”

Anılan madde ile yapılan düzenleme sonucunda;

- Özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 135.000 TL'yi, söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklen-

diği 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,

- Binek otomobillerine ilişkin giderlerin en fazla %70'inin ve
- Kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 5.500 TL'ye kadarlık kısmının ve
- Binek otomobilleri için iktisapta ödenen özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla 115.000 TL'ye kadarlık kısmının,

serbest meslek kazancının safi tutarının tespitinde gider olarak dikkate alınması yönünde düzenleme yapılmıştır.

GVK'nın 40 ve 68. maddelerinde indirilecek giderler konusunda yapılan bu değişiklikler 1/1/2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi gelir ve kazançlarına uygulanmak üzere Kanunun yayımı tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Öte yandan, 7194 sayılı Kanununun 22. maddesi ile 193 sayılı GVK'ya eklenen geçici 91. maddeye göre, “Mükerrer 123'üncü maddeye bu maddeyi ihdas eden Kanunla eklenen 40/1 maddesi ile 68'inci maddede yer alan 5.500 Türk liralık kira tutarı hakkında, 2019 yılına ilişkin olarak 1/1/2020 tarihinden itibaren geçerli olacak şekilde yeniden değerlendirme yapılmaz.” Bu hükümde kanunun yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Buna göre, GVK'ya 7194 sayılı Kanunla eklenen 40/1 maddesi ile 68'inci maddede yer alan 5.500 TL'lik kira tutarı hakkında, 2019 yılına ilişkin olarak 1/1/2020 tarihinden itibaren geçerli olacak şekilde yeniden değerlendirme yapılmayacaktır.

Böylece, 193 sayılı Kanununun 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 sağlanmıştır. Yine, 193 sayılı Kanunun 68/4'üncü madde hükmünde yapılan değişikliğin uygulamasında, bentte yer alan söz konusu tutarlar her yıl yeniden değerlendirme oranında artırılabileceğinden gider olarak dikkate alınabilecek amortisman tutarının tespitinde binek otomobilinin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutarların dikkate alınacağı düzenlenmektedir. Bu suretle, her bir binek otomobilinin iktisap edildiği tarihte yürürlükte bulunan 193 sayılı Kanunun 68/4'üncü 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.

Ticari ve mesleki kazançların vergilendirilmesinde gider indiriminde kısıtlama getiren düzenlemenin uygulamasında iki farklı durum söz konusudur. Binek otomobillerin iktisabında gider veya maliyet yazılabilecek tutarlara ilişkin sınırlama 1.1.2020 tarihinden sonra iktisap edilecek araçlara uygulanacak iken; aynı düzenleme ile binek otomobillerin benzin ve bakım gibi işletme giderlerine sınırlama ise binek otomobilinin iktisap tarihi dikkate alınmaksızın 1.1.2020 tarihinden sonra uygulanacaktır.⁵ Esasen burada yapılan düzenleme son derece yerindedir ve doğrudur. Yeni alınan bir aracın gider ve maliyet unsuru olarak dikkate alınmasında tabii ki yeni araçlar için yeni

hüküm geçerli olacaktır. Oysa ikinci kısımda aracın iktisap tarihinin bir önemi yoktur, araç ister eski hükümlerin geçerli olduğu dönemde alınsın isterse yeni hükümlerin geçerli olduğu tarihte alınsın burada esas olan kullanılan binek otomobilin günlük giderleridir. Gerek ticari kazançlarda gerekse serbest meslek kazançlarında ticari veya mesleki kazancın devamı dışında işletmeye kayıtlı olan binek otomobillerin ve diğer araçları kişilerin özel işlerinde kullanıldığı ve bakım, onarım ve benzin masraflarının haksız yere gider yazıldığını bu hükümleri eleştiren herkes tarafından çok iyi bilinmektedir. Bu nedenle, bu konuda yapılan düzenleme yerindedir ve aracın iktisap tarihine bakılmaksızın yapılan giderlere getirilen kısıtlama mevcut veya yeni alınacak araçlar için eşit olarak gider kısıtlamasına tabi olmalıdır.

1.5- Tek İşverenden/Birden Fazla İşverenden Alınan ve Tevkif Suretiyle Vergilendirilen Ücret Gelirlerinde Yıllık Beyanname Verilmesinin Esasları

Değişiklik öncesinde GVK'nın 86/1-b maddesinde yer alan mevcut düzenlemeye göre, tutarı ne olursa olsun tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler ile birden fazla işverenden alınan ve birden sonraki işverenden alınanların toplamı 2019 yılı için 40.000 TL'yi aşmayan tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler için hiçbir şekilde yıllık beyanname verilmesi söz konusu değildi. Yapılan düzenleme ile ilk defa tek işverenden tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret alan ücretlilerin elde ettikleri ücret gelirinin belli tutarı geçmesi halinde yıllık beyanname vermeleri sağlanmıştır. 7194 sayılı Kanunun 15. maddesinde yapılan düzenlemeye göre; 193 sayılı Kanunun 86'nci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (b) alt bendi, "*b*) Tek işve-

⁵ Bumin DOĞRUSÖZ. "Gelir Vergisi Kanununda Yapılan Değişikliklerin Yürürlük Tarihleri ve Sorunları". Dünya Gazetesi. Hukuka Göre. Erişim tarihi: 12 Aralık 2019.

renden 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),” şeklinde değiştirilmiştir. Yapılan bu değişiklik 1/1/2020 tarihinden itibaren elde edilen gelirlerle uygulanmak üzere kanunun yayımı tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Yani yapılan bu değişiklik 1.1.2020 tarihinden itibaren elde edilecek ücret gelirleri için geçerli olacaktır. Dolayısıyla 2019 yılında elde edilen ücret gelirlerinin yıllık beyanname ile beyan edilip edilmeyeceğinin tespitinde eski hükümler geçerli olacaktır. Yeni düzenleme 2020 yılında elde edilecek ücret gelirlerinin Mart/2020 yılında beyan edilmesinde geçerli olacaktır.

Birden fazla işverenden ücret alanların yıllık beyanname verme yükümlülüklerinde uygulanan sınırlarda bazı değişiklikler yapılmakla birlikte asıl önemli değişiklik tek işverenden ücret alanların ücretlerinin son dilimi geçmesi halinde yıllık beyanname verme yükümlülüğü altına sokulmalarındadır. Ancak bu değişiklikler de 1.1.2020 yılından sonra elde edilen ücret gelirleri için uygulama alanı bulacaktır. Sonuç olarak, söz konusu düzenleme 2019 yılında elde edilen ücret gelirleri için Mart/2020 ayında verilecek yıllık beyannameyi etkilemeyecektir. Dolayısıyla bu konuda yapılan değişiklik 2020 yılında elde edilen ücret gelirlerinin Mart/2021 yılında beyanında geçerli olacaktır. Düzenlemenin gerekçesinde bu düzenleme ile beyannameli mükellefiyetin artırılması, yüksek gelir gruplarından daha fazla

vergi alınmasının amaçlandığı belirtilmiştir. 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 gelirlerinin yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

GVK'nın 86/1-b bendinde yapılan değişikliğe göre;

- 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.⁶

Bu durumda, 7194 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanununun 86'ncı maddesinde yapılan düzenlemeye göre; 01.01.2020 tarihinden sonra tek işverenden alınan tevkif suretiyle vergilen-

⁶ 7194 sayılı Kanunun Madde Gerekçesi. Erişim tarihi:20 Aralık 2019.

dirilmiş ücret tutarının vergi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşması durumunda yıllık beyanname verilmesi gerekecektir. Ayrıca, birden fazla işverenden tevkifata tabi ücret almakla beraber, birinciden sonraki işverenden alınan ücretlerinin toplamı, vergi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 49.000 TL) aşması halinde yıllık beyanname verilecektir. İkinci işverenden alınan ücret geliri ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 49.000 TL) aşmamakla birlikte birinci işverenden elde edilen dâhil ücret gelirleri toplamı vergi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşan mükelleflerin de yıllık beyanname vermesi gerekecektir.

Yapılan bu değişiklik 2020 yılında elde edilen ücret gelirleri için geçerli olup 2019 yılında elde edilen ücret gelirlerinin yıllık beyanında; tek işverenden alınmış ve kesinti suretiyle vergilendirilmiş ücret gelirleri için tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname verilmeyecek, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir. Birden fazla işverenden kesinti yoluyla vergilendirilmiş ücret geliri elde eden ücretlilerden, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerin toplamı 2019 yılında 40.000 TL'yi aşan ücretliler, elde ettikleri ücret gelirlerinin tamamı için yıllık beyanname vermek zorundadırlar.

1.6- Vekalet Ücretinde Tevkifat Yapılması Konusunda GVK'da Yapılan Düzenleme

Düzenleme öncesinde mevcut uygulamaya göre; mahkeme kararları ve icra takibi sonucu

verilen kararlar avukatlık tarifesine dayanılarak karşı tarafa yüklenen vekâlet ücretinin ödenmesi sırasında, ücretli olunmaması ve ödeme yapan karşı tarafın Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılan tevkifat yapmakla sorumlu kişi veya kurumlardan olması halinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının 2-b bendine göre % 20 nispetinde gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.⁶ Ayrıca, karşı taraf aleyhine hükmedilen vekalet ücreti ödemelerinin doğrudan avukatlara değil de icra müdürlüklerine yapılması durumunda da icra müdürlüklerine ödeme yapıldığı sırada vekalet ücreti ödemesinden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.⁷ Ancak uygulama bu şekilde olmakla beraber, ortada tevkifat yapılması gerektiği konusunda GVK'nın 94. Maddesinde kanuni bir hüküm olmadığından uygulama genel tebliğde yapılan açıklamalar ve idare tarafından verilen görüşler doğrultusunda yürüyordu ve birçok ödeme noktasında tevkifat ya yapılıyor ya da yapılmıyordu. Yani sıkıntılı ve gri bir alan söz konusuydu ve yapılan düzenlemeyle, karşı tarafa yükletilen vekalet ücretini (icra ve iflas müdürlüklerine yatırılanlar dahil) ödeyenler tarafından stopaja tabi tutulması hükme bağlanmıştır. Yine ödenen vekalet ücretinin belgelendirilmesi konusunda da uygulamada tereddütler yaşanmış ve Gelir İdaresi konu hakkında genel tebliğle açıklamalarda bulunmuştur.⁸

7194 sayılı Kanunun 16. maddesinde yapılan düzenleme ile 193 sayılı Kanunun 94'üncü maddesine ikinci fıkrasından sonra gelmek üzere; "9/6/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu ile 19/3/1969 tarihli ve 1136 sayılı Avukatlık

⁶ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 19.08.2011 tarih ve GVK 94-1349 sayılı özelgesi. Gelir İdaresi Başkanlığı. (www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi). Erişim tarihi: 20 Ocak 2020.

⁷ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 23.01.2012 tarih ve 255 sayılı özelgesi. Gelir İdaresi Başkanlığı. (www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi). Erişim tarihi: 20 Ocak 2020.

⁸ İcra Dairelerince, Alacaklı Taraf Avukatına Ödenmesine Karar Verilen Vekalet Ücretlerinin Belgelendirilmesine İlişkin Gerekli Açıklamalar Son Olarak 375 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde Yapılmış Bulunmaktadır.

Kanunu uyarınca karşı tarafa yükletilen vekalet ücretini (icra ve iflas müdürlüklerine yatırılanlar dâhil) ödeyenler tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılır.” fıkrası eklenmiştir. Böylece, icra ve iflas müdürlüklerine yatırılanlar dâhil olmak üzere vekalet ücretini ödeyenler tarafından tevkifat yapılması gerektiği hususu GVK'nın vergi tevkifatını anlatan 94. maddesine hüküm olarak eklenmiş ve böylece konu tam olarak açıklığa kavuşturularak, uygulamada yaşanan sıkıntının ortadan kaldırılması sağlanmıştır. Yapılan bu düzenleme kanunun yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

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 hususuna açıklık kazandırılmıştır. Böylece, 193 sayılı Kanunun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılanlar tarafından 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu ile 1136 sayılı Avukatlık Kanunu uyarınca karşı tarafa yükletilen vekalet ücretinin doğrudan avukata ödendiği ya da icra ve iflas müdürlüklerine yatırıldığı durumlarda, gelir vergisi tevkifatının, aleyhine vekalet ücreti hükmedilenler tarafından yapılması gerektiği, vekalet ücretinin avukatın müvekkiline ödendiği durumda ise, gelir vergisi tevkifatının müvekkil tarafından avukata ödeme yapılması esnasında yapılması gerektiği hususlarına açıklık kazandırılmıştır. 193 sayılı Kanunun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılmayanlar, diğer bir ifadeyle tevkifat

yükümlülüğü bulunmayanlar tarafından yapılan vekalet ücreti ödemeleri üzerinden ise mevcut uygulamada olduğu gibi tevkifat yapılmayacaktır. Ayrıca, vekalet ücretini ödemekle yükümlü olanlarca, ücretli olarak çalışan avukatların işverenlerine yapılan vekalet ücreti ödemelerinden de tevkifat yapılmayacak, işverenin vekalet ücretini avukata ödemesi esnasında ise işverence ücret hükümlerine göre tevkifat yapılacaktır.

1.7- Gelir Vergisi Tarifesine Yeni Bir Gelir Dilimi ve Vergi Oranı Eklenmiştir

Değişiklik öncesinde GVK'nın 103. maddesinde yer alan ve yedi gelir unsuru toplamına uygulanan (ücret gelirleri için 3 ve 4. gelir dilimlerinde farklılaştırılmış olan) vergi tarifesi dört gelir dilimine karşılık gelen %15, 20, 27 ve son olarak da %35 oranlarından oluşuyordu. Gelir vergisi tarifesine yeni bir gelir dilimi (500.000 TL) eklenmiş ve bu yeni dilim için vergi oranı da %40 olarak belirlenmiştir. Gerçekten de 7194 sayılı Kanunla GVK'da yapılan en önemli değişikliklerden biride gelir vergisi tarifesinde yapılan değişikliktir. Kanunun 17. maddesiyle 193 sayılı GVK'nın 103. Maddesinde yer alan vergi tarifesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir. Yapılan bu değişiklik Kanunun yayımı tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Vergi tarifesinde yapılan bu değişiklik ücret gelirleri hariç diğer gelir unsurları için 2019 yılında elde edilen ve Mart/2020 ayında beyan edilecek gelirlere uygulanacaktır.

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 vergi tarifesi 1/1/2019 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere Kanunun yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. Ancak, 7194 sayılı Kanunun 22. maddesi ile GVK'ya eklenen geçici 91. maddeye göre; 1/1/2019-31/12/2019 tarihleri arasında elde edilen ücret gelirlerine, bu maddeyi ihdas eden Kanunla 103'üncü maddede yapılan değişiklik öncesi tarife uygulanacaktır. Yani 2019 yılında elde edilen ücret gelirlerine 7194 sayılı Kanunla değişiklik yapılmadan önceki vergi tarifesi uygulanacaktır. Dolayısıyla, 2019 yılında elde edilen ücret gelirleri için Mart/2020 tarihinde verilecek yıllık beyannamede ücret gelirlerine, değişiklik öncesi geçerli olan yani 2019 yılında ücretin tevkif suretiyle vergilendirilmesinde uygulanan aşağıdaki vergi tarifesi uygulanacaktır.

Vergi tarifesine ilişkin Kanun Teklifinin madde gerekçesinde de açıklandığı üzere; beyannameli mükellefiyetin artırılması ve yüksek gelir gruplarından daha fazla vergi alınması amaçlanmıştır ve

bu bağlamda, dünya örnekleri incelenmiş, iyi uygulama örnekleri analiz edilmiş ve vergi adaletinin sağlanması amacıyla hizmet eden çoklu dilimleri içeren tarifelerin uygulandığı gözlemlenmiştir. Bu maddeyle de 193 sayılı Kanunun 103'üncü maddesinde yer alan vergi tarifesine yeni dilim ve oran eklenmektedir. Böylece, yüksek gelir elde edenlerden daha fazla vergi alınması sağlanmış, mevcut tarifenin ilk dört dilimi korunmak suretiyle 500.000 TL'ye kadar gelir elde eden grupların vergi yüklerinde herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Bilindiği üzere, Gelir Vergisi Kanununun 103. maddesinin birinci fıkrasında yer alan gelir vergisine tabi gelirlerin vergilendirilmesinde esas alınan tarife, 305 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2019 yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde esas olmak üzere belirlenmiştir. 2019 yılında işverenler tarafından hizmet erbabına ödenen ücret ve ücret kapsamındaki tüm ödemelere aşağıdaki vergi tarifesi uygulanmıştır.

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
98.000 TL'den fazlasının 98.000 TL'si için 22.760 TL, (ücret gelirlerinde 148.000 TL'den fazlasının 148.000 TL'si için 36.260 TL), fazlası	% 35
oranında vergilendirilir.	

2019 yılında işverenler tarafından hizmet erbabına ödenen ücret ve ücret kapsamındaki tüm ödemelere yukarıdaki vergi tarifesi uygulanmıştır. Dolayısıyla, eşitlik ilkesi açısından yıl içinde tevkif suretiyle ücretin vergilendirilmesinde hangi vergi tarifesi uygulandı ise 2019 yılında tevkifatsız olarak elde edilen ücret gelirlerinin Mart/2020 ayında beyanında da aynı vergi tarifesinin uygulanması gerekmektedir. Çünkü tevkifatlı ve tevkifatsız olarak elde edilen ücret gelirinin elde edildiği dönem 2019 yılıdır ve ver-

gide eşitlik ilkesi gereğince aynı vergi tarifesinin uygulaması gerekmektedir. Kanun koyucu bu durumu dikkate almış ve GVK'ya eklenen geçici 91. madde ile bu durumu düzenlemiştir.

Öte yandan, 310 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği⁹ ile 193 sayılı GVK'nın 103'üncü maddesinin birinci fıkrasında yer alan gelir vergisine tabi gelirlerin vergilendirilmesinde esas alınan tarife, 2020 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınmak üzere aşağıdaki şekilde yeniden belirlenmiştir.

⁹ 27.12.2019 tarih ve 2. mükerrer 30991 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Gelir vergisine tabi gelirler;	
22.000 TL'ye kadar	%15
49.000 TL'nin 22.000 TL'si için 3.300 TL, fazlası	%20
120.000 TL'nin 49.000 TL'si için 8.700 TL (ücret gelirlerinde 180.000 TL'nin 49.000 TL'si için 8.700 TL), fazlası	%27
600.000 TL'nin 120.000 TL'si için 27.870 TL (ücret gelirlerinde 600.000 TL'nin 180.000 TL'si için 44.070 TL), fazlası	%35
600.000 TL'den fazlasının 600.000 TL'si için 195.870 TL (ücret gelirlerinde 600.000 TL'den fazlasının 600.000 TL'si için 191.070 TL), fazlası	%40
oranında vergilendirilir.	

1.8- Vergiye Uyumlu Mükelleflere Sağlanan %5 Vergi İndiriminde Sağlanan Kolaylık

Bilindiği üzere, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mülga mükerrer 121'inci maddesi "Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi" başlığıyla yeniden düzenlenmiş ve vergisini düzenli ödeyen mükelleflere %5 indirim sağlayan bu hüküm, 1.1.2018 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere Kanunun yayım tarihi olan 8.3.2017 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Daha sonra 30.01.2019 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 7162 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla anılan maddede düzenleme yapılmıştır. 7194 sayılı Kanunun 18. maddesi ile 193 sayılı GVK'nın 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 tutarının 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.

Vergiye uyumlu mükelleflerin yararlandığı %5'lik vergi indirimi uygulaması hakkında yapı-

lan bu değişiklikler, 1/1/2020 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere Kanunun yayımı tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Böylece, uyumlu mükelleflerde %5 vergi indirimi biraz daha kolaylaştırılmıştır. Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimini düzenleyen maddede yapılan değişikliklerle, vergi beyannameleri ibaresi, maddede sayılan beyannamelerle sınırlanmaktadır. Bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilere ilişkin ödeme koşulu da gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinin verilme süresine çekilmektedir. Bu nedenle zamanında verilen beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin zamanında ödenmemesi durumunda ihlal sayılmayacak eksik ödemeler hükmü maddede metninden çıkarılmıştır. Ayrıca, maddeyle, mahsuben yapılan ödemelerde, daha sonra yapılan tespitler üzerine mahsuben ödenmek istenen tutarın %10'una kadar yapılan eksik ödemelerin indirimden faydalanılmasına engel teşkil etmemesi sağlanmaktadır. Böylece madde kapsamına girecek uyumlu mükellef sayısının artırılması amaçlanmaktadır.

Değişiklik öncesi yasal düzenlemeye göre, vergiye uyumlu mükelleflere sağlanan % 5 indirim koşullarından birisi, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin kanuni süresinde ödenmiş olmasıydı. Yapılan düzenlemeyle, bu koşul, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin, indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla ödenmiş olması şeklinde değiştirilmiştir. Öte yandan Kanun'la, beyannamelerin

zamanında verilmesi ve tahakkuk eden verginin belirlenen zamanda ödenmesi koşulunda dikkate alınan beyanname ve vergiler sınırlandırılmıştır.

Değişiklik öncesi düzenlemede vergi beyannamesi ve vergi ibarelerinin, Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken vergi beyannameleri ile bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri ifade ettiği hükmü yer alırken, yeni düzenlemeyle, maddede geçen vergi beyannameleri ibaresinin, 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 edeceği hükme bağlanarak vergi ve beyanname türleri sınırlandırılmıştır. Yapılan değişiklik sonucu, vergi indiriminden sonra yapılan tespitlerde, ilgili mevzuatı ile belirlenmiş bilgi ve belgelerin tam olarak sunulmuş olması koşuluyla, mahsuben iade talepleriyle ilgili olarak vergilerin %10'una kadar eksik ödenmiş olması da yapılmış olan indirim etkilemeyecektir.¹⁰

1.9- Sporcuların Vergilendirilmesi Konusunda Yapılan Değişiklikler

Kamuoyunda son derece olumlu karşılanan bir diğer düzenleme ise sporcuların vergilendirilmesinde yapılan değişiklikler olmuştur. En üst ligdeki sporculara yapılan ücret ödemelerinde tevkifat oranı %15'den %20'ye çıkarılmış ve belli tutarı aşan ödemeler için yıllık beyanname verilmesi sağlanmıştır. Böylece, ilk defa 2020 yılı için 600.000 TL'yi aşan tutarda gelir elde eden sporcuların yıllık beyanname vermesi sağlanmıştır. Bilindiği üzere, sporculara yapılan ücret kapsa-

¹⁰ Bumin DOĞRUSÖZ, *a.g.m.*

mındaki ödemelerin vergilendirilmesindeki en önemli avantaj artan oran vergi tarifesi yerine nihai olarak sabit oranlı bir vergi tevkifatının yapılmasıydı ve bu tevkifat dışında sporcuların yıllık beyanname vermesi söz konusu değildi. Değişiklik öncesinde, GVK'nın geçici 72. maddesinde yer alan hükümlere göre, 31.12.2019 tarihine kadar sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemeler üzerinden;

- Lig usulüne tabi spor dallarında; en üst ligdekiler için %15, en üst altı ligdekiler için %10 ve diğer liglerdeki için %5,
- Lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporculara yapılan ödemeler ile milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılan ödemelerden %5, oranlarında gelir vergisi tevkifatı yapılmaktaydı.

7194 sayılı Kanunun 21. maddesiyle öncelikle 193 sayılı GVK'nın geçici 72'nci maddesinin birinci fıkrasında yer alan "31/12/2019" ibaresi "31/12/2023" şeklinde değiştirilmiştir. Yani sporcuların GVK'nın 94. Maddesine göre değil sabit oranlı tevkifat yapılmasına ilişkin anılan geçici maddede yer alan uygulamanın 31.12.2019 tarihinde biten süresi, 31.12.2023 tarihine kadar uzatılmıştır. Aynı Kanunun ilgili maddesi ile yapılan diğer bir değişiklik ise lig usulüne tabi spor dallarında en üst ligdekiler için uygulanmakta olan %15 oranı %20'ye yükseltilmiştir. Aynı maddede yapılan diğer bir değişikliğe göre ise bu ödemeler üzerinden 94'üncü madde kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz. Bu madde kapsamındaki gelirler toplamının, 103'üncü maddede yazılı tarifinin dördüncü diliminde yer alan tutarı (500 bin TL) 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 düzenleme ile belirli bir

tutan aşan sporcu ücretlerinin yıllık gelir vergisi beyanamesi ile beyan edilmesi sağlanmış bulunmaktadır.

Sporcuların vergilendirilmesinde yapılan bu değişikliklerden; uygulamanın 31/12/2023 tarihine uzatılmasına ilişkin kısmı Kanunun yayımı tarihinde yürürlüğe girmiş olup, sporcuların vergilendirilmesine ilişkin hükümler ise 1/1/2020 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere Kanunun yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. Dolayısıyla, sporcuların 2019 yılında elde ettikleri ücret gelirlerinin belirlenen limiti aşması durumunda beyanname vermeleri söz konusu değildir. Beyanname verme uygulaması 1.1.2020 tarihinden itibaren elde edilen ücret gelirlerinde geçerli olacaktır. Sporcuların vergilendirilmesi konusunda GVK'nın geçici 72. maddesinde yapılan bu değişikliklerle ilgili olarak 7194 sayılı Kanunla GVK'ya eklenen geçici 91. maddeye göre; geçici 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. Sporcu ücretleriyle ilgili değişiklikler, 01.11.2019 tarihinden sonra imzalanan sözleşmeler kapsamında ödenen ücretler için uygulanacak, daha önce imzalanan sözleşmeler kapsamında ödenen ücretler değişiklik öncesi hükümlere tabi olacaktır. Bu hükümde Kanunun yayımı tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

Böylece, Gelir Vergisi Kanununun sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden yapılacak gelir vergisi tevkifatı oranlarını belirleyen geçici 72 nci maddesinin uygulama süre-

si 31/12/2019 tarihinden 31/12/2023 tarihine uzatılmış ve lig usulüne tabi spor dallarında en üst liglerdeki sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden yapılan tevkifat oranı da %15'den %20'ye çıkarılmıştır. Ayrıca, sporcular tarafından elde edilen ücret gelirleri toplamının 103'üncü maddede yazılı tarifinin dördüncü diliminde yer alan tutarı (500 bin lira) aşması halinde, sporcu ücretlerinin de yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi sağlanmıştır. Yıllık beyanname verilmesi durumunda ise bu Kanuna göre kesilen vergilerin, hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilmesi için kesilen vergilerin işverence vergi dairesine ödenmiş olması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

1.10- Amatör Sporun Desteklenmesi Konusunda Yapılan Düzenleme

7194 sayılı Kanununun 40. Maddesi ile yapılan bir diğer düzenleme de amatör sporun desteklenmesi konusunda 21/5/1986 tarihli ve 3289 sayılı Gençlik ve Spor Hizmetleri Kanununun "Amatör sporun desteklenmesi" başlıklı ek 12'nci maddesi başlığı ile birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir. Buna göre; Gençlik ve Spor Bakanlığı, Türkiye Futbol Federasyonu ve bağımsız spor federasyonlarına tescil edilmiş olan ve Türkiye'de faaliyette bulunan spor kulüpleri ve sportif alanda faaliyette bulunan sermaye şirketleri tarafından sporculara ödenen ücretlerden tevkif edilerek ilgili vergi dairesine kanuni süresinde beyan edilen ve ödenen gelir vergisinden Gençlik ve Spor Bakanlığının talebi üzerine Hazine ve Maliye Bakanınca uygun görülen pay, Gençlik ve Spor Bakanlığı adına açılacak özel hesaba Hazine ve Maliye Bakanlığınca aktarılır. Özel hesaba aktarılan tutarlar aşağıdaki harcamalar dışında kullanılamaz:

- Amatör spor dallarında sportif faaliyet gösteren sporculara, bunların çalıştırıcılarına ve diğer spor elemanlarına yapılan ücret ve ücret sayılan ödemeler (Her bir sporcu, çalıştırıcı ve diğer spor eleman-

ları için yıllık olarak yapılacak ödeme, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 103'üncü maddesinde yazılı tarifinin üçüncü gelir diliminde yer alan ve ilgili yılda ücretler için geçerli olan tutarın üç katını aşamaz.),

- Bu fıkranın (a) bendi kapsamındaki sporcu, çalıştırıcılar ve diğer spor elemanlarının, sportif faaliyetlerine ilişkin iaşe, ibate, seyahat, sağlık, eğitim-öğretim harcamaları ile amatör spor dallarına ilişkin hazırlık kampları, müsabaka, malzeme ve ekipman, federasyon vize, lisans, tescil ve katılım harcamaları.

Özel hesaptan spor kulüpleri ve sportif alanda faaliyette bulunan sermaye şirketlerine aktarılan tutarlar ile bu tutarlardan yapılan harcamalar, gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında gelir, gider, indirim veya maliyet olarak dikkate alınmaz. Özel hesaba aktarılan tutarların kullanılması ve denetlenmesi ile maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Gençlik ve Spor Bakanlığı müştereken yetkilidir.

Yapılan bu değişiklik 1/1/2020 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Amatör sporun desteklenmesi konusunda yapılan düzenlemeye göre; 7194 sayılı Kanunla, sporcu ücretlerinden stopaj yoluyla alınan gelir vergisinin, amatör spor dallarının belirli harcamalarında kullanılmak üzere spor kulüplerine iadesini öngören düzenleme de değiştirilmiştir. Yeni düzenlemeye göre, Türkiye'de faaliyette bulunan spor kulüpleri ve sportif alanda faaliyette bulunan sermaye şirketleri tarafından sporculara ödenen ücretlerden kesilerek ilgili vergi dairesine kanuni süresinde beyan edilen ve ödenen gelir vergisinden Gençlik ve Spor Bakanlığının talebi üzerine Hazine ve Maliye Bakanınca uygun görülen pay, Gençlik ve Spor Bakanlığı adına açılacak özel hesaba Hazine ve Maliye Bakanlığınca aktarılacak, Özel hesaba aktarılan tutarlar aşağıdaki harcamalar için kullanılacaktır:

- Amatör spor dallarında sportif faaliyet gösteren sporculara, bunların çalıştırıcılarına ve diğer spor elemanlarına yapılan ücret ve ücret sayılan ödemeler (Her bir sporcu, çalıştırıcı ve diğer spor elemanları için yıllık olarak yapılacak ödeme, gelir vergisi tarifesinin üçüncü gelir diliminde yer alan ve ilgili yılda ücretler için geçerli olan tutarın üç katını aşmayacaktır.)
- Kapsamdaki sporcu, çalıştırıcılar ve diğer spor elemanlarının, sportif faaliyetlerine ilişkin iâşe, ibate, seyahat, sağlık, eğitim-öğretim harcamaları ile amatör spor dallarına ilişkin hazırlık kampları, müsabaka, malzeme ve ekipman, federasyon vize, lisans, tescil ve katılım harcamaları. Düzenlemeyle ayrıca, özel hesaptan spor kulüpleri ve sportif faaliyette bulunan sermaye şirketlerine aktarılan tutarlar ile bu tutarlardan yapılan harcamaların, gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında gelir, gider, indirim veya maliyet olarak dikkate alınamayacağı hükme bağlanmıştır.¹¹

2- 193 SAYILI GVK'DA YAPILAN DÜZENLEMELERİN VERGİLEME İLKELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

7194 sayılı Kanunun TBMM gündemine geldiği andan itibaren, gelirin vergilendirilmesi konusunda yapılan düzenlemeler hakkında en çok yapılan eleştirilerden biride vergi tarifesinde yapılan değişiklikler başta olmak üzere bazı düzenlemelerin, Anayasanın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesine aykırı olduğu ve kanunların geriye yürümezliği ile öngörülebilir olması ilkesine uyulmadığı yönünde olmuştur. Bu kapsamda, vergi tarifesinde yapılan değişikliğin

ücret gelirleri hariç diğer altı gelir unsuru için 2019 yılında elde edilen gelirler için Mart/2020 ayında verilecek beyannamelere uygulanacak olması, bir kısım vergi hukukçuları ve uzmanları tarafından eleştiri konusu yapılmıştır. Yapılan eleştiriye göre, 2019 yılı vergilendirme döneminin tamamlanmasına bir ay kala vergi tarifesinin değiştirilmesi verginin öngörülebilir olması ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Dolayısıyla, vergi tarifesinde 2019 yılının son döneminde yapılan değişikliğin, kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonraki dönemlerde elde edilen gelirlere uygulanması gerekmektedir. Kanunların geriye yürümezliği konusunda eleştiri konusu yapılan bir diğer düzenlemede ticari ve mesleki kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınan satın alınan veya kiralanın otomobillere ilişkin olarak getirilen gider kısıtlamasında yapılan düzenlemeyle ilgilidir. Buna göre, yapılan Kanun değişikliği öncesinde edinilen veya kiralanın otomobillere ilişkin kira, gider ve amortismanların bir kısmının kabul edilmemesi doğru olmamış, yapılan kanun değişikliğinden sonraki dönemlerde bu düzenlemenin uygulanması gerekmektedir. Geçmişte birçok sabit kıymet düzenlemesinde, sabit kıymetin edinim tarihine göre düzenleme yapılmışken, mevcut düzenlemede bu doğrultuda yapılabildi. Sporcuların vergilendirilmesinde nasıl ki yapılan değişiklik yeni yapılacak sözleşmeler için öngörülmüşken, benzer düzenleme diğer değişikliklerde de yapılabildi.¹²

SONUÇ

Bilindiği üzere, 2020-2022 dönemi Yeni Ekonomi Programında, "Kamu Maliyesi" alanındaki politika ve tedbirlerden biri de "*Vergide adaleti pekiştirme amacıyla etkin olmayan istisna, muafiyet ve indirimler kademeli olarak kaldırılarak*

¹¹ Recep BIYIK. "7193 sayılı Kanununun Vergi Düzenlemeleri". PwC Türkiye Vergi Bülteni. Tarih: 25.11.2019. Sayı: 2019/54.

¹² Recep BIYIK. "Genel Olarak 7194 Sayılı Kanun". Dünya Gazetesi. 11.12.2019.

*vergi tabanı genişletilecek ve vergi mevzuatı sadeleştirilecektir.*¹³ hedefidir. Dolayısıyla, 7194 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununda yapılan yeni düzenlemeler son derece uygun bulunmaktadır. Mevcut gelir vergisi tarifesinde ilk gelir diliminden başlamak üzere uygulanan vergi oranı %15'den başlamakta ve takiben %20, 27 ve son dilime de %35 oranı uygulanmaktaydı. Yapılan düzenleme sonucunda vergi tarifesine beşinci gelir dilimi eklenmiş ve yıllık gelir toplamı 500 bin lirayı aşan gelirlerin % 40 oranında vergilendirilmesi sağlanmaktadır. Yıllık toplam geliri 2020 yılı için 600 bin lirayı aşan ücretliler, sporcular, sanatçılar ve yazarlar da artık yıllık beyanname vereceklerdir. Tek işverenden elde edilse dahi belli bir tutarı aşan ücret gelirleri için yıllık beyanname verilmesi, ABD başta olmak üzere birçok OECD üyesi ülkede uzun yıllardır uygulanan ücretliler dahil tüm gelir elde eden kişilerin yıllık beyanname kapsamına alınması açısından atılan çok önemli bir adım olmuştur. 7194 sayılı Kanunun gerekçesinde de belirtildiği üzere, sporcu ve hakem ücretleri ile telif kazançlarını daha adil ve eşitlikçi bir yapıda vergilendirmeyi amaçlayan düzenleme son derece olumlu olmuştur. Vergiye uyumlu mükelleflere sağlanan ve çok yeni bir uygulama olan %5'lik vergi indiriminde gerekli koşulların daha esnek hale getirilmesi de uygulamadan daha fazla mükellefin yararlanmasını sağlayacaktır.

İşverenler tarafından çalışanlara sağlanan toplu taşıma hizmeti ücret kapsamında olmakla beraber gelir verisinden istisna edilmiştir. Çalışanlara bu kapsamda yapılan toplu taşıma kartı, bileti veya benzeri ödeme araçlarının temini şeklinde yapılan ödemeler de ücret kapsamında değerlendirilmekle birlikte yapılan düzenlemeyle yemek istisnasında olduğu gibi belli sınır dahilinde

de gelir vergisinden istisna edilmiştir. Yapılan düzenlemeler hakkında Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yapılacak genel tebliğ ve diğer ikincil mevzuat düzenlemelerinin beklenmesi ve mükelleflerin ona göre hareket etmeleri gerekmektedir. Ücret ve serbest meslek kazançlarında yer alan bazı istisnaların kaldırılması ve sınırlandırılması ile yüksek gelir elde eden bazı kişilerin beyanname kapsamına alınarak daha yüksek vergi oranından vergilendirilmesi, Anayasasının "Vergi ödevi" başlıklı 73. maddesinde yer alan "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır." ilkesine son derece uygun bir düzenleme olmuştur. 7194 sayılı Kanunla 193 sayılı Gelir Vergisi kanununun ilgili maddelerinde yapılan değişiklikleri özetlemek gerekirse;

- Gelir vergisi tarifesine yeni vergi dilimi eklenmiş ve 2019 yılı için 500 bin TL'yi geçen gelirlerin %40 oranında vergilendirilmesi sağlanmış,
- Telif kazançları istisnasına sınırlama getirilmiş ve 2020 yılı için 600 bin TL'yi aşan kazançlar için defter tutma ve beyanname verilmesi sağlanmış,
- En üst ligde oynayan sporculara yapılan ücret ödemelerindeki tevkifat oranı % 15'den %20'ye çıkarılmış ve yıllık gelir toplamı 2020 yılı için 600 bin TL'yi aşan sporcuların yıllık beyanname vermesi sağlanmış,
- İşletmelerde kullanılan binek otomobillerin amortisman ve giderlerinin indiriminde kısıtlama getirilmiş,
- Çalışanlara ulaşım amacıyla toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçlarının verilmesi şeklinde sağlanan menfaatlerin belli bir tutarı istisna kapsamına alınmış,

¹³ 2020-2022 Yeni Ekonomi Programı (Orta Vadeli Program/Dengelenme-Disiplin-Değişim). Resmi Gazete. Sayı:30908. 04.10.2019.

- Amatör spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler hariç, spor hakemlerine tanınan istisna kaldırılmış,
- Vekalet ücreti ödemelerinde vergi tevkifatı yapılması gerektiği kanun hükmüne eklenerek, konu tam olarak netleştirilmiş ve
- Vergiye uyumlu mükelleflerde %5 vergi indirimi uygulaması biraz daha kolaylaştırılmıştır.

Ülkemizdeki yeni ekonomik gelişmelere uyum, ekonomik program hedeflerinin gerçekleştirilmesi, vergide adalet, vergi rekabeti, basitlik, etkinlik ve verimlilik ilkeleri çerçevesinde, beyanname veren mükellef sayısını artırmayı ve istisna ve muafiyetleri daraltmayı hedefleyen bazı güncellemelerin yapılması son derece yerinde olmuştur. Yüksek gelir gruplarından daha fazla vergi alınmasına yönelik olarak Gelir Vergisi Kanununda yer alan bazı istisnaların kaldırılması, bazı istisnalara sınırlamalar getirilmesi, belli sınırı aşan ücretlilerin beyanname vermesi, vergi tarifesine yeni dilim ve oran eklenmesi ile özellikle sporculara yönelik vergi düzenlemeleri vergide adalet ve eşitlik ilkesi açısından son derece yerinde olmuştur.

KAYNAKÇA

- 06.01.1961 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu.
- 7.12.2019 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
- Dijital Hizmet Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hak-

kında Kanun Teklifi (<https://www2.tbmm.gov.tr/d27/2/2-2312.pdf>). Erişim tarihi: 20 Aralık 2019.

- Dijital Hizmet Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Teklifi. Genel Gerekçe. (<https://www2.tbmm.gov.tr/d27/2/2-2312.pdf>). Erişim tarihi: 20 Aralık 2019.
- BIYIK, R. “7194 Sayılı Kanun’un Vergi Düzenlemeleri”. Tarih: 25.11.2019. Sayı: 2019/54. PwC Türkiye Vergi Bülteni.
- BIYIK, R. “Genel Olarak 7194 Sayılı Kanun”. Dünya Gazetesi. (<https://www.dunya.com>). Erişim tarihi: 11 Aralık 2019.
- DOĞRUSÖZ, B. “Gelir Vergisi Kanununda yapılan değişikliklerin yürürlük tarihleri ve sorunları”. Dünya Gazetesi. Hukuka Göre. 12.12.2019.
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 14.11.2017 tarih ve 84098128-120.04.02[18-2017/15]-126070 sayılı özelgesi. Gelir İdaresi Başkanlığı. (www.gib.gov.tr/Özelge_Sistemi). Erişim tarihi: 20 Ocak 2020.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 19.08.2011 tarih ve GVK 94-1349 sayılı özelgesi. Gelir İdaresi Başkanlığı. (www.gib.gov.tr/Özelge_Sistemi). Erişim tarihi: 20 Ocak 2020.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 23.01.2012 tarih ve 255 sayılı özelgesi. Gelir İdaresi Başkanlığı. (www.gib.gov.tr/Özelge_Sistemi). Erişim tarihi: 20 Ocak 2020.
- ŞAHİN H. “Yeni Vergi Düzenlemeleri Neler Getiriyor?” 8 Kasım 2019. (<https://vergialgi.net/yeni-vergi-duzenlemeleri-neler-getiriyor>). Erişim tarihi: 20 Ocak 2020.