

# **311 SERİ NO'LU GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ**

Resmi Gazete No:  
31137  
Resmi Gazete Tarihi:  
27/05/2020

## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **Amaç ve Kapsam**

#### **Amaç ve kapsam**

**MADDE 1 -** (1) Bu Tebliğin amacı; 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 18, 23/10, 29/4, 40/1-5-7, 68/4-5, 86/1-b, 94, 103, geçici 72 nci ve geçici 91 inci maddelerinde, 5/12/2019 tarihli ve 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla yapılan değişiklikler ve 193 sayılı Kanunla ilgili diğer bazı hususların açıklanmasına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.

## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **Serbest Meslek Kazançlarında İstisna Uygulaması ve İstisnanın Sınırı**

#### **Yasal düzenleme**

**MADDE 2 -** (1) 7194 sayılı Kanunun 10 uncu maddesi ile 193 sayılı Kanunun 18 inci maddesine aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

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

#### **İstisnanın kapsamı ve istisnadan yararlanma şartları**

**MADDE 3 -** (1) 193 sayılı Kanunun 18 inci maddesinde serbest meslek kazanç istisnasından yararlanan mükellefler ve istisna kapsamında olan eserler sayılmış olup, söz konusu maddede hangi hasılatın istisna kapsamında olduğu da ayrıca belirtilmiştir. Buna göre;

a) Anılan istisnadan yararlanma hakkı; müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı, mucitler ve bunların kanuni mirasçılarına tanınmıştır.

b) İstisna kapsamına; şiir, hikâye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserler ile ihtira beratları girmektedir.

c) İstisna uygulanacak hasılat, eserlerin; gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlanması veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarının satılması veya bunlar üzerindeki mevcut hakların devir ve temlik edilmesi veya kiralanması karşılığında elde edilen hasılattır. Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler de istisna kapsamındaki hasılatı dahildir.

(2) 5/12/1951 tarihli ve 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu hükümlerine göre bazı eserlerde kayıt ve tescil zorunlu, bazı eserlerde ise ihtiyari tutulmuştur. 193 sayılı Kanunun 18 inci maddesinde yer alan serbest meslek kazanç istisnasından yararlanabilmek için maddede belirtilen eserlerden kayıt ve tescili zorunlu olanların kayıt ve tescil ettirilmesi şart olup, diğer eserlerde kayıt ve tescil şartı aranmayacaktır.

(3) Kültür ve Turizm Bakanlığınca kayıt-tescil edilen eserlerin, aynı zamanda 193 sayılı Kanunun 18 inci maddesinde sayılan eserler veya bu eserlere benzerlik gösteren eserlerden olması şart olup, 5846 sayılı Kanuna göre kayıt-tescil edilen tüm eserler istisna kapsamına girmemektedir.

### **İstisna uygulaması, beyan ve tevkif suretiyle ödenen vergilerin mahsubu**

**MADDE 4 -** (1) 193 sayılı Kanunun 18 inci maddesi kapsamında elde edilen ve aynı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşmayan kazançlar gelir vergisinden istisna olup bu kazançlar için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecek, diğer gelirler dolayısıyla beyanname verilmesi halinde de bu kazançlar beyannameye dahil edilmeyecektir. Bu kazançlar üzerinden tevkif suretiyle ödenen vergiler nihai vergi olacaktır.

(2) 193 sayılı Kanunun 18 inci maddesi kapsamında elde edilen kazançların devamlı veya arızı olarak elde edilmesi istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

(3) 193 sayılı Kanunun 18 inci maddesi kapsamında elde edilen ve aynı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşan kazançlar için istisnadan yararlanılması mümkün bulunmamaktadır. Söz konusu tutarın aşılp aşılmadığı ilgili takvim yılının sonu itibarıyla belirlenecek ve 18 inci madde kapsamında elde edilen kazançlar toplamının söz konusu tutarı aşması halinde, elde edilen kazançların tamamı yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir. İstisnadan faydalanılıp faydalanılamayacağı yıl sonu itibarıyla belirleneceğinden, istisnadan faydalanamayan mükelleflerin geçici vergi beyannamesi verme yükümlülükleri olmayacaktır.

(4) Yıllık beyanname verilmesi durumunda, 193 sayılı Kanunun 68 inci maddesinde sayılan mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olarak yapılan giderler, yıllık beyanname üzerinde indirim konusu yapılacaktır. Söz konusu giderlerin indirim konusu yapılabilmesi için 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununda belirtilen belgelerle tevsik edilmesi şarttır.

(5) Yıllık beyanname verilmesi durumunda, 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesinde yer alan şahıs sigorta primleri, eğitim ve sağlık harcamaları, sponsorluk harcamaları ve engellilik indirimi ile anılan madde ve ilgili kanunlarında indirim konusu yapılabileceği düzenlenmiş bağış ve yardımlar gibi bazı harcamaların da beyan edilen gelirden indirim konusu yapılması mümkündür.

(6) Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesine göre yıl içinde kesilen vergiler mahsup edilebilecektir.

(7) 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesindeki tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarın aşılp aşılmadığı, takvim yılı sonu itibarıyla her bir yıl için ayrı ayrı değerlendirilecektir. İlgili takvim yılında istisnadan yararlanılamaması sonraki yıllarda istisnadan yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir.

**Örnek 1:** Ressam (A), 2020 yılında (B) Belediyesine sattığı resimler karşılığında 240.000 TL kazanç elde etmiştir. (B) Belediyesi tarafından Ressam (A)'ya yapılan ödeme üzerinden 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesi uyarınca %17 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır.

Ressam (A)'nın, yaptığı resimler 5846 sayılı Kanun hükümlerine göre Kültür ve Turizm Bakanlığınca eser olarak kayıt-tescil edilmiştir.

Ressam (A)'nın yaptığı resimler karşılığı elde ettiği 240.000 TL'lik kazanç, 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesindeki tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşmadığından gelir vergisinden istisna edilecek ve yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmeyecektir. Tevkif suretiyle kesilen vergi nihai vergi olacaktır.

Diğer taraftan, Ressam (A)'nın 400.000 TL tevkifata tabi işyeri kira gelirin bulunması halinde, bu kira geliri, 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesindeki tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 49.000 TL) aştığından yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir. Ancak, bu durumda da istisna kapsamındaki 240.000 TL'lik kazanç beyannameye dahil edilmeyecektir.

**Örnek 2:** Bay (C), bir televizyon kanalında haftalık olarak yayınlanan bir dizinin senaryo yazarlığı karşılığında, 2020 yılında 750.000 TL kazanç elde etmiştir. Bay (C)'ye yapılan ödemeler üzerinden 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesi uyarınca %17 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır.

Bay (C)'nin yazdığı senaryo, 5846 sayılı Kanun hükümlerine göre Kültür ve Turizm Bakanlığınca eser olarak kayıt-tescil edilmiştir.

Bay (C)'nin yazdığı senaryo karşılığı elde ettiği 750.000 TL lik kazanç, 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesindeki tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aştığından, Bay (C) gelir vergisi istisnasından yararlanamayacak ve bu kazancını yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edecektir. Tevkif suretiyle ödenen vergiler beyanname üzerinde hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir.

Diğer taraftan, Bay (C)'nin 40.000 TL tevkifata tabi işyeri kira gelirin bulunması halinde, 40.000 TL işyeri kira geliri, 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesindeki tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 49.000 TL) aşmamasına rağmen, beyan edilecek serbest meslek kazancı ile birlikte söz konusu beyanname verme sınırı aşıldığından kira geliri de beyan edilecektir.

**Örnek 3:** Söz ve beste çalışmaları yapan Bayan (D), 2020 yılında muhtelif tarihlerde (E) A.Ş.'ye sattığı besteler karşılığında 700.000 TL hasılat elde etmiştir. (E) A.Ş. tarafından, Bayan (D)'ye yapılan söz konusu ödemeler üzerinden, 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesi uyarınca %17 oranında (119.000 TL) gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır. Bayan (D)'nin, bu faaliyeti ile ilgili olarak yapmış olduğu ve tevsik edebildiği giderlerinin toplamı 70.000 TL'dir. Bayan (D)'nin, 50.000 TL eğitim/sağlık harcaması da bulunmaktadır.

Bayan (D)'nin, yaptığı beste çalışmaları 5846 sayılı Kanun hükümlerine göre Kültür ve Turizm Bakanlığınca eser olarak kayıt-tescil edilmiştir.

Bayan (D)'nin, yaptığı beste çalışmaları her ne kadar 18 inci maddede sayılan eserler kapsamında değerlendirilse de elde ettiği kazanç yıl sonu itibarıyla (700.000 TL - 70.000 TL=) 630.000 TL, 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aştığından söz konusu istisnadan faydalanılması mümkün bulunmamaktadır.

Buna göre, Bayan (D)'nin beyanı aşağıdaki gibi olacaktır.



### **Tevkifat uygulaması**

**MADDE 5 -** (1) 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında vergi tevkifatı yapmak zorunda olanlar ile tevkifata tabi ödemeler belirtilmiştir. Aynı fıkranın (2) numaralı bendinde, yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden; 12/1/2009 tarihli ve 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca, 18 inci madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden %17, diğerlerinden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı düzenlemesi yer almaktadır.

(2) 193 sayılı Kanunun 18 inci maddesi kapsamında elde edilen kazançların, aynı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşması nedeniyle istisnadan faydalanılamayacak olması, yıl içinde yapılacak olan tevkifat uygulamasını etkilemeyecek ve söz konusu kazançlar üzerinden aynı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinin (a) alt bendi uyarınca tevkifat yapılacaktır.

(3) Serbest meslek kazancının devamlı veya arızı nitelikte olmasının tevkifat uygulamasında herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

(4) 193 sayılı Kanunun 18 inci maddesi kapsamında serbest meslek kazanç istisnasından yararlanan mükelleflerin tevkifat yapma yükümlülüğü bulunmamaktadır.

(5) 193 sayılı Kanununun 18 inci maddesinin son fıkrasına göre, madde kapsamındaki kazançları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşanların bu istisnadan faydalanamayacakları hükme bağlanmış ve bu durumda olanların, 94 üncü maddenin birinci fıkrası kapsamında tevkifat yapma yükümlülüğü olmadığı belirtilmiştir. Bu nedenle, 193 sayılı Kanununun 18 inci maddesi kapsamında kazanç elde eden ve aynı Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşması nedeniyle istisnadan yararlanamayacak olan mükelleflerin, Kanununun 94 üncü maddesi kapsamında ücret, kira gibi yapacağı ödemeler üzerinden tevkifat yapma yükümlülüğü bulunmamaktadır.

**Örnek 4:** Heykeltraş Bay (F), faaliyetini icra etmek için bir atölye kiralamıştır. Ayrıca yanında bir işçi çalıştırmakta olup, yaptığı heykeller karşılığında 193 sayılı Kanununun 18 inci maddesi kapsamında 2020 yılında 650.000 TL kazanç elde etmiştir.

Bay (F)'nin 2020 yılında elde ettiği kazancın, aynı Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşması nedeniyle istisnadan faydalanılamayacak ve bu kazançlar yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edilecektir.

Diğer taraftan, Bay (F) kiralamış olduğu atölye nedeniyle 2020 yılında ödediği kira bedelleri ile çalıştırdığı işçisine ödediği ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapmayacaktır. Bay (F)'nin yanında çalışan işçisi, tevkif suretiyle vergilendirilmemiş ücret gelirlerini 193 sayılı Kanununun 95 inci maddesi uyarınca yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edecektir.

#### **Defter tutma ve belge düzeni**

**MADDE 6 -** (1) 213 sayılı Kanununun 172 nci maddesinde defter tutmaya mecbur olanlar sayılmış olup, aynı Kanununun 210 uncu maddesinde ise serbest meslek erbabının serbest meslek kazanç defteri tutacağı hüküm altına alınmıştır. Yine aynı Kanununun 236 ncı maddesinde de serbest meslek erbabının tahsilatları için serbest meslek makbuzu düzenlemek mecburiyetinde olduğu belirtilmiştir.

(2) 193 sayılı Kanununun 18 inci maddesinde belirtilen türden faaliyetlerde bulunan ve eserlerini kısmen veya tamamen aynı Kanununun 94 üncü maddesinde belirtilenler dışındakilere teslim eden serbest meslek erbabının; defter tasdik ettirme (defter-beyan sistemine kaydolma) ve tutma ile belge düzenleme zorunlulukları bulunmaktadır.

(3) 213 sayılı Kanununun mükerrer 257 nci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden, münhasıran 193 sayılı Kanununun 18 inci maddesinde belirtilen türden faaliyetlerde bulunan ve eserlerini sadece aynı Kanununun 94 üncü maddesinde belirtilen kişi ve kurumlara teslim eden serbest meslek erbabından isteyenlerin; yıl içindeki kazançlarının toplamının 193 sayılı Kanununun 103 üncü maddesinin dördüncü gelir diliminde yer alan (2020 yılı için 600.000 TL) tutarı aşmadığına bakılmaksızın, defter tasdik ettirme (defter-beyan sistemine kaydolma) ve belge düzenleme zorunluluklarının kaldırılması uygun görülmüştür.

(4) 193 sayılı Kanununun 18 inci maddesinde belirtilen türden faaliyetlerinin yanı sıra başkaca faaliyetleri nedeniyle serbest meslek kazancı mükellefiyeti bulunanların, defter tasdik ettirme (defter-beyan sistemine kaydolma) ve tutma ile belge düzenleme zorunlulukları bulunmaktadır. Başkaca faaliyetleri nedeniyle serbest meslek kazancı mükellefiyeti bulunan ve serbest meslek kazanç defteri tutan mükelleflerin 193 sayılı Kanununun 18 inci maddesi kapsamındaki kazançlarına ilişkin kayıtlarını da aynı defterde göstermesi mümkündür.

(5) 193 sayılı Kanununun 18 inci maddesinde belirtilen türden faaliyetleri arızı olarak yapanların, defter tasdik ettirme (defter-beyan sistemine kaydolma) ve tutma ile belge düzenleme zorunlulukları bulunmamaktadır.

(6) 193 sayılı Kanununun 18 inci maddesi kapsamında elde edilen kazançların, aynı Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşması nedeniyle istisnadan faydalanılamayacak olması, defter tutma ve belge düzenleme yükümlülüğünde bir değişiklik yaratmayacaktır.

(7) 193 sayılı Kanununun 18 inci maddesi kapsamında faaliyette bulunan ve serbest meslek makbuzu düzenleme zorunluluğu bulunmayanlardan alınan eserlere ilişkin yapılan ödemelerin gider pusulası imzalatılmak suretiyle tevsik edilmesi mümkün bulunmaktadır.

(8) 193 sayılı Kanununun 18 inci maddesi kapsamında kazanç elde eden mükelleflerin, kendilerine düzenlenen gider pusulalarını ve bu faaliyetleri ile ilgili olarak satın aldıkları mal ve giderlerine ilişkin belgelerini, 213 sayılı Kanunda öngörülen süre boyunca saklamaları gerekmektedir.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### İşverenlerce Hizmet Erbabının İşyerine Gidip Gelmesi İçin Sağlanan

### Menfaatlere İlişkin İstisna

#### Yasal düzenleme

**MADDE 7 -** (1) 7194 sayılı Kanununun 11 inci maddesi ile 193 sayılı Kanununun 23 üncü maddesinin (10) numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“10. Hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak amacıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri (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.);”

#### İstisnanın kapsamı ve uygulaması

**MADDE 8 -** (1) 193 sayılı Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (10) numaralı bendi hükmüne istinaden, hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak amacıyla vasıta temini veya hizmet satın alınması suretiyle işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri nedeniyle hizmet erbabına sağlanan menfaatlere uygulanan gelir vergisi istisnası devam etmektedir.

(2) 7194 sayılı Kanunla, 1/1/2020 tarihinden itibaren elde edilen ücret gelirlerine uygulanmak üzere, 193 sayılı Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (10) numaralı bendine eklenen parantez içi hükümlerle, işverenler tarafından hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerine yönelik taşıma hizmeti verilmediği durumlarda, hizmet erbabına verilen toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçları için yapılan ödemeler nedeniyle sağlanan menfaatler de istisna kapsamına alınmıştır.

(3) Hizmet erbabının toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçlarının temini suretiyle sağlanan menfaatlere ilişkin istisnadan faydalanılabilmesi için;

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

b) Taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçlarının, münhasıran hizmet erbabının işyerine gidip gelmesi için kullanacağı toplu taşıma araçlarında geçerli olması (Ulaşım bedeli için yüklenen tutarın sadece ulaşımda kullanılacak şekilde sınırlandırıldığı başka amaçlarla da kullanılabilen ödeme araçlarının kullanımı bu şartın ihlali sayılmaz),

c) Yapılan ödemenin fiilen çalışılan günlerle sınırlı olması,

ç) Ulaşım bedelinin günlük belirlenen tutarı (2020 yılı için 12 TL) aşmaması,

d) Toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçlarının teminine ilişkin

harcamaların belgelendirilmesi,

gerekmektedir.

(4) İşverenler tarafından, hizmet erbabına;

a) Ulaşım bedelinin nakit olarak verilmesi,

b) Ulaşım bedeli karşılığının, hediye kartı ve benzeri ulaşım harcaması dışında diğer alışverişlerde de kullanılabilir ödeme araçları şeklinde verilmesi,

c) Araç tahsis edilmesi,

ç) Çalışılmayan günler için de ulaşım bedeli ödenmesi,

d) İşyerlerine gidip gelmelerini sağlamak amacıyla taşıma hizmeti verilmesinin yanında ilave olarak toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçları verilmesi,

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

(5) İşverence hizmet erbabının ikamet ettiği mahallerin tümüne taşıma hizmeti sağlanmadığı veya taşıma hizmetinin belirli merkez mahallere yapıldığı ve hizmet erbabının ikametgahından bu mahallere ve bu mahallerden ikametgahına ulaşım için de yol masrafı yaptığı durumlarda, işverence verilen toplu taşıma hizmetinden faydalanmayan veya bu hizmete ulaşım için toplu taşıma araçlarını kullanmak zorunda olan hizmet erbabına verilen toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçları verilmesi durumunda da istisnadan faydalanılacaktır.

(6) İşverenlerce hizmet erbabı için yapılan ulaşım bedeli ödemelerinin birden fazla ayı kapsayacak şekilde toplu olarak yapılması durumunda, hizmet erbabının çalıştığı günler dikkate alınarak her bir aya isabet eden tutar ayrı ayrı istisna kapsamında değerlendirilecektir.

(7) Hizmet erbabının izin, rapor ve benzeri nedenlerle çalışmadığı günlere ilişkin ilgili ayda peşin olarak yapılan ve istisnaya konu edilmiş olan taşıma gideri ödemeleri için işverenlerce ilgili ayda düzeltme yapılabileceği gibi, ertesi ay için yapılan taşıma gideri ödemelerinden de mahsup edilmesi mümkün bulunmaktadır.

**Örnek 1:** İşveren (A), yanında çalışan hizmet erbabı Bay (B)'nin şehir içi ulaşımında kullandığı toplu taşıma kartına, 2020 yılı Mart ayında 26 gün çalışacağı varsayımıyla peşin olarak 312 TL (KDV hariç) yükleme yapmıştır. Bay (B), Mart ayında 10 gün izin kullanmıştır.

Bay (B)'nin Mart ayında 16 gün çalıştığı göz önüne alındığında, işveren (A) tarafından hizmet erbabı Bay (B)'nin toplu taşıma kartına yüklenen 312 TL'nin 192 TL'si istisna kapsamında değerlendirilecektir.

İşveren (A)'nın peşin olarak ödediği 312 TL'ye istisna uygulamış olması halinde ise, düzeltme yapabileceği gibi, fark tutarı izleyen ayda yapacağı ödemeden indirmek suretiyle, istisnayı daha düşük uygulayabilecektir.

(8) 213 sayılı Kanununun 238 inci maddesinin birinci fıkrasında, işverenlerin her ay ödedikleri ücretler için ücret bordrosu tutmaya mecbur oldukları hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla, işverenlerce hizmet erbabına, işyerine gidip gelmesi için toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçları vermek suretiyle sağlanan menfaatlerin vergiden istisna edilecek kısmının da ücret bordrosunda gösterilmesi gerekmektedir.

(9) İşverenlerin hizmet erbabına toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçları vermek suretiyle sağladığı menfaatler için bir günlük (2020 yılı için 12 TL) ulaşım bedeline katma değer vergisi dahil değildir. Ulaşım bedelinin istisnaya isabet eden tutarına ait yüklenen katma değer vergisi işverenlerce indirim konusu yapılabilecektir. İşverenler tarafından istisna tutarından

daha fazla ödeme yapılması halinde, istisna tutarını aşan kısım (istisna tutarına aşan kısma isabet eden katma değer vergisi dahil olmak üzere) net ödenen ücret olarak kabul edilecek ve brüte iblağ edilmek suretiyle gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacaktır. Diğer taraftan, istisna tutarını aşan kısma isabet eden ve ücret olarak kabul edilen KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı tabiidir.

**Örnek 2:** İşveren (C), 2020 yılı Nisan ayında 20 gün çalışan hizmet erbabı Bay (D)'nin toplu taşıma kartına 472 TL (400 TL + 72 TL KDV) yüklemiştir. İşveren (C) tarafından bu tutarın 240 TL'si istisnaya konu edilecektir. İstisna kapsamındaki bu tutara isabet eden 43,2 TL'lik KDV indirim konusu yapılabilecektir. İstisna tutarını aşan 160 TL (400 TL - 240 TL)+28,80 TL KDV dahil toplam tutar olan 188,80 TL net ödenen ücret olarak kabul edilecek ve brüte iblağ edilmek suretiyle gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacaktır. Diğer taraftan, 28,80 TL'lik KDV indirim konusu yapılamayacaktır.

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### Amatör Spor Yarışmalarını Yöneten Hakemlere Ödenen Ücretlerde İstisna

#### Yasal düzenleme

**MADDE 9 -** (1) 7194 sayılı Kanununun 12 nci maddesi ile 193 sayılı Kanununun 29 uncu maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“ Teşvik gayesiyle verilen aşağıda yazılı ikramiye ve mükafatlar Gelir Vergisinden müstesnadır:

...

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

#### İstisnanın kapsamı ve uygulaması

**MADDE 10 -** (1) 193 sayılı Kanununun 61 inci maddesinde ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlanmış ve ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunmasının onun mahiyetini değiştirmeyeceği belirtilmiştir. Aynı maddede, bu Kanunun uygulanmasında spor hakemlerine yapılan ödemeler veya sağlanan para, ayın ve menfaatlerin de ücret sayıldığı hükme bağlanmıştır. 193 sayılı Kanununun 29 uncu maddesinin birinci fıkrasının 7194 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesi (4) numaralı bendinde, tüm spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler gelir vergisinden istisna edildiğinden, söz konusu ücretler gelir vergisine tabi tutulmamıştır.

(2) 7194 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle 1/1/2020 tarihinden itibaren elde edilen ücret gelirlerine uygulanmak üzere 193 sayılı Kanununun 29 uncu maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinde yer alan spor yarışmalarını yöneten hakemlerin aldıkları ücretlere ilişkin istisna hükmü yeniden düzenlenmiştir. Yapılan düzenleme ile;

a) Basketbol ve voleybol spor dallarının en üst ligleri hariç amatör spor yarışmalarını yöneten hakemlerin bu görevleri dolayısıyla aldıkları ücretlere yönelik gelir vergisi istisnası aynen korunmuştur.

b) Profesyonel spor yarışmalarını yöneten spor hakemleri ile basketbol ve voleybol spor dallarının en üst liglerindeki yarışmaları yöneten spor hakemlerinin aldıkları ücretler istisna kapsamından çıkarılmıştır.

(3) Profesyonel spor yarışmalarını yöneten hakemler ile basketbol ve voleybol spor dallarının en üst liglerindeki yarışmaları yöneten hakemlere bu faaliyetleri nedeniyle 1/1/2020 tarihinden itibaren

yapılan ödemeler ücret hükümlerine göre vergilendirilecektir.

(4) 193 sayılı Kanununun 94 üncü maddesinde sayılanlar tarafından istisna kapsamına girmeyen spor hakemlerine yapılan ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

(5) Profesyonel spor yarışmaları ile basketbol ve voleybol spor dallarının en üst liglerindeki yarışmaları yöneten spor hakemlerince elde edilen ücret gelirleri toplamının, gelir vergisi tarifesinin dördüncü diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşması halinde bu ödemeler yıllık gelir vergisi beyannamesiyle de beyan edilecektir. Yine, bahse konu spor hakemlerinin birden fazla işverenden ücret geliri elde etmesi ve birden sonraki işverenden elde ettiği ücret gelirleri toplamının, gelir vergisi tarifesinin ikinci diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 49.000 TL) aşması halinde, birinci işverenden alınan ücret geliri dahil tüm ücret gelirleri yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edilecektir. Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden tevkif suretiyle ödenen gelir vergisi mahsup edilebilecektir.

(6) Basketbol ve voleybol spor dallarının en üst ligleri hariç amatör spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler istisna kapsamında olduğundan, bu ücret ödemelerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacak ve bu ücret gelirleri için yıllık beyanname verilmeyecektir. Diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de istisna kapsamındaki ücret gelirleri beyannameye dâhil edilmeyecektir.

## **BEŞİNCİ BÖLÜM**

### **Binek Otomobillerin Giderleri ve Amortismanlarının**

#### **Vergi Matrahından İndirilmesi**

##### **Yasal düzenleme**

**MADDE 11** - (1) 7194 sayılı Kanununun 13 üncü maddesi ile 193 sayılı 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 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, 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.)”

(2) 7194 sayılı Kanununun 14 üncü maddesi ile 193 sayılı Kanununun 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



hükümün 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.)”

(3) 7194 sayılı Kanununun 52 nci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde “Bu Kanununun 13 üncü ve 14 üncü maddeleri 1/1/2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi gelir ve kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.” hükmüne yer verilmiştir.

## **Kapsam**

**MADDE 12 -** (1) Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dâhil olan ve ticari veya mesleki faaliyette kullanılan binek otomobillerin giderleri (kiralama giderleri dâhil) ile bunlara ilişkin ayrılan amortismanların giderleştirilmesi bu Tebliğin beşinci bölümünün kapsamını oluşturmaktadır.

(2) Kanun maddesinde yer alan binek otomobil ifadesinden Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87.03 pozisyonunda yer alan motorlu taşıtların anlaşılması gerekmektedir. Ambulanslar, mahkûm taşımaya mahsus arabalar, para arabaları, cenaze arabaları, itfaiye öncü arabaları gibi özel amaçla yapılmış motorlu taşıtlar, 13/10/1983 tarihli ve 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanununa göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilme zorunluluğu bulunmayan ve sadece havalimanı apron bölgesi gibi belli alanlarda kullanılan taşıtlar 87.03 pozisyonunda yer almakla birlikte binek otomobil kapsamında değerlendirilmeyecektir. 1+1, 1+3, 1+4 veya 1+7 koltuklu, şoför ve öndeki yolcunun arkasındaki kısımda emniyet kemerleri veya emniyet kemeri montajı için tertibat, koltuk ve emniyet ekipmanı montajı için sabit tertibat, aracın iç kısmının her tarafında, araçların yolcu bölümlerinde yer alan konfor özellikleri ve iç döşemeleri (örneğin: yer kaplamaları, havalandırma, iç aydınlatma, küllükler), iki yan panel boyunca arka camları bulunan (en arkada yük bölümünün sağ ve sol taraflarında cam bulunsun bulunmasın); şoför ve öndeki yolcuların bölümü ile insan veya eşya taşınması için kullanılan arka bölüm arasında sabit bir panel veya bariyer bulunmayan kapalı kasa motorlu taşıtlar 87.03 pozisyonunda yer almakta olup, binek otomobiller bu kapsamda değerlendirilmektedir. Bu bağlamda binek otomobiller, 87.03 pozisyonunda tanımlanan binek otomobiller ile esas itibarıyla insan taşımak üzere imal edilmiş (87.02 pozisyonuna girenler hariç) (steysin vagonlar ve yarış arabaları dâhil) hem insan hem eşya taşıyabilen motorlu araçlar gibi çok amaçlı araçları kapsamaktadır.

## **Binek otomobillere ilişkin kiralama ve iktisap giderleri**

**MADDE 13 -** (1) Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 2020 yılı için 5.500 Türk lirasına kadarlık kısmı, 193 sayılı Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi ve 68 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendi kapsamında gider olarak dikkate alınabilecektir.

(2) Gider olarak dikkate alınabilecek tutar olan aylık kira bedelinin 2020 yılı için 5.500 Türk lirasına kadarlık kısmı 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununa göre hesaplanan katma değer vergisi hariç bedeldir.

(3) 3065 sayılı Kanununun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi uyarınca, gelir ve kurumlar vergisi yönünden kazancın tespitinde indirim kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi, hesaplanan katma değer vergisinden indirilememektedir. Bu kapsamda, binek otomobillerin kiralanması durumunda, kira bedellerinin Kanun maddesinde ilgili yıl için belirlenen azami tutarı aşması halinde, aşan kısma ait katma değer vergisi gelir ve kurumlar vergisi yönünden kazancın tespitinde ayrıca gider olarak dikkate alınmayacaktır.

**Örnek 1:** Gayrimenkul kiralama faaliyetiyle iştigal eden kurumlar vergisi mükellefi (ELM) Ltd. Şti. tarafından 26/3/2020 tarihinde aylık 7.500 TL bedel karşılığında bir adet binek otomobil kiralanmıştır. Kiralama konusu binek otomobile ait katma değer vergisinin o yıl için kurumlar vergisi yönünden kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen tutara tekabül eden kısmı ((7.500 TL - 5.500 TL = 2.000) \* 0,18 = 360 TL) Katma Değer Vergisi Kanunu uyarınca hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyecektir. Aynı binek otomobilin kiralanmasına ilişkin 2020 yılı için belirlenmiş aylık azami tutar olan 5.500 TL mükellef tarafından kazancın tespitinde gider olarak dikkate alındığından, hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyen 360 TL, kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

(4) Banka ve sigorta şirketleri gibi faaliyetleri KDV'den istisna olan işletmelerde indirim konusu yapılamayan KDV dahil 5.500 TL'lik tutar, safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

**Örnek 2:** (A) Bankası tarafından 1/6/2020 tarihinde katma değer vergisi dahil aylık 6.490 TL (5.500 TL + %18 KDV 990 TL) bedel karşılığında bir adet binek otomobil kiralanmıştır. KDV Kanununa göre bankaların Finansal Kiralama Kanununa göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler KDV'den istisna olduğundan, (A) Bankasının binek otomobilin kiralanmasına ilişkin yapmış olduğu 6.490 TL kiralama giderinin 5.500 TL'si 2020 yılı için banka tarafından safi kurum kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek, 990 TL kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

(5) Finansal kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere ilişkin yapılan ödemeler bu Tebliğin 13 üncü maddesi kapsamında değerlendirilmeyecek olup, söz konusu ödemelerde aylık kiralama gideri kısıtlaması söz konusu olmayacaktır. 213 sayılı Kanunun mükerrer 290 inci maddesinin üçüncü fıkrasında finansal kiralamanın tanımı yapılmış olup, aynı maddenin ikinci fıkrasının (1) numaralı bendinde; kiracı tarafından aktifleştirilen finansal kiralamaya konu iktisadî kıymetin kullanma hakkının anılan Kanunun mükerrer 298 inci maddesi ve üçüncü kitabının üçüncü kısmının birinci bölümünde kiralama konusu iktisadî kıymet için belirlenmiş esaslar çerçevesinde yeniden değerlemeye ve amortismanına tâbi tutulacağı, (4) numaralı bendinde; kiracı tarafından finansal kiralama sözleşmesine göre yapılan ödemelerin, borç anapara ödemesi ve faiz gideri olarak ayrıştırılacağı ve ayrıştırma işleminin her bir dönem sonunda kalan borç tutarına sabit bir dönemsel faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde yapılacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre, kiracı tarafından finansal kiralama sözleşmesine göre yapılan ödemelerin borç anapara ödemesi ve faiz gideri olarak ayrıştırılması, bu ayrıştırma işleminin her bir dönem sonunda (finansal kiralama sözleşmesinde yer alan ödemelerin yapılacağı tarih) kalan borç tutarına sabit bir dönemsel faiz oranı uygulanmak suretiyle yapılması, hesaplanan faiz giderlerinin ise ilk yıl iktisadi kıymetin maliyetine eklenmesi, sonraki yıllar ise gider veya maliyet olarak dikkate alınması gerekmektedir. Bu bağlamda, finansal kiralama yoluyla işletme aktifine alınmış binek otomobiller için ödemelerin anapara ve faiz ödemesi olarak ayrıştırılarak, faiz gideri ilk yıl "Haklar" hesabında izlenen binek otomobilin maliyetine dâhil olunacak, sonraki yıllarda ise tercihen gider veya maliyet olarak dikkate alınacaktır.

**Örnek 3:** (F) Ltd. Şti.'nin faaliyet konusu tekstil ürünlerinin perakende ticareti olup, adı geçen mükellef, (ABC) A.Ş. unvanlı finansal kiralama şirketinden 2/1/2020 tarihinde finansal kiralama sözleşmesi yoluyla bir adet binek otomobil edinmiştir. Finansal kiralama sözleşmesine göre kira süresi 48 ay olup, aylık ödeme 9.182 TL'dir. Binek otomobillerin mülkiyeti kira süresi sonunda kiracıya devredilecektir.

Buna göre, (F) Ltd. Şti. tarafından finansal kiralama yoluyla edinilen binek otomobil rayiç bedel ile kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden "Haklar" hesabında izlenecek olup, aylık ödenecek bedel olan 9.182 TL, borç anapara ödemesi ve faiz ödemesi olarak ayrıştırılarak 2020 yılına ilişkin ödenen faiz giderleri binek otomobilin maliyetine dâhil edilecektir. Sonraki yıllara ilişkin ödenen faiz giderleri ise mükellef tarafından binek otomobilin maliyetine dâhil edilebileceği gibi tercihen doğrudan gider olarak da dikkate alınabilecektir.

(6) Kiralama giderlerine ilişkin aylık gider kısıtlamasının uygulanmasında, kira ödemesine tekabül

eden ayın içinde bulunduğu yıl için tespit olunan tutar dikkate alınacaktır.

**Örnek 4:** Eczacılık faaliyetinden dolayı ticari kazanç mükellefiyeti bulunan Bayan (B), 1/4/2020 tarihinde (Z) Filo Kiralama A.Ş.'den bir adet araç kiralamıştır. Kiralama sözleşmesine göre aracın aylık kiralama bedeli 6.000 TL olup, sözleşmenin süresi 2 yıldır ve kiralama bedeli 1/4/2020 tarihinde mükellef tarafından peşin olarak ödenmiştir.

Buna göre Bayan (B), söz konusu araç için 2020 yılına tekabül eden aylık kiralama bedelinin azami 5.500 TL'sini kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapabilecektir. 2021 ve 2022 takvim yıllarına tekabül eden aylık kiralama bedellerinin kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği azami tutarların tespitinde o yıllar için yeniden belirlenen tutarlar dikkate alınacaktır.

(7) 1/1/2020 tarihinden önce başlayıp Kanunun yürürlük tarihinden sonrasını da kapsayan kiralamalarda, yürürlük tarihinden sonrasına tekabül eden kira bedelleri gider kısıtlamasına tabi olacaktır. Gider olarak dikkate alınabilecek azami kiralama bedelinin tespitinde, kiralama döneminin tekabül ettiği yıl için belirlenen tutar dikkate alınacaktır.

(8) Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillerin iktisabına ilişkin özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının 2020 yılı için en fazla 140.000 Türk lirasına kadarlık kısmı ticari veya mesleki kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

**Örnek 5:** Lokanta işletmeciliği faaliyeti nedeniyle ticari kazanç yönünden gelir vergisi mükellefi olan Bay (M), otomobil bayi olan (DEF) A.Ş.'den 1/9/2020 tarihinde vergisiz satış fiyatı 140.000 TL olan bir adet binek otomobil satın almıştır. Söz konusu otomobile ilişkin hesaplanan özel tüketim vergisi 140.000 TL (140.000 x %100), hesaplanan katma değer vergisi ise 50.400 TL (280.000 x 0,18)'dir.

Buna göre Bay (M) tarafından binek otomobil için yüklenilen özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi tutarı toplamı 190.400 TL (140.000 + 50.400) olup, iktisaba ilişkin yüklenilen özel tüketim vergisi ve katma değer vergilerinin işletme kayıtlarında mükellef tarafından tercihen gider olarak gösterilmesi halinde, ticari kazanç üzerinden gider olarak indirimi kabul edilecek azami tutar 140.000 TL olacak, 50.400 TL (190.400 - 140.000) ise kanunen kabul edilmeyen gider olarak mükellefin ilgili dönem ticari kazancına dâhil edilecektir.

(9) Binek otomobillerin günlük şekilde kiralanmasında gider kısıtlaması, günlük kiralama bedelinin hesaplanması suretiyle uygulanacaktır. Kiralama giderlerine ilişkin günlük gider kısıtlamasının uygulanmasında, kiralamanın yapıldığı tarihte gider olarak dikkate alınabilecek aylık azami kiralama giderinin o ayın gün sayısına bölünmesiyle elde edilecek tutar dikkate alınacaktır.

**Örnek 6:** Meyve ve sebzelerin toptan ticareti faaliyetiyle iştigal eden (EFG) Ltd. Şti. 13/4/2020 tarihinde bir adet binek otomobil kiralamıştır. Kiralama sözleşmesine göre binek otomobilin günlük kiralama bedeli 250 TL olup, sözleşme süresi 10 gündür.

Binek otomobil kiralaması günlük şekilde yapıldığından kiralama gideri kısıtlamasında günlük bedel uygulanacak olup, günlük bedelin tespitinde ise o yıl için belirlenen ve gider olarak dikkate alınabilecek azami kiralama bedelinin, kiralamanın yapıldığı tarihteki ayın gün sayısına bölünmesiyle elde edilecek tutar dikkate alınacaktır.

Mükellef kurum tarafından kiralama Nisan ayı içinde yapıldığından, o yıl için belirlenen ve kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek aylık azami kiralama gideri olan 5.500 TL, Nisan ayının gün sayısı olan 30'a bölünerek gider olarak dikkate alınabilecek günlük azami kiralama bedeli bulunacaktır.

Buna göre;

$$5.500 / 30 = 183,33 \text{ TL} \quad (\text{Kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecek azami günlük kiralama bedeli})$$

183,33 X 10 = 1.833,33 TL (On günlük kiralama için safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek azami tutar)  
2.500 TL - 1.833,33 TL = (Mükellef kurum tarafından KKEG olarak dikkate alınması gereken kiralama gideri)  
666,67 TL

**Örnek 7:** Avukatlık faaliyetinden dolayı serbest meslek kazancı yönünden mükellefiyeti bulunan Bay (D) faaliyetinde kullanılmak üzere 1/6/2020 tarihinde aylık kira bedeli 6.000 TL olan bir adet binek otomobili kiralamış ve bir yıllık kira bedeli olan 72.000 TL'yi peşin ödemiştir.

Bay (D), kiraladığı binek otomobili için ödediği aylık 6.000 TL'lik kira bedelinin 5.500 TL'sini serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан gider olarak indirim konusu yapabilecek olup, bu tutarı aşan 500 TL'yi ise gider olarak dikkate alamayacaktır.

Ayrıca, Bay (D), kiraladığı binek otomobiline ilişkin bir yıllık kira bedelini peşin olarak ödediğinden, söz konusu kira bedelinin indirim konusu yapılabilecek olan (5.500x12=) 66.000 TL'sini 2020 yılı kazancının tespitinde indirim konusu yapabilecektir.

### **Binek otomobillere ilişkin tamir, bakım, yakıt ve benzeri cari giderler**

**MADDE 14 - (1)** Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillere ilişkin giderlerin en fazla %70'i, gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecektir.

(2) İşletmeye veya envantere dâhil olup ticari veya mesleki faaliyette kullanılan binek otomobillerin giderleri sınırlandırılmakta olup, bu sınırlama esas itibarıyla faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere binek otomobillerin giderlerini kapsamaktadır.

(3) Birinci fıkra kapsamındaki giderler genel olarak taşıtların tamir, bakım, yakıt, sigorta ve benzeri cari giderleridir.

(4) Yapılan giderlerin işletmeye veya envantere kayıtlı ya da kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere ilişkin olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır.

**Örnek 8:** Kozmetik ürünlerinin toptan ticareti faaliyeti nedeniyle kurumlar vergisi mükellefi olan (EFG) Ltd. Şti.'nin sahip olduğu binek otomobillere ilişkin 2020 hesap döneminde yapmış olduğu giderler aşağıdaki gibi olup, giderlerin tümü bu yıl için yapılmıştır.



Buna göre, (EFG) Ltd. Şti.'nin sahip olduğu binek otomobiller için yapmış olduğu harcamalara ilişkin safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek azami tutarlar aşağıdaki gibi olacaktır:



\* Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 14 üncü maddesi uyarınca, taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç binek otomobiller için ödenen vergiler gelir ve kurumlar vergilerinin matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmemektedir.

\*\* Önceki hesap dönemlerinde iktisap edilmiş binek otomobiller için 2020 hesap dönemine isabet eden faiz giderleridir. Mükellef kurum tarafından bu kapsamda yapılan faiz giderleri tercihen doğrudan gider yazılmıştır.

(5) Finansal kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere ilişkin, finansal kiralama konusu binek otomobillerin "Haklar" hesabında aktife alındığı dönemi izleyen dönemler için yapılan faiz giderlerinin mükellefler tarafından tercihen doğrudan gider olarak dikkate alınmak istenmesi halinde, bu giderlerin en fazla %70'i, gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde

gider olarak indirim konusu yapılabilecektir.

**Örnek 9:** Sigortacılık faaliyetiyle işgal eden (T) A.Ş., 7/8/2020 tarihinde finansal kiralama yoluyla bir adet binek otomobil edinmiştir. Finansal kiralama sözleşmesine göre mükellef tarafından aylık ödenecek tutar 13.930 TL olup, sözleşme süresi 48 aydır. Sözleşme süresi sonunda binek otomobilin mülkiyeti mükellef kuruma geçecektir.

Buna göre, finansal kiralama yoluyla edinilen binek otomobil için ödenen aylık bedelin borç anapara ödemesi ve faiz ödemesi şeklinde ayrıştırılması gerekmekte olup, 2020 hesap dönemine ilişkin yapılan faiz ödemeleri, "Haklar" hesabında izlenen binek otomobilin maliyetine dahil olunacaktır. Mükellef kurumun 2021 hesap dönemi başta olmak üzere izleyen hesap dönemlerine ilişkin yapacağı faiz ödemelerini doğrudan gider olarak dikkate almak istemesi halinde ise finansal kiralama kapsamındaki faiz giderlerinin %70'i kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecektir.

(6) 1/1/2020 tarihinden önce iktisap edilen veya kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere ilişkin Kanunun yürürlük tarihinden sonrasına tekabül eden giderlerin en fazla %70'i, gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecektir.

**Örnek 10:** (F) A.Ş., aktifine kayıtlı iki adet binek otomobiline 1/8/2019 tarihinde zorunlu trafik sigortası yaptırmıştır. Sigorta poliçe bedeli 1.680 TL olup, poliçenin süresi bir yıldır.

Buna göre, (F) A.Ş. tarafından sahip olunan binek otomobiller için yapılan sigorta giderlerinin 2019 hesap dönemine tekabül eden kısmı olan  $((1.680 \text{ TL} / 12) \times 5) = 700 \text{ TL}$ 'nin tamamı söz konusu dönemde safi kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecektir. Ancak, Kanunun yürürlüğe girdiği tarih olan 1/1/2020 tarihinden sonrasına tekabül eden ve poliçenin düzenlendiği tarihte "280- Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabında" izlenen  $((1.680 \text{ TL} / 12) \times 7) = 980 \text{ TL}$ 'nin azami %70'i  $(980 \text{ TL} \times 0,70 = 686 \text{ TL})$ , 2020 hesap dönemi için kurum kazancından gider olarak indirilebilecektir. Gider olarak indirimi kabul edilmeyen tutar  $(980 \text{ TL} - 686 \text{ TL} = 294 \text{ TL})$  (F) A.Ş.'nin kayıtlarında kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

**Örnek 11:** Mali müşavir olarak faaliyette bulunan serbest meslek erbabı Bay (G), faaliyetinde kullanmak üzere 15/7/2019 tarihinde bir adet binek otomobil satın almış ve bu otomobil için yaptırdığı 15/7/2019-14/7/2020 dönemini kapsayan 1 yıllık trafik ve kasko sigortası için 15/7/2019 tarihinde 6.200 TL, 15/7/2020-14/7/2021 dönemini kapsayan 1 yıllık trafik ve kasko sigortası için de 15/7/2020 tarihinde 6.000 TL peşin ödeme yapmıştır.

Bay (G), peşin olarak ödediği 15/7/2020-14/7/2021 dönemini kapsayan trafik ve kasko sigortası bedelinin gider olarak indirim konusu yapılabilecek olan  $(6.000 \text{ TL} \times \%70 =) 4.200 \text{ TL}$ 'sini 2020 yılı serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak dikkate alabilecektir.

Diğer taraftan, gider kısıtlamasına ilişkin uygulama 1/1/2020 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yürürlüğe girdiğinden, Bay (G)'nin 2019 yılında peşin olarak ödediği ve 2019 yılı serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak dikkate aldığı trafik ve kasko bedeline gider kısıtlaması uygulaması dolayısıyla bir düzeltme yapılması söz konusu değildir.

### **Binek otomobillere ilişkin amortisman giderleri**

**MADDE 15 - (1)** Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralınması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 2020 yılı için 160.000 TL, söz konusu vergilerin tercihen maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortisman tabii tutarı 2020 yılı için 300.000 TL'yi aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

(2) 213 sayılı Kanun hükümlerine göre, aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılan ve amortisman ayrılmayan süreye isabet eden

bakiye değerleri, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilebilen binek otomobiller için aktife alınan yılda gider konusu yapılamayan amortisman bedellerinin tamamı, itfa süresinin son yılında amortismanına esas bedel uygulamasından bağımsız olarak safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

**Örnek 12:** Mobilya imalatıyla iştiğal eden Bay (K), ticari işletmesinde kullanmak üzere 15/6/2020 tarihinde bir adet binek otomobil satın almıştır. Otomobilin katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi dâhil alış bedeli 750.000 TL olup, mükellef tarafından binek otomobilin iktisabı esnasında ödenen vergiler tercihen binek otomobilin maliyetine dâhil edilmiştir.

Bay (K) tarafından 2020 yılında iktisap edilen binek otomobil için en fazla 300.000 TL'ye isabet eden kısım için ayrılan amortisman, safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Buna göre mükellefin yıllar itibarıyla kazancın tespitinde gider olarak dikkate alabileceği amortisman bedelleri aşağıdaki gibidir:



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

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

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



Diğer taraftan, 193 sayılı Kanununun 40 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi, 68 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendi ile bu Tebliğın 13 üncü maddesinde yapılan açıklamalar çerçevesinde, mükellef kurum tarafından iktisap edilen binek otomobil için ödenen ve tercihen gider olarak dikkate alınan özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi tutarı toplamı olan 354.720 TL'nin 2020 yılı için azami 140.000 TL'si safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek, söz konusu tutarı aşan (354.720 TL - 140.000 TL) 214.720 TL kanunen kabul edilmeyen gider olarak mükellef kurumun 2020 hesap dönemi kurum kazancına ilave edilecektir.

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

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

(3) Mükelleflerin aktiflerinde yer alan binek otomobiller için amortismanına esas bedelden daha fazla tutar üzerinden amortisman ayırmaları halinde, genel hükümlere göre ayrılan amortisman tutarı ile amortismanına esas bedel üzerinden ayrılan amortisman tutarı arasındaki fark, kanunen kabul

edilmeyen gider sayılarak, o yıla ilişkin gelir veya kurumlar vergisi kazancına ilave edilecektir. Söz konusu binek otomobillerinin mükellefler tarafından satışı halinde ise ilgili yıllarda amortisman ayırma aşamasında kanunen kabul edilmeyen gider olarak kazançta ilave olunan tutarların toplamı mükelleflerce vergiye tabi olmayan gelir olarak dikkate alınacak ve bu tutar, gelir veya kurumlar beyannamesinde "Diğer İndirimler" satırında gösterilmek suretiyle kazanç üzerinden indirim konusu yapılabilecektir.

**Örnek 14:** Bir önceki örnekte, mükellef kurumun 1/9/2020 tarihinde vergisiz satış fiyatı olan 240.000 TL üzerinden aktifine aldığı binek otomobili için, aktife kayıtlı bedelin tamamı üzerinden amortisman ayırması durumunda; mükellef tarafından binek otomobili için ayrılan amortisman tutarı ile amortisman esas bedel üzerinden hesaplanan amortisman tutarı arasındaki fark KKEG olarak ilgili yıllarda kurum kazancına ilave olunacaktır.



Adı geçen mükellefin söz konusu binek otomobili 2/1/2024 tarihinde 100.000 TL bedel karşılığında satması halinde yapması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır (KDV ihmal edilmiştir):

102- Bankalar	100.000		
257- Birikmiş Amortisman	160.000		
	254- Taşıtlar		240.000
	679- Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar		20.000

\* Bu kapsamda kanunen kabul edilmeyen giderlerin toplam tutarı (53.334 TL), gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin "Diğer İndirimler" sütununda ayrıca gösterilmek suretiyle kazanç üzerinden indirim konusu yapılabilecektir.

(4) Binek otomobillere ilişkin gider olarak dikkate alınabilecek amortisman esas bedelin tespitinde, binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınacaktır.

(5) Amortismanlara ilişkin gider kısıtlaması 7194 sayılı Kanunun yayımlandığı 7/12/2019 tarihinden itibaren iktisap edilen binek otomobillere uygulanacak olup, bu tarih ile 2019 yılı sonuna kadar iktisap edilenler için müteakip vergilendirme dönemlerinde gider olarak dikkate alınabilecek amortisman esas bedel; özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 135.000 Türk lirası, söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde amortisman tâbi tutarı 250.000 Türk lirasıdır. Ancak, bu tarih aralığında iktisap edilen binek otomobiller için 2019 yılında amortisman gideri kısıtlaması söz konusu olmayacak, bu otomobiller için ayrılan amortismanlar Kanunun yayımı tarihinden önceki hükümlere göre gider olarak indirim konusu yapılabilecektir. 2020 yılı başta olmak üzere müteakip yıllarda ise söz konusu binek otomobiller amortisman gider kısıtlamasına tabi olacak, amortisman esas bedelin tespitinde 2019 yılı için belirlenen tutar dikkate alınacaktır.

**Örnek 15:** Plastik ürünlerin imalatı faaliyetiyle iştigal eden ticari kazanç mükellefi Bay (N), faaliyetinde kullanmak üzere 16/12/2019 tarihinde bir adet binek otomobil iktisap etmiştir. Binek otomobilin vergisiz satış fiyatı 175.000 TL olup, iktisap esnasında ödenen ÖTV ve KDV mükellef tarafından 2019 yılı kazancından gider olarak indirim konusu yapılmıştır.

Binek otomobillere ilişkin amortisman gider kısıtlamasının düzenlendiği 7194 sayılı Kanunun 13 üncü ve 14 üncü maddeleri 1/1/2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi gelir ve kazançlarına uygulanmak üzere yayım tarihi olan 7/12/2019 tarihinde yürürlüğe girdiğinden, mükellef Bay (N) iktisap ettiği binek otomobil için 2019 yılında genel hükümlere göre ayırdığı amortismanın tamamını kazancından indirim konusu yapabilecektir. Ancak, 2020 takvim yılı başta olmak üzere müteakip vergilendirme dönemlerinde, 2019 yılı için belirlenen ve özel tüketim vergisi

ve katma değer vergisi hariç amortismanına esas bedel olan 135.000 TL üzerinden hesaplanan amortisman, kazanç üzerinden indirim konusu yapılabilecektir.

(6) 7/12/2019 tarihinden önce iktisap edilmiş binek otomobillerde ise amortisman, değişiklik öncesi hükümlere göre gider yazılabilecektir.

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

**Örnek 16:** Kurumlar vergisi mükellefi (VYZ) Ltd. Şti.'nin faaliyet konusu gıda ürünlerinin perakende ticareti olup, anılan şirket 2/1/2020 tarihinde finansal kiralama yoluyla bir adet binek otomobil edinmiştir. Kiralama konusu binek otomobile ait aylık kira ödemesi 14.500 TL olup, sözleşme süresi 3 yıldır. Söz konusu otomobil rayiç bedel olan 330.000 TL üzerinden sözleşme tarihinde işletmenin "Haklar" hesabına alınmış olup, mükellef tarafından 2020 yılına ilişkin finansal kiralama ödemesi kapsamında toplam 76.000 TL faiz ödemesi yapılmıştır.

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

## ALTINCI BÖLÜM

### Dar Mükelleflerin (Kurumlar Dâhil) Türkiye'ye Getirdikleri Yabancı Paralarla İktisap

#### Ettikleri Menkul Kıymetlerin ve İştirak Hisselerinin Elden

#### Çıkarılmasında Vergilendirme

#### Yasal düzenleme

**MADDE 16 - (1)** 193 sayılı Kanunun mükerrer 81 inci maddesinin beşinci fıkrasında;

"...

Dar mükelleflerin (kurumlar dahil), yabancı sermaye mevzuatına göre ilgili mercilerden izin almak suretiyle, Türkiye'ye bizzat getirdikleri nakdî veya aynî sermaye karşılığında iktisap ettikleri menkul kıymetler ile iştirak hisselerini elden çıkarmalarından doğan değer artışı kazançlarının hesabında, kur farkından doğan kazançlar dikkate alınmaz. Şu kadar ki, bu mükelleflerin Türkiye'de elde ettikleri kazançların, münhasıran bu menkul kıymet veya iştirak hisseleri dolayısıyla elde edilen menkul sermaye iratlarından ve bu kıymet veya hisselerin elden çıkarılmasından doğan değer artışı kazançlarından ibaret olması şarttır. Bu mükelleflerin, Türkiye'de menkul kıymet alım satımıyla devamlı olarak uğraşmaları halinde, kur farkından doğan kazançlar da ticarî kazancın hesabında dikkate alınır.

..."

hükmü yer almaktadır.



(2) 5/6/2003 tarihli ve 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanununun 1 inci maddesinde;

“Bu Kanunun amacı, doğrudan yabancı yatırımların özendirilmesine, yabancı yatırımcıların haklarının korunması ile yatırım ve yatırımcı tanımlarında uluslararası standartlara uyulmasına, doğrudan yabancı yatırımların gerçekleştirilmesinde izin ve onay sisteminin bilgilendirme sistemine dönüştürülmesine ve tespit edilen politikalar yoluyla doğrudan yabancı yatırımların artırılmasına ilişkin esasları düzenlemektir...”

hükmü yer almaktadır.

(3) 4875 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde;

“Yabancı yatırımcılar tarafından Türkiye’de doğrudan yabancı yatırım yapılması serbesttir.”

hükmü yer almaktadır.

### **İstisnanın kapsamı ve uygulanması**

**MADDE 17 -** (1) 193 sayılı Kanunun mükerrer 81 inci maddesinin beşinci fıkrası hükmüne göre, dar mükelleflerin (kurumlar dahil), yabancı sermaye mevzuatına göre ilgili mercilerden izin almak suretiyle Türkiye’ye bizzat getirdikleri nakdî veya aynî sermaye karşılığında iktisap ettikleri menkul kıymetler ile iştirak hisselerini elden çıkarmalarından doğan değer artışı kazançlarının hesabında, kazancın kur farkından doğan kısmı gelir veya kurumlar vergisinden istisnadır.

(2) 4875 sayılı Kanun hükmüne istinaden, dar mükelleflerin (kurumlar dâhil) Türkiye’de iktisap edecekleri menkul kıymet veya iştirak hisselerinin karşılığında getirecekleri yabancı paralar için yabancı sermaye mevzuatına göre ilgili mercilerden izin alma şartı kaldırılmış olup, bu kapsamda mükelleflerin söz konusu mercileri bilgilendirmeleri yeterli olacaktır.

(3) İstisnadan faydalanılabilmesi için Türkiye’deki menkul kıymet veya iştirak hisselerinin iktisabına ilişkin yabancı paraların Türkiye’ye fiziki olarak getirilmesi veya Türkiye’deki bankalara transfer edilmesi şarttır. Söz konusu bedellerin Türkiye’deki menkul kıymet veya iştirak hisselerinin iktisabından önce veya sonra getirilmesinin bir önemi bulunmamaktadır. Ancak, Türkiye’ye getirilen yabancı paraların bu kapsamda Türkiye’ye getirilmiş olduğu hususunun mükelleflerce tevsik edilmesi gerekmektedir.

(4) Bu kapsamda Türkiye’ye getirilecek yabancı paraların, menkul kıymet veya iştirak hisselerini iktisap edecek olan dar mükelleflerce (kurumlar dâhil) kendi adlarına getirilmesi şart değildir. Yabancı paraları yurt dışından transfer edenler veya getirenler ile bu paralarla Türkiye’deki menkul kıymet veya iştirak hisselerinin iktisap edenlerin farklı kişiler olmasının söz konusu hükümden faydalanılması açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

(5) Dar mükelleflerce (kurumlar dâhil), bedeli Türkiye’ye getirilmek suretiyle iktisap edilen Türkiye’deki menkul kıymet veya iştirak hisselerinin müteakip dönemlerde başka dar mükelleflerce satın alınması ve bu menkul kıymetleri veya iştirak hisselerini satın alan dar mükelleflerin iktisaba ilişkin ödenmesi gereken söz konusu bedelleri Türkiye’ye getirmemeleri durumunda, önceki iktisaba ilişkin Türkiye’ye getirilmiş yabancı para bedeli kadarlık kısım hariç olmak üzere Türkiye’ye getirilmeyen yabancı para bedeli kısmı için kur farkı istisnasından yararlanılamayacaktır.

(6) Söz konusu istisnadan yararlanılabilmesi için dar mükelleflerin (kurumlar dâhil) Türkiye’de elde ettikleri kazançlarının, münhasıran bu menkul kıymet veya iştirak hisseleri dolayısıyla elde edilen menkul sermaye iratlarından ve bu kıymet veya hisselerin elden çıkarılmasından doğan değer artışı kazançlarından ibaret olması şarttır. Bu mükelleflerin, Türkiye’de menkul kıymet alım satımıyla devamlı olarak uğraşmaları halinde, kur farkından doğan kazançlar da ticarî kazancın hesabında dikkate alınacaktır.

## **YEDİNCİ BÖLÜM**

## Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi

### Yasal düzenleme

**MADDE 18** - (1) 7194 sayılı Kanunun 15 inci maddesi ile 193 sayılı Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (b) alt bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

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

1. Tam mükellefiyette;

...

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

### **Tek işverenden veya birden fazla işverenden elde edilen ücret gelirlerinin vergilendirilmesi ve beyanı**

**MADDE 19** - (1) Tevkif suretiyle vergilendirilmiş;

a) Tek işverenden ücret geliri elde eden mükelleflerin, ücret gelirleri toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşması,

b) Birden fazla işverenden ücret geliri elde eden mükelleflerin, birinci işverenden aldıkları ücret gelirleri de dâhil olmak üzere ücretleri toplamının gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşması,

c) Birden fazla işverenden ücret geliri elde eden mükelleflerin, birden sonraki işverenden alınan ücretleri toplamının gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 49.000 TL) aşması,

halinde, ücret gelirleri yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

(2) Birden fazla işverenden ücret alınması halinde, birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağı ücretli tarafından serbestçe belirlenebilecektir.

(3) 193 sayılı Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre, ücret gelirlerinin beyan edilip edilmeyeceği kendi içinde değerlendirilecek olup, diğer gelirlerin bulunması halinde bu gelirler hesaplama dahil edilmeyecektir. Yine, aynı maddenin birinci fıkrasının (c) bendine göre, diğer gelirlerin beyan edilip edilmeyeceğinin tespitinde de ücret gelirleri hesaplama dahil edilmeyecektir.

(4) Yıllık beyanname verilmesi durumunda, 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesinde eğitim ve sağlık harcamaları ile bağış ve yardımlar gibi bazı harcamaların da beyan edilen gelirden indirim konusu yapılması mümkündür.

(5) Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesine göre yıl içinde tevkif suretiyle ödenen vergiler mahsup edilebilecektir.

(6) Tevkifata tabi tutulmamış ücret gelirleri (193 sayılı Kanunun 64 üncü maddesinde yer alan diğer ücretler hariç), tutarı ne olursa olsun aynı Kanunun 95 inci maddesi hükmüne istinaden yıllık beyannameyle beyan edilecektir.

**Örnek 1:** Bay (A), 2020 yılında tek işverenden tevkif suretiyle vergilendirilmiş 700.000 TL ücret geliri elde etmiştir. Bay (A)'nın 2020 yılında elde ettiği ücret geliri 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşması nedeniyle, Bay (A)'nın bu ücret gelirini, yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmesi gerekmektedir. Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden yıl içinde kesilen vergiler mahsup edilebilecektir.

**Örnek 2:** Bayan (B) 2020 takvim yılında; birinci işverenden 580.000 TL, ikinci işverenden 30.000 TL olmak üzere iki ayrı işverenden ücret geliri elde etmiş ve ücretlerin tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiştir.

Bayan (B)'nin, birinci ve ikinci işverenden elde etmiş olduğu ücretleri toplamı (580.000 TL+30.000 TL=) 610.000 TL, 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aştığından ücret gelirlerinin tamamı beyan edilecektir. Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden yıl içinde kesilen vergiler mahsup edilebilecektir.

**Örnek 3:** Bay (C) 2020 takvim yılında; birinci işverenden 500.000 TL, ikinci işverenden 50.000 TL olmak üzere iki ayrı işverenden ücret geliri elde etmiş ve ücretlerin tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiştir.

Bay (C)'nin, birinci ve ikinci işverenden elde etmiş olduğu ücretleri toplamı (500.000 TL+50.000 TL=) 550.000 TL, 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşmamakla birlikte birden sonraki işverenden elde ettiği ücret geliri olan 50.000 TL, aynı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan (2020 yılı için 49.000 TL) tutarı aştığından iki işverenden elde ettiği ücret geliri toplamı beyan edilecektir. Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden yıl içinde kesilen vergiler mahsup edilebilecektir.

**Örnek 4:** Bay (Ç) 2020 takvim yılında; birinci işverenden 560.000 TL, ikinci işverenden 20.000 TL ve üçüncü işverenden 18.000 TL olmak üzere üç işverenden ücret geliri elde etmiş ve ücretlerin tamamı kesinti yoluyla vergilendirilmiştir.

Birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağı serbestçe belirlenebildiğinden, Bay (Ç) 560.000 TL'lik ücret gelirini birinci işverenden elde edilen ücret olarak belirlemiştir.

Buna göre Bay (Ç)'nin,

- Üç işverenden elde ettiği ücret gelirleri toplamı (560.000 TL+ 20.000 TL+ 18.000 TL=) 598.000 TL, 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşmadığından ve

- Birden sonraki işverenlerden elde ettiği ücretleri toplamı (20.000TL+ 18.000 TL=) 38.000 TL, aynı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 49.000 TL) aşmadığından,

ücret gelirleri yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmeyecektir.

**Örnek 5:** Serbest meslek erbabı Bay (D)'nin serbest meslek kazancının yanında tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş iki işverenden elde edilen ücret geliri ile tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş işyeri kira geliri bulunmaktadır.

Serbest meslek kazancı	300.000 TL
Birinci işverenden alınan ücret	400.000 TL
İkinci işverenden alınan ücret	40.000 TL

İşyeri kira geliri 30.000 TL

Bay (D), serbest meslek kazancı nedeniyle her halükarda beyanname verecektir.

İkinci işverenden alınan ücret geliri 193 sayılı Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 49.000 TL) ve ücret gelirleri toplamı aynı Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşmadığından, ücret gelirleri beyannameye dahil edilmeyecektir.

Serbest meslek kazancı ve işyeri kira geliri toplamı (300.000 TL + 30.000 TL=) 330.000 TL, 193 sayılı Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 49.000 TL) aştığından, işyeri kira geliri de beyannameye dahil edilecektir.

**Örnek 6:** Bay (E)'nin 2020 yılı gelirleri aşağıdaki gibi olup, ücret gelirleri ve işyeri kira gelirleri tevkif yoluyla vergilendirilmiştir.

Birinci işverenden alınan ücret 450.000 TL

İkinci işverenden alınan ücret 180.000 TL

İşyeri kira geliri 35.000 TL

Ücret gelirleri toplamı 193 sayılı Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aştığından, bu gelirler için beyanname verilecektir.

İşyeri kira geliri ise 35.000 TL, aynı Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 49.000 TL) aşmadığından beyannameye dahil edilmeyecektir.

### **Genel (321 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile değişen ibare) bütçe(1) kapsamındaki kamu idarelerinin tek işveren olarak değerlendirilmesi**

**MADDE 20 -(1) (321 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile değişen fıkra) 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli (I) sayılı cetvelde genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri sayılmış bulunmaktadır.(2)**

(2) 193 sayılı Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında, kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin bentler halinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları, aynı fıkranın (1) numaralı bendinde ise hizmet erbabına ödenen ücretler ile aynı Kanununun 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 üncü ve 104 üncü maddelere göre, tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

(3) Günümüz bilişim teknolojisinde meydana gelen gelişmeler neticesinde, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde çalışanların ücretlerine ilişkin bilgilerin elektronik ortama taşınması neticesinde, bu bilgilerin muhafazası, bilgilere erişimi, veri kullanım ve değerlendirilmesi daha sistematik bir hale gelmiştir. Ayrıca, Kamu Personel Harcamaları **(321 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile değişen ibare) bütçe(1) Sistemi** ile tüm kamu kurumlarında; memur, kadro karşılığı sözleşmeli, sözleşmeli, geçici personel ve işçi olarak çalışan personelin; maaş, ek ders, fazla çalışma ücretleri, eğitim yılına hazırlık ödeneği ile doğum, ölüm, ödül, ikramiye gibi ödemelere ilişkin işlemlerinin (maaş hesaplama, bordro, kontrol dökümleri, ödeme emri belgesi oluşturma, personelin banka hesabına aktarma, personelin sigorta primleri ve istatistik, raporlama

işlemleri) elektronik ortamda düzenli olarak yapılması sağlanmaktadır.

(4) Bu gelişmeler doğrultusunda, **(321 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile değişen ibare)** genel bütçe kapsamında bulunan kamu idarelerinde(3) çalışan personelin, yıl içerisinde bu kapsamdaki diğer kurum ve kuruluşlardan da ücret alması veya bu kapsamdaki diğer bir kurum ve kuruluşa nakil olması durumunda, elde ettikleri ücretler tek işverenden alınan ücret olarak değerlendirilecektir.

(5) Aynı yıl içerisinde birden fazla kamu kurumundan çeşitli adlarla ücret alan personel bulunduğu gibi atama, nakil ve benzeri sebeplerle bir kurumdan diğer bir kuruma geçen personel de bulunmaktadır. Bu çerçevede **(321 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile değişen ibare)** genel bütçe kapsamında bulunan kamu idarelerinde(3), bu idarelerde çalışanların ücretlerinin vergilendirilmesinde tek işveren olarak değerlendirilecektir. **(321 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile değişen ibare)** Genel bütçe kapsamında bulunan kamu idarelerinde(3) çalışan personelin, aynı yıl içerisinde atama, nakil ve benzeri sebeplerle tek işveren olarak değerlendirilen diğer bir kuruma geçmesi veya birden fazla kurumdan ücret geliri elde etmesi durumunda, bu personelin elde ettiği ücret gelirlerinin toplamı, kümülatif matrah esas alınmak suretiyle vergilendirilecektir. Diğer idareler ile kurum ve kuruluşlardaki ücret matrahı, Hazine ve Maliye Bakanlığı e-bordro programından veya diğer idare ile kurum ve kuruluştan temin edilebilecektir. Bu idarelerde çalışanların tevkif yoluyla vergilendirilmiş tek işverenden aldıkları bu ücretleri 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşmaması halinde, bu gelirler için beyanname verilmeyecektir.

(6) **(321 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile değişen ibare)** Genel bütçe kapsamında bulunan kamu idarelerinde(4) çalışan personelin; aynı yıl içerisinde, bunlar dışında bir işverenden de ücret geliri elde etmesi veya görevinden ayrılarak bu işveren nezdinde çalışmaya başlaması durumunda, söz konusu personelin ücret matrahları birbiri ile ilişkilendirilmeksizin her bir işverenden elde edilen ücret ayrı ayrı gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacaktır. Bu durumda, birden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamının, 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 49.000 TL) aşması veya bu tutarı aşmamakla birlikte her iki işverenden aldığı ücret geliri toplamının aynı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşması halinde, ücret gelirlerinin tamamının beyan edilmesi gerekmektedir.

**Örnek 7 : (321 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile değişen örnek)(5)** (A) Bakanlığında görevli Bay (B), nakil yoluyla (Ç) Bakanlığına geçmiştir. Bay (B)'nin (Ç) Bakanlığında aynı takvim yılında elde ettiği ücret gelirlerine ait gelir vergisi matrahı, (A) Bakanlığında süregelen gelir vergisi matrahıyla birleştirilecek ve tek işverenden elde edilen ücret geliri olarak kümülatif matrah esas alınmak suretiyle vergilendirilecektir.

Bu durumda, tek işverenden elde edildiği kabul edilen ücret gelirlerinin 193 sayılı Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (b) alt bendinde belirtilen tutarı aşmaması halinde, söz konusu ücret gelirleri için yıllık gelir vergisi beyanamesi verilmeyecektir.

**Örnek 8: (321 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile değişen örnek)(6)**(E) Bakanlığında görevli Bayan (F), bu Bakanlıktan aldığı ücretin yanı sıra (K) Bakanlığının bağlı kuruluşu olan ve (I) sayılı cetvelde yer alan (L) Kurumunda kurulan bir komisyonda görev alması karşılığı ücret geliri elde etmiştir. Bayan (F)'nin, (E) Bakanlığı ile (L) Kurumundan aldığı ücret ödemeleri, tek işverenden elde edilen ücret olarak kümülatif matrah esas alınmak suretiyle vergilendirilecektir.

Bu durumda, tek işverenden elde edildiği kabul edilen ücret gelirlerinin 193 sayılı Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (b) alt bendinde belirtilen tutarı aşmaması halinde, söz konusu ücret gelirleri için yıllık gelir vergisi beyanamesi verilmeyecektir.

**Örnek 9: (321 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile değişen örnek)(7)** (O) Bakanlığında görevli Bay (N), aynı zamanda (O) Bakanlığının (I) sayılı cetvelde yer almayan ilgili bir kuruluşunda yönetim kurulu üyeliğinden dolayı huzur hakkı geliri elde etmektedir. Bay (N)'ye yapılan ücret

ödemeleri, birbiri ile ilişkilendirilmeyecek olup ayrı ayrı vergilendirilecektir.

Bay (N) tarafından elde edilen ücret gelirlerine ait gelir vergisi matrahlarının 193 sayılı Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (b) alt bendinde belirtilen tutarları aşması halinde, ücret gelirlerinin tamamı yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

**Örnek 10: (321 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile değişen örnek)(8)** (S) Bakanlığında görevli Bay (Ö), nakil yoluyla (T) Bakanlığının ilişkili kuruluşu olan ve (I) sayılı cetvelde yer almayan (R) kurumuna geçmiştir. Bay (Ö)'nün (R) kurumundaki ücret gelirlerine ait gelir vergisi matrahı, (S) Bakanlığında süregelen gelir vergisi matrahı ile ilişkilendirilmeyecek olup ayrı olarak vergilendirilecektir.

Bay (Ö) tarafından elde edilen ücret gelirlerine ait gelir vergisi matrahlarının 193 sayılı Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (b) alt bendinde belirtilen tutarları aşması halinde, ücret gelirlerinin tamamı yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

**Örnek 11: (321 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile değişen örnek)(9)** (U) Bakanlığında görevli Bayan (Ü), aynı zamanda (V) Üniversitesinden de ücret geliri elde etmektedir. Bayan (Ü)'nün (U) Bakanlığındaki ücret gelirlerine ait gelir vergisi matrahı ile (V) Üniversitesindeki ücret gelirlerine ait gelir vergisi matrahı birbiriyle ilişkilendirilmeyecek olup ayrı ayrı vergilendirilecektir.

Bayan (Ü) tarafından elde edilen ücret gelirlerine ait gelir vergisi matrahlarının 193 sayılı Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (b) alt bendinde belirtilen tutarları aşması halinde, ücret gelirlerinin tamamı yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

### **Özel sektör işyerlerinde birden fazla işverenin yanında çalışanların durumu**

**MADDE 21 -** (1) Aşağıdaki hallerde, hizmet erbabının ücretlerinin birden fazla işverenden elde edildiği kabul edilir:

a) Bir özel sektör işverenin yanında çalışan hizmet erbabının, yıl içerisinde bu işverenden elde ettiği ücretinin yanı sıra, başka bir özel sektör işverenden ya da kamu kurum veya kuruluşundan da elde ettiği ücret gelirleri.

b) Aynı takvim yılı içinde bir özel sektör işverenin yanında çalışmakta iken, işten ayrılarak başka bir özel sektör işverenin yanında ya da kamu kurum veya kuruluşunda çalışmaya başlanması nedeniyle elde ettiği ücret gelirleri.

c) Aynı takvim yılı içinde, gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin yanında çalışan hizmet erbabının, söz konusu mükelleflerin ortağı oldukları iş ortaklığı veya adi ortaklıklar bünyesinde çalışmaya başlamaları halinde elde ettikleri ücret gelirleri.

(2) Hizmet erbabının birden fazla işverenden ücret geliri elde etmesi durumunda her bir işverenden elde edilen ücret ayrı ayrı vergilendirilecek olup ücret matrahları birbiri ile ilişkilendirilmeyecektir. Hizmet erbabının işveren değişikliği yapması durumunda, yeni işverenden alınacak ücret, eski işverenden aldığı ücret matrahı ile ilişkilendirilmeden sıfır matrah esas alınmak suretiyle vergilendirilecektir.

(3) Aşağıdaki hallerde, hizmet erbabının ücretlerinin tek işverenden elde edildiği kabul edilir:

a) İki ayrı özel sektör firmasının birleşmesi (devir, nev'i değişikliği ve bölünme halleri dahil).

b) 22/5/2003 tarihli ve 4857 sayılı İş Kanunu kapsamında asıl işveren-alt işveren ilişkisi kurulan yerlerde çalışan hizmet erbabının, yıl içinde alt işverenin değişmesi.

c) Ortaklık halinde faaliyette bulunan işyerlerinde, ortaklardan herhangi birinin değişmesi.

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

(5) Yıl içerisinde işveren değiştiren hizmet erbabı, ücret gelirin e ilişkin gelir vergisi matrahını yeni işverenine bildirmek suretiyle ücretinin gelir vergisi tarifesine göre kümülatif olarak vergilendirilmesini talep edebilir. Bu durumda yeni işveren kümülatif matrahı dikkate alarak tevkifat yapar. (321 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile eklenen cümle) Hizmet erbabının talep etmesi ve işverenlerin de kabul etmesi kaydıyla, yıl içerisinde aynı anda birden fazla işverenden alınan ücret gelirleri de kümülatif matrah dikkate alınarak tevkifata tabi tutulabilir. (10) Yıl içinde birden fazla işverenden elde ettiği ücret gelirleri kümülatif matrah dikkate alınarak vergilenen hizmet erbabının bu gelirlerini yıllık beyannameyle beyan etme yükümlülüğü bulunması durumunda, yıllık beyannameye bildirilen matrah üzerinden hesaplanan gelir vergisinden kümülatif matrah dikkate alınmak suretiyle tevkif suretiyle ödenen vergiler mahsup edilebilecektir.

### İstisna kapsamında ücret geliri elde edenlerin durumu

**MADDE 22 -** (1) 193 sayılı Kanununun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı için yıllık beyanname verilmemekte ve diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmemektedir.

(2) 16/12/1999 tarihli ve 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanununun 12 nci maddesine göre, Türk Uluslararası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde ve yatlarda çalışan personele ödenen ücretler ile 26/6/2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2 nci maddesine göre Ar-Ge, tasarım ve destek personeline ödenen ücretler gelir vergisinden istisna edilmiştir. Anılan Kanunlar kapsamında çalışan ve şartları taşıyan hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılmamaktadır. Dolayısıyla, istisna kapsamındaki bu ücretlerin beyan edilmesi ve 193 sayılı Kanununun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca beyanname verilip verilmeyeceğinin tespitinde dikkate alınması söz konusu değildir.

(3) 6/6/1985 tarihli ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesi uyarınca bölgede çalışanların ücretlerinden ve 193 sayılı Kanunun geçici 75 inci maddesi uyarınca 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen, Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin ücretlerinden kesilen gelir vergisi, verilen muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilerek işverene kalmaktadır. Anılan Kanunlar kapsamında çalışan ve şartları taşıyan hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılması nedeniyle, bu ücretlerin de 193 sayılı Kanununun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca beyanname verilip verilmeyeceğinin tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

(4) İkinci ve üçüncü fıkralarda belirtilen Kanunlar dışındaki diğer Kanunlarda ve 193 sayılı Kanunda, ücret gelirlerine ilişkin yer alan gelir vergisi istisnaları ile tahakkuktan terkin düzenlemelerinde de bu madde hükümleri geçerli olacaktır.

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

Birinci işverenden alınan ücret 400.000 TL

İkinci işverenden alınan ücret (Teknoloji geliştirme bölgesi) 800.000 TL

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

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

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

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

Bay (Z)'nin birinci, ikinci ve üçüncü işverenden elde etmiş olduğu ücretleri toplamı (560.000 TL+30.000 TL+15.000 TL=) 605.000 TL, 193 sayılı Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aştığından ücret gelirlerinin tamamı beyan edilecektir.

## SEKİZİNCİ BÖLÜM

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

#### Yasal düzenleme

**MADDE 23** - (1) 7194 sayılı Kanununun 16 ncı maddesi ile 193 sayılı Kanununun 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.”

#### Vekalet ücretinin vergilendirilmesi

**MADDE 24** - (1) 193 sayılı Kanununun 65 inci maddesine göre, her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyeti ise sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır. Bu kapsamda, serbest meslek erbabı olan avukatlara ödenen vekalet ücretleri serbest meslek kazancı olup, bu kazançların serbest meslek kazancına dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.

(2) 193 sayılı Kanununun 61 inci maddesinde ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlanmış olup bir işverene tabi ve bağlı olarak çalışan avukatlara işverenler tarafından yapılan ödemeler ücret hükümlerine göre vergilendirilmektedir.

#### Vekalet ücretlerinde vergi tevkifatı uygulaması

**MADDE 25** - (1) 193 sayılı Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında gelir vergisi tevkifatı yapmaya mecbur olan kişi ve kurumlar belirtilmiş ve aynı maddenin birinci fıkrasının; (1) numaralı bendinde hizmet erbabına ödenen ücretlerden 103 üncü ve 104 üncü maddelere göre, (2) numaralı bendinin (b) alt bendinde ise yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemeler üzerinden 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca % 20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

(2) 7194 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeyle, mahkemelerce veya icra ve iflas müdürlüklerince karşı tarafa yükletilen, avukatlara ait olan ve serbest meslek kazancına dahil edilmesi gereken vekalet ücretleri üzerinden, kimlerin tevkifat yapmakla yükümlü olduğu hususuna açıklık kazandırılmıştır. Buna göre, 193 sayılı Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılanlar tarafından 2004 sayılı Kanun ile 1136 sayılı Kanun uyarınca karşı tarafa yükletilen vekalet ücretinin;

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

b) Borçlu (davayı kaybeden) tarafından avukata ödenmek üzere icra ve iflas müdürlüklerine



yatırıldığı durumlarda, borçlu (davayı kaybeden) tarafından,

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

gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

(3) 193 sayılı Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılmayanlar, diğer bir ifadeyle tevkifat yükümlülüğü bulunmayanlar tarafından yapılan vekalet ücreti ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

(4) Vekalet ücretini ödemekle yükümlü olanlarca, ücretli olarak çalışan avukatların işverenlerine yapılan vekalet ücreti ödemelerinden tevkifat yapılmayacak, işverenin vekalet ücretini avukata ödemesi esnasında ise işverence ücret hükümlerine göre tevkifat yapılacaktır.

(5) Mahkeme kararında "KDV hariç" şeklinde bir ifadenin yer almaması halinde, vekalet ücretinin KDV dahil olduğu kabul edilir ve iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan KDV, düzenlenen serbest meslek makbuzunda gösterilir. Bu durumda gelir vergisi tevkifatının KDV hariç tutar üzerinden yapılması gerektiği tabiidir.

(6) İcra işleminin durdurulması için, ilama karşı istinaf veya temyiz yoluna başvuran borçlunun ilamın icrasını durdurabilmek için takip edilen vekalet ücreti dahil borç tutarı için teminat verildiği ve istinaf veya temyiz başvurusunun reddedilmesi üzerine teminata konu paranın alacaklının avukatına ödendiği durumlarda, vekalet ücretine ilişkin nakden veya hesaben ödemenin ne zaman gerçekleşeceği bilinemeyeceğinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır. Anı şekilde, icra işlemleri sonucu borçluya haciz uygulanması ve hacze konu mallarının satılması veya borcun, kefil ve benzeri üçüncü kişilerden tahsil edilmesi durumlarında da borçlunun gelir vergisi tevkifatı yapması söz konusu olmayacaktır. Bu durumlarda da serbest meslek erbabı olan avukat tarafından borçlu adına serbest meslek makbuzu düzenlenerek avukat tarafından elde edilen tevkifata konu olmayan vekalet ücreti, serbest meslek kazancına dahil edilerek ilgili geçici vergilendirme dönemleri ve yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edilecektir.

### **Vekalet ücreti ödemelerinde belge düzeni**

**MADDE 26** - (1) 213 sayılı Kanununun 236 ncı maddesinde, serbest meslek erbabının, mesleki faaliyetine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim ederek bir nüshasını müşteriye vermek ve müşterinin de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetinde olduğu hüküm altına alınmıştır.

(2) Vekalet ücretinin, borçlu (davayı kaybeden) tarafından, doğrudan avukata ödendiği durumlarda, avukat tarafından serbest meslek makbuzunun borçlu (davayı kaybeden) adına düzenlenmesi gerekmektedir.

(3) Vekalet ücretinin, borçlu (davayı kaybeden) tarafından, icra ve iflas müdürlükleri aracılığıyla avukata ödendiği durumlarda, avukat tarafından serbest meslek makbuzunun borçlu (davayı kaybeden) adına düzenlenmesi gerekmektedir. Bu durumda düzenlenen makbuzun bir nüshasının icra iflas müdürlüğüne verilmesine gerek bulunmamaktadır.

(4) Vekalet ücretinin, borçlu (davayı kaybeden) tarafından gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olan alacaklıya (davayı kazanan) ödenmesi halinde, alacaklı (davayı kazanan) tarafından borçlu (davayı kaybeden) adına fatura ve benzeri belgelerin düzenlenmesi gerekmektedir.

(5) Alacaklı (davayı kazanan) tarafından söz konusu vekalet ücretinin serbest meslek erbabı olan avukata ödenmesi halinde, avukat tarafından serbest meslek makbuzunun ödemeyi yapan alacaklı (davayı kazanan) adına düzenlenmesi gerekmektedir.

(6) Alacaklı (davayı kazanan) tarafından söz konusu vekalet ücretinin ücretli çalışanı olan avukata ödenmesi halinde ise ödemenin ücret bordrosu düzenlenmek suretiyle yapılması gerekmektedir.

**Örnek 1:** Bay (A)'nın vekili avukat Bayan (B) tarafından (C) Belediyesi aleyhine açılan dava, Bay (A) lehine sonuçlanmış olup mahkemece Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi uyarınca belirlenen vekalet ücretine hükmedilmiştir. Davayı kaybeden (C) Belediyesi vekalet ücretini avukat Bayan (B)'nin hesabına yatırmıştır.

(C) Belediyesinin, Bayan (B) hesabına yatırdığı vekalet ücreti ödemesi üzerinden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması ve avukat Bayan (B) tarafından da bu tahsilatı karşılığı (C) Belediyesi adına serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, söz konusu vekalet ücretinin (C) Belediyesi tarafından avukata ödenmek üzere icra dairesine yatırılması halinde de (C) Belediyesi tarafından %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacak ve tevkifat tutarı muhtasar beyanname ile vergi dairesine yatırılacağından icra dairesine tevkifat tutarı düşüldükten sonra kalan tutar yatırılacaktır. Bu durumda da avukat Bayan (B) tarafından (C) Belediyesi adına serbest meslek makbuzu düzenlenecektir.

**Örnek 2:** (D) Şirketi, vekili avukat Bay (E) aracılığıyla (F) Şirketi aleyhine açtığı davayı kazanmış ve (F) Şirketi aleyhine vekalet ücretine hükmedilmiştir. Davalı (F) Şirketi söz konusu vekalet ücretini davacı (D) Şirketine ödemiştir. Davacı (D) şirketi de tahsil ettiği vekalet ücretini serbest meslek erbabı olan avukatı Bay (E)'ye ödemiştir.

Bu durumda, davacı (D) Şirketinin, tahsil ettiği vekalet ücretine ilişkin davalı (F) Şirketine fatura düzenlemesi gerekmektedir. Davalı (F) Şirketi tarafından yapılan vekalet ücreti ödemesi üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır. Davacı (D) Şirketi tarafından söz konusu vekalet ücretinin avukat Bay (E)'ye ödenmesi esnasında %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacak ve avukat Bay (E) tarafından da bu tahsilatı karşılığı davacı (D) Şirketi adına serbest meslek makbuzu düzenlenecektir.

Diğer taraftan, avukat Bay (E)'nin davacı (D) Şirketinin ücretli çalışanı olması halinde ise avukata ödenen vekalet ücretinin ücret hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekecektir.

**Örnek 3:** (G) Şirketinin (M) Bakanlığına karşı açmış olduğu dava (M) Bakanlığı lehine sonuçlanmış ve (M) Bakanlığınca söz konusu davanın ücretli çalışanı avukatı tarafından takip edilmesi nedeniyle, (G) Şirketi aleyhine vekalet ücretine hükmedilmiştir.

(G) Şirketi tarafından, söz konusu vekalet ücretinin (M) Bakanlığına ödenmesi esnasında gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır. (M) Bakanlığı tarafından avukatına yapılan ödemelerin ise ücret hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekecektir.

**Örnek 4:** Hizmet erbabı Bayan (H)'nin, (N) Şirketine karşı açmış olduğu dava, (N) Şirketi lehine sonuçlanmış ve davanın (N) Şirketinin avukatı tarafından takip edilmesi nedeniyle, Bayan (H) aleyhine vekalet ücretine hükmedilmiştir.

Bayan (H)'nin, 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında tevkifat yapma yükümlülüğü bulunmadığından, davalı vekiline ödeyeceği vekalet ücretinden gelir vergisi tevkifatı yapma sorumluluğu bulunmamaktadır.

## **DOKUZUNCU BÖLÜM**

### **Gelir Vergisi Tarifesi**

#### **Yasal düzenleme**

**MADDE 27 -** (1) 7194 sayılı Kanunun 17 nci maddesi ile 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“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.”

(2) 7194 sayılı Kanunun 22 nci maddesiyle 193 sayılı Kanuna eklenen geçici 91 inci maddenin birinci fıkrasında, “1/1/2019-31/12/2019 tarihleri arasında elde edilen ücret gelirlerine, bu maddeyi ihdas eden Kanunla 103 üncü maddede yapılan değişiklik öncesi tarife uygulanır.” hükmüne yer verilmiştir.

### **Tarife değişikliğinin uygulaması**

**MADDE 28 -** (1) 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde gelir vergisine tabi gelirlere uygulanacak vergi tarifesi yer almaktadır. 7194 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle gelir vergisi tarifesine %40 oranında yeni bir dilim eklenmiştir. Söz konusu tarifede yer alan gelir dilim tutarları, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı Kanun hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanmaktadır.

(2) Ücret gelirleri dışında diğer gelirler için yeni tarife 1/1/2019 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanacaktır. Dolayısıyla, 2019 yılı gelirlerine ilişkin 2020 yılında verilecek yıllık gelir vergisi beyannamelerinde, gelir vergisine tabi gelirler, yeni tarifedeki dilim ve oranlara göre vergilendirilecektir.

(3) 2019 yılı ücret gelirlerine, bu yıla ilişkin 2020 yılında verilecek gelir vergisi beyannameleri dahil, bu Kanunla yapılan değişiklik öncesi mevcut tarife uygulanacaktır. 1/1/2020 tarihinden itibaren elde edilen ücret gelirlerine ise yeni tarifenin 213 sayılı Kanun hükümlerine göre 2019 yılı için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmış hali uygulanacaktır.

(4) Yıllık beyanname ile 2019 yılı için ücret gelirlerinin diğer gelirler ile birlikte beyan edilmesi durumunda, sadece ücret gelirlerine isabet eden tutara 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yapılan değişiklik öncesi tarife uygulanacak olup, diğer gelirler için ise değişiklik sonrası yeni tarife uygulanacaktır.

## **ONUNCU BÖLÜM**

### **Sporculara Yapılan Ücret ve Ücret Sayılan Ödemelerin Vergilendirilmesi**

#### **Yasal düzenleme**

**MADDE 29 -** (1) 7194 sayılı Kanunun 21 inci maddesi ile 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.”

(2) 7194 sayılı Kanunun 22 nci maddesi ile 193 sayılı Kanuna eklenen geçici 91 inci maddenin üçüncü fıkrasında, “72 nci maddenin birinci fıkrasının (a) bendinin (1) numaralı alt bendinde ve ikinci fıkrasında bu maddeyi ihdas eden Kanunla yapılan değişiklikler, 1/11/2019 tarihinden önce akdedilerek geçerlilik kazanmış sporcu sözleşmeleri kapsamında yapılan ücret ödemelerine uygulanmaz. Daha önceki sözleşmeler kapsamında yapılan ücret ödemeleri için geçici 72 nci maddenin değişiklik öncesi hükümleri uygulanır. 1/11/2019 tarihinden önceki sözleşmelere ilişkin olarak 1/11/2019 tarihinden sonra yapılan süre uzatımı ve ücreti etkileyen değişiklikler bu kapsamda değildir.” hükmüne yer verilmiştir.

### **Sporculara yapılan ücret ödemelerinde tevkifat uygulaması**

**MADDE 30** - (1) 7194 sayılı Kanunla, 193 sayılı Kanunun sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden yapılacak gelir vergisi tevkifatı oranlarını ve vergilendirilmesini belirleyen geçici 72 nci maddesinin uygulama süresi, 31/12/2023 tarihine kadar uzatılmıştır. Ayrıca, söz konusu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinin (1) numaralı alt bendinde yer alan % 15 oranı % 20 olarak belirlenmiştir.

(2) Maddede yapılan değişiklik sonrası, lig usulüne tabi spor dallarında en üst liglerdeki sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden yapılan tevkifat oranı %20 olarak belirlenmiş, diğer sporculara yapılan ödemelere ilişkin tevkifat oranlarında bir değişikliğe gidilmemiştir. Buna göre 1/1/2020 tarihinden itibaren sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden;

a) Lig usulüne tabi spor dallarında;

1) En üst ligdekiler için % 20,

2) En üst altı ligdekiler için % 10,

3) Diğer liglerdeki için % 5,

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

oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. 193 sayılı Kanunun geçici 72 nci maddesi kapsamında yapılan tevkifatın yanı sıra ayrıca aynı Kanunun 94 üncü maddesi kapsamında tevkifat yapılmayacaktır.

(3) 1/11/2019 tarihinden sonra akdedilerek geçerlilik kazanan veya 1/11/2019 tarihinden önce imzalanmakla birlikte bu tarihten sonra (süre uzatımı veya ücreti etkileyen değişiklikler gibi nedenlerle) yenilenen sporcu sözleşmelerine istinaden 1/1/2020 tarihinden itibaren yapılan ücret ödemelerinden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

(4) 1/11/2019 tarihinden önce akdedilerek geçerlilik kazanan ve yine bu tarihten sonra süre uzatımı veya ücreti etkileyen bir değişiklik yapılmayan sözleşmeler sona erinceye kadar bu sözleşmelere istinaden yapılan ücret ödemelerinden %15 oranında tevkifat yapılmaya devam edilecektir.

**Örnek 1:** Lig usulüne tabi spor dallarında en üst ligde faaliyet gösteren (A) Spor Kulübünde görev yapan futbolcu Bay (B)'nin 1/7/2018 tarihinde imzaladığı 3 yıllık, futbolcu Bay (C)'nin ise 10/1/2020 tarihinde imzaladığı 5 yıllık sporcu sözleşmesi bulunmaktadır.

(A) Spor Kulübü tarafından Bay (B)'ye sözleşme süresinin sonuna kadar yapılan ücret ödemeleri üzerinden %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacak, Bay (C)'ye yapılan ücret ödemeleri

üzerinden ise sözleşmenin 1/11/2019 tarihinden sonra akdedilmesi nedeniyle %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

**Örnek 2:** Lig usulüne tabi spor dallarında en üst ligde faaliyet gösteren (D) Spor Kulübünde görev yapan basketbolcu Bay (E)'nin, 1/7/2019 tarihinde 3 yıllık sözleşmesi bulunmakta olup, Bay (E)'nin sözleşmesi 1/7/2020 tarihinde ücret değişikliği nedeniyle yenilenmiştir.

(D) Spor Kulübü tarafından Bay (E)'ye 1/7/2019-30/6/2020 tarihleri arasında yapılan ücret ödemeleri üzerinden %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacak, 1/11/2019 tarihinden sonra yapılan sözleşme değişikliği nedeniyle 1/7/2020 tarihinden itibaren yapılacak ücret ödemelerinden ise %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

### **Sporculara yapılan ücret ödemelerinin beyanı ve tevkif suretiyle kesilen gelir vergisinin mahsubu**

**MADDE 31 - (1)** İşverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler ücret kapsamında vergilendirilmekte olup; sporculara, bu faaliyetlerine ilişkin olarak aylık ücret, başarı primi, maç başı ücreti, imza parası, imaj hakkı ve sair adlarla yapılan ödemeler ve taşınmaz veya taşıt verilmesi, konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatler de ücret kapsamında vergilendirilmektedir.

(2) 1/11/2019 tarihinden sonra akdedilerek geçerlilik kazanan veya 1/11/2019 tarihinden önce imzalanmakla birlikte bu tarihten sonra (süre uzatımı veya ücreti etkileyen değişiklikler gibi nedenlerle) yenilenen sporcu sözleşmelerine istinaden, tüm sporcular tarafından 1/1/2020 tarihinden itibaren elde edilen ücret gelirleri toplamının, 193 sayılı Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşması halinde, bu gelirlerin yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

(3) 1/11/2019 tarihinden önce akdedilerek geçerlilik kazanan ve yine bu tarihten sonra süre uzatımı veya ücreti etkileyen bir değişiklik yapılmayan sözleşmeler sona erinceye kadar, bu sözleşmeler kapsamında elde edilen ücret gelirleri için tutarı ne olursa olsun beyanname verilmeyecek ve diğer gelirler dolayısıyla beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir.

(4) Sporcu sözleşmesi olmadan çalışan sporcular tarafından elde edilen ücret gelirleri toplamının 193 sayılı Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşması halinde, bu gelirler her hâlükârda yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

(5) Sporcular tarafından elde edilen ücret gelirleri nedeniyle beyanname verilmemesi durumunda, tevkif suretiyle ödenen vergiler nihai vergi olacaktır. Yıllık beyanname verilmesi durumunda ise 193 sayılı Kanununun geçici 72 nci maddesi uyarınca kesilen vergilerin, vergi dairesine yatırılmış olması şartıyla hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilmesi mümkün olacaktır.

**Örnek 3:** Lig usulüne tabi spor dallarında en üst ligde faaliyet gösteren (F) Spor Kulübünde görev yapan futbolcu Bay (G)'nin 10/9/2019 tarihinde imzaladığı 3 yıllık, futbolcu Bay (H)'nin ise 15/1/2020 tarihinde imzaladığı 5 yıllık sporcu sözleşmesi bulunmaktadır. (F) Spor Kulübü her iki futbolcusuna da 2020 takvim yılında 1.000.000 TL ücret ve benzeri ödemeler yapmış ve bu ödemeler üzerinden 193 sayılı Kanununun geçici 72 nci maddesi uyarınca tevkif ettiği gelir vergilerini de vergi dairesine yatırmıştır.

(F) Spor Kulübü tarafından Bay (G)'ye yapılan ücret ödemeleri üzerinden sözleşmenin 1/11/2019 tarihinden önce akdedilmesi nedeniyle %15 oranında tevkifat yapılacak ve gelir vergisi tevkifatı nihai vergi olacaktır. Bay (G)'nin ücret gelirleri toplamı 193 sayılı Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşmakla birlikte bu gelirleri için yıllık beyanname verilmeyecektir.

(F) Spor Kulübü tarafından Bay (H)'ye yapılan ücret ödemeleri üzerinden ise

sözleşmenin 1/11/2019 tarihinden sonra akdedilmesi nedeniyle; %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacak ve ücret gelirleri toplamının 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşması nedeniyle, bu gelirler yıllık beyannameyle de beyan edilecektir. Yıl içinde kesilen vergiler, vergi dairesine yatırılmış olduğundan, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilecektir.

**Örnek 4:** Lig usulüne tabi spor dallarında en üst ligde faaliyet gösteren (I) Spor Kulübünde görev yapan voleybolcu Bayan (İ)'nin, 1/7/2018 tarihinde akdedilerek geçerlilik kazanan 3 yıllık sözleşmesi bulunmakta olup, Bayan (İ)'nin sözleşmesi 1/7/2020 tarihinde ücret ve süre uzatımı değişikliği nedeniyle yenilenmiştir. Bayan (İ)'ye 1/7/2020 tarihinden itibaren 800.000 TL ücret ve benzeri ödeme yapılmış ve bu ödemeler üzerinden 160.000 TL gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır. (I) Spor Kulübü, çalışanlarının ücret gelirleri üzerinden tevkif ettiği vergilerin yarısını vergi dairesine yatırmış, kalanını yatırmamıştır.

(I) Spor Kulübü tarafından Bayan (İ)'ye 1/7/2018-30/6/2020 tarihleri arasında yapılan ücret ödemeleri üzerinden %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacak ve yapılan gelir vergisi tevkifatları nihai vergi olacaktır. Bu gelirler için tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname verilmeyecektir.

(I) Spor Kulübü tarafından Bayan (İ)'ye 1/11/2019 tarihinden sonra yapılan sözleşme değişikliği nedeniyle 1/7/2020 tarihinden itibaren yapılacak ücret ödemelerinden ise %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacak ve ücret gelirleri toplamının 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşması nedeniyle, bu gelirler yıllık beyannameyle de beyan edilecektir. Yıl içinde kesilen vergilerin yarısı vergi dairesine yatırılmış olduğundan, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden de Bayan (İ)'ye yapılan ödemeler üzerinden kesilen vergilerin yarısı (80.000 TL) mahsup edilebilecektir.

## **Yürürlük**

**MADDE 32 - (1)** Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

## **Yürütme**

**MADDE 33 - (1)** Bu Tebliğ hükümlerini Hazine ve Maliye Bakanı yürütür.

---

**(1) 321 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile değişmeden önceki ibare, “yönetim”**

**(2) 321 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile değişmeden önceki fıkra,** “10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin; uluslararası sınıflandırmalara göre belirlenmiş olan, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerini, sosyal güvenlik kurumlarını ve mahallî idareleri ifade ettiği hükme bağlanmıştır.”

**(3) 321 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile değişmeden önceki ibare,** “genel yönetim kapsamında bulunan kamu idareleri ile bu idarelere bağlı, ilgili ve ilişkili kurum ve kuruluşlarda (ticaret şirketleri hariç)”

**(4) 321 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile değişmeden önceki ibare** “Genel yönetim kapsamındaki idareler ile bu idarelere bağlı, ilgili ve ilişkili kurum ve kuruluşlarda”

**(5) 321 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile değişmeden önceki Örnek 7:** “5018 sayılı Kanunun (II) sayılı cetvelinde yer alan (F) Üniversitesinde görevli Bay (G), 2020 yılı Kasım ayı içerisinde aynı cetvelde yer alan (H) Üniversitesine nakil yoluyla geçmiştir. Bay (G)'nin ücretlerine ait gelir vergisi matrahının, eski kurumundaki süre gelen gelir vergisi matrahları ile birleştirilmesi

ve Bay (G)'ye yapılan ödemelerin, tek işverenden elde edilen ücret olarak 193 sayılı Kanununun 61, 63, 94, 103 ve 104 üncü maddeleri kapsamında vergilendirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, Bay (G)'nin, (F) Üniversitesinde görevli iken (H) Üniversitesine verdiği hizmet karşılığı kendisine yapılan ücret ödemelerinin vergilendirilmesi de aynı şekilde olacaktır.”

**(6) 321 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile değişmeden önceki Örnek 8:** “(İ) Bakanlığında görevli Bayan (I), 2020 yılı içerisinde (K) Bakanlığının ilişkili kuruluşu olan (L) Kurumu yönetim kurulu üyeliği dolayısıyla huzur hakkı ücreti elde etmiştir. Bayan (I)'nın, (İ) Bakanlığı ile (L) Kurumu yönetim kurulu üyeliğinden aldığı ücret ödemeleri, tek işverenden elde edilen ücret olarak kümülatif matrah esas alınmak suretiyle vergilendirilecektir.”

**(7) 321 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile değişmeden önceki Örnek 9:** “(M) Bakanlığından ücret alan Bay (N), aynı zamanda (O) Hastanesi döner sermayesinden de ücret almaktadır. Bay (N)'ye yapılan ücret ödemeleri, tek işverenden elde edilen ücret olarak kümülatif matrah esas alınmak suretiyle vergilendirilecektir.”

**(8) 321 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile değişmeden önceki Örnek 10:** “(S) Bakanlığından ücret alan Bay (Ö), nakil yoluyla (T) Bakanlığına geçmiştir. Bay (Ö)'nün (T) Bakanlığındaki ücretlerine ait gelir vergisi matrahı, (S) Bakanlığındaki süre gelen gelir vergisi matrahı ile birleştirilecek ve tek işverenden elde edilen ücret olarak kümülatif matrah esas alınmak suretiyle vergilendirilecektir.”

**(9) 321 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile değişmeden önceki Örnek 11:** (U) Bakanlığından ücret alan Bayan (Ü), nakil yoluyla 16 Temmuz 2020 tarihinde (V) Üniversitesine geçmiştir. Bayan (Ü)'nün nakil tarihi itibarıyla (U) Bakanlığındaki ücretlerine ait kümülatif gelir vergisi matrahı 42.000 TL'dir. (V) Üniversitesi Bayan (Ü)'ye yapacağı ilk ücret ödemesinde, e-bordro programı veya (U) Bakanlığından Bayan (Ü)'nün süre gelen gelir vergisi matrahı bilgisini temin edecek ve yapacağı ücret ödemesi ile 42.000 TL'lik süre gelen gelir vergisi matrahını birleştirerek, tek işverenden elde edilen ücret olarak kümülatif matrah esas alınmak suretiyle vergilendirecektir.

**(10) 321 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile eklenen cümle,** “Hizmet erbabının talep etmesi ve işverenlerin de kabul etmesi kaydıyla, yıl içerisinde aynı anda birden fazla işverenden alınan ücret gelirleri de kümülatif matrah dikkate alınarak tevkifata tabi tutulabilir”

Tebliğ grubu:

[- GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞLERİ](#)