

# DENET VERGİ SİRKÜLER



Sirküler Tarihi : 09.12.2019  
Sirküler No : 2019/101

## 7194 SAYILI KANUNLA GELİR VERGİSİ KANUNUNDA YAPILAN DİĞER DÜZENLEMELER

07.12.2019 tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan [“7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”](#) (ilerleyen kısımlarda **“7194 sayılı Kanun”** yahut **“Kanun”** olarak anılacaktır) ile Gelir Vergisi Kanununda (GVK) önemli değişikler yapılmıştır.

Anılan Kanunla yapılan;

- Gelir vergisi tarifesi ile ücret gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin düzenlemeler 09.12.2019 tarih ve 2019/099 sayılı Sirkülerimiz ile
- Binek otomobillerin giderlerine ve amortismanlarına getirilen kısıtlamalara ilişkin düzenlemeler ise 09.12.2019 tarih ve 2019/100 sayılı Sirkülerimizde açıklanmıştır.

İşbu Sirkülerimizde, 7194 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanununda yapılan diğer düzenlemeler açıklanacaktır.

### 1. ÇALIŞANLARA SAĞLANAN ULAŞIM GİDERLERİNE İLİŞKİN İSTİSNA UYGULAMASI:

Mevcut düzenlemeler uyarınca, hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak amacıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri gelir vergisinden istisnadır (GVK Md:23/10).

## BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14  
Park Plaza Kat:4  
34398 Maslak/İstanbul  
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00  
Fax: +90 212 365 62 02  
e-mail: bdo@bdo.com.tr  
[www.bdo.com.tr](http://www.bdo.com.tr)

*Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited’in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş. bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.*

*BDO International global ağıının toplam gelirleri 2019 yılında 9,6 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167’den fazla ülkede bulunan 1.809 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dâhil dünya çapında 88.110 kişi çalışmaktadır.*

*Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.*

2018/12 sayılı Duyurumuzda ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, Maliye İdaresi şirket personeline yapılan nakdi ödemelerin yanı sıra akbil ödemelerini de bu istisna kapsamında görmemekte, bu suretle sağlanan menfaatlerin net ücretin bir unsuru olarak değerlendirilip ücretin brüt tutarının hesaplanması ve brüt tutar üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 1 inci bendi gereği tevkifat yapılması gerektiğini özetler yoluyla ifade etmekteydi. Bu anlayışın sonucu olarak, istisna kapsamında görülmeyen bu giderlere ilişkin KDV'lerin indirimi de kabul edilmemekteydi. Buna karşılık mahkemeler, bu gidere ilişkin KDV'nin indirilebileceği ve stopaj yapılmaksızın bunların gider olarak vergi matrahından indirilebileceği yönünde kararlar vermektedir. Özetle bu konuda tartışmalar yaşanmaktaydı.

7194 sayılı Kanunla getirilen düzenlemeyle<sup>1</sup>, işverenlerce taşıma hizmeti verilmeyen durumlarda da, çalışılan günlere ait bir günlük ulaşım bedelinin 10 TL'yi aşmaması ve buna ilişkin ödemenin toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçlarının temini şeklinde yapılması halinde, çalışanlara sağlanan söz konusu menfaat gelir vergisinden istisna tutulmuştur. Ancak ödemenin anılan tutarı aşması halinde aşan kısım ile hizmet erbabına ulaşım bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ücret olarak vergilendirilecektir. Ulaşım giderlerine ilişkin olarak getirilen söz konusu istisna düzenlemesi, 01.01.2020 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir (7194 sayılı Kanun Md:52/1-ç).

Böylece tartışmalar sona erdirilmiş ve konu net bir düzenlemeye kavuşmuştur. Ancak bu konu yeni bir istisna ihdası suretiyle yapıldığı için geçmişte sağlanan menfaatlerin gelir vergisi stopajına tabi tutulması gerektiği görüşüne yasal bir zemin kazandırmıştır. Başka bir deyişle geçmişte hesaplanmayan stopajlar ve gider kayıtları yönünden riski artmıştır.

Diğer taraftan, günlük ulaşım bedellerine ilişkin getirilen istisna tutarı her yıl bir önceki yıla ait yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle dikkate alınacaktır<sup>2</sup>.

Bilindiği üzere işverenlerce, işyerinde veya müştemilatında yemek verilmeyen durumlarda, çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 2019 yılı için 19 TL'yi<sup>3</sup> aşmaması ve ilgili ödemenin yemek verme hizmetini sağlayan mükelleflere yapılması şartıyla, çalışanlara sağlanan söz konusu menfaat gelir vergisinden istisnadır. **186 Seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği (R.G. 26.07.1995 - 22355) uyarınca, anılan istisnanın uygulanmasında yemek bedeline KDV dâhil değildir. Aynı şekilde, istisna kapsamına alınan 10 TL tutarındaki günlük ulaşım bedeline de, KDV'nin dâhil olmadığı görüşüdeyiz.**

<sup>1</sup> 7194 sayılı Kanunun 11'inci maddesiyle, GVK'nın 23/1-10 maddesine eklenen hüküm uyarınca

<sup>2</sup> 7194 sayılı Kanunun 19'uncu maddesiyle GVK'nun mükerrer 123'üncü maddesinde yapılan düzenleme uyarınca.

<sup>3</sup> 305 Seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği [R.G. 31.12.2018 - 30642 (3. Mükerrer)]

Ayrıca, yasal sınır dahilinde sağlanan ve toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçları ile tevsik edilen ulaşım bedellerine ilişkin yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılabileceğini düşünüyoruz. İstisna tutarını aşan menfaatler (istisna tutarına isabet eden KDV hariç olmak üzere), brütleştirilmek suretiyle ücret olarak vergilendirilmelidir.

## 2. SERBEST MESLEK KAZANÇLARINA KONU İSTİSNA DÜZENLEMESİNE GETİRİLEN KISITLAMA:

GVK'nın serbest meslek kazançlarında istisna hükümlerinin düzenlendiği 18'inci maddesi uyarınca; müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisinden müstesnadır.

Ancak, anılan madde kapsamında yapılan ödemeler üzerinden % 17 oranında gelir vergisi stopajı uygulanır (GVK Md. 94/2-a). Söz konusu stopaj uygulaması nihai vergileme niteliğindedir.

7194 sayılı Kanunun 10'uncu maddesiyle GVK'nın yukarıda anılan maddesinde değişiklik yapılmıştır. Buna göre, söz konusu madde kapsamında elde ettikleri serbest meslek kazançları, gelir vergisi tarifesinin 4. diliminde yer alan tutarı aşan mükellefler, anılan istisnadan yararlanamayacaktır.

Söz konusu sınırı aşan mükelleflerin, ilgili kazançlarının sadece aşan kısmını değil tamamını yıllık gelir vergisi beyannameyle beyan etmeleri gerekmekte olup, beyan edilen kazanç üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, tevkif suretiyle ödenen vergiler mahsup edilecektir.

Diğer taraftan, GVK'nın 18'inci maddesi kapsamında elde edilen ve anılan sınırı aşmayan serbest meslek kazançları üzerinden hesaplanan % 17 oranında gelir vergisi stopajı ise önceden olduğu gibi, nihai vergi niteliğinde olacaktır.

Getirilen düzenlemenin uygulanmasına, 01.01.2020 yılından itibaren elde edilecek kazançlardan başlanacaktır. Dolayısıyla, 2019 yılında GVK'nın 18'inci maddesi kapsamında elde edilen serbest meslek kazançlarının tutarı ne olursa olsun, beyan edilmeyecek olup, uygulanan % 17 oranındaki gelir vergisi stopajı nihai vergi olacaktır.

Bilindiği üzere, GVK'nın 94/1. maddesi uyarınca, gerçek gelirlerini beyan etmek zorunda olan serbest meslek erbapları anılan madde kapsamında yapacağı ödemelerden gelir vergisi stopajı yapmakla mükelleftir. Diğer taraftan, 7194 sayılı Kanunla yapılan düzenleme uyarınca, yukarıda açıklanan şekilde beyan yükümlülüğü altına girecek olan serbest meslek erbabının ücret, kira gibi GVK'nın 94 üncü maddesi kapsamında yapacağı ödemeler olması halinde, gelir vergisi stopajı yapma yükümlülüğü bulunmamaktadır.

### 3. VERGİYE UYUMLU MÜKELLEFLERE SAĞLANAN VERGİ İNDİRİMİ İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER:

Bilindiği üzere, Gelir Vergisi Kanununun “Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi” başlıklı mükerrer 121’inci maddesinde, vergiye uyumlu, bir diğer ifadeyle vergisini tam ve zamanında ödeyen mükelleflere yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin, % 5’i oranında indirim teşviki sağlanmaktadır. İndirimden yararlanmak için ilgili şartlardan bazıları ise;

- *İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresi içerisinde verilmiş ve ödenmiş olması,*
- *İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıl içerisinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibariyle herhangi bir tarhiyat bulunmamasıdır.*

Maliye İdaresinin anlayışı, yukarıda belirtilen vergi beyannameleri ve vergi türleri ifadesinden tüm beyanname ve vergi çeşitlerinin anlaşılması gerektiği yönündeydi. 7194 sayılı Kanunun 18’inci maddesiyle GVK’nın mükerrer 121’inci maddesinde yapılan değişiklik ile vergi beyannameleri ibaresinin, yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri, geçici vergi beyannameleri, muhtasar, muhtasar ve prim hizmet beyannameleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi beyannamelerini; vergi ibaresinin ise, anılan Bakanlığa bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri kapsadığı hüküm altına alınmıştır. Böylelikle vergi beyannameleri ve vergi ibaresi maddeye getirilenler ile sınırlandırılmıştır.

Ayrıca, 7194 sayılı Kanun ile indirimden yararlanmak için vergi beyannamelerinin kanuni süresinde ödenmiş olması koşulu, vergi indiriminden yararlanılacak gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinin verilme süresinde ödenmesi şartıyla sınırlandırılmaktadır. Böylelikle indirimden yararlanmak için ilgili beyannameler nedeniyle tahakkuk eden vergilerin ödenme koşulu, anılan beyannamelerin kanuni süresinde ödenmesine değil, indirimden yararlanılacak gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinin verilme süresine taşınmıştır.

Diğer taraftan, getirilen düzenleme ile birlikte, vergi indiriminden yararlanıldıktan sonra yapılan tespitlerde, ilgili mevzuatı gereği istenilen bilgi ve belgelerin tam ve eksiksiz olarak ibraz edilmiş olması koşuluyla, mahsuben iade talepleriyle ilgili olarak vergilerin eksik ödendiği tespit olunursa, mahsuben ödenmek istenen vergilerin % 10’una kadar yapılan eksik ödemeler, vergi indiriminden yararlanmaya engel teşkil etmeyecektir. Madde gerekçesinde, getirilen bu düzenlemeyle vergi indiriminden yararlanacak uyumlu mükellef sayısının artırılmasının amaçlandığı belirtilmektedir.

Vergi indiriminden yararlanmak için bir diğer koşul ise mükelleflerin indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibariyle vergi aslı 1.000 TL üzerinde vadesi geçmiş vergi borcunun bulunmamasıdır. Anılan tutarın içine vergi cezaları dâhilken, 7194 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, vergi aslı ibaresine vergi aslına bağlı fer'i alacaklar da dâhil edilmiştir. Dolayısıyla, ödenmemiş olan vergi cezalarının yanı sıra, ödenmemiş gecikme zammı, gecikme faizi gibi vergi aslına bağlı fer'i alacaklar da kapsama alınmıştır.

7194 sayılı Kanunla vergi indirimiyle ilgili olarak getirilen yeni düzenlemeler, **01.01.2020 tarihinden itibaren verilmesi gereken** yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinden itibaren uygulanmaya başlanacaktır (7194 sayılı Kanun Md: 52/1-f). Dolayısıyla 2019 yılı gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri de bu değişiklikler kapsamına girecektir.

#### 4. VEKÂLET ÜCRETİ ÖDEMELERİNE KONU TEVKİFAT UYGULAMASINA İLİŞKİN DÜZENLEME:

7194 sayılı Kanunun 16'ncı maddesiyle GVK'nun 94/2. Maddesine eklenen fıkra uyarınca, İcra ve İflas Kanunu ile Avukatlık Kanunu uyarınca karşı tarafa yükletilen vekâlet ücretini (icra ve iflas müdürlüklerine yatırılanlar dâhil) ödeyenler gelir vergisi tevkifatı yapmakla mükellef kılınmıştır. Söz konusu düzenleme, 7194 sayılı Kanunun yayımlandığı tarihte yürürlüğe girmiştir.

Getirilen düzenlemeyle, İcra ve İflas Kanunu ile Avukatlık Kanunu uyarınca karşı tarafa yükletilen vekâlet ücretinin doğrudan avukata ödendiği ya da icra ve iflas müdürlüklerine yatırıldığı durumlarda, gelir vergisi tevkifatının aleyhine vekâlet ücreti hükmedilenler tarafından yapılması gerekmektedir. Ancak, vekâlet ücretinin avukatın müvekkiline ödendiği durumda ise gelir vergisi tevkifatı, vekalet ücretinin müvekkil tarafından avukata ödendiği aşamada yapılacaktır.

Diğer taraftan, GVK'nın 94'üncü maddesinde sayılmayanlar, diğer bir ifadeyle tevkifat yükümlülüğü bulunmayanlar tarafından yapılan vekâlet ücreti ödemeleri üzerinden ise mevcut uygulamada olduğu gibi tevkifat yapılmayacaktır. Ayrıca, vekâlet ücretini ödemekle yükümlü olanlarca, ücretli olarak çalışan avukatların işverenlerine yapılan vekâlet ücreti ödemelerinden de tevkifat yapılmayacak, işverenin vekâlet ücretini avukata ödemesi esnasında ise işverence ücret hükümlerine göre tevkifat yapılmaya devam edilecektir.

#### 5. GELİR VERGİSİ KANUNUNUN GEÇİCİ 67'NCİ MADDESİNDE YAPILAN DÜZENLEME:

7194 sayılı Kanunun yayımı tarihinde yürürlüğe giren 20'nci maddesiyle GVK'nun geçici 67/6. maddesinde yapılan değişiklik uyarınca, Cumhurbaşkanına verilmiş olan GVK'nın Geçici 67. madde kapsamında belirtilen tevkifat oranlarını yabancı para cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden sağlanan gelirler ile döviz cinsinden açılmış hesaplardan elde edilen faiz gelirleri için olan beş puana kadar olan artırma yetkisi, "ayrı ayrı veya birlikte bir katına kadar artırmaya" şeklinde değiştirilmiştir.

Saygılarımızla.