

DENET VERGİ SİRKÜLER



Sirküler Tarihi : 09.12.2019
Sirküler No : 2019/099

7194 SAYILI KANUNLA GELİR VERGİSİ TARİFESİ İLE ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN YAPILAN DÜZENLEMELER

Önemli vergisel düzenlemeler içeren [“7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”](#) (ilerleyen kısımlarda **“7194 sayılı Kanun”** yahut **“Kanun”** olarak anılacaktır) 07.12.2019 tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Anılan Kanun ile gelir vergisi tarifesinde ve ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde önemli düzenlemeler yapılmıştır. İşbu Sirkülerimizde söz konusu düzenlemeler açıklanacaktır.

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

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 dahil 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.

1. GELİR VERGİSİNDE TARİFESİNDE YAPILAN DEĞİŞİKLİLER:

7194 sayılı Kanun yürürlüğe girmeden önceki 2019 yılı gelir vergisi tarifesi şu şekildedir:

<u>18.000 TL'ye kadar</u>	<u>% 15</u>
<u>40.000 TL'nin 18.000 TL'si için 2.700 TL, fazlası</u>	<u>% 20</u>
<u>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</u>	<u>% 27</u>
<u>98.000 TL'den fazlasının 98.000 TL'si için 22.760 TL, (ücret gelirlerinde 148.000 TL'den fazlasının 148.000 TL'si için 36.260 TL), fazlası</u>	<u>% 35</u>

7194 sayılı Kanunun 17'inci maddesiyle, Gelir Vergisi Kanununun (**GVK**) "Esas Tarife" başlıklı 103'üncü maddesinde yer alan gelir vergisi tarifesiyle ilgili gelir vergisi dilimlerinde ve oranlarında değişiklikler yapılmıştır. Yapılan değişiklik sonrası yeni gelir vergisi tarifesi şu şekildedir:

<u>18.000 TL'ye kadar</u>	<u>%15</u>
<u>40.000 TL'nin 18.000 TL'si için 2.700 TL, fazlası</u>	<u>%20</u>
<u>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</u>	<u>%27</u>
<u>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</u>	<u>%35</u>
<u>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</u>	<u>%40</u>

Yapılan değişiklik ile birlikte gelir vergisi tarifesine yeni dilim eklenerek, üst dilim yüzde 35'ten yüzde 40'a çıkarılmıştır.

7194 sayılı Kanunun yürürlüğünü düzenleyen 52'nci maddesinin 1/e bendi uyarınca, 01.01.2019 - 31.12.2019 tarihleri arasında elde edilen gelirlere yukarıda verilen yeni gelir vergisi tarifesi uygulanacaktır. Buna göre, 2019 yılında elde edilen 500.000 TL ve üzerinde kazançlar değişiklikten önceki duruma göre %35 oranında vergilenecekken, bu değişiklik sonucu yüzde 40 oranında gelir vergisine tabi olacaktır.

Ancak, aşağıda detaylı olarak aıklanđıđı üzere, Kanunun 21'inci maddesi ile GVK'ya eklenen geçici 91 inci maddeye göre, 1.1.2019-31.12.2019 tarihleri arasında elde edilen ücret gelirlerine, değişiklik öncesi geçerli olan gelir vergisi tarifesi uygulanacaktır. Dolayısıyla, 2019 yılında elde edilen ücret gelirlerine **değişiklik öncesi**, diğer gelirlere ise **değişiklik sonrası** geçerli olan gelir vergisi tarifesi uygulanacaktır.

2. ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER:

2.1. Ücret Gelirlerine Uygulanacak Gelir Vergisi Tarifesine Yönelik Düzenlemeler:

Yukarıda aıklanđıđı üzere, 7194 sayılı Kanunla, GVK'nda yer alan gelir vergisi tarifesinde değişiklikler yapılmıştır.

Ücret gelirleri de 7194 sayılı Kanunla yeniden düzenlenen tarifeye tabi olacaktır.

Ancak, 7194 sayılı Kanunun 22'nci maddesiyle GVK'na eklenen geçici 91. madde uyarınca, 1.1.2019-31.12.2019 tarihleri arasında elde edilen ücret gelirlerine, 7194 sayılı Kanunla getirilen değişiklik öncesi geçerli olan gelir vergisi tarifesi uygulanacaktır.

Diğer taraftan, 2020 yılından itibaren elde edilen ücret gelirleri, 7194 sayılı Kanunla getirilen yeni gelir vergisi tarifesine tabi olacaktır.

Bilindiği üzere, gelir vergisi tarifesinde yer alan gelir dilimi tutarları, her yıl bir önceki yıla ait yeniden değerleme oranında artırılmak suretiyle uygulanmaktadır. Buna göre, 2020 yılında elde edilen ücret gelirleri için uygulanacak yeni tarifede yer alan gelir vergisi dilimleri, 2019 yılına ait yeniden değerleme oranında artırılarak uygulanacaktır.

2.2. Tek İşverenden Alınan Ücret Gelirlerine Yönelik Düzenlemeler:

7194 sayılı Kanun ncesinde, GVK'nın 86'ncı maddesi uyarınca, tek işverenden alınan ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler için yıllık beyanname verilmemekte, diğer gelirler nedeniyle verilecek beyannamelere de bu gelirler dâhil edilmemekteydi.

Ancak, 7194 sayılı Kanunun 15'inci maddesiyle GVK'nın 86'ncı maddesinin birinci fıkrasının 1/b bendinde yapılan değişiklik uyarınca; tek işverenden alınmış olsa dahi, gelir vergisi tarifesinin 4. diliminde¹ yer alan tutarı aşan ücretler için gelir vergisi beyannamesinin verilmesi, şayet diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde verilecek beyannameye söz konusu ücret gelirlerinin de dâhil edilmesi gerekmektedir.

¹ 2020 yılında elde edilecek ücret gelirleri için gelir vergisi tarifesinin 4. diliminde yer alan 500.000 TL'lik sınır, 2019 yılına ilişkin yeniden değerleme oranında artırılarak dikkate alınacaktır.

Diğer taraftan, söz konusu düzenleme 01.01.2020 yılından itibaren elde edilen ücret gelirlerine uygulanacaktır². Dolayısıyla 2019 yılında tek işverenden alınan ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler için yıllık beyanname verilmesine gerek bulunmamaktadır.

2.3. Birden Fazla İşverenden Alınan Ücret Gelirlerine Yönelik Düzenlemeler:

GVK'nın 86'ncı maddesi uyarınca, birden fazla işverenden ücret almakla birlikte, birden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamı gelir vergisi tarifesinin 2. diliminde yer alan tutarı (2019 yılı için 40.000 TL'yi) aşan ücretler için gelir vergisi beyannamesi verilmesi gerekmektedir. Birinci işverenden sonraki ücret gelirlerinin hangisi olduğuna mükellefler serbestçe karar verebilmektedir. Söz konusu düzenlemelerde herhangi bir değişiklik yapılmamıştır.

Diğer taraftan, 7194 sayılı Kanununun 15'inci maddesiyle GVK'nın 86'ncı maddesinde yapılan değişiklik uyarınca, birinci işverenden alınan **dâhil** ücret gelirleri toplamı gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşarsa, tüm ücret gelirlerinin beyan edilmesi gerekmektedir.

Ancak, anılan düzenleme 01.01.2020 tarihinden itibaren elde edilen ücret gelirlerine uygulanacaktır³. Dolayısıyla, 2019 yılında birinci işverenden alınan **dâhil** ücret gelirleri toplamı gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşsa bile birinci işverenden sonraki ücretlerin toplamı tarifesinin 2 diliminde yer alan tutarı aşmadığı takdirde beyan edilmeyecektir. Ancak birden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamı gelir vergisi tarifesinde 2. diliminde yer alan tutarı (2019 yılı için 40.000 TL'yi) aşarsa, ilgili ücret gelirleri beyan edilecektir.

2.4. Spor Hakemlerinin ve Sporcuların Ücret Gelirlerine Yönelik Düzenlemeler:

7194 sayılı Kanunla getirilen düzenleme öncesinde, spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler gelir vergisinden istisnayıydı. Ancak, 7194 sayılı Kanununun 10'uncu maddesiyle, GVK'nın "Teşvik İkramiye ve Mükafatları" başlıklı 29'uncu maddesinde yapılan değişiklik ile spor hakemlerine ödenen ücretlerin gelir vergisinden istisna tutulmasına ilişkin düzenleme, basketbol ve voleybol dallarının en üst liglerinde görev alanlar hariç, amatör spor yarışmalarını yöneten hakemlerle sınırlandırılmıştır. Söz konusu düzenleme 01.01.2020 tarihinden itibaren yürürlüğe girecektir (7194 sayılı Kanununun 52/1-ç).

7194 sayılı Kanun öncesinde, GVK'nun Geçici 72'nci maddesi uyarınca, 31.12.2019 tarihine kadar sporculara yapılan ödemeler oynadıkları lig kategorisine göre % 5 ile % 15 oranlarında gelir vergisi tevkifatına tabidir. Söz konusu tevkifat uygulaması nihai vergileme olup, sporcuların elde ettikleri söz konusu gelirleri nedeniyle beyanname vermelerine gerek bulunmamaktaydı.

² 7194 sayılı Kanununun yürürlüğünü düzenleyen 52'nci maddesinin 1/c bendi.

³ 7194 sayılı Kanununun yürürlüğünü düzenleyen 52'nci maddesinin 1/c bendi.

7194 sayılı Kanunun 21'inci maddesiyle GVK'nun Geçici 72'nci maddesinde yapılan değişlikle, sporcuların ücretlerine yönelik olarak 31.12.2019 tarihine kadar uygulanacak söz konusu düzenleme 31.12.2023 tarihine kadar uzatılmıştır. Diğer taraftan, üst ligdekiler için tevkifat oranı % 15'ten, % 20'ye çıkarılmıştır.

Getirilen diğer bir düzenleme uyarınca, sporcuların gelir vergisi tarifisinin 4. diliminde yer alan tutarı aşan ücret gelirleri için gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gerekmektedir. Yıllık beyanname verilmesi durumunda, beyan edilen gelirler üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, tevkifat yapmakla sorumlu olanlarca vergi dairesine ödenmiş olması şartıyla, kesilen vergiler mahsup edilecektir.

Ancak, sporcuların elde ettiği ücret gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin söz konusu düzenlemeler, **01.01.2020 tarihinden itibaren elde edilen** gelirlere uygulanacaktır⁴. Dolayısıyla, sporcuların 2019 yılında elde ettikleri ücret gelirleri, gelir vergisi tarifisinin 4. diliminde yer alan tutarı aşıya bile, söz konusu ücret gelirleri için beyanname verilmeyecektir.

Diğer taraftan, 01.11.2019 tarihinden önce düzenlenen sporcu sözleşmeleri kapsamındaki ücret ödemeleri için 7194 sayılı Kanun öncesindeki (eski) düzenlemeler geçerli olacaktır⁵. Buna göre, 01.11.2019 tarihinden önce düzenlenen sözleşmelere konu sporcu ücretleri, en fazla % 15 oranında gelir vergisi tevkifatına tabi olacaktır. Ayrıca, anılan sözleşmeler kapsamında elde edilen sporcu ücret gelirleri 2020 veya ilerleyen yıllarda gelir vergisi tarifisinin 4. diliminde yer alan tutarı aşıya bile, söz konusu ücret gelirleri için yıllık beyanname verilmeyecektir. Ancak, 01.11.2019 tarihinden önce düzenlenen sporcu sözleşmelerine ilişkin olarak 01.11.2019 tarihinden sonra yapılan süre uzatımını ve ücreti etkileyen değişiklikler, 7194 sayılı Kanunla getirilen yeni düzenlemelere tabi olacaktır.

3. ANAYASA'YA AYKIRILIK SORUNU:

Yukarıdaki bölümlerde belirttiğimiz üzere, 7194 sayılı Kanun ile ücret geliri dışındaki gelirlere ilişkin gelir vergisi tarifesi 2019 yılında elde edilen gelirleri de içerecek şekilde artırılmıştır.

Bu durumun Anayasa'nın Vergi Ödevi başlıklı 73. Maddesi'nin,

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.”

şeklindeki düzenlemelerine aykırı olduğunu düşünüyoruz. Zira yapılan bu düzenlemelerle, bir yandan ücret gelirleri ile ücret dışı gelirler birbirinden ayrıştırılarak, ücret dışı gelirler aleyhine söz konusu maddede yer alan vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtılması hükmüne aykırı bir düzenleme yapılmıştır.

⁴ 7194 sayılı Kanunun yürürlüğünü düzenleyen 52'nci maddesinin 1/g bendi.

⁵ 7194 sayılı Kanunun 22'nci maddesiyle GVK'ya eklenen geçici 91'inci madde hükmü uyarınca.

Ayrıca bu düzenlemelerin, 2019 yılında elde edilen gelirleri etkilemesinin, Anayasa'nın 2. Maddesinde belirtilen hukuk devleti düzenlemesine de aykırı olduğunu düşünüyoruz. Bu maddeden çıkan yasaların geriye yürümezliği ilkesi, belirlilik ilkesi, hukuki güven ilkesi gibi Anayasa Mahkemesi kararlarında benimsenen ilkeler, yapılan bu düzenlemeyle ihlal edilmiştir.

Önümüzdeki dönemde, bu düzenlemelerin iptali için Anayasa Mahkemesi'ne davalar açılacağını bekliyoruz. Bilindiği üzere düzenleme iptali kişisel bazda dava açmak mümkün değildir. Ancak bu düzenlemelere uygun olarak verilecek beyannamelerin ihtirazi kayda ve davaya konu edilip, Anayasa'ya aykırılık iddiasının vergi mahkemelerinin dikkatine sunulması mümkündür. Mahkemeler bu iddiayı uygun bulursa, düzenlemelerin iptali için kendileri Anayasa Mahkemesi'ne başvurabilirler.

Saygılarımızla.