

DENET VERGİ SİRKÜLER



Sirküler Tarihi : 28/03/2018
Sirküler No : 2018/048

7103 SAYILI “VERGİ KANUNLARI İLE BAZI KANUN VE KANUN HÜKMÜNDE KARARNAMELERDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASI HAKKINDA KANUN” İLE GELİR VERGİSİ KANUNU VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNU’NDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

2018/047 sayılı Sirkülerimizde açıklandığı üzere “Yeni Torba Yasa” olarak adlandırılan [7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun](#) (Kanun) 27.03.2018 tarih ve 30373 (II. Mükerrer) Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ve Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)’nda yapılan değişikliklere aşağıda yer verilmiştir.

1. GELİR VERGİSİ KANUNU’NDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER:

1.1. Konutlara Kurulan ve 10 kW’a Kadar Lisansız Elektrik Üretimi Yapan Bir Üretim Tesisinden Yapılan Elektrik Satışlarına Esnaf Muafılığı Getirilmiştir

Kanun’un 3’üncü maddesi ile GVK’nun 9’uncu maddesinin birinci fıkrasına (8) numaralı bendinden sonra gelmek üzere aşağıdaki bent eklenmiş ve mevcut (9) numaralı bent (10) numaralı bent olarak teselsül ettirilmiştir:

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 2017 yılında 8,1 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 160’den fazla ülkede bulunan 1.500 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 74.000’nin üzerinde kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla 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.

“9. 14/3/2013 tarihli ve 6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu uyarınca lisanssız yürütülebilecek faaliyetler kapsamında yenilenebilir enerji kaynaklarına dayalı elektrik enerjisi üretimi amacıyla, sahibi oldukları veya kiraladıkları konutların çatı ve/veya cephelerinde kurdukları kurulu gücü azami 10 kW’a kadar (10 kW dâhil) olan (Kat maliklerince ana gayrimenkulün ortak elektrik enerjisi ihtiyacının karşılanması amacıyla kurulan dâhil) yalnızca bir üretim tesisinden üretilen elektrik enerjisinin ihtiyaç fazlasını son kaynak tedarik şirketine satanlar (Bu bendin uygulanmasında üçüncü fıkra hükmü dikkate alınmaz.);”

Anılan değişiklik uyarınca, Elektrik Piyasası Kanunu uyarınca lisanssız yürütülebilecek faaliyetler kapsamında yenilenebilir enerji kaynaklarına dayalı elektrik enerjisi üretimi amacıyla, **sahibi oldukları veya kiraladıkları konutların çatı ve/veya cephelerinde kurdukları kurulu gücü azami 10 kW’a kadar (10 kW dâhil) olan (Kat maliklerince ana gayrimenkulün ortak elektrik enerjisi ihtiyacının karşılanması amacıyla kurulan dâhil) yalnızca bir üretim tesisinden üretilen elektrik enerjisinin ihtiyaç fazlasını son kaynak tedarik şirketine satan gerçek kişiler** esnaf muaflığı kapsamına alınmıştır.

Bu suretle, yukarıdaki kapsama giren lisanssız elektrik üretim tesisinden satış geliri elde eden gerçek kişilerin, (Kanun’un yayım tarihi olan 28.03.2018 itibarıyla) gelir vergisi mükellefiyeti tesis ettirmelerine ve gelir vergisi beyannamesi vermelerine gerek kalmamaktadır.

Keza ilgili madde kapsamında, esnaf muaflığından faydalananların, bu faaliyet kapsamında satın aldıkları mallara ve giderlerine ilişkin, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden aldıkları belgeleri saklamak zorunlulukları da bulunmamaktadır.

GVK’nun 9’uncu maddesinin son fıkrası uyarınca; esnaf muaflığının, GVK’nun 94’üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle kesilen vergiye şümulü olmadığından, farklı bir düzenleme yapılmadığı sürece, söz konusu ihtiyaç fazlası elektrik alımını yapan firmaların, alım bedeli üzerinden %5 oranında gelir vergisi tevkifatı yapmaları gerekecektir.

1.2. Kadın Çalışanlara Yönelik Olarak Sağlanan Kreş ve Gündüz Bakımevi Hizmet ve Yardımlarına Gelir Vergisi İstisnası Getirilmiştir

Kanun’un 4’üncü maddesi ile GVK’nun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki bent eklenmiştir:

“16. İşverenlerce, kadın hizmet erbabına kreş ve gündüz bakımevi hizmeti vermek suretiyle sağlanan menfaatler (İşverenlerce bu hizmetlerin verilmediği durumlarda, ödemenin doğrudan bu hizmetleri sağlayan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine yapılması şartıyla, her bir çocuk için aylık, asgarî ücretin aylık brüt tutarının %15’ini aşmamak üzere bu istisnadan yararlanılır. Kreş ve gündüz bakımevi hizmetini sağlayanlara yapılan ödemelerin belirlenen istisna tutarını aşan kısmı ile hizmet erbabına bu amaçla nakden yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir. Bu bentte yer alan %15 oranını, asgarî ücretin aylık brüt tutarının %50’sine kadar artırmaya ve kanuni seviyesine getirmeye Bakanlar

Kurulu, bu istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.).”

Bu düzenleme ile, maddenin yürürlük tarihi olan 28.03.2018 itibariyle işverenlerce; kadın hizmet erbabına yönelik olarak kreş ve gündüz bakımevi hizmeti verilmek suretiyle sağlanan menfaatler ücret istisnası kapsamına alınmıştır.

Anılan hizmetin işverenlerce işyerinde sağlanmadığı durumlarda ise;

- Ödemenin **doğrudan** bu hizmetleri sağlayan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine yapılması,
- Ödeme tutarının her bir çocuk için aylık, asgarî ücretin aylık brüt tutarının %15’ini aşmaması

şartlarının bir arada sağlanması kaydıyla, kadın çalışanlara yönelik olarak yapılan kreş ve gündüz bakımevi hizmet yardımları da söz konusu ücret istisnasından yararlanacaktır.

Dolayısıyla, işverenlerce:

- Kreş ve gündüz bakımevi hizmetini sağlayanlara yapılan ödemelerin belirlenen istisna tutarını aşan kısmı,
- Hizmet erbabına bu amaçla nakden yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilmeye devam edecektir.

1.3. Çalışanlara Yapılan Kıdem ve Benzeri Mahiyetteki Tazminat Ödemelerinin Vergilendirilmesine İlişkin Yeni Düzenlemeler Yapılmıştır

Kanun’un 5’inci maddesi ile GVK’nun 25 inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir (Madde, Kanun’un yayım tarihi olan 28.03.2018 itibariyle yürürlüğe girmiştir).

“7. a) 25/8/1971 tarihli ve 1475 sayılı İş Kanunu ve 20/4/1967 tarihli ve 854 sayılı Deniz İş Kanununa göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 13/6/1952 tarihli ve 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (Hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz.);

b) Hizmet erbabının tabi olduğu mevzuata göre bu bendin (a) alt bendinde belirtilen istisna tutarının hesabında dikkate alınmak şartıyla, hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar (Bu bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.);”

Yukarıda yer verilen “7/a” fıkrası hükmü, GVK’nun anılan değişiklik öncesi hükmü ile farklılık içermemektedir.

Bununla birlikte Kanun ile eklenen “7/b” fıkrası uyarınca hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra hizmet erbabına, karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi adlar altında yapılan ödemeler ve yardımların, çalışanın tabi olduğu mevzuata göre kıdem tazminatına ilişkin söz konusu istisna tutarın hesabında dikkate alınması gerektiği hususuna açıklık getirilmiştir.

Böylece, anılan Kanunlar uyarınca ödenecek kıdem tazminatlarından istisna edilecek tutar hesap edilirken, metne eklenen (7) numaralı bendin (b) alt bendinde sayılan ödemeler de dahil edilerek, ödemeler toplamı üzerinden istisna uygulanması, istisnayı aşan tutarların ise ücret olarak gelir vergisine tabi tutulması hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan Kanun’un 7’nci maddesi ile GVK’nun 61 inci maddesinin üçüncü fıkrasına aşağıdaki bent eklenmiştir.

“7. Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar.”

Anılan değişiklikle; hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra, karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatları, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemelerin ve yardımların, ücretin bir unsuru olduğu hükme bağlanmıştır.¹

Karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında, kıdem tazminatı tavanına kadar zaten kıdem tazminatı karşılığı ödeme yapıldığı durumlarda, bu düzenlemenin anlamı; tazminat, iş kaybı tazminatı, iş sonu tazminatı, iş güvencesi tazminatı gibi adlar altında yapılan tüm ödemeler ve yardımlar üzerinden gelir vergisi ödeneceğidir. Diğer bir deyişle yapılan değişiklik, kıdem tazminatı karşılığında ödeme yapılmayan az sayıdaki olayda, yapılan ödemeleri gelir vergisinden istisna ederek, çalışan lehine sonuç doğuracaktır. Bizim anlayışımıza göre, kıdem tazminatına ilaveten bu amaçla yapılan tüm ödemelerin, herhangi bir sınırlama olmaksızın gelir vergisinden istisna edilmesi daha isabetli olurdu.

¹ Bu düzenleme nedeniyle, Kanunun yayımından önce yapılan bu nitelikteki ödemelerin ücret olarak değerlendirilmeyeceğini düşünüyoruz.

1.4. Net Ücretin, Gelir Vergisi Tarifesi Dolayısıyla Asgari Ücretin Altında Kalması Durumunda, İlave Asgari Geçim İndirimi Uygulaması

Kanun'un 6'ncı maddesi ile GVK'nun 32'nci maddesine dördüncü fıkrasından sonra gelmek üzere aşağıdaki fıkra eklenmiştir:

"Net ücretleri, bu Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarife nedeniyle bu maddedeki esaslara göre sadece kendisi için asgarî geçim indirimi hesaplanan asgarî ücretlilere, içinde bulunulan yılın Ocak ayına ilişkin ödenen net ücretin (ilgili yılda geçerli asgarî ücretin dönemsel olarak farklı tutarlarda belirlenmiş olması halinde, yeni asgarî ücretin geçerli olduğu aylar için artışın uygulandığı ilk aydaki ücret üzerinden Kanunun 103 üncü maddesinde yer alan tarifenin ilk dilimindeki oran baz alınarak hesaplanan net ücretin) altında kalanlara, bu tutar ile bu tutarın altında kalındığı aylara ilişkin olarak aylık hesaplanan net ücreti arasındaki fark tutar, ücretlinin asgarî geçim indirimine ayrıca ilave edilir. Bu fıkroda geçen net ücret, yasal kesintiler sonrası ücret tutarına asgarî geçim indiriminin ilavesi sonucu oluşan ücreti ifade eder."

Anılan düzenleme ile; bekâr ve çocuksuz bir asgari ücretlinin durumu esas alınmak suretiyle, net ücreti vergi tarifesi uygulanması nedeniyle içinde bulunulan yılın Ocak ayına ilişkin ödenen net ücretin (Temmuz ayından sonra ise Temmuz ayında geçerli olan net ücretin) altında kalanlara, net ücretlerinde meydana gelen bu azalmaları telafi edecek şekilde kalıcı olarak ilave asgari geçim indirimi sağlanmıştır.

Söz konusu düzenleme Kanun'un yayım tarihi olan 28.03.2018 itibariyle yürürlüğe girmiştir.

2. KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER:

2.1. Bölgesel Yönetim Merkezlerine İlişkin Kurumlar Vergisi Muafiyeti 1.1.2019 Tarihi İtibariyle Sona Erdirilmektedir

Kanun'un 74'üncü maddesinde yer alan düzenleme ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (ö) bendi ve 17'nci maddesinin dokuzuncu fıkrası yürürlükten kaldırılmıştır.

Yürürlükten kaldırılan hüküm aşağıdaki şekildedir:

"Muafiyetler Madde 4

...
(ö) Tüm giderlerinin kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlar tarafından karşılanması ve söz konusu giderlerin Türkiye'de tam veya dar mükellefiyete tabi herhangi bir kurumun hesaplarına intikal ettirilmemesi veya kârından ayrılması kaydıyla, Ekonomi Bakanlığından alınan izne istinaden kurulan bölgesel yönetim merkezleri (Türkiye'de tam veya dar mükellefiyete tabi herhangi bir kurumun, bölgesel yönetim merkezinin yönetimi altında bulunması muafiyet hükmünün uygulamasına engel teşkil etmez.)."

Anılan hüküm uyarınca, Ekonomi Bakanlığı'ndan alınan izne istinaden kurulan bölgesel yönetim merkezlerine, belli şartlarla sağlanan kurumlar vergisi muafiyetine ilişkin düzenleme kaldırılmıştır.

Söz konusu hüküm, 1/1/2019 tarihinde (1/1/2019 tarihi itibarıyla kurulu bölgesel yönetim merkezleri için 1/1/2022 tarihinden itibaren uygulanmak üzere) yürürlüğe girecektir. Bununla birlikte, Türkiye'de irtibat bürosu olarak kurulan bölgesel yönetim merkezleri açısından bu hükmün pratikte bir sonuç doğurmayacağı kanaatindeyiz. Zira, irtibat bürolarının ticari faaliyet ile iştigal etmeleri mümkün bulunmadığından, kurumlar vergisi mükellefi olmaları da söz konusu değildir.

2.2. Tasfiye Edilen Kurumların Vergi Borçlarına İlişkin Sorumluluk

Kanun'un 74'üncü maddesinde yer alan düzenleme ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinin dokuzuncu fıkrası yürürlükten kaldırılmıştır.

Yürürlükten kaldırılan hüküm aşağıdaki şekildedir:

“Tasfiye Madde 17

“(9) Tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin olarak salınacak her türlü vergi tarhiyatı ve kesilecek cezalar, müteselsilen sorumlu olmak üzere; tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için ise tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır. Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olurlar. Şu kadar ki, bu fıkra uyarınca tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlıdır.”

Söz konusu hüküm, Kanun'un yayım tarihi olan 28.03.2018 itibarıyla yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

Bununla birlikte, yürürlükten kaldırılan söz konusu hüküm, Kanun'un 9 uncu maddesi ile aynen Vergi Usul Kanununun 10 uncu maddesine taşınmıştır.

Dolayısıyla, bu konuda herhangi bir değişiklik söz konusu değildir.

3. DİĞER KANUNLARDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER:

3.1. 4447 Sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler

Kanun'un 42, 43 ve 44'üncü maddelerinde yer alan düzenlemeler ile 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu'na Geçici 19, Geçici 20 ve Geçici 21'inci maddeler eklenmiştir. Anılan düzenlemeler ile imalat ve bilişim sektöründe

faaliyet gösteren işverenlerin, belli şartlar dahilinde yapacakları yeni işe alımlara ilişkin olarak sosyal güvenlik primi ve gelir vergisi stopajı teşviki getirilmiştir.

Söz konusu düzenlemelerin detaylarına, konuya ilişkin İş Hukuku ve Sosyal Güvenlik Sirkülerimizde yer verildiğinden, burada ayrıca değinilmemiştir.

3.2.3289 sayılı Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'da Yapılan Değişiklikler

Kanun'un 35'inci maddesinde yer alan düzenleme ile 3289 sayılı Kanun'a aşağıdaki madde eklenmiştir:

*"Sporcu ücretlerinden tevkif yoluyla alınan gelir vergisinin iadesi
EK MADDE 12- Spor Genel Müdürlüğü, Türkiye Futbol Federasyonu ve bağımsız spor federasyonlarına tescil edilmiş olan ve Türkiye'de faaliyette bulunan spor kulüpleri ve sportif alanda faaliyette bulunan sermaye şirketleri tarafından sporculara ödenen ücretlerden tevkif edilerek ilgili vergi dairesine kanuni süresinde beyan edilen ve ödenen gelir vergisi tutarları, ilgili işverence Türkiye'de kurulu bankalarda açılmış olan özel hesaplara, ödemeyi takip eden beş iş günü içinde ilgili vergi dairesi tarafından 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, bu maddenin dördüncü fıkrası kapsamındaki alacaklar hariç, 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 23 üncü maddesi hükmü uygulanmaksızın red ve iade edilir.*

Özel hesaba aktarılan tutarlar aşağıdaki harcamalar dışında kullanılamaz.

- a) Amatör spor dallarında sportif faaliyet gösteren sporculara, bunların çalıştırıcılarına ve diğer spor elemanlarına yapılan ücret ve ücret sayılan ödemeler (Bu hesaptan yapılan ödeme, her bir sporcu, çalıştırıcı ve diğer spor elemanları için yıllık olarak 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü gelir diliminde yer alan ve ilgili yılda ücretler için geçerli olan tutarın üç katını aşamaz.),*
- b) Bu fıkranın (a) bendi kapsamındaki sporcu, çalıştırıcılar ve diğer spor elemanlarının, sportif faaliyetlerine ilişkin iade, ibate, seyahat, sağlık, eğitim-öğretim harcamaları ile amatör spor dallarına ilişkin hazırlık kampları, müsabaka, malzeme ve ekipman, federasyon vize, lisans, tescil ve katılım harcamaları.*

Özel hesaba aktarılan iade tutarları ile bu hesaptan yapılan harcamalar, gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında gelir, gider, indirim veya maliyet olarak dikkate alınamaz.

Özel hesaptan amaç dışı kullanılan vergi iadeleri, amaç dışı kullanıldığı vergilendirme dönemine ilişkin gelir (stopaj) vergisi olarak özel hesap açılan mükellef adına 213 sayılı Kanundaki esaslara göre vergi ziyayı cezası kesilerek tarh edilir ve gecikme faizi hesaplanır.

Özel hesapta yer alan tutarlar, bu maddenin dördüncü fıkrası kapsamındaki alacaklar hariç, rehnedilemez ve haczedilemez.

Özel hesabın oluşturulması, idaresi, bu hesaba aktarılan tutarların kullanılması ve denetlenmesi ile maddenin uygulanmasına ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye, Maliye Bakanlığı ve Gençlik ve Spor Bakanlığı müştereken yetkilidir.”

Saygılarımızla.