

# DENET VERGİ DUYURU



Duyuru Tarihi : 04.02.2020  
Duyuru No : 2020/019  
Yayımlandığı Yer : LEBİB YALKIN DERGİSİ  
ŞUBAT 2020  
SAYI : 194

M. Emek KURT  
YMM, Eski Hesap Uzmanı

[emek.kurt@bdo.com.tr](mailto:emek.kurt@bdo.com.tr)

## ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ İLE GELİR VERGİSİ TARİFESİNDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

### ÖZET:

7194 sayılı Kanun ile gelir vergisi tarifesinde ve ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde önemli düzenlemeler yapılmıştır. Yapılan değişiklik ile birlikte gelir vergisi tarifesine yeni dilim eklenerek, üst dilim yüzde 35'ten yüzde 40'a çıkarılmıştır. Gelir vergisi tarifesinde yapılan değişiklikler, 2019 yılı kazançları için de uygulanacaktır. Ancak, 2019 yılında elde edilen ücret gelirleri için değişiklik öncesi (üst dilimin % 35 olduğu) yürürlükte olan gelir vergisi tarifesi uygulanacaktır. Ayrıca, beyanname verme yükümlülüğüne giren ücret gelirlerinin kapsamı genişletilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Gelir Vergisi Tarifesi, 4. Dilim, % 40, Beyan Edilecek Ücret Gelirleri

### 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](mailto: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'dan 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. GİRİŞ:

“7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”<sup>1</sup> (ilerleyen kısımlarda “7194 sayılı Kanun” yahut “Kanun” olarak anılacaktır) ile vergi kanunlarında önemli değişiklikler yapılmıştır.

Anılan Kanun ile gelir vergisi tarifesinde ve ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde önemli düzenlemeler yapılmıştır. Gelir vergisi tarifesinde yapılan değişiklikler, 2019 yılı kazançları için de uygulanacaktır. Diğer taraftan, 1.1.2019-31.12.2019 tarihleri arasında elde edilen ücret gelirlerine, değişiklik öncesi geçerli olan gelir vergisi tarifesi uygulanacaktır.

Ayrıca, ücret gelirleri için yapılan düzenlemeler 2020 yılından itibaren uygulanmaya başlanacaktır. Çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde, yapılan söz konusu düzenlemeler irdelenecektir<sup>2</sup>.

## 2. GELİR VERGİSİNDE TARİFESİNDE YAPILAN DEĞİŞİKLİLER:

7194 sayılı Kanun yürürlüğe girmeden önce, 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>

<sup>1</sup> 07.12.2019 tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>2</sup> Bu yazımızın hazırlanmasında, 12.09.2019 tarih ve 2019/099 sayılı, “7194 Sayılı Kanunla Gelir Vergisi Tarifesi İle Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesine İlişkin Yapılan Düzenlemeler” başlıklı BDO DENET Sirkülerinden yararlanılmıştır.

7194 sayılı Kanununun 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. Buna göre, gelir vergisi tarifesine yeni bir dilim ve % 40 oranı eklenmiştir. Yapılan değişiklik sonrası 2019 yılında elde edilen gelirler için uygulanacak gelir vergisi tarifesi şu şekildedir:

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%

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

01.01.2019 - 31.12.2019 tarihleri arasında elde edilen gelirlere, 7194 sayılı Kanununla değiştirilen gelir vergisi tarifesi uygulanacaktır<sup>3</sup>. Dolayısıyla, 2019 yılında elde edilen 500.000 TL'yi aşan kazançlar değişiklikten önceki duruma göre %35 oranında vergilenecekken, yapılan değişiklik sonucu % 40 oranında gelir vergisine tabi olacaktır.

Çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde detaylı olarak açıklandığı 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.

Bilindiği üzere, gelir vergisi tarifesinde yer alan gelir dilimi tutarları, her yıl bir önceki yıla ait yeniden değerlendirme 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 değerlendirme oranında artırılarak uygulanacaktır.

<sup>3</sup> 7194 sayılı Kanunun yürürlüğünü düzenleyen 52'nci maddesinin 1/e bendi uyarınca.

301 Seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği {R.G. 27.12.2019 - 30991 (2. Mükerrer)} uyarınca, **2020 takvim yılı** gelirlerinin (ücret gelirleri dâhil) vergilendirilmesinde esas alınacak gelir vergisi tarifesi şu şekildedir:

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

### 3. ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER:

#### 3.1. Ücret Gelirlerine Uygulanacak Gelir Vergisi Tarifesine Yönelik Düzenlemeler:

Bir önceki bölümde açıklandığı üzere, 7194 sayılı Kanunla, GVK'nda yer alan gelir vergisi tarifesinde değişiklikler yapılmıştır. Ücret gelirleri de 7194 sayılı Kanunla yeniden düzenlenen gelir vergisi tarifesine tabi olacaktır.

Diğer taraftan, 7194 sayılı Kanunun 22'nci maddesiyle GVK'na eklenen geçici 91. madde uyarınca, 2019 yılında elde edilen ücret gelirlerine, 7194 sayılı Kanunla getirilen değişiklik öncesi geçerli olan gelir vergisi tarifesi uygulanacaktır. Ancak, 7194 sayılı Kanunla düzenlenen gelir vergisi tarifesi 2020 yılından itibaren elde edilen ücret gelirleri yönünden geçerli olacaktır.

Yazımızın bir önceki bölümünde, 2020 yılında elde edilen ücret gelirleri için uygulanacak gelir vergisi tarifesine yer verilmiştir.

#### 3.2. Tek İşverenden Alınan Ücret Gelirlerine Yönelik Düzenlemeler:

7194 sayılı Kanunun yayımından önce, 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, GVK'nın 86'ncı maddesinde yapılan değişiklik uyarınca<sup>4</sup>; tek işverenden alınmış olsa dahi, gelir vergisi tarifesinin 4. diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL'yi) aşan ücretler için gelir vergisi beyannamesinin verilmesi, şayet diğer

4 7194 sayılı Kanunun 15'inci maddesiyle GVK'nın 86'ncı maddesinin birinci fıkrasının 1/b bendinde yapılan değişiklik uyarınca

gelirler için beyanname verilmesi halinde verilecek beyannameye söz konusu ücret gelirlerinin de dâhil edilmesi gerekmektedir.

Özetle, tek işverenden alınan ve 2020 yılı için 600.000 TL'yi aşan ücret gelirlerinin tamamının yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekir.

Diğer taraftan, 7194 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler 01.01.2020 yılından itibaren elde edilen ücret gelirleri için uygulanacaktır<sup>5</sup>. Dolayısıyla 2019 yılında tek işverenden alınan ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler için yıllık beyanname verilmesine, sayet diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde verilecek beyannameye söz konusu ücret gelirlerinin de dâhil edilmesi gerek bulunmamaktadır.

### 3.3. 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 (2020 yılı için 49.000 TL'yi) aşan ücretler için gelir vergisi beyanname verilmesi gerekmektedir. Birinci işverenden sonraki ücret gelirlerinin hangisi olduğuna mükellefler serbestçe karar verebilmektedir. Söz konusu düzenlemelerde herhangi bir değişiklik yapılmamıştır.

Ancak, GVK'nın 86'ncı maddesinde yapılan değişiklik uyarınca<sup>6</sup>, birinci işverenden alınan dâhil ücret gelirleri toplamı gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL'yi) aşarsa, tüm ücret gelirlerinin beyan edilmesi gerekmektedir.

7194 sayılı Kanunla getirilen söz konusu düzenleme 01.01.2020 tarihinden itibaren elde edilen ücret gelirlerine uygulanacaktır<sup>7</sup>. Buna göre, 2019 yılında birinci işverenden alınan dâhil ücret gelirleri toplamı gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşsa dahi, birinci işverenden sonraki ücretlerin toplamı tarifesinin 2 diliminde yer alan tutarı (2019 yılı için 40.000 TL'yi) 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 gelirlerinin beyan edilmesi gerekmektedir.

Özetle, 2020 yılından itibaren gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan 600.000 TL'yi aşan ücret gelirlerinin gelir vergisi beyannameyle beyan edilmesi gerekmektedir.

### 3.4. Spor Hakemlerinin ve Sporcuların Ücret Gelirlerine Yönelik Düzenlemeler:

7194 sayılı Kanunla getirilen düzenleme öncesinde, spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler gelir vergisinden istisnayı. Diğer taraftan, GVK'nın

<sup>5</sup> 193 sayılı Kanunun yürürlüğünü düzenleyen 52'nci maddesinin 1/c bendi.

<sup>6</sup> 7194 sayılı Kanunun 15'inci maddesi

<sup>7</sup> 193 sayılı Kanunun yürürlüğünü düzenleyen 52'nci maddesinin 1/c bendi.

“Teşvik İkramiye ve Mükafatları” başlıklı 29’uncu maddesinde yapılan değişiklik<sup>8</sup> 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<sup>9</sup>.

7194 sayılı Kanun öncesinde, 31.12.2019 tarihine kadar sporculara yapılan ödemeler oynadıkları lig kategorisine göre % 5 ile % 15 oranlarında gelir vergisi tevkifatına tabidir<sup>10</sup>. Söz konusu tevkifat uygulaması nihai vergileme olup, sporcuların elde ettikleri söz konusu gelirleri nedeniyle beyanname vermelerine gerek bulunmamaktaydı.

Yapılan düzenlemeyle, sporcuların ücretlerine yönelik olarak 31.12.2019 tarihine kadar uygulanacak söz konusu düzenleme 31.12.2023 tarihine kadar uzatılmıştır<sup>11</sup>. Diğer taraftan, üst ligdekiler için tevkifat oranı % 15’ten, % 20’ye çıkarılmıştır.

Getirilen diğer bir düzenleme ise, sporcuların gelir vergisi tarifesinin 4. diliminde yer alan tutarı aşan ücret gelirleri için gelir vergisi beyannamesinin verilmesine yöneliktir. 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 ücret gelirlerine uygulanacaktır<sup>12</sup>. Buna göre, sporcuların 2019 yılında elde ettikleri ücret gelirleri, gelir vergisi tarifesinin 4. diliminde yer alan tutarı aşıya bile, söz konusu ücret gelirleri için beyanname verilmeyecektir.

Ayrıca, 01.11.2019 tarihinden önce düzenlenen sporcu sözleşmeleri kapsamındaki ücret ödemeleri için 7194 sayılı Kanun öncesindeki (eski) düzenlemeler geçerli olacaktır<sup>13</sup>. Dolayısıyla, 01.11.2019 tarihinden önce düzenlenen sözleşmelere konu sporcu ücretleri, en fazla % 15 oranında gelir vergisi tevkifatına tabi olacaktır. Diğer taraftan, anılan sözleşmeler kapsamında elde edilen sporcu ücret gelirleri 2020 veya ilerleyen yıllarda gelir vergisi tarifesinin 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.

<sup>8</sup> 7194 sayılı Kanunun 10’uncu maddesi uyarınca.

<sup>9</sup> 7194 sayılı Kanunun 52/1-ç maddesi uyarınca.

<sup>10</sup> GVK’nun Geçici 72’nci maddesi uyarınca.

<sup>11</sup> 7194 sayılı Kanunun 21’inci maddesiyle GVK’nun Geçici 72’nci maddesinde yapılan değişiklik uyarınca.

<sup>12</sup> 7194 sayılı Kanunun yürürlüğünü düzenleyen 52’nci maddesinin 1/g bendi.

<sup>13</sup> 7194 sayılı Kanunun 22’nci maddesiyle GVK’ya eklenen geçici 91’inci madde hükmü uyarınca.

#### 4. SONUÇ:

Çalışmamızın önceki bölümlerinde açıklandığı üzere, 7194 sayılı Kanun ile vergi kanunlarında önemli değişiklikler yapılmıştır. Anılan Kanun ile gelir vergisi tarifesi ve ücret gelirlerinin vergilendirilmesiyle ilgili düzenlemeler de yapılmıştır. Buna göre:

- Gelir vergisi tarifesiyle ilgili gelir vergisi dilimlerinde ve oranlarında değişiklikler yapılmıştır. Yapılan değişiklik ile birlikte gelir vergisi tarifesine yeni dilim eklenerek, üst dilim yüzde 35'ten yüzde 40'a çıkarılmıştır.
- 01.01.2019 - 31.12.2019 tarihleri arasında elde edilen gelirlere, 7194 sayılı Kanununla değiştirilen gelir vergisi tarifesi uygulanacaktır. 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.
- Tek işverenden alınmış olsa dahi, gelir vergisi tarifesinin 4. diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL'yi) aşan ücretler için gelir vergisi beyannamesinin verilmesi, şayet diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde verilecek beyannameye söz konusu ücret gelirlerinin de dâhil edilmesi gerekmektedir. Anılan düzenleme, 01.01.2020 yılından itibaren elde edilen ücret gelirleri için uygulanacaktır.
- 01.01.2020 tarihinden itibaren elde edilen ücret gelirleriyle ilgili olarak, birinci işverenden alınan dâhil ücret gelirleri toplamı gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL'yi) aşarsa, tüm ücret gelirlerinin beyan edilmesi gerekmektedir.
- Sporcuların gelir vergisi tarifesinin 4. diliminde yer alan tutarı aşan ücret gelirleri için gelir vergisi beyannamesi vermeleri gerekecektir. Ayrıca, üst ligde oynayan sporcuların ücretleri için geçerli olan tevkifat oranı % 15'den, % 20'ye çıkarılmıştır.

#### KAYNAKÇA:

- 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ve Gereği
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 301 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde {R.G. 27.12.2019 - 30991 (2. Mükerrer)}
- 12.09.2019 tarih ve 2019/099 sayılı BDO Denet Sirküleri, "7194 Sayılı Kanunla Gelir Vergisi Tarifesi İle Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesine İlişkin Yapılan Düzenlemeler"

Saygılarımızla.