



02.07.2008

S İ R K Ü L E R : 2 0 0 8 / 4 1

5766 sayılı Kanun ile Bazı Vergi Kanunlarında Yapılan Değişiklikler (IV)

5766 sayılı "Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ile vergi kanunlarında yapılan değişikliklerin anlatıldığı 40 no.lu Sirkülerimizin devamıdır.

267 no.lu GVK Genel Tebliğ; 5766 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanununda yapılan değişiklikleri açıklamak üzere 24.6.2008 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. Tebliğde yer alan açıklamalar aşağıda özetlenmeye çalışılmıştır. Daha ayrıntılı bilgi 267 no.lu tebliğde yer almaktadır.

5. Gelir Vergisi Kanununda Yapılan Değişiklikler

5.1. Kapı Kapı Dolaşmak Suretiyle Hurda Toplayanlara Sağlanan Vergi Muafiyeti ve Yapılacak Tevkifat

5766 sayılı Kanunun 8/a md.si ile Esnaf Muafılığını düzenleyen GVK'nun 9. md.sine bir bent eklenmiştir. Eklenen bent aşağıda ter almaktadır;

"7.Ticari işletmelere ait atıkları mutad olarak veya belli aralıklarla satın alanlar hariç olmak üzere bir işyeri açmaksızın kendi nam ve hesabına münhasıran kapı kapı dolaşmak suretiyle her türlü hurda maddeyi toplayarak veya satın alarak bu malların ticaretini yapanlara veya tekrar işleyenlere satanlar;"

Eklenen bent hükmü uyarınca, hurda metal, hurda plastik, hurda naylon, atık kâğıt, hurda cam ile atık şişeleri ve benzerlerini geçimini sağlamak üzere bir işyeri açmaksızın kendi nam ve hesabına münhasıran kapı kapı dolaşmak suretiyle toplayan veya satın alan kişiler esnaf muafılığından yararlanacaklardır. Söz konusu işlerin devamlı olarak yapılması ya da motorlu araç kullanılarak faaliyette bulunulması muafiyetten yararlanmaya engel teşkil etmeyecektir.

Ancak söz konusu mükelleflerden;

- Ticari işletmelere ait atıkları mutad olarak veya belli aralıklarla satın alanlar veya anlaşma yapmak suretiyle toplayıp satan kişiler,
- Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde yapanlar

41/ 1

Esnaf muaflığından yararlanamayacaktır.

GVK 9. md. son fıkrasında, *"Bu muaflığın, 94 üncü madde uyarınca tevkif suretiyle kesilen vergiye şümulü yoktur."* hükmü yer almaktadır.

Söz konusu hüküm uyarınca, esnaf muaflığından yararlananlardan hurda mal alımlarında GVK 94/13-b md.si uyarınca, öteden beri % 2 oranında vergi tevkifatı yapılmaktadır.

Buna göre, GVK 94. md.sine göre kesinti yapmak zorunda olan kişi veya kurumlar, esnaf muaflığından yararlananlara yaptıkları ödemeler üzerinden, önceden olduğu gibi % 2 oranında vergi tevkifatı yapmaya devam edeceklerdir.

Örnek 1: Bay (A), kamyoneti ile kapı kapı dolaşmak suretiyle evlerden veya sokaklardan topladığı veya satın aldığı hurdaları devamlı olarak hurda ticareti ile uğraşan (B) firmasına satmaktadır. Bay (A), bu faaliyetinden dolayı esnaf muaflığından yararlanacak olup (B) firması, Bay (A)'ya hurda bedeli karşılığı olarak yapacağı ödemeler nedeniyle gider pusulası düzenlemesi ve GVK 94/13-b md.si uyarınca % 2 oranında gelir vergisi tevkifatı yapması gerekmektedir.

Bay (A) mal alış ve satışına ilişkin belgeleri istenildiği zaman ibraz etmek üzere saklamak zorundadır.

5.2. Uçuş Tazminatlarının Vergilendirilmesinde İstisna Uygulaması

5766 sayılı Kanunun 8/b md.si ile GVK 29/1-2 bendinde yer alan *"kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilenlere; uçuş hizmetleri, deniz altına dalış yapanlara dalış hizmetleri dolayısıyla yapılan aynı mahiyetteki ödemeler;"* ibaresi ***"kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış personele; fiilen uçuş hizmeti, denizaltına dalış yapanlara fiilen dalış hizmetleri dolayısıyla yapılan aynı mahiyetteki ödemeler;"*** şeklinde değiştirilmiş olup söz konusu değişikliğin yürürlük tarihi 6.6.2008'dir.

5.2.1 Uçuş ve dalış hizmetleri istisnasının kapsamı

GVK 29/1-2 bendinde yer alan *"Subay, astsubay, erbaş ve erlere ve Ordu hizmetinde bulunan sivil makinistlere, uçuş, dalış gibi hizmetleri dolayısıyla verilen tazminatlar, gündelikler, ikramiyeler, zamlar"* hükmü, 5766 sayılı Kanunla herhangi bir değişikliğe uğramadığından bu ödemelerin vergilendirilmesi hakkında mevcut uygulama devam etmektedir.

Söz konusu bentte yer alan ikinci cümlecikte yapılan düzenlemeye göre, uçuş maksadıyla görevlendirilenlere uçuş hizmetleri, deniz altına dalış yapanlara dalış hizmetleri dolayısıyla verilen tazminatlar, gündelikler, ikramiyeler ve zamlar aşağıdaki koşulları taşıması kaydıyla gelir vergisinden müstesna tutulmuştur:

- Ödemeyi yapanın Türk Hava Kurumu ya da kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerden olması,
- Ödeme yapılanın uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış personel olması,
- Ödemenin, uçuş ve dalış gibi hizmetler dolayısıyla fiilen gerçekleştirilen uçuş ve dalış süreleri ile sınırlı bulunması.

Türk Hava Kurumu ya da kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerce yapılan ancak, anılan bentte yer alan şartların tamamını bir arada taşımayan ücret ve ücret sayılan ödemeler, GVK29/2-1 bendi kapsamında olmadığından anılan Kanununun 94, 103 ve 104. md.lerine göre vergiye tabi tutulacaktır.

Türk Hava Kurumu ya da kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan kurumların gerek hizmet sözleşmelerini düzenlerken gerekse uçuş hizmeti satın alırken yapacakları uçuş tazminatı ödemelerini, fiilen uçuş maksadıyla görevlendirilen hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış personele yapmaları ve tahakkuk belgelerinde bu hususa açıkça yer vermeleri gerekmektedir.

5.3. Sporculara Yapılan Ücret ve Ücret Sayılan Ödemelerin Vergilendirilmesi

GVK geçici 64. md.sine göre, sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerde % 15 oranında tevkifat yapmak suretiyle vergilendirilmesine ilişkin hükmün uygulama süresi 31.12.2007 tarihinde sona ermiştir.

Kanuna eklenen geçici 72.md. ile sporcu ücretlerinin vergilendirilmesi aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenmiştir.

"GEÇİCİ MADDE 72- (1) 31.12.2017 tarihine kadar sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden aşağıdaki oranlarda gelir vergisi tevkifatı yapılır.

a) Lig usulüne tabi spor dallarında;

- | | |
|---------------------------------------|--------------|
| <i>1) En üst ligdekiler için</i> | <i>% 15,</i> |
| <i>2) En üst altı ligdekiler için</i> | <i>% 10,</i> |
| <i>3) Diğer liglerdeki için</i> | <i>% 5,</i> |

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

(2) Bu ödemeler üzerinden 94 üncü madde kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz. Bu gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler dolayısıyla beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

(3) Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce yapılmış olan ücret ve ücret sayılan ödemelerin vergilendirilmesinde 31.12.2007 tarihinde yürürlükte olan hükümler uygulanır.

(4) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslarını belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

Bu ödemeler nihai vergileme niteliğinde olduğundan ayrıca GVK 94. md. kapsamında tevkifat yapılmayacak ve ücret gelirini elde edenler tarafından bu gelirleri için yıllık beyanname verilmeyecek, diğer gelirleri için beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir.

5.3.1. Ücretlerin nakit dışındaki ödeme araçları vasıtasıyla yapılması

Sporcu ücretleri, nakit olarak ödenebildiği gibi ayın olarak da ödenebilmektedir.

Sporcu ücretlerine ilişkin ödemelerin nakit dışında örneğin gayrimenkul veya taşıt ve benzeri ayın şekilde yapılması halinde, Gelir Vergisi Kanununun 63 üncü maddesinin son fıkrası uyarınca ücretin safi tutarı;

- Verilen ayınlar, verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre,
- Konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatler ise, konutun emsal kirasına veya menfaatin emsal bedeline göre

tespit edilmek suretiyle değerlendirilecek ve bu ödeme tutarları toplamı üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

5.4. 5084 Sayılı Kanun Kapsamında Gelir Vergisi Stopajı Teşvikinden Yararlanan İşverenlerce İstihdam Edilen Ücretlilerin Asgari Geçim İndirimi Karşısındaki Durumu

5615 sayılı Kanunun 2. md.si GVK'nun yeniden düzenlenen mülga 32. md.sinde 1.1.2008 tarihinden geçerli olmak üzere asgari geçim indirimine ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

Asgari geçim indirimi uygulaması ile ilgili açıklamalar 265 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde ve 2008/9 sayılı Sirkülerimizde yapılmıştır.

5766 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 73. maddede;

"GEÇİCİ MADDE 73 - (1) 29/1/2004 tarihli ve 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 3 üncü maddesi kapsamında gelir vergisi stopajı teşviki uygulanan ücretlerin vergilendirilmesinde, öncelikle Kanunun 32 nci maddesinde yer alan asgari geçim indirimi dikkate alınır.

(2) Bu madde hükümlerinin uygulanmasına ilişkin esas ve usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

hükmüne yer verilmiştir.

5.4.1. Uygulamanın esasları

5084 sayılı Kanunun 3. md.si kapsamında istihdam edilen ücretlilerle ilgili asgari geçim indirimi, 265 no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen usul ve esaslara göre hesaplanacaktır.

Asgari geçim indirimi tutarı, yapılan düzenleme uyarınca ücret üzerinden hesaplanan gelir vergisinden öncelikle mahsup edilecektir. Asgari geçim indirimi mahsubu yapıldıktan sonra kalan gelir vergisi tutarı işveren tarafından terkin edilecek tutar olacaktır.

Ancak, terkin edilecek tutar, 5084 sayılı Kanunun 3 üncü maddesi uyarınca asgari ücret üzerinden hesaplanan gelir vergisi tutarından fazla olamayacağından asgari ücret üzerinden hesaplanan tutardan asgari geçim indiriminin mahsup edilmesi sonucu kalan tutar terkine konu edilecektir.

Öte yandan, Yatırımların ve İstihdamın Teşviki Genel Tebliği ekinde yer alan bildirim yerine bu Tebliğin yayım tarihinden itibaren Tebliğ ekinde yer alan "Gelir Vergisi Stopajı Teşvikine İlişkin Bildirim" doldurulacaktır. İlgili tebliğlerin ekinde yer alan "Gelir Vergisi Stopajı Teşviki Kapsamında İstihdam Edilen Ücretlilere İlişkin Bilgiler" tablosu ise doldurulmaya devam edilecektir.

Örnek 2:

Nevşehir ili Organize Sanayi Bölgesinde (OSB) 11 kişi istihdam eden Kurumlar Vergisi mükellefi (A) Ltd. Şti.'nin Ocak 2008 döneminde çalışanlarından tevkif ettiği gelir vergisi tutarı 953 YTL'dir. 11 işçi için Asgari Geçim İndirimi Bordrosunda hesaplanan asgari geçim indirimi ise 663,93 YTL'dir.

Buna göre, (A) Ltd. Şti.'nin 11 işçi için yararlanacağı terkin tutarı şöyle hesaplanacaktır:

➤ Ücretler üzerinden hesaplanan gelir vergisi	953,00 YTL
➤ Asgari ücret üzerinden hesaplanan gelir vergisi (11 x 77,57=)	853,27 YTL
➤ Hesaplanan asgari geçim indirimi	663,93 YTL
➤ 5084 sayılı Kanun kapsamında terkin edilebilecek tutar (853,27 - 663,93=)	189,34 YTL
➤ Vergi dairesine ödenecek tutar [953-(663,93+189,34)=]	99,73 YTL

Örnekte, ücretlilerin yararlanabileceği asgari geçim indirimi tutarları toplamı, asgari ücret üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmiştir. Asgari ücret üzerinden tevkif edilen vergi tutarından; asgari geçim indirimi tutarının mahsubu sonucu kalan tutar, asgari ücret üzerinden hesaplanan gelir vergisinin organize sanayi veya endüstri bölgelerinde kurulu iş yerleri için tamamından, diğer yerlerdeki iş yerleri için ise yüzde sekseninden fazla olmamak kaydıyla 5084 sayılı Kanun uyarınca terkin edilecektir.

Gerçek ücretler üzerinden tevkif edilen vergi tutarından, asgari geçim indirimi ile 5084 sayılı Kanun uyarınca terkin edilecek tutarın toplamı arasındaki fark vergi dairesine ödenecektir.

Örnek 3:

Mardin ilinde organize sanayi bölgesi dışında faaliyet gösteren (B) A.Ş. 30 işçi istihdam etmektedir. Ocak 2008 döneminde çalışanlarından tevkif ettiği Gelir Vergisi tutarı 3.000 YTL'dir. 30 işçi için Asgari Geçim İndirimi Bordrosunda hesaplanan asgari geçim indirimi ise 1.900 YTL'dir.

Buna göre, (B) A.Ş.'nin 30 işçi için yararlanacağı terkin tutarı şöyle hesaplanacaktır.

➤ Ücretler üzerinden hesaplanan gelir vergisi	3.000,00 YTL
➤ Asgari ücret üzerinden hesaplanan gelir vergisi (30 x 77,57=)	2.327,10 YTL
➤ Hesaplanan asgari geçim indirimi	1.900,00 YTL
➤ 5084 sayılı Kanun kapsamında terkin edilebilecek tutar (2.327,10-1.900=)	427,10 YTL
➤ Vergi dairesine ödenecek tutar [3.000-(1.900+427,1)=]	672,90 YTL

Örnekte, ücretlilerin yararlanabileceği asgari geçim indirimi tutarları toplamı, asgari ücret üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmiştir. Asgari ücret üzerinden tevkif edilen vergi tutarından; asgari geçim indirimi tutarının mahsubu sonucu kalan tutar, asgari ücret üzerinden hesaplanan gelir vergisinin organize sanayi veya endüstri bölgelerinde kurulu iş yerleri için tamamından, diğer yerlerdeki iş yerleri için ise yüzde sekseninden fazla olmamak kaydıyla 5084 sayılı Kanun uyarınca terkin edilecektir.

Gerçek ücretler üzerinden tevkif edilen vergi tutarından (3.000 YTL); asgari geçim indirimi (1.900 YTL) ile 5084 sayılı Kanun uyarınca terkin edilecek tutarın (427,10 YTL) toplamı arasındaki fark olan 672,90 YTL vergi dairesine ödenecek tutardır.

5.4.2. Ocak, Şubat, Mart ve Nisan 2008 dönemlerine ilişkin uygulama

GVK'na eklenen geçici 73. md. hükmü 1.1.2008 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir. Anılan maddede yer alan yetkiye istinaden Ocak ila Nisan 2008 dönemleri aşağıdaki şekilde düzeltilenektir.

Asgari geçim indirimi uygulamasının yürürlüğe girdiği 1.1.2008 tarihinden geçici 73. maddenin yürürlüğe girdiği tarihe kadar geçen sürede 5084 sayılı Kanun kapsamındaki yerlerde uygulanan asgari geçim indirimi işlemleri, bu Tebliğde yapılan açıklamalar dikkate alınarak düzeltilenektir.

Mükelleflerin yapacakları düzeltme işlemi, 5084 sayılı Kanun kapsamında terkine konu edilen tutarların terkin kapsamında çıkartılarak asgari geçim indirimi mahsubuna dönüştürülmesi suretiyle hak sahibi ücretlilere ödenmesini gerektirmektedir. Dolayısıyla söz konusu düzeltme işlemi, ilgili dönemlerin tahakkuk tutarlarını etkilemeyeceğinden bu dönemlere ilişkin düzeltme beyannamesi verilmesine gerek bulunmamaktadır.

Buna göre, işverenler tarafından 1.1.2008 tarihinden itibaren işçilere ait asgari geçim indirimi tutarı; ödenmesi gereken asgari geçim indirimi tutarı, ödenen tutar ve ödenecek fark tutar olarak tespit edilerek fark tutarların hak sahiplerine ödendiğine ilişkin ilgililerin imzasını taşıyan bir bordro düzenlenecektir. Aylık dönemler itibarıyla düzenlenecek bordronun istenildiğinde ibraz edilmek üzere "Asgari geçim indirimi bordrosu" ekinde saklanması gerekir. Geçmiş döneme ilişkin asgari geçim indirimi tutarları, ilgili aydaki ücrete ilave olarak bir defada hak sahiplerine ödenebileceği gibi 31.12.2008 tarihine kadar eşit tutarlar halinde ödenmesi de mümkün bulunmaktadır.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, çalışanlara ilişkin eksik ödenmiş olan asgari geçim indirimi tutarlarını belirtilen süreler içinde çalışanlara yansıtmayan işverenler hakkında, 265 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "10.2. Ödenmesi Gereken Gelir Vergisinin Eksik Hesaplanması Halinde Uygulanacak Cezai Müeyyideler" başlıklı bölümünde yer alan hükümler uyarınca işlem yapılacaktır.

5.5. 5706 Sayılı Kanun Kapsamında İndirilecek Bağış ve Yardımlar İle Sponsorluk Harcamaları

5766 sayılı Kanun ile GVK'na eklenen geçici 74. md.de;

"GEÇİCİ MADDE 74- (1) 2/11/2007 tarihli ve 5706 sayılı İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Hakkında Kanun uyarınca kurulan Ajansa yapılan her türlü nakdî ve aynı bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının tamamı; gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilir."

hükmüne yer verilmiştir.

GVK'na eklenen geçici 74. md. ile, 5706 sayılı Kanun uyarınca 1.1.2008 tarihinden itibaren, İstanbul'un 2010 yılı Avrupa kültür başkenti olarak hazırlanmasına yönelik yapılacak proje ve etkinliklere destek sağlamak amacıyla her türlü aynı ya da nakdî bağış ve yardımlarla sponsorluk harcamalarının tamamı, yıllık gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirim konusu yapılabilecektir.