2015 YILI GELİR VERGİSİ BEYANNAME DÜZENLEME REHBERİ

A.MURAT YILDIZ
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR

Ankara
Şubat 2016

Yönetim Yeri ve Yazışma Adresi
ANKARA SMMM ODASI

Kumrular Caddesi No: 26 Kızılay/ANKARA
Tel : (0850) 770 03 12
Faks : (0312) 231 71 17

web: www.asmmmo.org.tr
e-posta: asmmmmo@asmmmo.org.tr

Copyright: Tüm hakları saklıdır. Bu kitabın tamamı ya da bir kısmı 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Yasası'nın ilgili hükümleri uyarınca, yazarın izni olmaksızın elektronik, mekanik, fotokopi ya da herhangi bir kayıt sistemiyle çoğaltılamaz, özetlenemez, yayınlanamaz, depolanamaz. Kaynak gösterilmek koşuluyla alıntı yapılabilir.

ANKARA SMMM ODASI **Yayın No: 101**
Ankara, Subat 2016

Sayfa ve Kapak Tasarımı: Uğur MERMER

Odamız kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir.
Yayıncı kuruluş Ankara SMMM Odası'nı bağlamaz.

SUNUŞ

Değerli Meslektaşlarım

2015 yılı bütçesinde 425 milyar olarak hedeflenen bütçe gelirleri içinde 389 milyarlık toplam vergi geliri hesaplanmış, bu toplam içinde 82 milyarlık gelir vergisi hedeflenmiştir. Ancak; 82 milyarlık gelir vergisinin 76 milyar lirasının tevkif yoluyla toplanılacağı tahmininde bulunulmuştur. Görüldüğü gibi beyana dayalı gelir vergisi hedefi sadece 6 milyar liradır. Dolayısıyla beyana dayanan gelir vergisi, gelir vergisi toplamının sadece %7'sini oluşturmaktadır. Tevkif suretiyle vergi toplanması vergi toplama maliyetini düşürmektedir. Toplanacak vergide vergi toplama maliyeti giderek düşmektedir. Her ne kadar bu Gelir İdaresinin başarısı olarak gözükse dahi tek başına bu rakamlar bile Gelir Vergisi Kanunu'nun yeniden yazılmasının zorunlu olduğunu göstermektedir. Geçen yıl Kurumlar Vergisi Kanunu ile birleştirilerek yeniden yazılan ve yasama organına sevk edilen Kanun tasarısının bir an önce meclisten geçerek yürürlüğe girmesini beklediğimiz bir anda bu çalışmanın artık rafa kaldırılmış olduğunu öğrendik. yeni bir Gelir Vergisi tasarısının bu günlerde mecliste görüşülüyor olması sürecinin hızlandırılmasını beklemekteyiz. Uygulamada olan Gelir Vergisi Kanununun 1961 yılında yürürlüğe girmiştir. Kanun hazırlanırken içinde bulunulan koşullar kanuna şekil ve yön vermiş ve buna göre maddeler kaleme alınmıştır. 1961 yılının sosyal, ekonomik ve ticari hayatı bu günkü düzeyden çok farklıydı. O gün hayal dahi edilemeyen ticaret şekilleri bu günün baş aktörleri haline gelmiştir. Dolayısıyla biz 1961 yılının sosyo - ekonomik yapısına göre biçimlendirilmiş bir vergi kanunu ile bu günün gelirlerinin vergilendirmeye çalışıyoruz.

Geçen yıl yeni gelir vergisinin oluşturulma çabaları çerçevesinde bizler 2015 yılı 4'üncü dönem geçici verginin kaldırılmasına tam olarak inanmışken bu konuda somut bir gelişmenin olmaması bizim iş yükümüzü azaltmaktan uzaktır.

2015 Aralık ayı itibariyle, gerçek usulde gelir vergisine tabi (basit usul hariç) 1.827.180 gelir vergisi mükellefi bulunmaktadır. Bu mükelleflere ait gelir vergisi beyannameleri 2016 Mart ayı içinde verilecektir. Gelir Vergisi beyannamelerinin verilmesi konusunda Oda'mız tarafından düzenlenen seminerlere katkılarını sunan ve destek veren tüm üstad ve üyelerimize teşekkürlerimizi sunuyoruz.

Ancak bu konuda sadece seminerler vermekle yetinmeyerek yoğun bir emek ve derin bir bilgiyle elinizdeki kitabı hazırlayan Yeminli Mali Müşavir Sayın Murat YILDIZ'a içtenlikle teşekkür ediyorum.

Gelir Vergisi beyannamesi gibi zor bir beyannamenin hazırlanması sürecinde tüm meslek mensuplarımıza, şahsım ve yönetim kurulu adına kolaylıklar ve başarılar diliyorum.

Mehmet OKKALI

Ankara SMMM Odası Başkanı

ÖNSÖZ

Gelir Vergisi Kanunu gerçek kişilerin şahsi gelirlerinin vergilendirilmesini hedeflemektedir. Bu noktadan hareketle, gelir vergisi gerçek kişilerin bir takvim yılı içerisinde elde ettikleri kazanç ve iratların safi tutarı üzerinden, diğer bir deyişle gelir üzerinden alınmaktadır.

2015 yılı sonu itibariyle Türkiye'deki toplam gelir vergisi mükellef sayısı 1.827.180 dir. Ayrıca 730.956 basit usule tabi olarak vergilendirilen mükellef bulunmaktadır. Gerçek usulden basit usule geçişi kolaylaştıran yasal düzenlemelerin 2014 yılında yürürülüğe girmesiyle birlikte toplam mükelleef sayısı içerisinde basit usulde vergilendirilen mükelleflerin sayısı 693.694 iken, 2014 yılı sonu itibariyle sayısı 37.262 kişi artarak 730.956 kişiye, 2015 yılında da 12.709 kişi daha artarak 743.665 kişiye ulaşmıştır. Diğer taraftan Ocak 2005-Aralık 2013 döneminde vergi idaresince 272.511 gelir vergisi mükellefinin kaydı re'sen terk işlemine tabi tutulmak suretiyle silinmiştir. Buna karşın sadece gayrimenkul sermaye iradı diğer bir deyişle kira gelirlerinden dolayı mükellef olanların sayısı ise son 10 yılda yaklaşık 3 kat artarak 1.668.967 kişiye ulaşmış bulunmaktadır.

Bakanlar Kurulunca imzalanarak TBMM'ye sunulan ve halen komisyonda bekleyen yeni Gelir Vergileri Kanunu'nun onaylanması ile 1961 yılından bu yana yaklaşık 54 yıldır uygulana gelen 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu bütünüyle yürürlükten kalkacak, yerine Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının tek bir çatı altında birleştirilmesini öngören yeni "Gelir Vergileri Kanunu"nun 2016 yılı içerisinde yasalaşması durumunda belki de 2016 yılı gerçek kişilerin elde ettiği şahsi kazançların vergilendirilmesine ilişkin ayrı bir Kanun uygulamasının söz konusu olduğu son yıl olacak. Yeni Gelir Vergileri Kanun Tasarısı ile mevcut gelir vergisi uygulamasında yapılması öngörülen değişiklikleri aşağıdaki şekilde hatırltmakta fayda olduğunu düşünüyorum.

1- Tam mükellef sayılmak için gerekli olan "1 takvim yılında 6 aydan fazla Türkiye'de bulunma" ibaresi yeni tasarının 5. Maddesinin 2. fıkrasında "Geliş ve ayrılma günleri dâhil olmak üzere, oniki aylık kesintisiz bir dönemde, bir veya birkaç seferde toplam yüzseksenüç gün veya daha fazla Türkiye'de kalanlar" şeklinde değiştirilmektedir.

2- Tasarının 10. Maddesinde ticari kazancın tanımı yapılmış olup, mevcut kanunda olmayan bir kazancın ticari kazanç sayılabilmesi için mutlaka aranılması gereken unsurlardan biri olan faaliyetin "ticari bir organizasyon çerçevesinde" oluşması şartı getirilmekte ve ticari organizasyonun "Bir faaliyetin ticari muhasebe tutmayı gerektirecek hacim ve önemde olması ya da faaliyetin özelliğine göre işin; sermaye veya yer tahsisi, personel istihdamı, reklam ve tanıtım gibi pazarlamaya yönelik işlemlere girişilmesi, dış kaynak temini, işe mahsus makine ve araç tedariki gibi suretlerle yürütülmesi hallerinde ticari organizasyon oluşmuş sayılır" şeklinde tanımlanmaktadır.

3- Tasarının 13. Maddesinde yapılan değişiklikle yıllara yaygın inşaat işlerinde yıllardır tartışma konusu olan avanslar dâhil hakediş bedellerinin değerlendirilmesinden doğan faiz, kur farkı vb. gelirlerin elde edildiği yılın kazancı sayılacağı hususuna açıklık getirilmektedir.

4- Tasarının 14. Maddesinde; "İktisap şekli ve tarihi ne olursa olsun, kendi arsası üzerine inşaat yapan veya kat karşılığı inşaat işleri dâhil yaptıranların bu inşaat faaliyetlerinden doğan kazançları, inşaat faaliyetinin arsa sahibinin ticari işletmesi bünyesinde gerçekleştirilmesi halinde ticari kazanç hükümlerine tabidir" hükmüne yer verilmekte, aynı maddenin 3. Fıkrasında ise "hasılat paylaşımı" sözleşmelerine göre yapılacak olan inşaat işlerinde arsa sahibinin kazancının da ticari kazanç olarak vergilendirileceği belirtilmektedir.

Aynı maddenin 4. Fıkrasında da kat karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibine teslim edilen taşınmazların brüt kapalı alanlarının 1000 m2 den büyük olması halinde elde edilen kazancın her hal ve takdirde ticari kazanç sayılacağı, 500-1000 m2 arasında olması halinde ise ticari organizasyon var ise ticari kazanç olacağı ve bu tarih itibariyle ticari faaliyete başlandığının kabul edileceği hüküm altına alınmaktadır.

5- Tasarının 16. Maddesi ile de basit usule tabi olanların kayıtlarının mükelleflerin bağlı bulundukları meslek odalarının oluşturdukları bürolarda tutulmasına ve bu bürolarda 568 sayılı Kanun'a göre yetki almış yeterli sayıda meslek mensubunun çalıştırılması zorunluluğuna son verilmektedir.

6- Tasarının 21. Maddesi ile öngörülen değişiklik ile sadece kurumlar vergisi mükellefleri için geçerli olan ve taşınmazlar ile iştirak hisselerinin satışından doğan kazancın belli şartların varlığı halinde %75'ini vergi dışı bırakan istisnadan bundan böyle ticari kazancını bilanço esasına göre tespit eden gerçek kişilerinde yararlanabilmesine imkân sağlanmakta, ancak mevcut halinde yıl sınırlaması olmaksızın 2 yıl aktifte kaldıktan sonra yapılan satıştan elde edilen kazancın % 75 i kurumlar vergisinden istisna iken tasarıda düzenlemeye göre % 75 istisna 5 yıldan fazla aktifte kalan kıymetler için uygulanacaktır. Bu kapsamda;

1) İki tam yıldan sonra satıştan doğan kazançlarda %40.

2) Üç tam yıldan sonra satıştan doğan kazançlarda %50.

3) Dört tam yıldan sonra satıştan doğan kazançlarda %60.

4) Beş tam yıldan sonra satıştan doğan kazançlarda %75.

oranında istisna uygulanacağı öngörülmektedir.

7- Tasarının 24. Maddesinde zirai kazancın tanımı yeniden yapılarak, mevcut uygulamanın aksine "ana sözleşmelerinde münhasıran zirai faaliyetle iştigal edeceğine dair açık hüküm bulunan ve münhasıran zirai faaliyetle iştigal eden ticaret şirketleri çiftçi sayılır. Çiftçi sayılan kollektif şirketlerin ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının şirket kârından aldıkları paylar zirai kazanç hükmünde" olduğu belirtilmektedir.

8- Tasarının 29, 30 ve 31 maddelerinde serbest meslek kazancına ilişkin düzenlemeler yer almakta, mevcut uygulamaya paralel bir biçimde serbest meslek kazançlarında elde etme tahsil esasına göre belirlenmeye devam etmektedir. Bu bağlamda, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda da yapılacak bir değişiklikle KDV açısından da vergiyi doğuran olayın tahsil esasına bağlanması zaten ciddi tahsilat problemleriyle boğuşan serbest meslek erbaplarını müşterisinden tahsil etmediği KDV'ni ödeme külfetinden de kurtaracaktır. Nitekim Maliye Bakanımız da daha önce TBMM'de konuya ilişkin olarak sorulan soruya, sorunun farkında olduklarını ve bir an önce çözüm için gerekli adımların atılacağını ifade etmiş olup, yeni yasa tasarısı meslek camiasının yıllardır çözümünü beklediği bu sorunun çözümü için iyi bir fırsattır.

9- Tasasının 30. maddesinde serbest meslek kazancının tespitinde indirilecek giderler mevcut durumda olduğu gibi tek tek sayılmak yerine, ticari kazancın tespitinde indirilecek giderlere atıf yapma yolu seçilmiş böylece ticari kazanç sahiplerine sağlanmış olan gider indirim haklarının tamamı serbest meslek erbapları için de sağlanmıştır. Bu kapsamda, örneğin damga vergisinin gider yazılıp yazılamayacağı gibi birçok sorun da çözüme kavuşmuş olmaktadır.

10- Mevcut GVK'nun 18. Maddesinde yer alan ve telif kazanç istisnası olarak da adlandırılan serbest meslek kazancı istisnasının kapsamı daraltılmış, ücretler için geçerli gelir vergisi tarifesinin son diliminde yer alan tutarın iki katını aşan tutarda (212.000 TL) istisna kapsamında gelir elde edilmesi durumunda beyanname verme zorunluluğu getirilmiştir.

Ayrıca tasarının 31. maddesinde belirtilen (mevcut GVK 18) serbest meslek kazancı istisnası kapsamına girenlerin beyan sınırını aşarak beyanname vermesi durumunda ise, serbest meslek erbabı için belirlemiş olan gerçek giderler yerine elde ettikleri istisna kapsamına giren hasılatın doğrudan % 25'ini götürü gider olarak indirme hakkı getirilmiştir. Ayrıca maddesinin 2 numaralı fıkrasında, birinci fıkrada sayılanların, söz konusu istisnadan faydalanma durumlarına bakılmaksızın Vergi Usul Kanununa göre defter tutma, belge düzenleme ve bildirimde bulunma ödevlerinden muaf olacağı belirtilmektedir.

11- Ücret istisnalarının düzenlendiği 35. Maddede "Kat malikleri arasından seçilen apartman ve site yöneticilerinin genel yönetim giderlerinden hisselerine düşen payların ödenmeyen tutarı" için de ücret istisnası getirilerek, apartman yöneticilerinin ödememe suretiyle yararlanmış olduğu aidatların ücret olarak vergilendirilmesine ilişkin tereddütleri ortadan kaldırılmaktadır.

12- Tasarının gayrimenkul sermaye iradının düzenlendiği 37. Maddesinde, "Her türlü elektronik ortam veya alan adları" nın kiralanmasından elde edilen kazançlarda gayrimenkul sermaye iratları kapsamına alınmaktadır.

13- Mevcut uygulamada gayrimenkul sermaye iratlarının tespiti sırasında gayrimenkul sermaye iradı elde eden mükelleflerin (hakları kiraya verenler hariç) diledikleri takdirde gerçek gider yerine hasılatlarının %25'ini götürü olarak indirebilecekleri" ne ilişkin düzenlemenin kapsamı önemli ölçüde daraltılmakta, işyerlerinden elde edilen kira gelirleri için ise tamamen kaldırılmaktadır.

Buna göre Tasarının 39 maddesinin 4 fıkrasında yapılan düzenleme ile; "37 nci maddedeki mal ve hakların kiraya verilmesinden elde edilen kazancın tespitinde hasılattan gerçek giderlerin indirilmesi esastır. Ancak, elde ettikleri gayrimenkul sermaye iradı münhasıran taşınmazların konut olarak kiraya verilmesinden oluşan ve buna ilişkin hasılatları 77 nci maddenin birinci fıkrasındaki tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükellefler, diledikleri takdirde gerçek giderlere karşılık olmak üzere hasılattan istisna tutarını düştükten sonra kalan kısmın %25'ini, ikinci gelir dilimindeki tutarı aşıp üçüncü gelir dilimindeki ücret dışındaki gelirler için ge-

çerli olan tutarı aşmayan mükellefler ise aynı şekilde bulunan tutarın %15'ini götürü gider olarak indirebilirler" düzenlemesi öngörülmektedir.

14- Tasarının değer artış kazançlarında safi değer artışının tespiti başlıklı 47. Maddesinin 4. Fıkrası ile getirilen yeni bir uygulama ile "Faaliyeti durdurulan serbest meslek faaliyetine ait envanter kayıtlarında yer alan amortismana tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde, iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli yerine, kayıtlara göre amortismanlar düşüldükten sonra kalan net değeri esas alınır." düzenlemesi yer almakta ve bu kapsamda faaliyeti durdurulan serbest meslek faaliyetine ait envanter kayıtlarında yer alan amortismana tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi öngörülmektedir.

15- Mevcut GVK'da kat karşılığı arsa tahsisi veya özel inşaat işlerinin nasıl vergilendirileceğine dair bir düzenleme bulunmaz iken Tasarının 48. Maddesinde özel inşaatlarda değer artışının nasıl hesaplanacağına dair düzenlemeler yapılmıştır. Bu kapsamda, kat karşılığı inşaat işlerinde arsa teslimi ve bu teslim karşılığı olarak alınan taşınmazların satışı iki ayrı işlem olarak değer artış kazancı kapsamında (tasarının 14. Maddesine göre ticari kazanca girmediği takdirde) vergilendirilecektir.

16- Tasarının 49/1-a maddesi ile ikamet amacıyla satın alınan ve fiilen ikamet edilen tek konutun elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı istisnası kapsamına alınmakta ve gelir vergisi dışında bırakılmaktadır. Bu istisna kapsamına arsa payının devri sonucu tek konut alan arsa sahiplerinin, arsa payının devri sonucu doğan değer artış kazançları da dâhil olup bu bendin uygulanmasında mükellef ile eş ve çocuklar birlikte dikkate alınacaktır.

17- Mevcut GVK mükerrer 80. maddesinde yer alan düzenlemeye göre 5 yıldan fazla elde tutulan gayrimenkullerin elden çıkarılması halinde vergilendirme söz konusu olmamakta iken, tasarının 49. Maddesinde yapılan düzenleme ile;

- İki tam yıldan fazla süreyle elde tutulanlardan elde edilen gelirlerin %40'ı,
- Üç tam yıldan fazla süreyle elde tutulanlardan elde edilen gelirlerin %50'si,
- Dört tam yıldan fazla süreyle elde tutulanlardan elde edilen gelirlerin %60'ı,
- Beş tam yıldan fazla süreyle elde tutulanlardan elde edilen gelirlerin %75'i

gelir vergisinden müstesna tutulmaktadır. Görüldüğü gibi taşınmaz alım-satımından doğan kazançların değişiklik sonrasında hiçbir zaman tamamı istisna olmayacak asgari %25'i vergiye tabi tutulacaktır.

18- Tasarıda öngörülen bir başka değişiklikle gerçek kişilerin hisse senedi alım-satımından doğan kazançların vergilendirilmesinde de köklü değişikliğe gidiliyor. Bu çerçevede; tam mükellef kurumlara ait olan pay senetlerinin, ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasında elde tutma süresine bağlı olarak kademeli istisna getiriliyor. Mevcut gelir vergisi uygulamasında, limited şirket ortaklık payları ile kooperatif hisselerinin satışında herhangi bir istisna uygulanmıyorken tasarı ile bunlar için de kademeli istisna uygulaması öngörülüyor.

Kademeli istisna şu şekilde uygulanacak.

1) İki tam yıldan fazla süreyle elde tutulanlardan elde edilen gelirlerin %40'ı,
2) Üç tam yıldan fazla süreyle elde tutulanlardan elde edilen gelirlerin %50'si,
3) Dört tam yıldan fazla süreyle elde tutulanlardan elde edilen gelirlerin %60'ı,
4) Beş tam yıldan fazla süreyle elde tutulanlardan elde edilen gelirlerin %75'i.

19- Diğer taraftan tam mükellef kurumlara ait olup, Borsa İstanbul Anonim Şirketinde işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan pay senetlerinin, portföyünün sürekli olarak en az %51'i Borsa İstanbul Anonim Şirketinde işlem gören pay senetlerinden oluşan yatırım fonlarının bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin ilgili olduğu fona iadesi dışındaki yollarla elden çıkarılmasından elde edilen gelirler istisna kapsamına alınıyor.

Ayrıca, tam mükellef anonim şirketlerde sahip olunan pay senetlerinin halka arz edilmek suretiyle elden çıkarılmasında;

1) İki tam yıldan fazla süreyle elde tutulanlardan elde edilen gelirlerin %60'ı,
2) Üç tam yıldan fazla süreyle elde tutulanlardan elde edilen gelirlerin %70'i,
3) Dört tam yıldan fazla süreyle elde tutulanlardan elde edilen gelirlerin %80'i,
4) Beş tam yıldan fazla süreyle elde tutulanlardan elde edilen gelirlerin %90'ı.

Gelir vergisinden istisna ediliyor.

20- Tasarının 66. maddesinin 4 numaralı fıkrasında yapılması öngörülen değişiklikler uyarınca, 220.000 TL.'yi aşan gayrimenkul sermaye iradı, diğer kazanç ve iratlar, istisna kapsamındaki serbest meslek kazançları veya ücretlerden, gelir unsurları itibarıyla herhangi birinin elde edilmesi durumunda diğer hükümlerle bağlı

kalınmaksızın beyanname verilmesi zorunluluğu getiriliyor. Örneğin; mevcut uygulamada; 250.000 TL. ücret ile 15.000 TL. işyeri kira geliri elde edilmesi durumundan beyanname verilmesi gerekmezken yeni uygulamada beyanname verilmesi gerekecek, bu durumda işyeri kira geliri yüksek oranda vergilendirilmiş olacaktır.

21- Mevcut uygulamada, tek işverenden elde edilen ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan ücretler tutarı ne olursa olsun beyan dışı kalırken, tasarının 66. Maddesinin 5 fıkrasında yapılan düzenleme ile gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde ücret gelirleri için geçerli olan tutarın iki katını aşan (mevcut tarifeye göre 220.000 TL) tek işverenden elde edilen ücretler için de beyanname verilmesi öngörülmüştür.

22- Bilindiği üzere beyanname verilme sürelerine ilişkin mevcut uygulamada; bir takvim yılına ait gelir vergisi beyannamesi izleyen yılın Mart ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar, gelirin sadece basit usulde tespit edilen ticarî kazançlardan ibaret olması halinde izleyen yılın Şubat ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar, kurumlar vergisi beyannameleri ise hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar verilmektedir.

Tasarının 70. Maddesinde öngörülen düzenleme ile ise; yıllık beyanname, gerçek kişiler tarafından takvim yılını izleyen yılın Şubat ayının başından yirminci günü akşamına kadar; kurumlar tarafından ise hesap döneminin kapandığı ayı izleyen üçüncü ayın başından yirminci günü akşamına kadar verileceği belirtilmektedir. Görüldüğü üzere, gelir vergisi mükellefleri kazanç ayırımı gözetilmeksizin Şubat ayının 20. Günü akşamına kadar, kurumlar vergisi mükellefleri ise Mart ayının 20. Günü akşamına kadar beyannamelerini vermeleri gerekecektir. Beyanname verme sürelerinin öne çekilmesi son dönem geçici verginin kaldırılması ile de ilgilidir.

23- Gelir ve kurumlar vergisi beyanname verme sürelerinin öne çekilmesi son dönem için geçici vergi beyannamesi verilmesini anlamsız hale getirmiş, buna paralel olarak tasarıda son dönem için geçici vergi beyannamesi verilmesi uygulamasına son verilmesi öngörülmüştür.

24- Mevcut uygulamada beyan edilen gelirin % 10'unu aşmaması şartıyla mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamalarının gelir vergisi matrahından indirilmesine olanak tanıyan düzenleme önemli ölçüde sınırlandırılmaktadır.

Tasarının 83. maddesinin 2. fıkrası ile; "Gerçek kişiler tarafından yıllık beyannamede bildirilen gelir ve kazancın indirime esas tutarının %15'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gerçek ya da tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamalarının 77 nci maddenin birinci fıkrasındaki tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oran ile çarpılmasıyla bulunan tutar, bunların kazançları üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir." hükmü bulunmaktadır.

Buna göre düzenleme sonrasında gerçek kişiler beyannamede bildirdikleri kazançlarının % 15 ve yıllık asgari ücreti geçmemek üzere, yapmış oldukları eğitim ve sağlık harcamalarının % 15 ini beyan edilen gelir üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edebileceklerdir.

Yukarıda özetlemeye çalıştığımız düzenlemeler yapılırken vergi kanunların çok sık değişmesi sonucunda bozulan ve anlaşılmasını zor ve karmaşık hale getiren sistematiğin yeniden tesisi, vergi kanunlarında yer alan ve uygulanmasını güçleştiren mükerrer, geçici ve ek maddeler ile kaldırılan maddelerin ayıklanması, vergi kanunları dışında birçok özel kanunda yer alan vergisel düzenlemelerin ait oldukları yer olan vergi kanunlarına taşınması vergi kanunlarını çok daha anlaşılır ve uygulanabilir kılacaktır.

2015 yılında gelir vergisi mükelleflerince elde edilen gelir vergisine tabi kazançların hesaplanması ve beyanına ilişkin özellik gösteren hususları açıkladığımız bu rehberde, temel konuların yanı sıra uygulamada tereddüde düşülen ya da yeterince bilinmeyen konulara da ağırlık vererek ve bu konuları mümkün olduğunca basit bir dille örnekler vasıtasıyla açıklamayı amaçladım. Ayrıca her bölümün sonunda o bölümle ilgili olmak üzere özellikli konularda uygulamada süregelen birçok tartışmaya ışık tutması ümidiyle Maliye Bakanlığı'nca verilen güncel mukteza özetlerini ekledim.

Bu çalışmanın da okuyucularına yararlı olması dilek ve hedefiyle yıllardır yaptığım çalışmaların sizlere ulaşmasına vesile olan Ankara SMMM Odası yönetim kurulu başkan ve üyeleri nezdinde kitaplarıma gösterdikleri ilgi ile beni araştırmaya ve yazmaya motive eden tüm meslek mensuplarına şükranlarımı sunarım.

Ankara, 01.02.2016

A.Murat YILDIZ
Yeminli Mali Müşavir

İÇİNDEKİLER

1. GELİR VERGİSİNDE MÜKELLEFİYET VE ŞEKİLLERİ 1
1.1. TAM MÜKELLEFİYET 1
1.2. DAR MÜKELLEFİYET 2
1.3. GELİR KAVRAMI VE YEDİ GELİR UNSURU 2

2. TİCARİ KAZANÇLAR 5
2.1. TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNE İLİŞKİN ESASLAR 7
2.1.1. Ticari Kazancın Gerçek Usulde Tespiti 7
2.1.1.1. Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti 7
2.1.1.2. İşletme Hesabı Esasında Ticari Kazancın Tespiti 7
2.1.2. Ticari Kazancın Basit Usulde Tespiti 7
2.1.2.1. Basit Usule Tabi Olmanın Genel Şartları 8
2.1.2.2. Basit Usule Tabi Olmanın Özel Şartları 8
2.1.2.3. Basit Usulden Yararlanamayacak Olanlar 9
2.1.2.4. Ortaklıklarda Basit Usule Tabi Olmanın Şartları 10
2.1.2.5. Basit Usule Tabi Mükelleflerin Yanında Çalışanların Durumu 11
2.1.2.6. Basit Usulden Gerçek Usule Geçiş 11
2.1.2.7. Gerçek Usulden Basit Usule Geçiş 12
2.1.2.8. İşini Terk Eden Mükelleflerin Durumu 13
2.1.2.9. Gerçek Usulden Basit Usule Geçen Mükelleflerde Belge Düzeni 13
2.1.3. Şahıs Şirketlerinin Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu 14
2.1.3.1. Adi Şirketler 14
2.1.3.2. Kollektif Şirketler 14
2.1.3.3. Adi Komandit Şirketler 15
2.2. TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNDE İNDİRİLECEK GİDERLER 15
2.2.1. Ticari Kazancın Elde Edilmesi ve Devamı İçin Yapılan Genel Giderler 15
2.2.2. Götürü Gider Uygulaması 16
2.2.2.1. Götürü Gider Uygulamasında Hasılat 16
2.2.2.2. İhracat Hasılatı 16
2.2.2.3. Yurt Dışı Taşımacılık Hasılatı 17
2.2.2.4. Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarma, Montaj ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Hasılat 17
2.2.3. Çalışanların Yiyecek, Giyecek, Sigorta Prim vb. Giderleri 18
2.2.4. İşle İlgili Zarar-Ziyan ve Tazminatlar 19
2.2.5. Seyahat ve Konaklama Giderleri 19
2.2.6. Taşıt Giderleri 19
2.2.7. Ayni Vergi, Resim ve Harçlar 20
2.2.8. Amortismanlar 20
2.2.9. İşveren Sendika Aidatları 21
2.2.10. Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları 21
2.2.11. Fakirlere Yardım Amacıyla Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Bağışlanan Gıda, Temizlik, Giyecek ve Yakacak Gıda Maddeleri 23

2.2.12. Banka Kredileri Borçlarından Doğan Ancak Ödenmemiş Bulunan Faiz Tahakkukları 24
2.2.13. Elektrik, Su, Doğalgaz, Haberleşme Bedellerinin Gider Yazılmasında Ve KDV İndiriminde Özellikli Durumlar 25
2.2.13.1. Tüketim Dönemi Bu Yıl Olmasına Karşın Faturaları İzleyen Yılda Gelen Elektrik, Su, Doğalgaz, Telefon vb. Giderlerinin Hangi Yıla Gider Yazılacağı ve KDV İndirimi Dönemi 25
2.2.13.2. Elektrik, Su, Telefon ve Doğalgaz Bedellerinin Süresinde Ödenmemesi Nedeniyle Uygulanan Gecikme Zamlarının Gider Yazılması 25
2.2.13.3. Elektrik, Su, Telefon ve Doğalgaz Faturalarının Başkası Adına Düzenlenmesi 27
2.3. TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNDE GİDER KABUL EDİLMEYEN ÖDEMELER 28
2.3.1. Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. Maddesine Göre İndirilemeyecek Giderler 28
2.3.2. Gelir Vergisi Kanununun 90. Maddesine Göre İndirilemeyecek Giderler 29
2.3.3. Özel İletişim Vergileri 29
2.3.4. Finansman Gider Kısıtlaması 29
2.3.5. Diğer Kanunlarda Yer Alan Hükümler 30
2.3.6. Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Niteliğinde Olan Diğer Giderler 31
2.4. TİCARİ BİLANÇOYA DÂHİL VADELİ MEVDUAT HESAPLARININ İŞLEMİŞ OLAN FAİZLERİ 31
2.5. VADELİ MEVDUATLARIN İŞLEMİŞ FAİZLERİNE İSABET EDEN STOPAJLARIN MAHSUBU 32
2.6. TİCARİ KAZANÇLARA YÖNELİK İSTİSNA VE MUAFİYETLER 33
2.6.1. Yatırım İndirimi İstisnası: 33
2.6.2. Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna 35
2.6.3. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Yapılan Faaliyetler Sonucu Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna 37
2.6.4. Eğitim Ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası 38
2.6.5. Sergi ve Panayır İstisnası 40
2.6.6. Esnaf Muaflığı 40
2.6.6.1. Esnaf Muaflığına İlişkin Kanuni Düzenleme 40
2.6.6.2. 5615 Sayılı Kanun İle Yapılan Değişiklikler Kapsamında 264 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde Yapılan Açıklamalar 41
2.6.6.3. Hurda ALımlarında Vergi Tevkifatı 43
2.6.6.4. 6322 Sayılı Kanun ile Yapılan Değişiklikler Kapsamında 283 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde Yapılan Açıklamalar 44
2.6.7. PTT Acentelerinde Kazanç İstisnası 45
2.6.8. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Olan Gemilerin İşletilmesi ve Devri 45
2.6.9. Ürün Senetlerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar 45
2.6.10. Avrupa Birliği Fonlarından Alınan Hibe Destekler 45
2.7. TİCARİ KAZANÇ İLE İLGİLİ ÖZELLİKLİ MUKTEZALAR 46
2.7.1. Satın Alınan İkinci El Eşyaların Seyyar Olarak Veya İnternet Üzerinden Satışının Ticari Faaliyet Olarak Değerlendirileceği: 46
2.7.2. Bilgisayar Programcılığı Ve Yazılım Programı Pazarlama Faaliyetinden Elde Edilen Kazancın Ticari Kazanç mı Serbest Meslek Kazancı mı Olduğu: 46
2.7.3. Kiralanan İş Hanının Kısım Kısım Vergi Mükellefi Olan Kişi ve Şirketlere Kiraya Verilmesi Sonucu Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi: 46

2.7.4. Kat Karşılığı Arsa Tesliminde Arsa Sahibi Açısından, Vergiyi Doğuran Olayın Ne Zaman Vuku Bulacağı Ve Teslim Olunan Katların Hangi Maliyet Esasına Göre Hesaplanacağı: 47
2.7.5. İşyerinde Kullanılan, Ancak Başkası Adına Kayıtlı Olan Su, Elektrik, Telefon vb. Faturalara Ödenen Giderlerle İlgili Olarak Yüklenilen Vergilerin İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı: 47
2.7.6. Arsa Üzerine Yapılan Dairelerin İktisap Tarihinden Başlayarak, Dört Yıl İçinde Topluca Tek Satış İşlemi İle Satılması Halinde Bu Satıştan Elde Edilen Kazancın Değer Artışı Kazancı Kapsamında Olması:..... 47
2.7.7. İmar Uygulaması Nedeniyle Arsaya Dönüşen Gayrimenkullerin Satışından Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi:..... 48
2.7.8 Sosyal Güvenlik Destek Priminin Emekli Maaşından Kesilmesi Durumunda Ticari Kazancın Tespitinde İndirim Konusu Yapılamayacağı:..... 48
2.7.9. Tapuda Arsa Sahibi Adına Kayıtlı Olmakla Birlikte Sözleşmeye Göre Müteahhide Ait Olan Dairelerin Satışında Vergileme: 49
2.7.10. Elden Çıkarma İşlemi Olmadan, Arazinin Parsellenerek Arsa Vasfını Kazanması Halinde, Vasıf Değişikliği Nedeniyle Kıymetinde Oluşan Değer Farkının Gelir Vergisine Tabi Olup Olmayacağı: 49
2.7.11. Ticari Kazanç Mükellefinin Şahsına Ait Arsa Üzerine Yaptığı Konutların Satışının Vergilendirilmesi 49
2.7.12. Ticari Taksi Plakası ve Aracın Satışından Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi 50
2.7.13. Gerçek Usulde Mükellef Olan Eşin Terk Ettiği İş İçin Basit Usulden Yararlanılıp Yararlanılamayacağı 50
2.7.14. Özel İşyeri İnşaatının Vergilendirilmesi 51
2.7.15 Bilgisayar Programı ve Yazılımı Faaliyeti İle Reklam Gelirinin Vergilendirilmesi 51
2.7.16. Yurtdışında Yapılan Harcamaların Gelir Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirilmesi 51
2.7.17. Arsa Karşılığı Hasılat Paylaşımının Gelir Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirilmesi 52
2.7.18. Yap-İşlet-Devret Modeline Göre İnşa Edilecek Binanın Vergisel Boyutu 52
2.7.19. İkinci Ticari Taksi Sahibinin Basit Usul Mükellefi Olmaya Devam Edip Edemeyeceği..... 53
2.7.20. İşletme Personelinin Ürün Tanıtımı, Pazarlaması ve Benzeri Ticari Faaliyetler Kapsamında Hizmet ve Mal Bedeline İlave Olarak Ödediği Bahşişlerin Gider Kaydedilip Kaydedilemeyeceği 54
2.7.21. Ticari Kazanç Mükellefinin Şahsi Servetinin Korunmasına Yönelik Almış Olduğu Arsanın Satılması Halinde Satışından Elde Ettiği Kazancın Vergilendirilip Vergilendirilmeyeceği..... 54
2.7.22. Sabit Kıymet Alımına İlişkin Olarak İndirimi Mümkün Olmayan KDV'nin Basit Usuldeki Ticari Kazancın Tespitinde Gider Olarak Dikkate Alınıp Alınmayacağı 55
2.7.23. Akaryakıt Olarak Kullanılmak Üzere Alınan On Numara Yağa İlişkin Harcamaların Ticari Kazancın Tespitinde Gider Olarak Dikkate Alınıp Alınamayacağı 55
2.7.24. Yurtdışı inşaat taşeronluğu faaliyetine ilişkin olarak yurdışında yapılan harcamaların ticari kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılıp yapılamayacağı 56
2.7.25. Foreks (kaldıraçlı döviz alım satım) işleminden elde edilen gelir için beyanname verilip verilmeyeceği..... 57

3. ZİRAİ KAZANÇLAR 59
3.1. ZİRAİ KAZANÇTA VERGİLEMENİN GENEL ESASLARI 59
3.2. ZİRAİ KAZANÇ – TİCARİ KAZANÇ AYIRIMI 60
3.3. ZİRAİ İŞLETME BÜYÜKLÜĞÜNÜN TESPİTİNDE ÖZELLİK ARZ EDEN HUSUSLAR 61
3.4. ZİRAİ KAZANCIN GERÇEK USULDE TESPİTİ 63
3.5. ZİRAİ KAZANCIN GERÇEK USULDE TESPİTİNDE GİDERLER 64
3.6. ZİRAİ KAZANÇLARDA MÜSTAHSİL MAKBUZU VE STOPAJ UYGULAMASI 65
3.7. ZİRAİ KAZANÇLAR İLE İLGİLİ ÖZELLİKLİ MUKTEZALAR 66
3.7.1. Aile Bireyleri Adına Müştereken Kayıtlı Zirai İşletmelerde Vergilendirme 66
3.7.2. Tavuk Besiciliği Faaliyetinden Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi 66
3.7.3. Alivre Satışlarda Tevkifat ve Vergilendirme 67
3.7.4. Orman İdaresine Taahhüt Karşılığında Yapılan Ormanların Ağaçlandırılması, Bakımı, Kesimi ve Ağaçların Toplanması, Taşınması İşlerinde Tarım Ağaçlarını ve Bu İşlerde Orman Köylülerinin Hizmetlerinin Zirai Hizmet Kapsamında Değerlendirilip, Değerlendirilemeyeceği 67
3.7.5. Bir Biçerdövere Sahip Çiftçilerin Bu Biçerdöveri Kendi Zirai İşletmelerinde de Kullanmaları Şartıyla Gerçek Usulde Zirai Kazanç Mükellefiyetine Tabi Tutulacağı 68
3.7.6. Sahip Olduğu Biçerdöveri Eşine Kiraya Veren Mükellefin Elde Edeceği Gelirin Vergilendirilmesi 68
3.7.7. Kamyon Sahibi Olan Çiftçilerin Vergilendirilmesi 68
3.7.8. Küçük ve Büyük Baş Hayvan Alım Satımı ile Besicilikle Uğraşanların Kazançlarının Vergilendirilmesi 70
3.7.9. Çiftçilerin Ürettikleri Zirai Ürünleri Mahalle Aralarında veya Pazar Takibi Suretiyle Satmaları HalindeVergilendirme 71
3.7.10. Çiftçilere Ödenen Doğrudan Gelir Desteği Ödemelerinin Vergilendirilmesi 71
3.7.11. Firmalardan Ücretsiz Olarak Alınan Civcivlerin Yetiştirilerek Yine Aynı Firmalara Verilmesi Hizmetinin Vergilendirilmesi 71
3.7.12. Biçerdöverini Kendi Arazilerinde ve Başka Çiftçilerin İşlerinde Kullananların Vergilendirilmesi 72
3.7.13. Balıkçı gemisi ile avlanan deniz ürünlerinin işyerinde pazarlanması faaliyetinin Vergilendirilmesi 72
3.7.14. Biçerdöverin Çok Eski ve Kullanılamayacak Olması Nedeniyle Gerçek Usul Zirai Kazanç Mükellefiyetinin Terkini 72

4. ÜCRETLER 75
4.1. GERÇEK ÜCRETLER 76
4.2. DİĞER ÜCRETLER 77
4.3. Ücretlerde İstisnalar 77
4.4. GİDER KARŞILIKLARI VE TAZMİNATLAR 79
4.5. YILLIK BEYANNAME İLE BİLDİRİMİ ZORUNLU OLAN VE BİLDİRİMİ MÜMKÜN OLMAYAN ÜCRETLER 80
4.4.1. Yıllık Beyanname ile Beyanı Zorunlu Ücret Gelirleri 81
4.4.2. Yıllık Beyanname ile Beyan Edilmeyecek Ücret Gelirleri 81
4.5. ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİ 82
4.5.1 Uygulamanın Esasları 83
4.5.2. Asgari Geçim İndirimi Tutarının Hesaplanması 84
4.5.3. Medeni Durum ve Eşin Gelirinin Olmadığının Tespiti 85
4.5.4. Asgari Geçim İndirimine Ait Bordronun Düzenlenmesi 85
4.5.5. İşverenlerce Yapılacak İşlemler 86

4.5.5.1. Muhtasar Beyanname Veren İşverenlerce Yapılacak İşlemler 86
4.5.5.2. Muhtasar Beyanname Vermek Zorunda Olmayan İşverenlerce Yapılacak İşlemler 86
4.5.6. Yıllık Beyanname Veren Ücretlilerde Asgari Geçim İndirimi Uygulaması 86
4.5.6.1. Tevkifata Tabi Olmayan Ücret Geliri İçin Yıllık Beyanname Verilmesi 86
4.5.6.2. Birden Fazla İşverenden Ücret Alınması Dolayısıyla Ücret Gelirinin Yıllık Beyanname İle Beyan Edilmesi..... 87
4.5.7. Asgari Geçim İndirimi Uygulamasına İlişkin Diğer Hususlar 88
4.5.7.1. Birden Fazla İşverenden Ücret Alan Ücretlilerde Asgari Geçim İndirimi Uygulaması..... 88
4.5.7.2. Ödenmesi Gereken Gelir Vergisinin Eksik Hesaplanması Halinde Uygulanacak Cezai Müeyyideler 88
4.5.8. Asgari Geçim İndirimi ile Teşvik Amaçlı Diğer İndirim ve İstisnaların Birlikte Uygulanması 89
4.5.9. Asgari Geçim İndirimi ile Teşvik Amaçlı Diğer İndirim ve İstisnaların Birlikte Uygulanmasına İlişkin Düzenlemeye Anayasa Mahkemesi İptali 89
4.6. GELİR VERGİSİ KANUNU'NA EKLENEN GEÇİCİ 72. MADDE İLE SPORCULARA YAPILAN ÜCRET VE ÜCRET SAYILAN ÖDEMELER 90
4.6.1. Yasal Düzenleme 90
4.6.2. Ödemelere Uygulanacak Vergi Oranları ve Beyan..... 91
4.6.3. Ücretlerin Nakit Dışındaki Ödeme Araçları Vasıtasıyla Yapılması..... 91
4.7. YURTDIŞI İNŞAAT İŞLERİNDE ÇALIŞTIRILMAK ÜZERE YURTDIŞINA GÖNDERİLEN KİŞİLERİN ÜCRETLERİ 91
4.8. DAR MÜKELLEFLERİN TÜRKİYE'DEKİ PERSONELE ÖDEDİĞİ ÜCRETLERİN DURUMU 92
4.9. ÇALIŞANLARA YAPILAN AYNİ YARDIMLARIN VERGİSEL BOYUTU..... 93
4.9.1. Çalışanlara Yapılan Ayni Yardımların Gelir Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirilmesi 94
4.9.2. Çalışanlara Yapılan Ayni Yardımların Vergi Usul Kanunu Yönünden Değerlendirilmesi 94
4.9.3. Çalışanlara Yapılan Ayni Yardımların Ticari Kazanç ve Kurum Kazancının Tespitinde Yönünden Değerlendirilmesi 94
4.9.4. Çalışanlara Yapılan Ayni Yardımların Katma Değer Vergisi Kanunu Hükümleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi 95
4.10. ÜCRETLERLE İLGİLİ ÖZELLİKLİ MUKTEZALAR 96
4.10.1. Teknokent Teknoloji Geliştirme Bölgesi'nde Ar-Ge Faaliyetinde Bulunan Şirketin, Bu Faaliyetlerde Görev Alan Şirket Ortağı ve Yönetim Kurulu Üyelerine Yapılan Ödemeler Dolayısıyla Stopaj Teşviki Uygulamasından Yararlanılıp Yararlanılmayacağı 96
4.10.2. Apartman Yöneticisine Ödenen Ücretin Gelir Vergisinden İstisna Olup Olmadığı Ve Belge Düzeni 96
4.10.3. Özel İnşaatta İşverenin Çalıştırdıkları İşçilerde Vergisel Sorumluluğu 97
4.10.4. Serbest Bölgede Faaliyette Bulunan Firmada Çalışan İş Yeri Hekimine Ödenen Ücretlerin Gelir Vergisinden İstisna Edilmesi 97
4.10.5. Yurtdışından Döviz Olarak Elde Edilen Ücretlerin Vergilendirilmesi 97
4.10.6. 07.10.2001 Tarihinden Önce Düzenlenen Sigorta Poliçeleri Kapsamında Yapılan Ödemelerin Gelir Vergisi Kanununun 25 inci Maddesinin 3 Numaralı Bendi Kapsamında Vergilendirilmesi 98

4.10.7. Milli Sporculara Ödenecek Primlerin Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu 99
4.10.8. Dil Eğitimi Alan Personelin Kurs Ücretinin Şirket Tarafından Karşılanması 99
4.10.9. Kısmen Mesken, Kısmen İşyeri Olarak Kullanılan Apartmanın Kapıcılık Hizmetini Yerine Getiren Görevlisine Ödenen Ücretin Gelir Vergisinden İstisna Olup Olmayacağı 99
4.10.10. Aile Hekimliği Gider Ödemesinin Ücret Olarak Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği 100
4.10.11. Nevi Değişikliği Halinde Personel Ücretlerinde Stopaj Hesabı 101
4.10.12. Banka Promosyon Ödemesinin Gelir Vergisine Tabi Olup Olmadığı 101
4.10.13. Kooperatif Yönetim Kurulu Üyelerinin Muaf Tutulduğu Aidatların Durumu 101
4.10.14. Ücretlilere Nakdi Olarak Ödenecek Yemek Bedelinin Gelir Vergisinden İstisna Edilmesinin Mümkün Olup Olmadığı 102
4.10.15. TUGS'a Kayıtlı Gemide Çalışan Personele Ödenen Ücretin Vergilendirilmesi 103
4.10.16. Almanya'da Üstlenilen İnşaat İşi İçin Türkiye'den Gönderilen İşçilere Türkiye'den Yapılan Ücret Ödemelerinden Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı 103
4.10.17. 700 Konutlu Sitede Çalıştırılan Temizlik Elemanı, Bahçıvan, Elektrikçi, Sıhhi Tesisatçı ve Güvenlik Görevlisine Ödenen Ücretler İle Dışardan Sağlanan Hizmetlerin Vergilendirilmesi 106
4.10.18. Manevi Tazminat Ödemesi Üzerinden Gelir Vergisi Tevkifatı Yapılıp Yapılmayacağı 106
4.10.19. Banka Kredisi İçin Ödenen Hayat Sigortası Priminin Bordroda Ücret Matrahından İndirilmesi 106
4.10.20. İflas Ertelemesi veya Başka Nedenlerle Atanan Kayyumlara Ödenen Ücretlerin Vergilendirilmesi 108
4.10.21. Aralık 2014 - Ocak 2015 dönem ücretinin 2014 yılında tahakkuk ettirilen tutarının vergilendirilmesi 108
4.10.22. Yurt Dışından (Fransa) Elde Edilen Özel ve Devlet Emeklilik Gelirinin Vergilendirilmesi 109
4.10.23. Elçilik ve Konsolosluklarda Çalışan Türk Vatandaşlarının Elde Ettiği Ücret Gelirinin Vergilendirilmesi 110
4.10.24. IPA Projelerinde Çalışan Türk Vatandaşlarının Elde Ettiği Ücret Gelirinin Vergilendirilmesi 111

5. SERBEST MESLEK KAZANÇLARI 113
5.1. SERBEST MESLEK ERBABI 113
5.1.1. Genel Tanımlama Çerçevesinde Serbest Meslek Erbabı Olanlar 113
5.1.2. Kanunda Yapılan Belirleme Sonucu Serbest Meslek Erbabı Sayılanlar 114
5.2. SERBEST MESLEK KAZANCININ TESPİTİ 115
5.2.1. Hasılat Kavramı 115
5.2.2. Elde Etme (Tahsil Esası) 116
5.3. SERBEST MESLEK KAZANCININ TESPİTİNDE İNDİRİLECEK GİDERLER 117
5.3.1. Mesleki Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İçin Ödenen Genel Giderler 118
5.3.1.1. Mesleki Faaliyetin Sürdürüldüğü İşlerinin Kirası 119
5.3.1.2. Aydınlatma ve Isıtma Giderleri 120
5.3.1.3. Telefon ve İnternet Giderleri 120
5.3.1.4. Kırtasiye Giderleri 121
5.3.1.5. İşle İlgili Olarak Şehir İçi Ulaşım, Posta, Kargo Giderleri 121

5.3.2. Personel Giderleri 121
5.3.3. Mesleki Faaliyet ile İlgili Yolculuk ve Konaklama Giderleri 122
5.3.4. Mesleki Faaliyette Kullanılan Tesisat ve Demirbaş Eşya ve Envantere Dahil Taşıtlar İçin Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Ayrılan Amortismanlar 122
5.3.4.1. Tesisat ve Demirbaş Eşya İçin Ayrılan Amortismanlar 122
5.3.4.2. Envantere Dahil Taşıtlar İçin Ayrılan Amortismanlar 123
5.3.5. Kiralanan veya Envantere Dahil Olan Taşıtların Giderleri 124
5.3.6. Alınan Mesleki Yayınlar İçin Ödenen Bedeller 124
5.3.7. Mesleki Faaliyetin İcrası İçin Ödenen Mal ve Hizmet Alım Bedelleri 125
5.3.8. Emekli Sandıklarına ve Mesleki Teşekküllere Ödenen Aidatlar 125
5.3.9. İşyeri İle İlgili Ayni Vergi, Resim ve Harçlar: 126
5.3.10. Mesleki Faaliyetle İlgili Olarak Ödenen Tazminatlar 126
5.4. MESLEKİ KAZANCIN TESPİTİNDE İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER 127
5.5. SERBEST MESLEK KAZANÇLARINDA YARARLANILABİLECEK İSTİSNALAR 122
5.5.1. Serbest Meslek Kazançları (Telif Kazançları) İstisnası 122
5.5.1.1. Kanuni Düzenleme 122
5.5.1.2. İstisnanın Kapsamı 122
5.5.1.3. İstisnadan Yararlanacak Olan Kişiler 129
5.5.1.4. İstisna Kapsamına Giren Hasılat 130
5.5.1.5. İstisna Uygulaması İçin Başvurulacak Merci 130
5.5.1.6. İstisna Uygulamasından Yararlanmanın Sonuçları 130
5.5.2. Sergi ve Panayır İstisnası 131
5.5.3. Vergiden Muaf Serbest Meslek Erbabı 131
5.6. SERBEST MESLEK KAZANÇLARINDA VERGİ TEVKİFATI 131
5.7. MALİYE BAKANLIĞI'NCA VERİLEN ÖZELGELER ÇERÇEVESİNDE SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ TESPİTİ VE BEYANINDA TARTIŞMALI KONULAR 133
5.7.1. Serbest Meslek Faaliyeti Nedeniyle Müşteriler İle Yapılan Sözleşmelere ve Verilen Beyannamelere Ait Damga Vergisinin Serbest Meslek Kazancından İndirilmesi: 133
5.7.2. Bağımsız Denetçi Belgesi Kurs ve Yetkilendirme Belgesi Ücretinin, Mali Sorumluluk Sigortasının Gider Kaydı: 133
5.7.3. Mesleki Sorumluluk Sigortası Prim Ödemelerinin Gider Yıllık Beyanname Üzerinden İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı: 133
5.7.4. Mesleki Faaliyet Kapsamında Yapılan Hatalar Sonucu Müşterilere Kesilen ve Serbest Meslek Erbabı Tarafından Ödenen Cezaların Gider Kabul Edilmemesi 133
5.7.5. Mükellefiyet Başlamadan Önce Meslek Kuruluşlarına Yapılan Ödemelerin Kazancın Tespitinde İndirim Olarak Dikkate Alınmayacağı: 134
5.7.6. Serbest Meslek Erbabının Dış Giyim Harcamalarının Mesleki Kazancın Tespitinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı: 135
5.7.7. Serbest Meslek Erbabının Faaliyetinde Kullanmak Üzere Satın Aldığı İkinci Aracı Ayırdığı Amortismanlar ile Giderlerini İndirim Konusu Yapıp Yapamayacağı 136
5.7.8. Serbest Meslek Faaliyetinde Kullanmak Üzere Bedelsiz Kiralanan Araç İçin Gelir Vergisi Tevkifatı Yapılıp Yapılmayacağı, Araca Ait Bakım, Benzin Masraflarının Gider Olarak Gösterilip Gösterilemeyeceği 136
5.7.9. Serbest Meslek Kazancında Aralık Ayına Ait Faturaların Ertesi Yılın Ocak Ayında Ödenmesi Halinde İndirim Konusu Yapılacağı Dönem 136

5.7.10. Serbest Meslek Erbabının İşyerinde Çalıştırdığı Eşine, Annesine Ödediği Ücretler İle Sigorta Primlerinin Gider Olarak İndirilebileceği:..... 137
5.7.11. Emekli Serbest Meslek Erbaplarınca Ödenen Sosyal Güvenlik Priminin Serbest Meslek Kazancından İndirimi:..... 137
5.7.12. Bağ-Kur Primlerinin Serbest Meslek Kazancınızın Tespitinde İndirim Olarak Dikkate Alınıp Alınmayacağı ve Söz Konusu Ödemelerin Dönem Sonucunun Zarar Olması Halinde Zararı Artıracak Şekilde Hesaplara İntikal Edilip Edilemeyeceği:..... 138
5.7.13. Performans Artışı Amacıyla Personele Yaptırılan Tatil Masraflarının Gider Olarak İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı:..... 139
5.7.14. Serbest Meslek Erbabının Kredi Kullanarak Aldığı İşyeri İçin Ödediği Faizlerin Gayrimenkulün Aktife Alındığı Hesap Dönemi Sonuna Kadar Olan Kısmının Maliyete İntikal Ettirilmesi Zorunlu Olup, Sonraki Dönemlerde Ödenen Kredi Faizlerinin İse Maliyete İntikal Ettirilmesi veya Doğrudan Gider Olarak İndirim Konusu Yapılabileceği:..... 139
5.7.15. Serbest Meslek Erbabının Kredi Kullanarak Aldığı ve Home-Ofis Olarak Kullandığı Gayrimenkul İçin Ödediği Faizlerin Gider Kaydı 140
5.7.16. Serbest Meslek Erbabının Aktifine Kayıtlı Olan veya Kiracısı Oldukları Gayrimenkullerin Tamamen veya Kısmen Kiraya Verilmesi Halinde Vergilendirme..... 141
5.7.17. Serbest Meslek Erbaplarının Yararlanamayacağı Bazı Vergisel Avantajlar..... 142
5.7.17.1. Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Ayırma..... 142
5.7.17.2. Alacak Senetleri Reeskontu..... 142
5.7.17.3. Şüpheli Alacak Karşılığı Ayırma ve Değersiz Alacak Yazma 142
5.7.17.4. Serbest Meslek Erbaplarının Yenileme Fonu Uygulamasından Yararlanıp Yararlanamayacağı..... 142
5.7.18. Serbest Meslek Kazançlarında Vergiyi Doğuran Olayda Gelir Vergisi Ve Kdv Çelişkisi..... 143
5.7.19. Yurtdışı Görev Yolluğu Adı Altında Yapılan Ödemenin Serbest Meslek Kazancına Dâhil Edilip Edilmeyeceği:..... 144
5.7.20. Heykel, Anıt, Rölyef, Büst, Mask, Resim, Seramik, Anıtsal ve Mimari Tasarım Çalışmalarının GVK 18'inci Maddesindeki İstisna Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği:..... 145
5.7.21. Avukatın Elde Edilen Vekâlet Ücretinin Yarısının Sözleşmeye İstinaden Müvekkiline Bırakması:..... 145
5.7.22. Mahkeme Kararı Gereğince Avukatlara Ödenen Vekâlet Ücretlerinin Vergilendirilmesi 146
5.7.23. Serbest Meslek Erbabınca Banka Kredisi İle Alınan Arsa İçin Amortisman Ayrılıp Ayrılamayacağı, Kullanılan Kredi Faizlerini Gider Yazılıp Yazılmayacağı:..... 147
5.7.24. Serbest Meslek Kazancında 10.000 TL'yi aşan Stopaj İadesinde Kısmen Mahsuben Kısmen Nakden İade Talebi Halinde İnceleme Raporu ve Teminat Aranmaksızın İadenin Mümkün Olduğu: 147
5.7.25. Özel hastanelerde çalışan doktorların kazancı ve hastanenin ortağı olması durumunda elde edilen kazancın niteliği :..... 148
5.7.26. Abonelikleri Kendi Adına Kayıtlı Olan Ancak Ortak Bir Şekilde Kullanılan Doğalgaz, Elektrik, Su, Telefon, İnternet v.b. Harcamaların Ne Şekilde Gider Yazılacağı ve İndirim Konusu Yapılacağı..... 148
5.7.27. Öğrencilere Karşılıksız Verilen Bursun İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı..... 148

6. GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARI 149
6.1. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ MÜKELLEFİ 149
6.2. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADI – TİCARİ KAZANÇ AYRIMI 149
6.3. GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARINDA GAYRİSAFİ HASILATIN TESPİTİ 150
6.3.1. İşyeri Ve Konut Kiralama İşlemlerine İlişkin Yapılacak Tahsilat Ve Ödemelerin Banka Veya Posta İdarelerince Düzenlenen Belgelerle Tevsik Edilmesi 151
6.4. EMSAL KİRA BEDELİ ESASI 152
6.5. GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARININ TESPİTİNDE GAYRİSAFİ HASILATTAN İNDİRİLEBİLECEK GİDERLER 153
6.5.1. Gerçek Gider Usulü 153
6.5.2. Götürü Gider Usulü 155
6.6. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADI İSTİSNASI 155
6.6.1. Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olanlar için istisna uygulaması 155
6.6.2. Ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve irat elde edenler için istisna uygulaması 156
6.6.3. İstisna Uygulamasında Özellik Arz Eden Diğer Hususlar 158
6.6.4. Basit Usule Tabi Mükelleflerin Gayrimenkul Sermaye İradı İstisnasından Yararlanıp Yararlanamayacağı 159
6.6.5. Gayrimenkul Sermaye İradı İstisnasına İlişkin Uygulama Örneği 159
6.7. TEVKİF SURETİYLE VERGİLENDİRİLEN GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARININ BEYAN ESASLARI 160
6.8. TUTARI 1.500 TL'YE KADAR OLAN TEVKİFATA VE İSTİSNA UYGULAMASINA KONU OLMAYAN GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARI BEYAN DIŞI KALACAKTIR. 162
6.9. YURT DIŞINDA ÇALIŞAN VATANDAŞLARIMIZIN DURUMU 162
6.10. GAYRİMENKUL KİRALAMALARINDA ZARAR DOĞMASI HALİ 164
6.11. GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARININ BEYAN EDİLMEMESİNİN VEYA EKSİK BEYAN EDİLMESİNİN MÜEYYİDELERİ 164
6.12. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADI İLE İLGİLİ ÖRNEK ÖZELGELER 165
6.12.1. Konukevine Ödenen Hizmet Bedelinin Gayrimenkul Sermaye İradının Tespitinde Gider Olarak Gösterilip Gösterilmeyeceği: 165
6.12.2. Mülkiyeti Eşe Ait Gayrimenkulün hem İkametgâh Hem de İş Yeri Olarak Kullanılması Durumunda Emsal Kira Bedeli Üzerinden Tevkifat Yapılıp Yapılamayacağı: 165
6.12.3. Kira Geliri Elde Edilen Gayrimenkul İçin Yaptırılan Kombi Değişiminin Gider Yazılmadan Maliyet Bedeline Eklenmesi Suretiyle İndirim Konusu Yapılabileceği: 165
6.12.4. Gurbetçi Vatandaşlarımızca Yurtdışında Ödenen Konut Kirasının Yurt İçinde Elde Edilen Gayrimenkul Sermaye İradının Beyanında İndirim Konusu Yapılamayacağı: 166
6.12.5. Kiraya Verilen Konut Dışında Başka Bir Konut Almak İçin Kullanılan Konut Kredisi Faizlerinin, Diğer Konuttan Elde Edilen Kira Gelirinden Gider Olarak İndirilmesi: 166
6.12.6. İntifa Hakkı Bedelinin Vergilendirilmesi: 166
6.12.7. Şirket Ortağına Ait İşyerinin Bedelsiz Kullanımı: 167
6.12.8. Gayrimenkul Sermaye İradından Kaynaklanan Gider Fazlalığının Serbest Meslek Kazancından İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı: 167
6.12.9. Gayrimenkul Sermaye İradında Götürü Gider Usulünden Gerçek Gider Usulüne Geçiş: 168
6.12.10. Gerçek Kira Gelirinin, Emlak Vergisi Matrahına Göre Hesaplanan Emsal Kira Bedelinden Düşük Olması Durumunda, Hangisinin Kira Geliri Olarak Beyan Edileceği: 168

6.12.11. İntifa Hakkı Kendisinde Kalmak Koşuluyla Mülkiyeti Devredilen Taşınmazdan Kira Bedeli Alınmaması Durumunda Beyanname Verilip Verilmeyeceği: 169
6.12.12. Çekle Yapılan Kira Ödemelerinde Çekin Tevsik Edici Belge Olarak Kabul Edilip Edilmeyeceği ile Tahsil Tarihi Olarak Hangi Tarihin Esas Alınması Gerektiği: 169
6.12.13. Elde Edilen Kira Gelirinin İntifa Hakkı Sahibi Tarafından Beyan Edilmesi 170
6.12.14. Eş Tarafından Ödenen Lojman Kirasının Kira Gelirinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı 170
6.12.15. GMSİ Beyanında Dövize Endeksli Alınan Konut Kredi Anapara Taksitine İlişkin Kur Farkının İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı 171
6.12.16. Kira Ödemeyen Torununun Kaldığı Mesken İçin Emsal Kira Bedeli Üzerinden Beyanname Verilip Verilmeyeceği 171
6.12.17. Kira Sözleşmesinde Belirtilen Kira Bedelinin Net veya Brüt Olduğunun Belirlenmemesi Durumunda Vergi Tevkifatının Hangi Tutar Üzerinden Yapılacağı 171
6.12.18. Vergi Dairesi Tespitine İstinaden 2010 yılı İçin Ödenen tapu Harcının Ödemenin Yapıldığı Yıl Olan 2014 Yılı Kazancının Tespitinde Dikkate Alınıp Alınamayacağı 171
6.12.19. Şofben, Petek vb. Harcamaların Gayrimenkul Sermaye İradının Tespitinde Gider Olarak Dikkate Alınıp Alınamayacağı 172
6.12.20. Bedelsiz Olarak Kayınvalide ve Kayınpederin İkametlerine Bırakılan Gayrimenkul İçin Emsal Kira Bedeli Uygulanacağı 172
6.12.21. Gayrimenkul Sermaye İradı Stopaj İadesinde Kira Kontratının Aranmayacağı 173
6.12.22. Adına Vergi Kesintisi Yapılan ile Gelir Sahibinin Farklı Gerçek veya Tüzel Kişi Olması 174
6.12.23. Tahakkuk Ettiği Tarihte Tevkifata Tabi Tutulmuş Olan Kira Gelirinin Kur Farkı İle Birlikte Tahsil Edildiği Dönemde Ne Şekilde Beyan Edileceği 175
6.12.24. Devremülk Hakkının Kiraya Verilmesi Durumunda Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi 175

7. MENKUL SERMAYE İRATLARININ HESABI VE BEYANI 177
7.1. MENKUL SERMAYE İRADI KAVRAMI 177
7.2. GELİR VERGİSİ KANUNU'NUN GEÇİCİ 67'NCİ MADDESİ İLE YAPILAN KANUNİ DÜZENLEME: 179
7.2.1. Yasal Düzenleme 179
7.2.2. Geçici 67. Maddeye İlişkin Kısa Açıklamalar 184
7.2.3 Menkul Kıymetler ve Diğer Sermaye Piyasası Araçlarının Elden Çıkarılması ve Elde Tutulması Sürecinde Elde Edilen Gelirler Üzerinden Yapılacak Tevkifat 187
7.2.4. Geçici 67 nci Madde Hükmünün Uygulanmayacağı Gelirler 187
7.2.5. Geçici 67 nci Madde Hükmünün Uygulanma Süresi 2020 Yılı Sonuna Kadar Uzatıldı 188
7.3. G.V.K. HÜKÜMLERİNE GÖRE BEYAN DIŞI KALAN MENKUL SERMAYE İRATLARI 188
7.3.1. G.V.K.'nun 76'ncı Maddesine Göre İndirim Oranı Uygulanacak Menkul Sermaye İratları 188
7.3.2. G.V.K.'nun 86'ncı Maddesinde Yer Alan Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları 189
7.3.2.1. G.V.K.'nun 86-1/a Maddesine Göre Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları 190
7.3.2.2. G.V.K.'nun 86-1/c Maddesine Göre Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları 191

7.3.2.3. G.V.K.'nun 86-1/d Maddesine Göre Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları 191
7.3.3. Tutarı Ne Olursa Olsun Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları 192
7.4. DEVLET TAHVİLİ VE HAZİNE BONOSU GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ 192
7.5. EUROBOND FAİZ GELİRLERİNİN DURUMU 193
7.6. BEYANNAME VERİLMESİ HALİNDE VERGİLENDİRME 193
7.6.1. Kurumlardan Elde Edilen Kar Payları 193
7.6.2. Beyana Tabi Diğer Menkul Sermaye İratları 195
7.7. MENKUL SERMAYE İRADININ SAFİ TUTARININ TESPİTİNDE İNDİRİLEBİLECEK GİDERLER VE ZARAR DOĞMASI HALİ 196
7.8. MENKUL SERMAYE İRATLARININ BEYAN DURUMUNA İLİŞKİN AYRINTILI TABLO 196
7.9. YURT DIŞINDA ÇALIŞAN VATANDAŞLARIMIZIN DURUMU 199
7.10. TÜREV ÜRÜNLERDEN ELDE EDİLEN GELİRLERİN VERGİLENDİRİLMESİ 199
7.10.1. Forward Sözleşmeleri 200
7.10.2. Swap İşlemleri 200
7.10.2.1. Para Swapı 200
7.10.2.2. Faiz Swapı 200
7.10.3. Opsiyon Sözleşmeleri 201
7.10.4. Vadeli İşlem ve Opsiyon Borsası İşlemleri 201
7.10.5. Aracı Kuruluş Varantları 202
7.10.6. Türev Ürünlerin Geçici 67. Madde Kapsamında Vergilendirilmesi İle ilgili Diğer Hususlar 203
7.11. MENKUL SERMAYE İRATLARI İLE İLGİLİ ÖRNEK ÖZELGELER 204
7.11.1. Yurt Dışından Elde Edilen Kar Paylarının Türkiye'de Vergilendirilmesi: 204
7.11.2 Yurt Dışında Mukim Bir Şirket Tarafından İhraç Edilen ve Sermaye Piyasası Kurulunca Kayda Alınan Hisse Senetlerinin Tevkifata Tabi Olup Olmayacağı: 204
7.11.3. Vakfın İktisadi İşletmesi Tarafından Vakfa Aktarılan Gelirin Kar Dağıtımı Sayılması: 205
7.11.4. Bağışa Dayalı Emeklilik Sisteminden Elde Edilen Nemanın Alacak Faizi Olarak Vergilendirilmesi: 205
7.11.5. Avans Kar Paylarının Vergilendirilmesi: 206
7.11.6. Kiracının Kirayı Zamanında Ödememesi Dolayısıyla Hesaplanan Gecikme Faizlerinin Vergilendirilmesi: 207
7.11.7. Eurobond Alım-Satım Kazancının ve Eurobondlardan Elde Edilen Faiz Gelirlerinin Vergilendirilmesi: 208
7.11.8. Mahkeme Kararına Göre Tahsil Edilen Kira, Sözleşmeden Doğan Tazminat, İcra İnkâr Tazminatı ve Faiz Gelirlerinin Beyanı 208
7.11.9. Müteahhit Firma Tarafından Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi Kapsamında Kira Gelirlerinin Tazmini İçin Yapılan Ödemelerin Vergilendirilmesi 209
7.11.10. Para Swapı İşleminde Vergilendirme 209

8. DİĞER KAZANÇ VE İRATLAR 213
8.1. DEĞER ARTIŞI KAZANÇLARI 213
8.1.1. Hisse Senetlerinin Elden Çıkarılmasında Değer Artışı Kazancı 213
8.1.1.1. Verginin Konusuna Giren Hisse Senetleri Alım-Satım İşlemlerinin Belirlenmesi 213
8.1.1.2. Verginin Konusuna Giren Hisse Senedi Alım-Satım İşlemlerinden Doğan Değer Artışı Kazançlarının Tespiti 214

8.1.1.3. Sermaye Artırımları Nedeniyle Bedelsiz Sahip Olunan Hisse Senetlerinin Maliyet Bedelinin Belirlenmesi 214
8.1.1.4 Hisse Senedi Maliyet Bedelinin Endekslenmesi 215
8.1.1.5. Menkul Kıymet Alım Satım İşlemlerinin Bir Kısmının Karlı, Bir Kısmının ise Zararlı Olması Halinde Beyan Edilecek Kazancın Tespiti 215
8.1.1.6. Hisse Senedi Satış Kazançlarının Vergilendirilmesinde 01.01.2006 İtibaren Geçerli Olacak Düzenlemeler 216
8.1.1.7. 01.01.2006 Tarihinden Önce İhraç Edilen Hisse Senetlerinin Satış Kazançlarının Vergilendirilmesi 217
8.1.2. Devlet Tahvilleri ve Hazine Bonolarının Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar 217
8.1.3. Eurobondlardan Vadesinden Önce Elden Çıkarılması Sonucu Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi: 218
8.1.4. Diğer Menkul Kıymetlerin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar 219
8.1.5. Ortaklık Haklarının Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar 219
8.1.6. Dar Mükelleflerin Menkul Kıymet Satış Kazançlarının Tespitinde Kur Farklarının Durumu 219
8.1.7. Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasında Değer Artışı Kazancı 220
8.1.8. Diğer Mal ve Hakların Elden Çıkarılmasında Değer Artışı Kazancı 221
8.1.9. Değer Artış Kazançlarında 10.600 TL'lik İstisnanın Uygulanması 222
8.1.10. Vergilendirilmeyecek Değer Artışı Kazançları 222
8.2. ARİZİ KAZANÇLAR 222
8.2.1. Yıllık Maktu İstisnadan Yararlanabilen Arızi Kazançlar 222
8.2.2. Tamamı Vergiye Tabi Olan Arızi Kazançlar 223
8.3. DİĞER KAZANÇ VE İRATLARLA İLGİLİ ÖRNEK ÖZELGELER 223
8.3.1. Trampa Yoluyla Satılan Gayrimenkulün Vergilendirilip Vergilendirilmeyeceği: 223
8.3.2. Veraseten İntikal Eden Arsanın Kat Karşılığı Müteahhide Verilmesi Ve Karşılığında Alınan Dairelerin Satışı Halinde Vergilendirmenin Nasıl Olacağı: 224
8.3.3. Gayrimenkulün Satışından Elde Edilen Gelirin İstisna Sınırı Altında Kalması Halinde Bu Gelirin Beyan Edilmesi: 224
8.3.4. Arsa Üzerine Yapılan Dairelerin İktisap Tarihinden Başlayarak, Dört Yıl İçinde Topluca Tek Satış İşlemi İle Satılması Halinde Bu Satıştan Elde Edilen Kazanç Değer Artışı Kazancı Kapsamında Olması: 224
8.3.5. İmar Uygulaması Nedeniyle Arsaya Dönüşen Gayrimenkullerin Satışından Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi: 224
8.3.6. Gayrimenkul Satış Vaadi ve Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi: 225
8.3.7. Limited Şirketten Anonim Şirkete Dönüşen Şirkette Nevi Değişikliği Nedeniyle Ortaklara Verilen Hisse Senetlerinin İlk İktisap Tarihi: 225
8.3.8. Hisse Senedi Alım Satımının Vergilendirilmesi: 225
8.3.9. Alındıktan Bir Yıl Sonra Tadilattan Geçirilerek Satılan Daire için Yapılan Tadilat Giderlerinin Maliyet Unsuru Olup Olmayacağı: 226
8.3.10. Kollektif Şirketin Anonim Şirkete Dönüşmesi Halinde Ortaklara Verilecek A.Ş. Hisselerinin İktisap Tarihinin Ne Olacağı: 226
8.3.11. Zarar Ziyan Bedeli Olarak Alınan Tazminat Bedelinin Beyan Edilip Edilmeyeceği: 227
8.3.12. Sahip Olunan Arsanın, Hazineye Ait Olan Bir Arsa İle Takas Edilmesinin Değer Artış Kazancı Karşısındaki Durumu : 227

8.3.13. Kollektif Şirketin nevi değişikliği yaparak Limited Şirkete dönüşmesi halinde vergilendirme: ... 228
8.3.14. Bir Eğitim Projesi Kapsamında Emekli Öğretim Üyesinin Bir Defaya Mahsus Vereceği Eğitim Nedeniyle Elde Edeceğini Gelirin Arızi Kazanç Olarak Vergilendirilip Vergilendirilemeyeceği: ... 229
8.3.15. Eğitim ve Danışmanlık Faaliyeti Yapan Şirketin Üniversite Hocaları ve Mükellef Olmayan Kişilerden, Eğitmen veya Danışman Olarak Hizmet Alması Halinde Bu Kişilere Yapılacak Ödemelerin Vergilendirilmesi ... 230
8.3.16. Adi ortaklığın sermaye şirketine dönüşmesi ve hisse senetlerinin devri halinde değer artışı kazancı hesaplanıp hesaplanmayacağı: ... 231
8.3.17. Tapu Harcı, Kredi Faizi, Dask, Deprem Sigortası, Emlak Komisyonu, Kombi, Bina İzolasyon Harcamalarının Değer Artış Kazancının Tespitinde Gider/Maliyet Unsuru Olarak Belirlenmesi ... 231
8.3.18. Belediye Tarafından İktisap Tarihinden İtibaren 5 Yıl İçinde Parsellenen Arsanın Ortağı Olduğu Şirkete Ayni Sermaye Olarak Konması ... 232
8.3.19. Satın Alınan Tarihten Sonra Tapusu Yenilenen Dairenin Satılması Durumunda Değer Artış Kazancı Hesaplanıp Hesaplanmayacağı ... 232
8.3.20. Bağış Yoluyla İvazsız İktisap Edilen Kooperatif Hissesinin Satışı ... 233
8.3.21. Marka Satışından Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi ... 234
8.3.22. Malik Olunulan Gayrimenkullerin Şirket Sermayesine İlave Edilmek Üzere Ayni Sermaye Olarak Konulması Durumunda Vergisel Yükümlülükler. ... 234

9. GELİRİN TOPLANMASI VE BEYAN ESASI ... 237
9.1. MAHİYETİ ... 237
9.2. YILLIK BEYANNAME İLE BEYAN EDİLMESİ ZORUNLU OLAN GELİRLER ... 237
9.2.1. Tam Mükellefiyette ... 237
9.2.1.1. Kazanç Elde Etmemiş Olsalar Dahil Yıllık Beyanname Vermek Zorunda Olanlar ... 237
9.2.1.2. İstisna Haddinin veya Beyan sınırının Aşılması Durumunda Beyanname Verilmesi Gereken Gelirler ... 238
9.2.2. Dar Mükellefiyette ... 241
9.3. YILLIK BEYANNAME VERİLMESİ VE GELİRİN TOPLANMASIYLA İLGİLİ ESASLAR ... 241
9.4. TOPLAMA YAPILMAYACAK HALLER ... 242
9.4.1. Tam Mükellefiyette ... 243
9.4.1.1. Tevkif Suretiyle Vergilendirilmiş Ücretler, Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratları ... 243
9.4.1.2. Gerçek Usulde Vergilendirilmeyen Zirai Kazançlar ... 243
9.4.1.3. Kazanç ve İratların İstisna Hadleri İçinde Kalan Kısımları ... 243
9.4.1.4. Toplamı 1.500 TL'yi Aşmayan, Tevkifata ve İstisna Uygulamasına Konu Olmayan Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratları ... 243
9.4.2. Toplama Yapılmayan Hallere İlişkin Uygulama Örnekleri ... 244
9.4.3. Dar Mükellefiyette ... 246

10. YILLIK BEYANNAME İLE BİLDİRİLECEK GELİRDEN YAPILABİLECEK İNDİRİMLER 247
10.1. BİREYSEL EMEKLİLİK SİSTEMİ VE ŞAHIS SİGORTALARINA ÖDENEN KATKI PAYI VE PRİMLERİN VERGİ MATRAHININ TESPİTİNDE İNDİRİMİ 250
10.1.1 Yasal Düzenlemeler 251
10.1.2 Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Paylarının Ücret Matrahından ve Yıllık Beyannameyle Beyan Edilecek Gelirlerden İndirimi 251
10.1.3. Ödenen Şahıs Sigorta Primlerinin Yıllık Beyanname ile Beyan Edilecek Gelirlerden İndirimi 251
10.1.4. Ödenen Şahıs Sigorta Primlerinin Ücret Matrahının Tespitinde İndirimi 252
10.1.5. Özellik Arz Eden Diğer Hususlar 253
10.2. BAĞ - KUR PRİMLERİ 254
10.3. ÖZEL SAĞLIK VE EĞİTİM HARCAMALARI 256
10.4. BAĞIŞ VE YARDIMLARIN İNDİRİMİ 258
10.4.1. Bağış ve Yardımların Yapılacağı Kurum ve Kuruluşlar 258
10.4.2. Bağış ve Yardımlar Makbuz Karşılığı Yapılmalıdır 258
10.4.3. Bağış ve Yardımların Üst Sınırı 258
10.4.4. Bağış ve Yardımların Aynen Yapılması Halinde Değer Tespiti 259
10.4.5. % 5 Oranı İle Sınırlı Olmaksızın Tamamı İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar 259
10.4.5.1. Okul, Sağlık Tesisi ve Öğrenci Yurtlarına Yapılan Bağışlar 259
10.4.5.2. Çocuk Yuvası, Yetiştirme Yurdu, Huzurevi, Bakım ve Rehabilitasyon Merkezlerine Yapılan Bağış ve Yardımlar 260
10.4.5.3. İbadethaneler ve Gençlik Merkezlerine Yapılan Bağış ve Yardımlar 260
10.4.5.4. Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine Yapılan Bağış veya Yardımlar 262
10.4.5.5. Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Yapılan Bağışlar 262
10.4.5.6. Kültür ve Tabiat Varlıklarının Korumasına Yönelik Olarak Yapılan Bağışlar 263
10.4.5.7. Başbakanlıkça veya Bakanlar Kurulunca Başlatılan Yardım Kampanyalarına Yapılan Bağış ve Yardımlar 265
10.4.5.8. İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Hakkında Kanun Uyarınca Kurulan Ajansa Yapılan Bağış ve Yardımlar 265
10.4.5.9. Eskişehir 2013 Türk Dünyası Başkendi Hakkında Kanun uyarınca Kurulan Ajansa Yapılan Bağış ve Yardımlar 265
10.4.5.10. EXPO 2016 Antalya Ajansına Yapılan Bağış ve Yardımlar 265
10.4.6. Bağış ve Yardımların Özel Kanunlar Gereğince İndirimi 265
10.4.7. Bağış ve Yardımların Katma Değer Vergisi Mevzuatı Yönünden Değerlendirilmesi 267
10.5. SPONSORLUK HARCAMALARI 268
10.6. ENGELLİ İNDİRİMİ 270
10.6.1. Konuya İlişkin Yasal Mevzuat 270
10.6.2. Engellilik İndiriminden Yararlanabilmek İçin İzlenecek Prosedür 271
10.6.3. Engellilik İndiriminden Yararlanmada Bakmakla Yükümlü Olunan Kişi Kavramı 272
10.7. AR-GE İNDİRİMİ 273

10.7.1. Gelir Vergisi Kanunu'nda Düzenlenen AR-GE İndirimi 273
10.7.2. 5746 Sayılı Kanunla Düzenlenen AR-GE İndirimi 274
10.8. TÜRKİYE'DEN YURTDIŞI MUKİMİ KİŞİ VE KURUMLARA VERİLEN HİZMETLER 278
10.8.1. İndirim Kapsamındaki Hizmetler 279
10.8.2. İndirimden Faydalanma Şartları 279
10.8.2.1. İndirimden Faydalanabilecek Şirketlerin Ana Sözleşmelerinde Yazılı Faaliyet Konusu 279
10.8.2.2. Hizmetin, Türkiye'den Münhasıran Yurt Dışı Mukimi Kişi ve/veya Kurum İçin Yapılmış Olması 280
10.8.2.3. Faturanın Yurt Dışı Mukimi Kişi ve/veya Kurum Adına Düzenlenmesi 280
10.8.2.4. Türkiye'den Verilen, Mimarlık, Mühendislik, Tasarım, Yazılım, Tıbbi Raporlama, Muhasebe Kaydı Tutma, Çağrı Merkezi ve Veri Saklama Hizmetlerinden Yurt Dışında Yararlanılması 280
10.8.2.5. İlgili Bakanlığın İzin ve Denetimine Tabi Olarak Türkiye'de Yerleşmiş Olmayan Kişilere Verilen Eğitim ve Sağlık Hizmetlerinin Yararlanıcısının Yurt Dışında Olması 280
10.8.3. Türkiye'den Yurt Dışı Mukimi Kişi ve/veya Kurumlara Verilen Hizmetlerden Elde Edilen Kazancın Tespiti, Kayıtlarda İzlenmesi ve Beyanı 280
10.8.3.1. İndirim Tutarının Tespiti 280
10.8.3.2. Kazançların Kayıtlarda İzlenmesi 280
10.8.3.3. İlgili Bakanlığın İzni ve Denetimine Tabi Olarak Türkiye'de Yerleşmiş Olmayan Kişilere Verilen Eğitim ve Sağlık Hizmetlerine İlişkin Bildirim ve Belgeler 281
10.8.3.4. Esas Faaliyet Konusu Dışındaki Gelirler 281
10.9. GİRİŞİM SERMAYESİ FONU 281
10.9.1. İndirim Şartları 281
10.9.2. İndirim Tutarının Hesaplanması 282
10.9.3. Fon Tutarının Vergilendirilmesi 283
10.10. KORUMALI İŞYERİ İNDİRİMİ 283
10.11. BİREYSEL KATILIM YATIRIMCISI İNDİRİMİ 283
10.11.1. İndirimden Yararlanma Şartları 284
10.11.2. İndirim Dönemi, İndirime Esas Tutarın Hesaplanması ve İndirimin Sınırı 284
10.11.3. Şartların İhlal Edilmesi Durumunda Uygulama 285
10.11.4. Mücbir Sebep Halleri 285
10.12. GEÇMİŞ YIL ZARARLARI 286
10.13. YURT DIŞI FAALİYETLERDEN DOĞAN ZARARLAR 287
10.12. YILLIK BEYANNAME İLE BİLDİRİLECEK GELİRDEN YAPILABİLECEK İNDİRİMLER İLE İLGİLİ ÖRNEK ÖZELGELER 288
10.12.1. Okul Forması ve Okul Ayakkabıları Şeklindeki Eğitim Harcamalarının İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı: 288
10.12.2. Okulda Verilen Yemek Hizmeti Karşılığında Yapılan Harcamaların GVK'nın 89 uncu Maddesi Gereğince Eğitim Harcaması Olarak İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı: 288
10.12.3. Geçmiş Dönemlere Ait Bağ-kur Prim Ödemeleri Hangi Yıla Ait Olduğuna Bakılmaksızın Gelirin Elde Edildiği Yılda Ödenmiş Olduğunun Tevsik Edilmesi Kaydıyla Gelir Vergisi Matrahından İndirilebileceği: 288
10.12.4. Tüp Bebek Tedavisi Nedeniyle Yapılan Harcamaların İndirim Konusu Yapılması: 288

10.12.5. Üniversiteye Yapılan Nakdi ve Ayni Bağışların İndirim Konusu Yapılması:..... 289
10.12.6. Sosyal Güvenlik Destek Primi İle Eş ve Çocuğa Ait Eğitim ve Sağlık Harcamalarının Gelir Vergisinden İndirimi:..... 289
10.12.7. GMSİ Mükellefi Eşlerden Biri Tarafından Yapılan Sağlık Harcamalarının İndirilemeyen Kısmının Eşinin Vergi Matrahından İndirilip İndirilemeyeceği:..... 290
10.12.8. Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı'ndan Alınan Belgede Yer Alan ve Emekli Maaşından Yapılan SUT (Sağlık Uygulama Tebliği) Reçete Kesintisi İle Muayene İştirak Kesintisi Tutarlarının Elde Ettiğiniz Gayrimenkul Sermaye İradından İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı Ve Söz Konusu Belgenin Tevsik Edici Belge Olarak Kullanılıp Kullanılamayacağı:..... 291
10.12.9. Eşe Ait Bağ-Kur Priminin Yıllık Beyannamede İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı:..... 291
10.12.10. Gayrimenkul Sermaye İradından İsteğe Bağlı Emeklilik Kapsamında Ödenen Bağ-Kur Primlerinin Beyanname Üzerinden İndirilip İndirilemeyeceği:..... 292
10.12.11. Şirket Ortağının Ödediği Sosyal Güvenlik Primlerinin Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinden İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı:..... 292
10.12.12. Okul Servis Ücretinin GVK'nun 89 uncu Maddesine Göre, Eğitim Harcaması Olarak İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı:..... 292
10.12.13. Banka Kredisi İçin Ödenen Hayat Sigortası Priminin Gelir Vergisi Matrahından İndirilmesi:..... 293
10.12.14. Beyannamede İndirim Konusu Yapılabilecek Sağlık Harcamaları..... 295
10.12.15. Mesleki Faaliyetinden Dolayı Zarar Eden Mükellefin Tevkifata Tabi Tutulmuş Gayrimenkul Sermaye İradı Geliri Elde Etmesi Ve Geçmiş Yıl Zararının Olması Halinde Vergiye Tabi Gelirin Tespiti..... 295
10.12.16. Sağlık Harcamasının Ödeme Kaydedici Cihaz Fişi ile Belgelendirilmesi Halinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı..... 296
10.12.17. Okul Tarafından Verilen ve Bedeli Ayrı Olarak Tespit Edilebilen Yemek Hizmetine Ait Ücretin Eğitim Harcaması Olarak Gelir Vergisi Matrahının Tespitinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı..... 297
10.12.18. Suriyedeki İhtiyaç Sahiplerine Yapılan Ayni Yardımın İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı..... 297
10.12.19. Terk edilen İşe İlişkin Geçmiş Yıl Zararının Yeni İşe İlişkin Karlardan İndirime Konu Edip Edemeyeceği..... 297
10.12.20. Belediyelerde, İftar Çadırlarında ve Bazı Etkinliklerde Kullanılmak Üzere Bedelsiz Olarak Verilen Masa ve Sandalye İçin Fatura Düzenlenip Düzenlenmeyeceği..... 297
10.12.21. Kamu Kurumuna Yapılacak Ayni ve Nakdi Bağışın Gelir Vergisi Matrahından İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı..... 298
10.12.22. Çocuk Kavramı ve Çocukların Eğitim Harcamaları..... 298
10.12.23. Engelli İndiriminin Hangi Tarihten İtibaren Uygulanması..... 299
10.12.24. GMSİ Beyannamesinde İndirilecek Giderler..... 300

11. YILLIK BEYANNAMEDE HESAPLANAN GELİR VERGİSİNDEN MAHSUP EDİLEBİLECEK VERGİLER VE İADESİ..... 303
11.1. KESİNTİ YOLU İLE ÖDENEN VERGİLER..... 303
11.1.1. Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiye Mahsup..... 303
11.1.2. Diğer Vergi Borçlarına Mahsup veya Nakden İade..... 304

11.1.2.1. Mahsup Yoluyla İade 304
11.1.2.2. Nakden İade 304
11.1.2.3. Gelir ve Kurumlar Vergisi ile İlgili Vergi Hatalarından Kaynaklanan İade İşlemleri 305
11.1.2.4. İade Talebinin Gerçeğe Aykırı Belgelere Dayanması 306
11.1.2.5. Tevkif Yoluyla Kesilen Verginin Vergi Sorumlusunca Tahakkuk Ettirilmemesi veya Ödenmemesi 306
11.1.2.6. Adına Vergi Kesintisi Yapılan ile Gelir Sahibinin Farklı Gerçek Kişi Olması 306
11.1.2.7. Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu 307
11.1.2.8. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Kesilen Vergilerin Mahsubu ve İadesi 307
11.1.2.9. Menkul Sermaye İratları Üzerinden Tevkif Suretiyle Ödenen Vergilerin Mahsubu ve İade 307
11.1.2.10. Tevkif Suretiyle Ödenen Vergilerin Mahsubunda Mahsuba Konu Borcun Türüne Göre Değişen Uygulama 308
11.1.2.11. Gelir Vergisi Sirküleri (79 no'lu) ile Nakden Stopaj İadesinde Sağlanan Kolaylık 309
11.2. GEÇİCİ VERGİNİN MAHSUBU VE İADESİ 309
11.2.1. Geçici Vergiye İlişkin Esaslar 309
11.2.2. Geçici Verginin Mükellefleri 310
11.2.3. Geçici Vergi Kapsamına Girmeyen Kazançlar 310
11.2.4. Geçici Vergi Dönemleri 310
11.2.5. Geçici Vergiye Esas Kazancın Tespiti 310
11.2.6. Geçici Verginin Eksik Beyan Edilmesi 311
11.2.7. Geçici Vergi Beyannamesine Eklenecek Belgeler 311
11.2.8. Geçici Verginin Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiye Mahsup Edilmesi 311
11.2.9. Geçici Verginin Diğer Vergi Borçlarına Mahsup veya Nakden İade 312
11.2.10. 262 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği İle Geçici Verginin Mahsubu ve İadesi Konusunda Yapılacak Düzenlemeler 312
11.2.10.1. Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiye Mahsup ve İade 312
11.2.10.2. Katma Değer Vergisi İade Alacağının Geçici Vergiye Mahsubu 313
11.3. YABANCI ÜLKELERDE ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU 313

12. YILLIK BEYANNAMENİN DOLDURULMASI VE EKLENECEK BELGELER 315
12.1. YILLIK BEYANNAMENİN DOLDURULMASI 315
12.1.1. Yıllık Beyannamenin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması 315
12.1.2. Yıllık Beyannamenin Doldurulmasında Dikkat Edilecek Hususlar 316
12.2. 2015 YILI GELİR VERGİSİ TARİFESİ 317
12.3. YILLIK BEYANNAME VERİLME VE ÖDEME SÜRELERİ 317

13. 2015 YILINA AİT ŞAHSİ GELİRLERİN BEYANINA İLİŞKİN ÖRNEKLER 319
13.1. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ BEYANINA İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEKLERİ 319
13.1.1. Götürü Gider Usulünü Seçen Bir Mükellefin Mesken Kira Gelirinin Beyanına İlişkin Örnek 319
13.1.2. Gerçek Gider Usulünü Seçen Bir Mükellefin Mesken Kira Gelirinin Beyanına İlişkin Örnek 319

13.1.3. Hem İşyeri Hem de Mesken Kira Geliri Elde Eden Bir Mükellefin Beyanına İlişkin Örnek 320
13.1.4. Kira Geliri Elde Eden Bir Mükellefin Sigorta Primi ve Bağış İndirimine İlişkin Örnek 321
13.1.5. Hem Kira Geliri Hem de Mevduat Faizi Elde Eden Bir Mükellefin Beyanına İlişkin Örnek 322
13.1.6. Mesken Kira İstisnasından Yararlanamayan Bir Mükellefin Beyanına İlişkin Örnek 322
13.2. MENKUL SERMAYE İRATLARININ BEYANINA İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEKLERİ 322
13.2.1. 01/01/2006 Tarihinden Önce TL Cinsinden İhraç Edilen Devlet Tahvili Faiz Gelirinin Beyanına İlişkin Örnek 322
13.2.2. 01/01/2006 Tarihinden Önce Dövize Endeksli Olarak İhraç Edilen Devlet Tahvili Faiz Gelirinin Beyanına İlişkin Örnek 323
13.2.3. 01/01/2006 Tarihinden Sonra İhraç Edilen Devlet Tahvili Faiz Geliri ile İşyeri Kira Geliri Beyanına İlişkin Örnek 323
13.2.4. G.V.K. Md 22' ye Göre Kar Paylarının Beyanına İlişkin Örnek 323
13.2.5. G.V. K. Geçici Md 62' ye Göre Kar Paylarının Beyanına İlişkin Örnek..... 324
13.2.6. Menkul Sermaye İratlarının Beyanına İlişkin Kapsamlı Örnek 324
13.3. DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARININ BEYANINA İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEKLERİ 326
13.3.1. Aynı Yılda Hisse Senedi ve Hazine Bonosu Alım Satım Kazancı Elde Edilmesine İlişkin Örnek..... 326
13.3.2. Aynı Yılda Hazine Bonosu Alım Satım Kazancı ile Hazine Bonosu Faiz Gelirleri Elde Edilmesine İlişkin Örnek 326
13.3.3. Gayrimenkul Alım Satım Kazancı Elde Edilmesine İlişkin Örnek..... 326
13.4. SERBEST MESLEK KAZANCININ BEYANINA İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEKLERİ 326
13.4.1. Tek Geliri Serbest Meslek Kazancı Olan Bir Mükellefin Beyanına İlişkin Örnek 326
13.4.2. Serbest Meslek Kazancının Yanı Sıra Ücret ve Menkul Sermaye İradı Elde Eden Bir Mükellefin Beyanına İlişkin Örnek 328
13.5. ÜCRET GELİRLERİNİN BEYANINA İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEĞİ 329
13.5.1. Birden Fazla İşverenden Elde Edilen Ücret Gelirlerinin Beyanına İlişkin Uygulama Örneği 329
13.5.2. Tevkifata Tabi Olmayan Ücretin Beyanına İlişkin Uygulama Örneği 329
13.5.3. Birden Fazla İşverenden Ücret Gelirleri ile Kira Gelirinin Bir Arada Elde Edilmesine İlişkin Uygulama Örneği..... 330
13.6. ZİRAİ KAZANCIN BEYANINA İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEĞİ 330
13.7. TİCARİ KAZANCIN BEYANINA İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEĞİ..... 331
13.7.1. Basit Usulde Ticari Kazancın Beyanına İlişkin Örnekler..... 331
13.7.2. Gerçek Usulde Ticari Kazancının Yanı Sıra Borsa Kazancı ve Kira Geliri Elde Eden Bir Mükellefin Beyanına İlişkin Örnek 331
13.7.3. Gerçek Usulde Ticari Kazancının Yanı Sıra Menkul Sermaye İradı ve Kira Geliri Elde Eden Bir Mükellefin Beyanına İlişkin Örnek..... 332

KAYNAKCA 335

1. GELİR VERGİSİNDE MÜKELLEFİYET VE ŞEKİLLERİ

Vergi Usul Kanununun 8. maddesinin birinci fıkrası hükmünde Mükellef, "vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzelkişidir" şeklinde tanımlanmıştır. Gelir vergisi şahsa bağlı bir vergidir. Geliri, şahsa bağlı olarak kavrayıp vergilemeyi hedef tutar. Bu nedenle, verginin kapsamını tayin bakımından gelir kavramından sonra belirlenmesi gereken ikinci unsur verginin mükellefidir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 1 inci maddesine göre verginin mükellefi gerçek kişilerdir. Vergi mükellefini gerçek kişi olarak tespit etmek, mükellefiyetin belirlenmesi için yeterli değildir. Her kanun gibi vergi kanunlarının da uygulama alanı devletin egemenlik hakkının geçerli olduğu saha ile sınırlıdır. Dolayısıyla, mükellefiyetin belirlenmesi bakımından Kanunun mükellef saydığı gerçek kişiyi, devletin egemenlik hakkının geçerli olduğu saha içinde tespit ve tayin etmek gerekir. Bu ihtiyaç vergi hukukunda tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet esaslarının da doğmasına yol açmıştır.

1.1. TAM MÜKELLEFİYET

Gelir Vergisi Kanunu'nun 3. maddesi hükmüne göre; aşağıda yazılı gerçek kişiler, tam mükellef olarak Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler:

1. Türkiye'de yerleşmiş olanlar;

2. Resmi Daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları (Bu gibilerden bulundukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla Gelir Vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkur kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.)

Maddenin uygulamasında "Türkiye'de yerleşmeden" maksadın ne olduğu ise aynı Kanunun 4. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Buna göre; aşağıda yazılı kimseler Türkiye'de yerleşmiş sayılır:

1. İkametgâhı Türkiye'de bulunanlar, (ikametgah, Medeni Kanunun 19'uncu ve müteakip maddelerine göre; bir kimsenin yerleşmek niyeti ile oturduğu yerdir.)

2. Bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmez.)

Gelir Vergisi Kanununun 3.ve 4. maddelerinde tam mükellefiyetin bu şekilde sınırları çizildikten sonra "Türkiye'de Yerleşme Sayılmayan Haller" başlıklı 5. maddesinde ise maddede sıralanan ve T.C. vatandaşı olmayan yabancıların Türkiye'de altı aydan fazla kalsalar dahi yerleşmiş sayılmayacakları ve dolayısıyla tam mükellefiyet esasında vergilendirilemeyecekleri belirtilmiştir.

Buna göre;

-Belli ve geçici görev veya iş için Türkiye'ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar,

memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil, tedavi, istirahat veya seyahat maksadıyla gelen yabancılar;

-Tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye'de alıkonulmuş veya kalmış olan yabancılar, Türkiye'de altı aydan fazla kalsalar dahi yerleşmiş sayılmayacaklar ve tam mükellef olmayacaklardır.

1.2. DAR MÜKELLEFİYET

Gelir Vergisi Kanunu'nun 6. maddesinde Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin sadece, Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilecekleri hüküm altına alınmıştır.

Bu kapsamda 210 no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar çerçevesinde; Gelir Vergisi Kanununun 3/2'nci maddesinde istisnai olarak tam mükellef sayılan bazı Türk vatandaşlarının, bulundukları yabancı ülkelerde gelir vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş olan kazanç ve iratlarının Türkiye'de ayrıca vergilendirilmeyeceği belirtildiğine göre; bu hükümden, yabancı ülkelerde çalışan Türk işçilerinin de yararlandırılmalarının, kanunun ruhuna uygun düşeceğinden hareketle; çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla bir süredir yurt dışında yaşayan Türk vatandaşlarının Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları bakımından dar mükellefiyet esasında vergilendirilmeleri uygun görülmüştür.

1.3. GELİR KAVRAMI VE YEDİ GELİR UNSURU

Gelir Vergisi Kanunu gerçek kişilerin şahsi gelirlerinin vergilendirilmesini hedeflemektedir. Bu noktadan hareketle de, gelir vergisi gerçek kişilerin bir takvim yılı içerisinde elde ettikleri kazanç ve iratların safi tutarı üzerinden, diğer bir deyişle gelir üzerinden alınmaktadır. Geniş Anlamda Gelir ise bir kimsenin belli bir dönemde yaptığı tüketim toplamına o dönem içinde varlığında meydana gelen artışın eklenmesi suretiyle bulunan meblağdır. Ancak Gelir Vergisi Kanunu vergilendirme açısından bu tanımı değil aynı Kanunun 1. maddesinde yer alan tanımı esas almaktadır.

Gelir, Gelir Vergisi Kanunu'nun 1 inci maddesinde "bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır." şeklinde tanımlanmıştır. Tanımda yer alan kazanç ve irat kavramlarını ise aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür.

Kazanç: Sadece emekten veya emek ile sermayenin birleşmesinden elde edilen hasılattır. 7 gelir unsurundan kazanç tanımına girenlere; ücret, ticari ve zirai kazanç, serbest meslek kazancı ile sair kazanç ve iratları örnek vermek mümkündür.

İrad ise: Nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerler ile mal ve hakların karşılığında elde edilen gelirlerdir. İratlara ise menkul ve gayrimenkul sermayeden elde edilen hasılatları örnek verilebilir. Kanunun bu gruplara girecek gelir unsurları ile ilgili hükümlerinin sınırlandırıcı niteliği ağırlık taşımaktadır.

Bu tanımdan hareketle vergiye tabi gelirin özelliklerini;

- Gelirin Şahsi Olma Özelliği,
- Gelirin Yıllık Olma Özelliği,
- Gelirin Safi Olması Özelliği,
- Gelirin Gerçek Olması Özelliği,
- Gelirin Genel Olması Özelliği,
- Gelirin Elde Edilmiş Olması Özelliği,

olmak üzere altı ana başlık altında toplamak mümkündür.

1. Gelirin Şahsi Olma Özelliği: Gelir vergisi bakımından gerçek kişi, Medeni Kanun hükümleri (Md.28) çerçevesinde şahsiyet sahibi yani hak ve borçlara ehil olan insandır. Gerçek kişi bakımından medeni ehliyet veya yaşın gelir vergisine etkisi yoktur. Bu özellik çerçevesinde her bir gerçek kişi ayrı ayrı gelir vergisi mükellefi olup, ortaklık şeklinde gelir vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi söz konusu olmamaktadır.

2. Gelirin Yıllık Olması Özelliği: Vergilemede gerçek kişiye ait olan gelirin bir yıllık tutarı göz önüne alınır. Bir yıllık dönemden takvim yılının anlaşılması gerekir. Takvim yılı, 1 Ocakta başlayıp 31 Aralıkta sona eren 12 aylık dönemdir. Faaliyetin kıst dönem olması bu durumu değiştirmez. Bir yıla ilişkin beyanname ertesi yılın Mart ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar (geliri sadece basit usulde tespit edilen ticari kazançlardan ibaret olanlar için Şubat ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar) verilmektedir. Bu hükmün istisnası ölüm ve memleketi terk halleridir. Gelir Vergisi Kanununun 92 nci maddesi hükmü uyarınca; takvim yılı içerisinde memleketi terk edenlerin beyannameleri memleketi terke tekaddüm eden 15 gün, ölüm halinde ise ölüm tarihinden itibaren 4 ay içerisinde verilmektedir.

Örnek: Kırtasiyecilik faaliyeti ile uğraşan Bay (Z) 20 Mart 2015 tarihinde ölmüştür. Mükellefin 2014 takvim yılına ve 01.01.2015 – 20.03.2015 dönemine ait yıllık gelir vergisi beyannameleri adı geçenin varisleri tarafından ölüm tarihini izleyen 4 ay içerisinde (20 Temmuz 2015 tarihine kadar) verilmesi gerekmektedir.

3. Gelirin Safi Olması Özelliği: Gelirin safi olması, gelirden o gelirin elde edilmesi ve kaynağının idamesi için yapılan giderlerin indirilmesinden sonra kalan tutarın vergilemede esas tutulması demektir. Her gelir unsuru itibarıyla indirilecek giderler Gelir Vergisi Kanununda ayrı ayrı belirtilmiştir.

4. Gelirin Gerçek Olması Özelliği: Gerçek gelirden kasıt, vergilemenin bazı belirtilere göre değil mükelleflerin gerçekten elde etmiş olduğu gelir üzerinden yapılmasıdır.

5. Gelirin Genel Olması Özelliği: Bir takvim yılı içinde gerçek kişiler tarafından elde edilen kazanç ve iratların tamamının toplanarak vergilendirilmesidir.

6. Gelirin Elde Edilmiş Olması Özelliği: Elde etme vergiyi doğuran olaydır. Gelir fiilen veya hukuken bir kişinin tasarruf edebildiği zaman elde edilmiş sayılır. Gelirin elde edilmesiyle vergiyi doğuran olay ortaya çıkar.

Gelir Vergisi Kanununda gelirin elde edilmesi “tahakkuk” ve “tahsil” esasına bağlanmıştır.

Tahakkuk Esası: Mahiyet ve tutarı itibarıyla hukuken o gelirin sahibi tarafından talep edilebilir olmasıdır.

Hukuki Tasarruf: Sahibinin gelir üzerinde talepte bulunma hakkının doğuşunu ifade eder.

Ekonomik Tasarruf: Ödemeyi yapacak olan tarafından gelirin sahibinin emrine amade kılınmasıdır. Talep edilebilir hale gelmesidir. Hukuki tasarruftan sonra ekonomik tasarruf gelir. Hukuki ve ekonomik tasarruf birlikte değerlendirilir.

Tahsil Esası (Fiili Tasarruf): Gelirin sahibinin mal varlığına dahil olmasını ifade eder.

Yine Gelir Vergisi Kanunumuz çerçevesinde elde edilen kazanç ve iratın salt anlamda bu tanıma girmesi de yeterli olmamakta, bunun yanı sıra Gelir Vergisi Kanunu 2. maddesinde yer alan ve aşağıda sayılan yedi gelir unsurundan birinden elde edilmiş olması da gerekmektedir.

1- Ticari Kazançlar;

2- Zirai Kazançlar;

3- Ücretler;

4- Serbest Meslek Kazançları;

5- Gayrimenkul Sermaye İratları;

6- Menkul Sermaye İratları;

7- Diğer kazanç ve İratlar;

Gelir Vergisi Kanunu çerçevesinde, belirli bir kaynağa bağlı olarak elde edilen ilk altı gelir unsurunun yanı sıra belirli bir kaynağa bağlı olmayan ya da süreklilik taşımayan gelir unsurları da, diğer kazanç ve iratlar grubunda gelir vergisine tabi bulunmaktadır.

Buna göre, Gelir Vergisi Kanunu 2. maddesinde sayılan gelir unsurlarından ilk altısının kapsamında yer almayanların "Diğer Kazanç ve İratların vergilendirileceği izlenimini olsa da, bu gruba giren gelirlerin de vergilendirilebilmesi için mutlaka aynı Kanunun mükerrer 80 ve 82. maddelerinde ismen sayılmış olanlardan birisi olması gerektiği unutulmamalıdır. Bu maddedeki gelir unsurlarından hiçbirisine girmesi mümkün olmayan gelir unsurları vergiye tabi tutulmamaktadır. Bir gelirin vergiye tabi tutulması için, Kanundaki 7 gelir unsurundan birine girmesi, ferdin sosyal hasılanın oluşumuna katkısı karşılığında elde edilmiş olması gerekmektedir.

İzleyen bölümlerde yedi gelir unsurundan elde edilen gelirlerin tespitine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

2. TİCARİ KAZANÇLAR

Gelir Vergisi Kanununun 37. maddesinde ticari kazanç; "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar" olarak tanımlanmıştır. Gelir Vergisi Kanununda ticari kazanç bu şekilde tanımlanmış olmakla birlikte söz konusu tanıma esas teşkil eden ticari faaliyetin ne olduğu tanımlanmamıştır. Maddenin uygulamasında ticari faaliyetin tespiti açısından Türk Ticaret Kanunu hükümlerini dikkate almak gerekmektedir.

Bilindiği üzere, Türk Ticaret Kanununun 11. maddesinde, Ticari işletmeler esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletme olarak tanımlanmış, 3. maddesinde de, "Bu Kanunda düzenlenen hususlarla bir ticari işletmeyi ilgilendiren bütün işlem ve fiiller ticari işlerden olduğu" hükme bağlanmıştır.

Gerek yukarıda yer verilen Gelir Vergisi Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan düzenlemeler gerekse yerleşik hale gelmiş yargı kararlarına göre bir faaliyetin ticari faaliyet olarak değerlendirilebilmesi için taşıması gereken özellikleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

Emek-Sermaye Özelliği,

Devamlılık Özelliği,

Organizasyon Özelliği,

Gelir ve Kazanç Elde Etme Özelliği.

Emek-Sermaye Özelliği

Ticari faaliyet sermaye ve emek organizasyonuna dayanmaktadır. Yapılan bir faaliyetin ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi için öncelikle söz konusu faaliyetin ifasının sermaye ve emeğe dayanıyor olması gerekmektedir. Sadece sermayeye bağlı olarak doğan gelir unsurları, menkul sermaye iradı ve gayrimenkul sermaye iradı; emeğe bağlı olarak doğan gelir unsurları, ücret ve serbest meslek kazancı olup, ticari ve zirai kazançlar emek ve sermaye karışımı bir kaynağa bağlı olarak doğar.

Devamlılık Özelliği

Yapılan faaliyetin ticari faaliyet olarak kabul edilebilmesi için faaliyetin devamlı olması gerekmektedir. Devamlılığın tespitinde devamlılık kasıt ve niyetinin bulunması yeterli bir unsurdur. Arızi olarak yapılan bir faaliyet ise ticari faaliyet değil diğer kazanç ve iratlar olarak değerlendirilecektir. Ayrıca, bir takvim yılı içerisinde birden fazla tekrarlanan veya birden fazla takvim yılında tekrarlanan işlemlerde de devamlılık kasıt ve niyetinin olduğu varsayılacaktır.

Organizasyon Özelliği

Gerçek kişiler tarafından yürütülen faaliyetler sonucu elde edilen gelirlerin ticari kazanç olarak değerlendirilmesi için söz konusu gelir getirici faaliyetlerin bir organizasyon dahilinde yapılmış olması gerekmektedir. Organizasyonun varlığı bazı emarelerin gerçekleşmesine bağlıdır. Bunlar; İşyeri açma, işçi çalıştırılması ve ticaret siciline kaydolunması vb.'dir.

Gelir ve Kazanç Elde Etme Özelliği

Bir müesseseye ticari olma özelliği veren en önemli ölçütlerden biri de organizasyonu kuran kişi veya kişilerin bir gelir ve kazanç elde etme kasıt ve niyetiyle hareket etmesidir. Böyle bir gaye yoksa ticari faaliyetten bahsedilemez.

Ticari Kazancın Elde Edilmesi

Ticari kazancın elde edilmesi, "tahakkuk" esasına bağlanmıştır. Elde etmenin gerçekleşmesi için, ticari işlemin eksiksiz olarak yerine getirilmiş olması gerekir. Kısaca, mükellefin ticari kazancının tespitinde, sadece tahsil edilen gelirleri anlamamak gerekir. Gelirin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmesi, alacaklıları açısından, tahakkukun gerçekleştiğini ifade eder. Bu durumda vergiyi doğuran olay da ortaya çıkmış sayılır. Gayrimenkul satışlarında satış akdinin yapılması ve satılan gayrimenkulün alıcıya teslimi (ekonomik tasarrufun alıcıya bırakılması) ticari kazancın tahakkuk esasında elde edilmesi için yeterli sayılmaktadır. Gayrimenkul satışı, tapu siciline tescile bağlı olmaksızın, mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmektedir. Dolayısıyla satıştan doğan gelirin, satış akdinin yapıldığı ve gayrimenkulün alıcıya teslim edildiği hesap dönemi ticari kazancına dahil edilerek beyan edilmesi gerekmektedir.

Dolayısıyla yukarıda açıkladığımız Türk Ticaret Kanunu hükümleri çerçevesinde ticari faaliyet olarak kabul edilen işlerden elde edilen kazançlar gelir vergisi açısından da ticari kazanç olarak vergiye tabi tutulacaktır. Ayrıca; Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinde aşağıda sayılan kazançların da Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında ticari kazanç sayıldıkları belirtilmiş bulunulmaktadır.

1- Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden,

2- Coberlik işlerinden, (Coberlik; borsaya kayıtlı olarak ve kendi nam ve hesabına hisse senedi ve tahvil alım satımı yapılmasıdır)

3- Özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden,

4- Gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden,

5- Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım-satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden,

6- Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından,

7- Diş protezciliğinden elde edilen kazançlar,

8- Ayrıca GVK' nun 53. maddesinin birinci fıkrasının sonuna eklenen hükme göre; çiftçiye ait olmakla beraber ziraî işletmeye dahil edilmeyen biçerdöver veya bu mahiyetteki bir motorlu araç veya on yaşına kadar ikiden fazla traktörün işletilmesinden elde edilen gelirler ticarî kazanç hükümlerine göre vergilendirilir.

Kollektif ortaklıklarda ortakların, adi veya eshamlı komandit ortaklıklarda komandite ortakların ortaklık karından aldıkları paylar da şahsi ticari kazanç hükmündedir.

2.1. TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNE İLİŞKİN ESASLAR

2.1.1. Ticari Kazancın Gerçek Usulde Tespiti

2.1.1.1. Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti

Vergi Usul Kanunu'nun 177'nci maddesine göre 1. sınıfa dahil olan tüccarlar bilanço esasına göre defter tutmakta olup, bu gruba dahil olan mükelleflerin kazançları da Gelir Vergisi Kanununun 38. maddesi uyarınca "Bilanço" esasına göre tespit edilecektir. Bilanço esasında ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:

1. İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir,
2. İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

Ticari kazancın bu şekilde tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41'inci maddeleri hükümleri de ayrıca dikkate alınacaktır.

2.1.1.2. İşletme Hesabı Esasında Ticari Kazancın Tespiti

İşletme hesabı esasında ticari kazancın tespiti, GVK`nun 39 uncu maddesinde yer almaktadır. İkinci sınıf tacirler, kazançlarını işletme hesabı esasında tespit ederler. Bu usulde kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılatlarla, giderler arasındaki müspet farktan oluşur. Giderlerin daha fazla olması halinde zarar doğmuş olur. Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları ifade eder. Giderler de, yapılan ödeme ve borçlanılan meblağlardan ikisini de kapsar. Emtia alım satımı ile uğraşanlar her hesap dönemi sonunda, emtia envanteri çıkarırlar. İşletme hesabı esasında, emtia envanter kayıtları, işletme defterinin sonundaki boş sayfalarda veya ayrıca tasdikli olarak tutulacak envanter defterinde gösterilir.

Hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri hasılata, hesap dönemi başındaki emtia mevcudu giderlere ilave olunur. İşletme hesabı esasına tabi mükelleflerin genel olarak tutmak zorunda oldukları tek defter, işletme hesabı defteridir.

Vergi Usul Kanunu'nun 178'inci maddesine göre 2. sınıfa dahil olan tüccarlar ise işletme hesabı esasına göre defter tutmakta olup, bu gruba dahil olan mükelleflerin kazançları da Gelir Vergisi Kanununun 39. maddesi uyarınca "İşletme Hesabı Esasına" göre tespit edilecektir. Gelir Vergisi Kanununun 39. Maddesi uyarınca işletme hesabı esasına göre ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet farktır. Bu hesaplamada elde edilen hasılat, tahsil olunan paralar ile tahakkuk eden alacakları; giderler ise ödenen ve borçlanılan meblağları ifade etmektedir

Emtia alım ve satımıyla uğraşanlarda ticari kazancın bulunması için, hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri hasılata, hesap dönemi başındaki emtia mevcudunun değeri ise giderlere ilave olunur.

Ticari kazancın bu şekilde tespit edilmesi sırasında da, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41'inci maddeleri hükümleri de ayrıca dikkate alınacaktır.

2.1.2. Ticari Kazancın Basit Usulde Tespiti

Gelir Vergisi Kanunu'nun 46'ncı maddesi uyarınca basit usulde ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler ve satılan malların alış bedelleri arasındaki müspet farktır. Bu fark yapılan faaliyetle ilgili olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre alınması ve verilmesi mecburi olan alış ve giderler ile hasılatlara ilişkin belgelerde yazılı tutarlara göre hesaplanır. Kazancın bu şekilde tespiti sırasında emtia

ticareti ile uğraşanlarca;

Hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri hasılata,

Hesap dönemi başındaki emtia mevcudunun değeri giderlere, ilave edilecektir.

Bu şekilde tespit ve beyan olunan kazanç vergi tarhına esas alınır. Basit usulde vergilendirilen mükellefler, faaliyetlerine ilişkin mal alış ve giderleri ile hasılatlarını gösteren belgeleri ayrı ayrı dosyalarda saklamak zorundadırlar. Bu belgelerin kayıtları, mükelleflerin bağlı bulundukları meslek odalarının oluşturdukları bürolarda tutulur.

Bu usulde vergilendirilenler, kazancın tespiti ve Vergi Usul Kanununun defter tutma hükümleri hariç, bildirme, vesikalar, muhafaza, ibraz, diğer ödevler ve ceza hükümleri ile bu gelir Vergisi Kanunu ve diğer kanunlarda yer alan ikinci sınıf tüccarlar hakkındaki hükümlere tabidirler. Ancak, bundan farklı olarak, kullanılan sabit kıymetler gider yazılmayacak ve üzerlerinden amortisman hesaplanmayacaktır. Basit usulde vergilendirilen mükelleflerin taşıt ve diğer sabit kıymetlerini satmaları dolayısıyla fatura düzenleme yükümlülükleri bulunmamaktadır. Bu mükelleflerce yapılan taşıt satışlarının noter satış sözleşmesi ile diğer sabit kıymet satışlarının ise gider pusulası düzenlenerek tevsik edilmesi mümkündür.

2.1.2.1. Basit Usule Tabi Olmanın Genel Şartları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 47'nci maddesi uyarınca basit usulden yararlanabilmenin genel şartları şunlardır;

1. Kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak, (işinde yardımcı işçi ve çırak kullanmak, seyahat, hastalık, ihtiyarlık, askerlik, tutukluluk ve hükümlülük gibi zaruri ayrılmalar dolayısıyla geçici olarak bilfiil işinin başında bulunmamak bu şartı bozmaz. Ölüm halinde, iş sahibinin dul eşi veya küçük çocukları namına işe devam olunduğu takdirde, bunların bilfiil işin başında bulunup bulunmamalarına bakılmaz.)

2. İşyeri mülkiyetinin iş sahibine ait olması halinde emsal kira bedeli, kiralanmış olması halinde yıllık kira bedeli toplamı Büyükşehir Belediye sınırları içinde 6.300 TL'yi lirayı (2016 yılı için), diğer yerlerde 4.200 TL'yi (2016 yılı için) aşmamak,

3. Ticari, zirai veya mesleki faaliyetler dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi olmamak.

Basit usuldeki mükelleflerin KDV içeren fatura karşılığı kira ödemelerinde yıllık kira bedeli ölçüsünün hesabında Katma Değer Vergisi dahil mi yoksa hariç mi tutarın dikkate alınması gerekeceğine yönelik olarak İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özelgede[1] "…ödemiş olduğunuz yıllık kira bedeli toplamının Gelir Vergisi Kanununun 47 nci şekilde maddesinin 2 numaralı bendinde yer alan yıllık kira bedeli sınırını aşıp aşmadığının tespitinde; kira sözleşmesinde ödenen kira bedelinin "katma değer vergisi dahil" veya "katma değer vergisi hariç" olduğuna ilişkin bir belirleme/hüküm bulunmaması halinde, katma değer vergisinin tutara dahil olduğu kabul edilerek, iç yüzde yoluyla katma değer vergisinin hesaplanıp kira tutarından çıkartıldıktan sonra kalan tutarın dikkate alınması, "katma değer vergisi hariç" olarak belirlenmesi/hüküm bulunması halinde ise kira sözleşmesinde yazılı tutarın dikkate alınması gerekmektedir." şeklinde açıklama yapılmıştır.

2.1.2.2. Basit Usule Tabi Olmanın Özel Şartları

Basit usulden faydalanabilmesi için yukarıda yer alan genel şartların varlığının yanı sıra, Gelir Vergisi Kanunu'nun 48. maddesi çerçevesinde aşağıda yer alan alım-satım ya da gayri safi iş hasılatı tutarlarının aşılmaması gerekmektedir.

1 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.06.2014 tarih ve 21152195-130-353 sayılı özelgesi

Bunlar;

1. Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satanların yıllık alımları tutarının (01.01.2016 tarihinden itibaren) 88.000 TL veya yıllık satışları tutarının (01.01.2016 tarihinden itibaren) 126.000 TL yi aşmaması.

2. (1) numaralı bentte yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşanların bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatının, (01.01.2016 tarihinden itibaren) 42.000 TL'yi aşmaması.

3. (1) ve (2) numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde, yıllık satış tutarı ile iş hasılatı toplamının (01.01.2016 tarihinden itibaren) 88.000 TL yi aşmaması Milli piyango bileti, akaryakıt, şeker ve bunlar gibi kar hadleri emsallerine nazaran bariz şekilde düşük olarak tespit edilmiş bulunan emtia için, bu maddenin (1) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı hadler yerine ilgili bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığı'nca belirlenecek alım satım hadleri uygulanır. Yukarıda yer alan maddelerin ticaretini yapanların 2016 yılında basit usulden yararlanmaları için alış satış ve hasılat hadleri 290 No'lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğ'de[2] belirlenmiştir.

2.1.2.3. Basit Usulden Yararlanamayacak Olanlar

GVK`nun 51 inci maddesine göre aşağıda yazılı olanlar, basit usulden faydalanamazlar:

1. Kollektif şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortakları;

2. İkrazat işleriyle uğraşanlar;

3. Sarraflar ile kıymetli maden ve mücevherat alım satımı ile uğraşanlar;

4. GVK`nun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılan kişi ve kurumlara karşı inşaat ve onarma işini taahhüt edenler ile bu mükelleflere karşı derece derece taahhütte bulunanlar;

5. Sigorta prodüktörleri;

6. Her türlü ilan ve reklam işleriyle uğraşanlar veya bu işlere tavassut edenler;

7. Gayrimenkul ve gemi alım satımı ile uğraşanlar;

8. Tavassut işi yapanlar (dayıbaşılar hariç);

9. Maden işletmeleri, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları işletenler;

10. Şehirlerarası yük ve yolcu taşımacılığı yapanlar ile treyler, çekici ve benzerlerinin sahip veya işleticileri, (Yapısı itibarıyla sürücüsünden başka on dört ve daha aşağı oturma yeri olan ve insan taşımaya mahsus motorlu kara taşıtları ile yolcu taşıyanlar hariç);

11. Maliye Bakanlığınca teklif edilen ve Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan iş grupları, sektörler, il ve ilçeler, büyükşehir belediyeleri dahil olmak üzere il ve ilçelerin belediye sınırları (mücavir alanlar dahil), belediyelerin nüfusları, yöreler itibarıyla veya sabit bir işyerinde faaliyette bulunulup bulunulmadığına göre gerçek usulde vergilendirilmesi gerekli görülenler.

Bu yetkiye istinaden;

a) 8/5521 sayılı BKK ile; Zirai mahsul satın alarak bu mahsullerini kısmen veya tamamen tüketici dışında kalanlara satan ticaret erbabı,

b) 92/2683 sayılı BKK ile; Her türlü televizyon, video, radyo, teyp, müzik seti, disk-

2 290 No'lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği 25.12.2015 tarih ve mükerrer 29573 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

çalar, kamera, bilgisayar, soğutucu, çamaşır ve bulaşık makinası, elektrikli süpürge, elektronik müzik aletleri, elektrikli dikiş makinası ile elektrikle çalışan benzeri eşyaların alım-satımı ve üretimi ile uğraşan mükellefler,

c) 95/6430 Sayılı BKK İle; Büyükşehir belediyesi olan illerin (Erzurum, Diyarbakır, Sakarya ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu ile Büyükşehir Belediyesi sınırları içerisine alınan yerlerden, yeni bağlanan mahallelerle birlikte 2000 yılı genel nüfus sayımındaki nüfusu 30.000'den az olan yerler hariç) mücavir alan sınırları dahil olmak üzere büyükşehir belediye sınırları içinde aşağıda belirtilen faaliyetleri yapan mükellefler,

- Her türlü emtia imalatı ile uğraşanlar,
- Her türlü emtia alım-satımı ile uğraşanlar,
- İnşaat ile ilgili her türlü işlerle uğraşanlar,
- Motorlu taşıtların her türlü bakım ve onarım işleriyle uğraşanlar,
- Lokanta ve benzeri hizmet işletmelerini işletenler,
- Eğlence ve istirahat yerlerini işletenler.

gerçek usulde vergilendirilme kapsamına alınmıştır.

Basit usulde vergilendirilen mükelleflerle ilgili olarak yayımlanan 12/1/1995 tarihli ve 95/6430 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki Kararda 2/7/2013 tarihli ve 2013/5080 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile değişiklik yapılmış ve bu değişikliğin bu Kararın yayımını izleyen ilk mahalli idareler genel seçiminin yapıldığı tarihte yürürlüğe gireceği belirtilmiştir.

Söz konusu değişikliğe göre; 12/11/2012 tarihli ve 6360 sayılı On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Yedi İlçe Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile büyükşehir belediyesi kurulan Aydın, Balıkesir, Denizli, Hatay, Malatya, Manisa, Kahramanmaraş, Mardin, Muğla, Ordu, Tekirdağ, Trabzon, Şanlıurfa ve Van illeri ile büyükşehir belediyesi sınırları içerisine alınan yerler ekonomik ve sosyal özellikleri dikkate alınarak 95/6430 sayılı kararname kapsamı dışına çıkartılmıştır.

Böylece, 12/11/2012 tarihli ve 6360 Sayılı Kanunla büyükşehir kurulan yerler ile büyükşehir belediyesi sınırları içerisine alınan yerlerde 95/6430 sayılı Kararnamede sayılan iş grupları itibariyle faaliyette bulunan mükelleflerin, diğer şartları da taşımaları kaydıyla basit usulde vergilendirilmelerine devam olunacaktır.

2.1.2.4. Ortaklıklarda Basit Usule Tabi Olmanın Şartları

Ortaklıkların basit usule tabi olup olmadığının tespitinde, GVK'nun 48'inci maddesinde yazılı iş hacmi ölçüleriyle 47'inci maddesinde yazılı yıllık kira bedelleri toplu olarak, diğer koşullar ortakların her biri için tek tek aranır. Ortaklıklarda, ortakların birinin gerçek usule tabi olması diğer ortakları da gerçek usule tabi hale getirir. Adi ortaklık halinde çalışanların aynı zamanda şahsi bir işle de iştigal etmeleri durumunda tespit, GVK'nun 47'nci maddesinin 2 numaralı bendi ile 48'inci maddesinde yer alan ölçülerden şahsi işine ait olanlara, ortaklıklardan payına düşen kısmın ilave edilmesiyle yapılır. Bir mükellefin birden fazla ortaklıkta hissesinin bulunması durumunda, ortaklıklardaki paylarına düşen işyeri kirası ve iş hacmi ölçüleri tek tek toplanır ve böylece basit usulden yararlanabilme şartlarının aşılıp aşılmadığı tespit edilir.

Örnek: Antalya'da Bay (A) ile Bay (B) bir adi ortaklık kurmuşlardır. Bay (A)'nın hissesi %50, Bay (B)'nin hissesi %50'dir. Ortaklığa ait işyeri kira tutarı 01.01.2015 tarihi itibarıyla 5.000 TL olup, 2015 yılındaki alışları 78.000 TL, satışları ise 110.000 TL› dir.

Ayrıca Bay (A)'nın şahsi faaliyetine ait işletmesinden dolayı 3.200 TL kira ödemesi, 65.000 TL mal alışı bulunmaktadır.

Bay (A)'nın ortaklıktan payına 2.500 TL kira düşmektedir. Kendi işyerinin yıllık kirası 3.200 TL olup ikisinin toplamı 5.700 TL olduğundan Büyükşehir Belediyesi bulunan yerler için geçerli yıllık kira tutarı bakımından basit usulün şartlarına haizdir.

Diğer taraftan, Bay (A)'nın payına ortaklık alışlarından 39.000 TL düşmekte olup, kendi şahsi işletmesindeki alışları olan 65.000 TL ile toplandığında, toplam alış bedeli 104.000 TL olduğundan 2015 yılı için belirlenen 84.000 TL lik haddi aşmaktadır. Buna göre, Bay (A), 2015 takvim yılında basit usule tabi olmanın şartlarını kaybettiğinden, 2016 vergilendirme döneminden itibaren gerçek usulde vergilendirilecektir. Ortaklığın devam etmesi halinde, Bay (B)'nin kazancı da, diğer ortağının kazancı gerçek usulden vergilendirildiğinden, hadleri aşıp aşmadığına bakılmaksızın 2016 yılından itibaren gerçek usulden vergilendirilecektir.

2.1.2.5. Basit Usule Tabi Mükelleflerin Yanında Çalışanların Durumu

Gelir Vergisi Kanununun 94 ncü maddesinde, yaptıkları ödemelerden vergi tevkif edecekler arasında basit usulde vergilendirilen mükellefler sayılmamıştır. Bu nedenle, bu mükellefler yaptıkları ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapmayacaklar ve muhtasar beyanname vermeyeceklerdir.

Basit usulde vergilendirilen mükelleflerin kendi işyerlerinde bilfiil çalışmaları veya bulunmaları şarttır. Ancak, bu mükelleflerin işlerinde yardımcı işçi çalıştırmaları veya çırak kullanmaları bu şartı bozmayacaktır. Basit usulde vergilendirilen mükelleflerin yanında çalışan kişiler diğer ücretli olarak vergilendirilecektir. Diğer ücret kapsamında vergilendirilenler vergi karnesi almaya mecburdurlar. Kazançları basit usulde vergilendirilen ticaret erbabı, yanında çalışanların vergi karnesi almalarını ve karnelerinde yazılı vergilerini ödemelerini temin etmeye mecburdurlar.

2.1.2.6. Basit Usulden Gerçek Usule Geçiş

Basit usule tabi olmanın genel ve özel şartlarından herhangi birini takvim yılı içinde kaybedenler, ertesi takvim yılı başından itibaren gerçek usulde vergilendirileceklerdir. Basit usulün şartlarına haiz olanlardan, bu usulden yararlanmak istemediklerini yazı ile bildirenler bu talepleri doğrultusunda takip eden aybaşından veya izleyen takvim yılı başından, yeni işe başlayanlar ise işe başlama tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirilirler. Yapılan denetimlerde basit usulde vergilendirilen mükelleflerden sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları tespit edilenler basit usulden yararlanamazlar. Bu hususun kendilerine tebliğ tarihini takip eden aybaşından itibaren işletme hesabı esasına göre defter tutmak kaydı ile gerçek usulde vergilendirilirler.

Diğer taraftan 6322 sayılı Kanunun 7 nci maddesiyle Gelir Vergisi Kanununun 46 ncı maddesinin altıncı fıkrasında yapılan düzenlemeyle, basit usulün şartlarını haiz olanlardan, bu usulden yararlanmak istemediklerini yazı ile bildirenler dilekçelerinde belirttikleri tarihten veya izleyen takvim yılı başından itibaren gerçek usulde vergilendirileceklerdir.

Örneğin: Kayseri Büyükşehir Belediyesi sınırları içinde servis işletmeciliği faaliyetinde bulunan ve basit usulde vergilendirilen Bay (G), vergi dairesine verdiği dilekçe ile 15.10.2015 tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirme talebinde bulunmuştur. Bay (G), dilekçesinde belirttiği tarihten (15.10.2015) itibaren gerçek usulde vergilendirilecek olup, gerçek ve basit usulde tespit edilen ticari kazançlarını 2016 yılının Mart ayında birlikte beyan edecektir.

2.1.2.7. Gerçek Usulden Basit Usule Geçiş

Gelir Vergisi Kanununda yer alan mevcut düzenleme uyarınca basit usule tabi olmanın şartlarını kaybedenler ile herhangi bir şekilde gerçek usulde vergilendirilmiş olanlar bir daha hiçbir şekilde basit usule dönememekte hatta bu kişilerin aynı türden iş yapan eş ve çocukları da bu faaliyetleri nedeniyle basit usulden yararlanamamaktadır. Gerçek usulde faaliyet göstermekte iken iş hacmindeki daralma nedeniyle basit usulde vergilendirmenin şartlarını taşır hale gelen mükellefler mevcut hüküm dolayısıyla hiçbir şekilde basit usule dönemediğinden, bu durumdaki kişiler işlerini terk etmekte veya kayıt dışı faaliyete yönelmektedirler. Oysa iş hayatının akışı gereği kişilerin iş hacminde genişleme görülebileceği gibi daralma da gerçekleşebilecek bir durumdur. Bir başka deyişle mevcut uygulamada mükellefiyet geçmişinde 1 gün dahi olsa gerçek usulde vergilendirilmiş bulunanlar bir daha hayatları boyunca iflas dahi etmiş olsalar basit usule dönüş yapamıyorlardı.

Bu noktada 6322 Sayılı Kanunun 7 nci maddesinde yer alan düzenlemeyle gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerden olup işlem hacmi dolayısıyla basit usule tabi olmanın şartlarını taşır hale gelenlerden; arka arkaya iki hesap döneminde sahip oldukları iş hacmi Gelir Vergisi Kanununun 48. maddesinde yer alan basit usule tabi olmanın özel şartlarını da sağlaması halinde takip eden hesap döneminden başlayarak basit usule geçmelerine imkân tanınmıştır.

Buna göre, gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerin;

- Gelir Vergisi Kanununun 47 nci maddesinde yazılı şartları topluca taşıması,

- Arka arkaya iki hesap dönemi iş hacminin Gelir Vergisi Kanununun 48 inci maddesinde yazılı hadlerden düşük olması,

- Yazılı talepte bulunması

halinde, bu şartların gerçekleşmesini takip eden takvim yılından başlayarak basit usule geçmeleri mümkün bulunmaktadır.

İşin eş ve/veya çocuklara devri halinde iş hacminin hesabında devirden önceki süreler de dikkate alınacaktır.

Ancak, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri tespit edilen mükellefler hiç bir suretle basit usule dönemeyeceklerdir.

Gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerin basit usule geçmeleri için alış, satış ve/veya hâsılat tutarlarının her birinin arka arkaya iki yıl süreyle Gelir Vergisi Kanununun 48 inci maddesinde yazılı hadlerden düşük olması gerekmektedir.

Diğer taraftan, 6322 sayılı Kanunun 13 üncü maddesiyle Gelir Vergisi Kanununa eklenen Geçici 81 inci madde hükmüne göre, gerçek usulden basit usule geçmeye ilişkin şartların tespitine ve iki yıllık sürenin hesabına 01.01.2012 tarihinden itibaren başlanacaktır. Gelir Vergisi Kanununun 47 nci maddesinde yazılı şartları topluca taşıyan ve arka arkaya son iki yıl alış, satış ve/veya hâsılat tutarlarının her biri aynı Kanunun 48 inci maddesinde yazılı hadlerden düşük olan gerçek usule tabi mükellefler, bu şartların gerçekleşmesini izleyen yılın Ocak ayının başından otuz birinci günü akşamına kadar yazılı olarak bağlı bulundukları vergi dairesine başvurmaları halinde basit usulde vergilendirmeye geçebileceklerdir

Örneğin: İstanbul ilinde kuaförlük faaliyeti nedeniyle öteden beri gerçek usulde vergilendirilen Bayan (N)›nin 2014 ve 2015 yıllarında elde ettiği iş hâsılatı, ilgili yıllar için Gelir Vergisi Kanununun 48 inci maddesinde yer alan hâsılat haddinin altında gerçekleşmiştir. Diğer şartları da taşınması kaydıyla mükellefin 01.01.2016 tarihinden itibaren basit usulde vergilendirmeden yararlanması mümkündür.

2.1.2.8. İşini Terk Eden Mükelleflerin Durumu

Gerçek usulde vergilendirilenler ile basit usulün şartlarını kaybeden mükelleflerin;

İşin terk edilmesi veya eş ve/veya çocuklara devredilmesi hallerinde ilgisine göre terk veya devir tarihini takip eden yılın başından itibaren iki yıl geçmedikçe basit usule dönmeleri mümkün değildir.

Gerçek usulde vergilendirildiği veya vergilendirilmesi gerektiği faaliyetini 01.01.2012 tarihinden önce terk eden mükellefler için iki yıllık sürenin hesaplanmasına 01.01.2012 tarihinden itibaren başlanacaktır.

Gerçek usulde vergilendirildiği veya vergilendirilmesi gerektiği faaliyetini 01.01.2012 tarihinden itibaren terk eden mükellefler terk tarihini takip eden yılın başından itibaren iki yıl geçmedikçe basit usulden yararlanamayacaklardır.

Örneğin: Taksi işletmeciliği faaliyeti nedeniyle gerçek usulde vergilendirilen Bay (M), bu faaliyetini 01.01.2005 tarihinde terk etmiştir. Bay (M), 2013 yılında yeniden faaliyete başlamak ve basit usulden faydalanmak istemektedir. Bay (M)›nin Gelir Vergisi Kanununun Geçici 81 inci maddesi hükmü uyarınca 01.01.2012 tarihinden itibaren iki yıl geçmedikçe basit usulden yararlanması mümkün bulunmamaktadır.

Gerçek usulde vergilendirildiği veya vergilendirilmesi gerektiği faaliyetini terk eden mükellefin basit usulde ortaklık şeklinde faaliyette bulunmak istemesi halinde;

- Faaliyetin terk tarihine bağlı olarak, 01.01.2012 tarihinden veya terk tarihini takip eden yıldan itibaren iki yıllık sürenin geçmesi,

- Diğer ortaklarla birlikte basit usule tabi olmanın şartlarının topluca taşınması

kaydıyla, basit usulden yararlanılması mümkün bulunmaktadır.

2.1.2.9. Gerçek Usulden Basit Usule Geçen Mükelleflerde Belge Düzeni

Gerçek usulde vergilendirilmekte iken Gelir Vergisi Kanununun 46 ncı maddesinin altıncı fıkrasında belirtilen şartları sağlayarak basit usulde vergilendirmeye geçen mükellefler ellerinde bulunan belgelerle ilgili olarak aşağıda belirtilen şekilde işlem yapacaklardır.

04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca notere tasdik ettirmiş veya 02.02.1985 tarihli ve 18654 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan: "Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımı Hakkında Yönetmelik" hükümlerine göre anlaşmalı matbaalara bastırmış oldukları belgelerden, kullanılmamış olanlar ile en son kullandıkları ciltleri basit usulde vergilendirmeye başladıkları tarihten itibaren bir ay içinde bağlı bulundukları vergi dairelerine dilekçeleri ile ibraz ederek kullanılmamış olan belgelerin iptal edilmesini sağlayacaklardır.

Belge iptal işlemi vergi dairelerince 246 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin (E) bölümünde belirtilen şekilde gerçekleştirilecektir.

Basit usulde vergilendirilen mükellefler kullanacakları belgeleri 06.12.1998 tarihli ve 215 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ve 30.06.1999 tarihli ve 23741 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 225 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde açıklanan şekilde temin edeceklerdir.

Basit usule geçen mükelleflerden 225 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği kapsamında bulunanlar, mevcut belgelerinden kullanılmamış olanları vergi dairesine tespit ettirmek kaydıyla kullanmaya devam edebileceklerdir.

Basit usule tabi mükelleflerin 06.12.1984 tarihli ve 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun kapsamına girmemekle beraber, isteğe bağlı olarak ödeme kaydedici cihaz alıp kullanmaları mümkün bulunmaktadır. Bu durumdaki mükelleflerin ellerindeki cihazlarını kullanmak istememeleri halinde, 15.05.2004 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 60 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunla İlgili Genel Tebliğin 4 ve 6 ncı bölümlerindeki açıklamalara göre, hurdaya ayırma veya bir başka mükellefe satma imkânları bulunmaktadır.

2.1.3. Şahıs Şirketlerinin Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu

Şirket ortaklarının gelir vergisi karşısındaki durumları, ortağı bulundukları şirketin, şahıs ya da sermaye şirketi olmasına göre farklılık gösterir. Sermaye şirketleri ile kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları, Gelir Vergisi Kanunu kapsamı dışında bırakılmışlardır. Bunların sağladıkları kazançlar "kurum kazancı" olarak kurumlar vergisine tabi tutulmuştur. (İş ortaklığında mükellefiyet şekli ortakların isteğine bırakılmıştır.)

Şahıs Şirketleri

a) Adi Şirketler,

b) Kollektif Şirketler,

c) Adi Komandit Şirketler.

GVK`nun 37'nci maddesinde kollektif şirketlerde ortakların, adi ve eshamlı komandit şirketlerde komandite ortakların, ortaklık karından aldıkları payların da GVK`nun 66'ncı madde hükmü (serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditeler bu işleri dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılırlar) saklı kalmak şartı ile şahsi ticari kazanç hükmünde olduğu belirtilmiştir. Ayrıca, şahıs şirketlerinin ortakları gelir vergisi mükellefi olmalarına rağmen, katma değer vergisi ve gelir vergisi stopajı açısından ortaklık sorumlu tutulmaktadır.

2.1.3.1. Adi Şirketler

22.4.1926 tarihli ve 818 sayılı Borçlar Kanunu'nun 520 nci maddesinde Adi Şirket "iki veya daha fazla kimsenin müşterek bir amaca ulaşmak için emeklerini ve mallarını birleştirmeyi kabul ettikleri bir sözleşmedir." şeklinde tanımlanmıştır. Ancak 6098 sayılı (Yeni) Borçlar kanununun 647 nci maddesi ile 22.4.1926 tarihli ve 818 sayılı Borçlar Kanunu yürürlükten kaldırılmış, ayrıca kanunda adi şirket tanımlamasına yer verilmeyip benzer düzenlemeler "Adi Ortaklık Sözleşmeleri" başlığı altında yapılmıştır ve Adi ortaklıklara ilişkin hükümlere kanunun 620-645 inci maddelerinde yer verilmiştir. Anılan Kanunun 620 nci maddesinde, adi ortaklık sözleşmesi, iki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmeyi üstlendikleri sözleşme olarak tanımlanmış olup bir ortaklık, kanunla düzenlenmiş ortaklıkların ayırt edici niteliklerini taşımıyorsa, bu bölüm hükümlerine tabi adi ortaklık sayılacağı hükme bağlanmıştır. Adi ortaklıkların tüzel kişiliği olmadığı gibi gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmaları da söz konusu değildir. Ticari faaliyette bulunan adi ortaklıklarda ortakların payına düşen kazançlar ayrı ayrı ticari kazanç sayılmıştır. Ortaklar kendi paylarına düşen karlarını ayrı ayrı beyan etmek zorundadırlar. Adi ortaklıklarda ortaklar, basit usulde gelir vergisine tabi olabileceği gibi ikinci sınıf tüccar olarak işletme hesabı defteri veya birinci sınıf tüccar olarak bilanço esasına göre de defter tutabilirler.

2.1.3.2. Kollektif Şirketler

6102 sayılı yeni TTK`nun 211 inci maddesindeki tanıma göre kollektif şirket; ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla, gerçek kişiler arasında ku-

rulan ve ortaklarından hiçbirinin sorumluluğu şirket alacaklılarına karşı sınırlanmamış olan şirkettir.

Kollektif şirketlerin özelliklerini şöyle sıralayabiliriz:

- Ticari bir işletmenin işletilme maksadının olması,
- Bir ticaret unvanının bulunması,
- Ortakların gerçek kişilerden oluşması,
- Şirket alacaklılarına karşı ortakların sınırsız sorumlu olması,

Kollektif şirketler, tüzel kişiliğe sahip ayrı varlıklar olmalarına rağmen gelir vergisi yönünden bu tüzel kişilik dikkate alınmamış, doğrudan doğruya şirketin ortağı olan gerçek kişiler vergiye muhatap tutulmuşlardır. Bu bakımdan, Gelir Vergisi Kanunu karşısında, kollektif şirket ortağının kişisel teşebbüs sahibi olan mükelleflerden farkı yoktur. Vergi Usul Kanunu, kollektif şirketleri birinci sınıf tüccar saymış bulunduğundan, bunlar iş hacmi ve sair hususlara bakılmaksızın bilanço usulüne göre defter tutmak zorundadırlar. Ayrıca, şirket ortaklarının aldıkları kar payları ticari kazanç sayılmaktadır.

2.1.3.3. Adi Komandit Şirketler

6102 sayılı yeni TTK`nun 304 üncü maddesinde komandit şirket; "ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla kurulan, şirket alacaklılarına karşı ortaklardan bir veya birkaçının sorumluluğu sınırlandırılmamış ve diğer ortak veya ortakların sorumluluğu belirli bir sermaye ile sınırlandırılmış olan şirkettir." şeklinde tanımlanmıştır.

Sınırsız sorumlu ortaklar komandite ortak, koydukları sermaye ile sınırlı sorumlu olan ortaklar ise komanditer ortak olarak adlandırılırlar. Komanditer ortakların şirket kazancından aldıkları pay, vergisi tevkif suretiyle alınmamış menkul sermaye iradı, komandite ortakların payı ise ticari kazançtır. Kollektif şirketler gibi adi komandit şirketlerde birinci sınıf tüccar sıfatıyla bilanço esasına göre defter tutarlar ve tarımsal faaliyette bulunsalar dahi kazancın saptanmasında, GVK`nun ticari kazançlara ilişkin hükümlerine tabi olurlar.

2.2. TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNDE İNDİRİLECEK GİDERLER

Ticari kazancın tespitinde; safi kazanca ulaşmak için elde edilen hasılattan, Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesi uyarınca indirilmesi kabul edilen giderlerin düşülmesi gerekmektedir. Söz konusu madde çerçevesinde indirilmesine imkân tanınan giderlere ilişkin açıklamalarımıza bu kısımda yer verilecektir.

2.2.1. Ticari Kazancın Elde Edilmesi ve Devamı İçin Yapılan Genel Giderler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin birinci bendinde "ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin" safi kazancın tespitinde hasılattan indirilebileceği belirtilmekle birlikte bu giderlerin kapsamının ne şekilde belirleneceğine ilişkin vergi mevzuatımızda herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Uygulamada bir giderin genel gider olarak dikkate alınması için aranılan en önemli şart; yapılan giderle ticari kazancın elde edilmesi veya devam ettirilmesi arasında bir illiyet bağının kurulabilmesidir. Diğer taraftan yapılan gider karşılığında gayrimaddi bir kıymetin iktisap edilmemesi ve giderin vergi kanunlarında yapılan diğer düzenlemeler gereğince maliyete dönüşme zorunluluğunun bulunmaması gerekmektedir.

Yapılan iş ve işletme ile ilgili olmak şartıyla genel giderlere şunları örnek verebiliriz.

- Aydınlatma, ısıtma, su, elektrik, telefon giderleri,

- İşyeri kirası, araç ve makine kiraları
- Kırtasiye, temsil, ağırlama giderleri,
- Reklam giderleri,
- Doğrudan üretimde çalışmayan personel ücretleri,
- Reklam giderleri,
- Sigorta giderleri,
- Maliyete eklenmesi zorunlu olmayan türden finansman giderleri,
- Değeri 2015 yılı için 880 TL'yi aşmayan demirbaş alımları, (01.01.2016 tarihi itibariyle 900 TL)
- İşle ilgili seyahat ve konaklama giderleri,
- Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri,
- Yurt dışındaki kişilere ödenen komisyonlar, reklam giderleri, sorunlu ürün iadesi ve komisyon giderleri,

Diğer taraftan uygulamada genel gider olarak kabul edilmeyen giderlere; işletme sahibinin yakınlarının düğün veya cenazelerine çiçek göndermesi, vefat ve başsağlığı ilanları için yapılan harcamalar, çalınan para ve mal bedellerini örnek olarak verebiliriz.

2.2.2. Götürü Gider Uygulaması

Ticari kazancın tespitinde, bir harcamanın gider olarak dikkate alınabilmesi, bu harcamanın Vergi Usul Kanununda yer alan belgelerden birisi ile tevsik edilmesine bağlıdır. Söz konusu kaidenin ticari kazançlar açısından istisnasına Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin birinci bendinin parantez içi hükmünde yer verilmiş bulunmaktadır. Buna göre, ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerinden döviz olarak elde ettikleri hasılatlarının binde beşini (% 05) aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderlerini de indirebileceklerdir. Görüldüğü üzere götürü gider uygulaması, mükelleflerin yurt dışındaki işleri ile ilgili olarak yaptıkları giderlerden belgesi temin edilemeyenlerin, anılan faaliyetlerden elde edilen hasılatın binde beşini aşmamak üzere ticari kazançtan indirilmesi imkânını veren bir düzenlemedir. Buradan hareketle götürü gider düşülebilmesi için öncelikle harcamanın yapılmış ve işletmenin malvarlığında bir azalmanın meydana gelmiş olması gerekmektedir. Götürü gider uygulamasından yararlanmada yurt dışında döviz cinsinden elde edilen hasılatın yurda getirildiğinin kambiyo mevzuatı hükümleri çerçevesinde tevsiki şartı da aranmamaktadır.

Konuya ilişkin olarak dikkat edilmesi gereken bir diğer husus ise götürü gider uygulamasının beyanname üzerinden değil, gider hesapları ile ilişkilendirmek suretiyle yapılması gerekliliğidir. Maliye Bakanlığı'nın görüşü de bu yöndedir.

2.2.2.1. Götürü Gider Uygulamasında Hasılat

Götürü gider uygulamasında yurt dışında elde edilen hasılatın ne şekilde belirleneceğine ilişkin açıklamalar ile konuya ilişkin diğer açıklamalar 194 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılmış bulunmaktadır. Bu açıklamalar çerçevesinde her bir faaliyet türü itibariyle hasılat aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

2.2.2.2. İhracat Hasılatı

Her türlü ihracat ve yurt dışı taşımacılıktan döviz cinsinden sağlanan hasılat, götürü gider kaydına esas azami tutarın hesaplanmasında dikkate alınabilmektedir. Türk Lirası karşılığı yapılan ihracat hasılatı azami gider tutarının tespitinde dikkate alınma-

yacaktır. Ancak, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyetine Türk Lirası karşılığı yapılmış ihracat, döviz cinsinden hasılat olarak kabul edilecektir.

İlgili mevzuat çerçevesinde yapılan serbest ihracat, kredili ihracat, konsinyasyon ve müşterek hesap yoluyla ihracat, prefinansman yoluyla ihracat, bedelli ticari numune ihracatı, serbest bölgelere yapılan ihracat ile sınır ve kıyı ticareti yoluyla yapılan ihracattan sağlanan hasılat götürü gider hesaplanmasına konu olabilecektir. Yurt dışında ortak olunan firmalara ayni sermaye olarak mal gönderilmesi şeklinde yapılan ihracat ile müteahhitlerin yurt dışındaki şantiyelerine şube, büro, temsilcilik ve acentalık gibi yerlere mal gönderilmesi durumunda da anılan mal bedelleri ihracat hasılatı kapsamında değerlendirilecektir.

Döviz olarak elde edilen ihracat hasılatının Türk Lirası karşılığının tespitinde, hasılatın kanuni defterlere kaydedildiği tarihte geçerli olan ve T.C. Merkez Bankasınca tespit ve ilan edilmiş döviz alış kurlarının esas alınması gerekmektedir.

Hasılatın kanuni süreden sonra kayıtlara intikal ettirilmesi halinde, götürü gider uygulamasında dikkate alınacak hasılat, kayıtlara intikal ettirilmesi gerektiği tarihteki kur üzerinden hesaplanacaktır. Dövizlerin yurda getirilmesi gerektiği tarihe kadar doğan kur farklarının ise bu uygulamada dikkate alınmayacağı tabiidir.

2.2.2.3. Yurt Dışı Taşımacılık Hasılatı

Her türlü yurt dışı taşımacılık faaliyetinden döviz olarak sağlanan hasılat götürü gider uygulamasına konu olabilecektir. 'Yurt dışı taşımacılık' ifadesinden başlangıç veya bitiş noktasından herhangi biri veya her ikisi yurt dışında bulunan taşımacılık işlerinin anlaşılması gerekir. Yük taşımacılığının yanı sıra yolcu taşımacılığından sağlanan hasılat da götürü gider uygulamasına konu olabilecektir.

Döviz olarak elde edilen yurt dışı taşımacılık hasılatının Türk Lirası karşılığının tespitinde, hasılatın kanuni defterlere kaydedildiği tarihte geçerli olan ve T.C. Merkez Bankasınca tespit ve ilan edilmiş döviz alış kurları esas alınacaktır. Hasılatın kanuni süreden sonra kayıtlara intikal ettirilmesi halinde götürü gider uygulamasında dikkate alınacak hasılat, kayıtlara intikal ettirilmesi gerektiği tarihteki kur üzerinden hesaplanacaktır.

2.2.2.4. Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarma, Montaj ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Hasılat

Yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet faaliyetlerinde bulanan kurumlar, bu işlerinden elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla götürü olarak hesapladıkları giderleri, söz konusu yurt dışı faaliyetlerinden sağlanan kazançlardan düşecekler ve kalan kısmı Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettireceklerdir.

İnşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet faaliyetlerinde götürü gider uygulamasına esas alınacak hasılat, mükelleflerin bu faaliyetlerinden elde edilen ve genel esaslar çerçevesinde tevsik edilen döviz cinsinden yurt dışı hasılatı ifade etmektedir. Azami götürü gider tutarının hesaplanmasında, kazancın Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirildiği tarihte geçerli olan T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınacaktır. Buna göre, azami hizmet hasılatına söz konusu tarihteki döviz kurunun uygulanması suretiyle tespit edilecektir.

Yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetlere ilişkin faaliyetlerin zararla sonuçlanmış olması götürü gider hesaplanmasına engel teşkil etmemektedir. Bu durumda, götürü olarak hesaplanan giderler, bu zararları artırıcı bir unsur olacak ve genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacaktır.

Örnek: Buket İnşaat Kollektif Şirketi, 2015 yılında döviz karşılığı yapılan ihracattan

8.000.000 TL hasılat elde etmiştir. Şirketin anılan yılda ihracat faaliyeti ile ilgili Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesinin birinci bendi kapsamına giren 85.000 TL gideri bulunmaktadır. Bu giderlerin 75.000 TL'lik kısmının belgesi temin edilememiştir. Bu durumda ticari kazançtan indirilebilecek götürü gider tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

- Belgelendirilmiş giderler: 10.000 TL, Belgelendirilmemiş giderler: 75.000TL.

- Toplam giderler: (10.000 + 75.000 =) 85.000 TL.

- Belgesiz giderlere karşılık olmak üzere ticari kazançtan indirilebilecek götürü gider tutarı (8.000.000x % 0,5=) 40.000 TL.

- Kanunen kabul edilmeyen giderler (75.000 – 40.000 =) 35.000TL.

- Ticari kazançtan indirilecek belgeli giderler ile götürü olarak hesaplanan giderlerin toplamı (10.000 + 40.000 =) 50.000 TL.

2.2.3. Çalışanların Yiyecek, Giyecek, Sigorta Prim vb. Giderleri

Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesinin ikinci bendi hükmüne göre; işyerinde çalışan hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya işyerinin müştemilatında iaşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (Bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye'de kâin sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla), 27'nci maddede yazılı giyim giderleri de ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmaktadır.

İşverenlerce işyerinde ve işyerinin müştemilatında, hizmet erbabına yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler ücret sayılmakta ve ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebilmektedir. Bu şekilde işyerinde hazırlanan veya dışarıdan getirilen yemeklerin işyerinde ve işyerinin müştemilatında çalışanlara verilmesinde her hangi bir tutar sınırı olmaksızın belgelendirilmek şartıyla tamamı gider yazılabilmekte ve Gelir Vergisi Kanununun 23/8. maddesi gereğince işçilerin sağladığı bu menfaatler ücret olmakla birlikte vergiden istisna edilmiş bulunmaktadır. İşverenlerce işyerinde ve işyerinin müştemilatında yemek verilmeyen durumlarda ise çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin, 2015 yılı için (KDV Hariç) 13,00 TL'ye (2016 yılı için 13,70 TL) kadar olan kısmı işçiler açısından ücret istisnasından faydalanabilmektedir. İşverenler bu tür ücret ödemelerini ise ücret bordrosuna dayanarak, genel hükümlere göre gider yazacaklardır. Lokantalar veya yemek verme hizmetini sağlayanlardan alınan faturalar, bu bordronun eki niteliğinde gider belgesi olarak kabul edilecektir.

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 88'inci maddesinde yer alan hüküm çerçevesinde Sosyal Güvenlik Kurumuna fiilen ödenmeyen Sosyal Güvenlik Primleri gelir vergisi ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak yazılamamaktadır. Gelir Vergisi Kanununun 40/2. maddesinin parantez içi hükmünde de "ödenen" ibaresine yer verilmek suretiyle sigorta primlerinin gider yazılabilmeleri için, ödenmiş olmaları şartı getirilmiş bulunmaktadır. Buna göre, Sosyal Güvenlik Primleri muhasebedeki dönemsellik ilkesi gereğince tahakkuk ettikleri dönemde (ticari kazancın tespiti açısından) gider yazılmalı, ödenmemesi halinde ise kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmalıdır. Sigorta primleri bu nedenle, dönemine ve ait olduğu yıla bakılmaksızın, fiilen ödendiği tarihte gider yazılır.

Sonuç olarak, hangi döneme ait olduğuna bakılmaksızın Sosyal Güvenlik Primleri hangi dönemde ödenmişler ise, o dönem matrahından indirim konusu yapılacaklardır. Ancak, Aralık ayına ait sigorta primlerinin ertesi yılın Ocak ayında ödenmesi durumunda, bu primler dönemsellik ilkesi gereğince Aralık ayının gideri olarak dikkate alınabile-

cektir. Öte yandan geçici vergi dönemleri itibarı ile vergi döneminin son ayına ait sigorta primleri bir sonraki ayda ödenmesi durumunda gider olarak dikkate alınabilecektir.

4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu'nun 49. maddesine göre; işsizlik sigortasına işverence ödenen primler kazancın tespitinde gider olarak kabul edilecek ve sigortalılarca ödenen primler ise gerçek ücretin hesaplanmasında gelir vergisi matrahından indirilebilecektir. Yine 4447 sayılı Kanun hükümlerine göre Kanunla Kurulu bir sosyal güvenlik kurumundan malullük veya emekli aylığı almakta iken, sigortalı olarak bir işyerinde çalışan ücretlilerden işverenlerce kesilen % 30 oranındaki (¼ sigortalı hissesi, ¾ işveren hissesi) sosyal güvenlik destekleme primleri de gider olarak dikkate alınabilecektir.

Kanunun 40/2. maddesinde gider olarak dikkate alınabilecek giyim giderleri, sadece yine Gelir Vergisi Kanunu'nun 27. maddesinde sayılan şartları taşıyan kıyafet ve demirbaş eşya ile sınırlanmış bulunulmaktadır. Kanunun 27/2. maddesinde sayılan giyecekler ise; demirbaş olarak verilen, yani resmi ve özel müesseselerce çalışanlara işin gereği olarak verilen ve bunların işten ayrılmaları halinde geri alınan giyim eşyalarıdır. Ancak maddede geçen " geri alınan" ibaresini, gider yazılabilmesi için mutlaka geri alınması gerekir şeklinde yorumlamamak gerekmektedir. Burada önemli husus, giyeceklerin yapılan işin gereği olarak verilmesidir. (İş tulumları, eldivenler, koruyucu kask ve gözlükler gibi.)

2.2.4. İşle İlgili Zarar-Ziyan ve Tazminatlar

İşletmede ödenen zarar, ziyan ve tazminatların gider yazılabilmesi için; öncelikle bu tür ödemelerin işle ilgili olması ile sözleşmeye veya yargı kararına ya da kanun hükmüne bağlı olarak yapılmış olması gerekmektedir. Bu bent hükmüne göre ödenen zarar, ziyan veya tazminatların gider yazılabilmesi için ödemenin;

- Ticari faaliyetin normal gerekleri çerçevesinde doğmuş olması,
- Sözleşmeye veya yargı kararına ya da kanun hükmüne bağlı olarak yapılmış olması,
- Mükellefin şahsi kusurundan kaynaklanmamış olması, gerekmektedir.

2.2.5. Seyahat ve Konaklama Giderleri

Ticari kazancın tespitinde, işle ilgili ve yapılan işin önemi ve genişliği ile orantılı seyahat ve ikamet giderleri de, seyahat amacının gerektirdiği süreyle sınırlı olmak şartıyla gider olarak dikkate alınabilmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, yapılan seyahatin işle ilgili olması, seyahatin seyahat amacının gerektirdiği süreyi aşmaması ve seyahatlerin işletmenin toplam iş hacmiyle orantılı olmasıdır. Bu kapsamda turistik mahiyetteki gezi harcamaları ile eşle çıkılan iş seyahatlerinde yapılan harcamaların eşe isabet eden kısmı gider olarak dikkate alınmaz.

2.2.6. Taşıt Giderleri

Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesinin beşinci bendi hükmüne göre; kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri de ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmaktadır. Taşıtın işletmeye dahil olması kavramı bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerde, taşıtın bilançonun aktifinde yer almasını, işletme hesabı esasına göre defter tutulması halinde ise taşıtın işletme hesabı defterinin demirbaşlarının kaydedildiği sayfada yer almasını ifade etmektedir. Ayrıca amortisman defteri tutuluyor ise bu defterde de yer almalıdır.

Bu hüküm çerçevesinde mükellefler kiraladıkları veya işletmelerine ait olan ve işte kullanılan araçları için yaptıkları harcamalarının tamamını gider olarak dikkate alabile-

ceklerdir. Bu bent kapsamındaki giderler, genel olarak taşıtların tamir, bakım, sigorta, yakıt ve benzeri cari giderleridir.

2.2.7. Ayni Vergi, Resim ve Harçlar

Mükellefler, işletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi ayni vergi, resim ve harçları da doğrudan gider yazabileceklerdir. Bu kapsamda maddede ismen sayılan vergilerin yanı sıra banka ve sigorta muameleleri vergisi ile emlak vergileri de gider olarak yazılabilecektir.

Her ne kadar bu bent hükmüne göre motorlu taşıtlar vergisi gider yazılabilmekle birlikte, Motorlu Taşıtlar Kanunu'nun 14. maddesi hükmü uyarınca motorlu araçlardan sadece II Sayılı Tarifede yer alan minibüs, otobüs ve benzerleri, kamyon, kamyonet, çekici v.b. ile ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar için ödenen motorlu taşıtlar vergisi gider yazılabilecek, bunun dışında kalan I ve IV Sayılı Tarifelerde sayılan taşıtlar (örnek; binek otomobili, motorsiklet vb.) için ödenen vergiler gider yazılamayacaktır.

2.2.8. Amortismanlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin yedinci bendi hükmüne göre; Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar gider yazılabilmektedir. Bu bende göre gider yazmanın tek sınırlaması amortismanın Vergi Usul Kanunda yer alan oran ve şartlar dahilinde ayrılmış olmasıdır. Bu tutarı aşan kısım ise kanunen kabul edilmeyen gider olacaktır.

İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle VUK'nun 269'uncu maddesi gereğince gayrimenkul gibi değerlenen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin tespit edilen değerinin, Vergi Usul Kanunundaki esaslar çerçevesinde yok edilmesi amortisman konusunu oluşturmaktadır.

Amortisman Ayırma Şartları;

- İşletmede bir yıldan fazla kullanılabilir olması,
- Yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunması,
- Değerleme gününde envantere dahil ve kullanıma hazır olması,
- İktisadi kıymetin değerinin 880 TL'yi (2016 yılı için de 900 TL) aşması. İşletmede kullanılan ve değeri 2015 yılı için 880 TL'yi aşmayan alet ve demirbaşlar amortismana tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük gösterenlerde ise bu sınır topluca dikkate alınır.

Özellik Gösteren Konular:

- 01.01.2004 tarihinde itibaren satın alınan ATİK'ler için 333, 339, 365, 389, 399, 406, 418, 439 ve 458 no'lu VUK Genel tebliğlerinde yer alan faydalı ömür süreleri ve amortisman oranları esas alınarak amortisman ayrılacaktır.
- VUK 320. maddesi hükmüne göre; "Amortismanın herhangi bir yıl ayrılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir şekilde yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz." Bu hüküm çerçevesinde 333, 339, 365, 389, 399, 406, 418, 439 ve 458 no'lu VUK Genel tebliğlerinde yer alan oranlardan daha az oranda amortisman ayırmak suretiyle amortisman süresinin uzatılması mümkün bulunmamaktadır. Uzatıldığı takdirde bu yıllara isabet eden amortismanlar vergi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınmayacaktır.

➢ 5228 Sayılı Kanununla VUK'nun mükerrer 315 inci maddesinde yapılan değişikliğe göre; "Azalan bakiyeler usulünde amortisman oranı % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır." Bu nedenle, mükelleflerin azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayırma yöntemini seçmeleri durumunda, ayrılabilecek amortisman oranı % 50'yi geçemeyecektir.

➢ 5228 Sayılı Kanunla 3100 Sayılı Kanunun 7 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasında yapılan değişiklikle; mükellefler kullanmak üzere satın aldıkları ödeme kaydedici cihazlar için %100 oranında amortisman ayırabileceklerdir. Bu şekilde kullanılmak üzere alınan ödeme kaydedici cihazlarının maliyet bedelinin tamamı alındığı dönemde gider yazılmış olacaktır.

2.2.9. İşveren Sendika Aidatları

İşverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar da ticari kazancın tespitinde dikkate alınabilecek bir diğer gider unsuru olmaktadır. Ancak anılan aidatların gider olarak kabul edilebilmesi için; ödenen aidatın bir aylık tutarının, işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşmaması gerekmektedir. (maddede geçen çıplak ücret; fazla mesai, prim, ikramiye, sosyal yardım gibi ek ödemeleri ihtiva etmeyen ücrettir. Çıplak ücretin brütlerinin aylık toplamının 30'a bölünmesi suretiyle ilgili ay için gider yazılabilecek aidat tutarı bulunur.)

Bentte yer alan hükümden de anlaşılacağı üzere, aidatların gider yazılabilmesi için aidatın ilgili olduğu yılda sendikaya ödenmesi ve işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşmaması gerekmektedir. Sendika aidatlarının, işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşması halinde ise, aşan kısım gider olarak dikkate alınmayacaktır.

Bu kapsamda işverenlerin üyesi bulunduğu ve işveren sendikası benzeri TUSİAD, MÜSİAD vb. derneklere yapmış oldukları aidat ödemelerinin gider olarak kabul edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Konuya ilişkin olarak Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen 19.02.2009 tarih ve B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-sayılı muktezada da "derneğin faaliyetlerinin devamı için derneğe ödemiş olduğunuz aidat ve faaliyet amaçlı diğer giderlerin kurum kazancınızın elde edilmesi ile sıkı sıkıya bağlı olmaması nedeniyle, söz konusu ödemelerin kazancınızın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün değildir" şeklinde görüş bildirilmiştir. Ancak yasal zorunluluk çerçevesinde İTO, ATO vb. ticaret odalarına yapılan aidat ödemeleri ticari kazancın tespitinde gider olarak kabul edilecektir.

2.2.10. Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları

Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesine 4697 sayılı Kanunla eklenen dokuzuncu bent hükmüne göre; işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları da gider olarak yazılabilecektir. Bu madde kapsamında işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen ve gider olarak dikkate alınacak katkı paylarının tutarı, Gelir Vergisi Kanununun 63/3. maddesinde yer alan sınırı bir başka deyişle, indirim konusu yapılacak prim, aidat ve katkıların toplamı ödendiği aya ait elde edilen ücretin % 15'ini ve asgari ücretin yıllık brüt tutarını aşamayacaktır. Aynı hüküm ücretliler tarafından ödenen katkı payı tutarı içinde geçerlidir. Hem işveren hem de ücretli tarafından katkı payı ödenmesi ve toplam tutarın yukarıda belirtilen sınırı (ücretin %15`ini ve asgari ücret tutarı) aşması halinde, indirimin öncelikli olarak ücret matrahının tespitinde mi yoksa ticari kazancın tespitinde mi yapılacağı konusu taraflarca serbestçe belirlenebilecektir. Gider olarak dikkate alınacak tutarın tespitinde

yıllık asgari ücret ve aylık ücret ifadelerinden brüt ücretin anlaşılması gerekmektedir.

Bilindiği üzere 6327 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun[3] 4 üncü maddesiyle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (9) numaralı bendinde 01.01.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere önemli bazı değişiklikler yapılmıştır.

Buna göre 01.01.2013 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı paylarının, ücretle ilişkilendirilmeksizin, ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilmesine imkân tanımaktadır.

Bu kapsamda indirim konusu yapılabilecek tutarın toplamı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15›ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamayacaktır. Gerek işverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları, gerekse Gelir Vergisi Kanununun 63 üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi kapsamında indirim konusu yapılacak şahıs sigortaları prim ödemelerinin toplam tutarı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15›ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını da aşamayacaktır.

Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (9) numaralı bendi kapsamında yapılacak indirim, işverenler tarafından hizmet erbabına yönelik olarak sadece bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı paylarını içermekte olup, şahıs sigorta primlerini içermemektedir.

İşverenlerce ödenen şahıs sigorta primleri, işle ilgili olarak ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen ücret kapsamında olduğundan, Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin (1) numaralı bendi çerçevesinde genel gider olarak her hangi bir tutar ve oran sınırlaması olmaksızın indirim konusu yapılabilecektir.

Hem işveren tarafından bireysel emeklilik sistemine katkı payı ödenmesi hem de ücretli tarafından şahıs sigortalarına prim ödemesinin bulunması ve bunların toplam tutarının yukarıda belirtilen sınırı aşması halinde, indirimin öncelikli olarak ücret matrahının tespitinde mi yoksa ticari kazancın tespitinde mi yapılacağı konusu taraflarca, mükerrer indirime izin verilmeksizin, serbestçe belirlenebilecektir.

Örneğin: Ücretlinin Kasım 2015 döneminde şahıs sigortalarına yaptığı prim ödemelerinin tutarı 200 TL'dir. Bu tutara ilave olarak ücretli tarafından 150 TL, işveren tarafından 150 TL olmak üzere bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payı tutarı 300 TL'dir.

Ücretli tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payı tutarı olan 150 TL hiçbir surette vergiye tabi ücret matrahından indirilemeyecektir.

Bu verilere göre;

Aylık Brüt Ücret	2.000 TL
Şahıs Sigortalarına Yapılan Prim Ödemesi (ücretli)	200 TL
Bireysel Emeklilik Sistemi Katkı Payı Ödemesi (işveren)	150 TL
Önceki Dönemlerde (Ocak-Ekim/2015) İndirim Konusu Yapılmış Toplam Tutar (Varsayılan)	600 TL
Brüt Ücretin % 15'i	300 TL

3 6327 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 29/6/2012 tarihli ve 28338 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

İşverence ödenen katkı payı ile ücretli tarafından ödenen primlerin toplam tutarı 350 TL olmasına rağmen brüt ücretin %15'inin 300 TL olması nedeniyle, işçi ve işveren tarafından toplam indirilecek katkı payı tutarı 300 TL olacaktır.

İndirimde ücret matrahının tespitine öncelik verilmesi durumunda, ücretli tarafından ödenen prim tutarı 200 TL Gelir Vergisi Kanununun 63/3 üncü maddesi uyarınca, ücretin safi tutarının tespitinde indirim konusu yapılacaktır. Aynı dönemde işveren tarafından ödenen katkı payı tutarının ise sadece 100 TL'lik kısmı ücretle ilişkilendirilmeksizin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilecektir. İşveren tarafından ödenen ancak Gelir Vergisi Kanununun 40/9 uncu maddesi uyarınca indirilemeyen 50 TL ise ücret olarak stopaj yoluyla vergilendirilmek suretiyle ticari kazancın tespitinde dikkate alınabilecektir. Asgari ücretin yıllık tutarı ayrıca dikkate alınacaktır.

Katkı paylarının ticari kazancın tespitinde dikkate alınabilmesi için; bireysel emeklilik şirketlerinin 4632 sayılı Kanunun 8 inci maddesinde yer alan hüküm uyarınca emeklilik branşında ruhsat almış şirketlerden olması gerekmektedir.

2.2.11. Fakirlere Yardım Amacıyla Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Bağışlanan Gıda, Temizlik, Giyecek ve Yakacak Gıda Maddeleri

5035 sayılı Kanunun 14. maddesinin birinci fıkrası ile yapılan düzenleme ile fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda maddelerinin maliyet bedelinin tamamının beyan edilen gelirden indirilmesine imkan tanınmıştır.

5281 sayılı Kanunla 01.01.2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapılan düzenleme ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin birinci fıkrasının (10) numaralı bendinde ve 89. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde yer alan "gıda maddelerinin" ibaresi, "gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin" şeklinde değiştirilmek suretiyle mükelleflerce fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda maddelerinin yanı sıra temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin de maliyet bedellerinin gider olarak matrahtan indirimine olanak sağlanmıştır.

Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamının beyan edilen gelirden indirilmesine ilişkin esaslar aşağıdaki gibidir. [4]

- Gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi bağışının dernek veya vakfa yapılmış olması gerekmektedir. İhtiyacı bulunanlara doğrudan veya başka organizasyonlar aracılığıyla yapılacak gıda yardımlarının yukarıda belirtilen maddeler kapsamında yapılmış bağış olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.
- Bağışı kabul edecek dernek veya vakfın tüzüğünde veya senedinde ihtiyacı bulunanlara Gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi yardımı yapabilmesine ilişkin hükümlerin bulunması gerekmektedir. Bununla beraber, dernek veya vakfın başka alanlarda da faaliyet gösteriyor olmasının, kamuya yararlı dernek veya vergiden muaf vakıf olup olmamasının uygulama açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır.
- Gıda bankacılığı kapsamında yapılacak bağışların gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi niteliğinde olması gerekmektedir. Yapılacak bağışlar şartlı olarak (bedelsiz olarak ihtiyaç sahiplerine dağıtılmak üzere) yapılmalıdır. Gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi niteliğini taşımayan veya şartlı olarak yapılan bağışlar, gıda bankacılığı kapsamında yapılacak bağış olarak değerlendirilmeyecektir.
- Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesine eklenen hüküm çerçevesinde in-

4 251 seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği 21.03.2004 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

dirim konusu yapılacak bağışlar, bağışa konu mal bedeli Vergi Usul Kanununun 232 inci maddesinde belirtilen fatura düzenleme sınırının altında kalsa dahi mutlaka fatura ile belgelendirilecek ve ayrıca taşıma için sevk irsaliyesi düzenlenecektir. Bağışlanan mala ilişkin bilgileri eksiksiz olarak içerecek fatura, bağış yapılan dernek veya vakıf adına düzenlenecektir. Mal bedeli olarak faturada, bağışa konu malın maliyet bedeli (yüklenilen katma değer vergisi hariç) yazılı olacaktır. Faturada "İhtiyaç sahiplerine yardım şartıyla bağışlandığından KDV hesaplanmamıştır." ibaresinin yer alması zorunludur. Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinde yapılan düzenleme çerçevesinde, yıllık beyannamede yer alacak gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılacak işlemlerde bağışı yapan tarafından bir belge düzenlenmesine gerek bulunmamakta olup, varsa bağış yapılan malın edinimine ilişkin belgelerin saklanması zorunludur.

- Dernek ve vakıflar kendi mevzuatlarının öngördüğü belgeleri düzenleyecek ve bağış yapanlara bir örneğini vereceklerdir. Ticari faaliyetle uğraşanlarca düzenlenen faturalar dernek ve vakıf tarafından muhafaza edilecektir.

- Ticari işletmeye dahil malların (gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin) bağışlanması durumunda bu malların maliyet bedeli Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesi çerçevesinde gider kaydedilir. Bu işlem, faturanın bir yandan gelir bir yandan da gider kaydedilmesi suretiyle gerçekleştirilir.

2.2.12. Banka Kredileri Borçlarından Doğan Ancak Ödenmemiş Bulunan Faiz Tahakkukları

5228 Sayılı Kanunun 59 uncu maddesinin 1/c bendi hükmü ile VUK'nun 285 inci maddesinin birinci fıkrasında yer alan "Borçlar mukayyet değerleriyle değerlenir." ibaresi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Borçlar mukayyet değerleriyle değerlenir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit borçlar değerleme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır."

5228 Sayılı Kanunun 59 uncu maddesinin 1/c bent hükmü ile VUK'nun 285 inci maddesinin birinci fıkrasında yapılan değişiklikle de, aynı maddenin 1/b bent hükmü ile VUK' nun 281 inci maddesinin birinci fıkrasında yapılan ve önceki bölümde açıkladığımız değişikliğe paralel olarak yıllardır tartışıla gelen diğer bir konu daha açıklığa kavuşmuş olmaktadır.

Yapılan düzenleme ile bankalar tarafından kullandırılan kredilere yürütülen faizlerin değerleme günü itibariyle krediyi veren bankalar tarafından gelir, krediyi kullanan mükellefler tarafından da gider olarak kaydedilebileceği hususuna açıklık kazandırılmıştır. Bu şekilde işleme taraf olan mükelleflerden birisi için gider oluşturan unsurun, diğer mükellef içinde gelir oluşturması kuralına uygun hükümler getirilmiş olmaktadır.

Bundan böyle finansman ihtiyaçlarını banka kredisi kullanmak suretiyle karşılayan mükellefler, banka kredisi borçları nedeniyle değerleme gününe kadar oluşan kıst döneme ait tahakkuk etmiş ancak ödememiş bulundukları faizleri de gider olarak kurum kazancından indirebileceklerdir.

Örneğin; Bilanço esasına göre defter tutan Zeki beyin, ticari işletmesi için 01.07.2015 tarihinde almış olduğu 1 yıl vadeli banka kredisi dolayısıyla vade tarihi olan 01.07.2016 tarihinde defaten 120.000 TL faiz ödemesinde bulunacağı bir durumda, söz konusu faiz giderinin tamamı 2016 yılı kurum kazancının tespitinde değil, toplam faiz giderinin 01.07.2015 – 31.12.2015 tarihleri arasında kalan altı aylık kıst döneme isabet eden kısmı olan 60.000 TL 2015 yılı ticari kazancının hesabında, 01.01.2016 – 30.06.2016 tarihleri arasında kalan altı aylık kıst döneme isabet eden kısmı olan 60.000 TL 2016

yılı ticari kazancının hesabında gider olarak dikkate alınacaktır.

2.2.13. Elektrik, Su, Doğalgaz, Haberleşme Bedellerinin Gider Yazılmasında Ve KDV İndiriminde Özellikli Durumlar

2.2.13.1. Tüketim Dönemi Bu Yıl Olmasına Karşın Faturaları İzleyen Yılda Gelen Elektrik, Su, Doğalgaz, Telefon vb. Giderlerinin Hangi Yıla Gider Yazılacağı ve KDV İndirimi Dönemi

Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin 1 numaralı bendinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği hükme bağlanmıştır. Ticari faaliyetle ilgili olarak yapılan ve indirimi mümkün olan giderler, ilgili bulunduğu yılın ticari kazancının tespitinde dikkate alınacaktır.

Ticari kazancın tespitinde tahakkuk esası geçerli olduğundan, bir giderin safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmesi için mahiyet ve tutar itibariyle kesinleşmiş olması yeterlidir. Bu kapsamda, 2015 yılında tüketilen elektrik, su, doğalgaz ve haberleşme hizmetlerine ilişkin bedeller, 31.12.2015 tarihi itibariyle tahakkuk etmiş olduğundan, bu giderlere ilişkin faturalar daha sonraki bir tarihte (2016 yılında) düzenlenmiş olsa dahi, 2015 yılına ilişkin olarak beyan edilecek ticari kazancın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Bununla birlikte, gider tutarının mükellefçe bilinememesi ve faturaların ilgili yıl hesaplarının kapatılmasından sonra düzenlenmesi halinde, ilgili yılda indirim konusu yapılamayan söz konusu giderler faturaların düzenlendiği döneme ilişkin (2016 yılı) ticari kazancın tespitinde dikkate alınabilecektir.

Diğer yandan, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29/1. maddesinde mükelleflerin vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilecekleri hükme bağlanmış, maddenin 3. fıkrasında da indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Dolayısıyla, 2015 yılının son aylarında tüketilen elektrik, su, doğalgaz ve haberleşme hizmetlerine ait faturalar 2016 yılının Ocak-Şubat aylarında düzenlendiğinden, faturalardaki katma değer vergisinin, bu teslim ve hizmetleri satın alan mükelleflerce söz konusu belgelerin defterlerine kaydedildiği dönemde (2016 yılında) indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Maliye Bakanlığı'nın konuya ilişkin olarak çeşitli zamanlarda vermiş olduğu muktezalarda yukarıdaki açıklamalarımıza paralel görüşler içermektedir.[5] Danıştay'ın da aynı yönde vermiş olduğu birçok karar mevcut bulunmaktadır.[6]

2.2.13.2. Elektrik, Su, Telefon ve Doğalgaz Bedellerinin Süresinde Ödenmemesi Nedeniyle Uygulanan Gecikme Zamlarının Gider Yazılması

Gelir Vergisi Kanunu'nun 90. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin (d) bendinde Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar gecikme zamları ve faizlerin Gelir ve Kurumlar vergisi matrahından indirilemeyeceği belirtilmektedir.

5 Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 15.08.2000 Tarih ve 38601 sayılı yazısı.

6 Dn 4. D'nin, 19.12.1979 tarih ve E. 1978/3109, K. 1979/3541 sayılı Kararı, Dn. 4. D'nin 10.06.1971 tarih ve E. 1990/6367, K. 4784 sayılı; 16.05.1979 tarih ve E.1978/2767, K.1979/1343 sayılı; 24.02.1982 tarih ve E. 1981/1436 K. 1982/242 sayılı Kararları, Dn. 13. D'nin 16.02.1977 tarih, E. 1976/1582, K. 1977/503 sayılı Kararı.

6183 sayılı Yasanın 1. maddesinde "Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı vergi cezası, para cezası gibi aslı, gecikme zammı, faizi gibi fer'i amme alacakları ve ayni idarelerin akitten haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur.

Türk Ceza Kanunun para cezalarını tahsil şekli ve hapse tahvili hakkındaki hükümleri mahfuzdur." hükmü yer almaktadır.

Madde hükmünden anlaşılacağı üzere; akitten doğan alacakların 6183 sayılı Yasa kapsamında tahsil edilmesi söz konusu değildir.

Elektrik, su, telefon ve doğalgaz bedellerinin geç ödenmesi nedeniyle hesaplanan gecikme zamları bir sözleşmeye dayandıklarından bunların takip ve tahsili 6183 sayılı Yasaya değil özel hukuk hükümlerine tabi olacaktır. Bu durumda bedelin geç ödenmesi nedeniyle ödenen gecikme zamları Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin beşinci bendinin parantez hükmü kapsamında değerlendirilerek sözleşmeye dayanan tazminat olarak kabul edilecek ve safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır. Aynı kapsamda gecikme zamlarına ilişkin ödenen katma değer vergileri de indirim konusu yapılacaktır.[7]

Nitekim konuya ilişkin olarak verilen bir özelgede "PTT ve TEAŞ gibi kurumların kamu kuruluşu olmasının bu kuruluşlara ait alacakların kamu alacağı niteliğinde olduğunu göstermeyeceği, bu kurumların alacaklarının 6183 sayılı Kanuna göre takip ve tahsilinin mümkün olmadığı, elektrik, su ve telefon faturalarının süresinde ödenmemesi nedeni ile alınan gecikme zamlarının işle ilgili olarak mukavelenameye göre ödenen tazminat olarak nitelendirilmesi gerektiği ve kurum kazancının tespitinde gider olarak yazılmasının mümkün olduğu belirtilmektedir" [8]

Yine aynı kapsamda, İstanbul Valiliği İl Defterdarlığı Vasıtasız Vergiler Gelir Müdürlüğü'nce verilen B.07.4.DEF.0.34.11/KVK-14 sayılı muktezada da;

"…. Diğer taraftan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40.maddesinin 3 numaralı bendinde, işle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların gider olarak indirilebileceği açıklanmış bulunmaktadır.

Bu hükümlere göre; elektrik, su, doğalgaz, telefon ve cep telefonu faturalarının süresinde ödenmemesi nedeni ile alınan gecikme zamlarının, işle ilgili olarak mukavelenameye göre ödenen tazminatlar olarak nitelendirilmesi ve bu nedenle kurum kazancının tespitinde gider olarak yazılması mümkün bulunmaktadır.

Ancak söz konusu telefonların (cep telefonu) işletmenin aktifinde kayıtlı olması ve münhasıran işle ilgili olarak bulunan haberleşmelerde kullanılması ve bununda tevsiki kaydıyla harcamaların gider olarak gösterilmesi mümkün olup işletme aktifine kayıtlı olmayan cep telefonları işletmede kullanılsa dahi bunlara ait haberleşme ücretlerinin gider olarak kaydedilmesi mümkün bulunmamaktadır."

görüşüne yer verilmiştir.

---

7 Erkan GÜRBOĞA " Elektrik, Su, Telefon Ve Doğalgaz Harcamalarının Gider Niteliği ve Katma Değer Vergisi İndirimi" e-Yaklaşım Dergisi " Mart 2005 Sayı:20.

8 MB.'nin, 14.06.2001 tarih ve 32996 sayılı Özelgesi (Şükrü KIZILOT, Katma Değer Vergisi ve Uygulaması, (Föy-Volant), Yaklaşım Yayınları, s. 1618/2)

2.2.13.3. Elektrik, Su, Telefon ve Doğalgaz Faturalarının Başkası Adına Düzenlenmesi

Bilindiği üzere kiralanan işyerlerine ait elektrik, su, telefon veya doğalgaz abonelikleri zaman zaman mal sahibi, eski kiracı, işletme sahipleri veya şirket ortakları adına olabilmektedir. Dolayısıyla ilgili idareler tarafından düzenlenen elektrik, su, doğalgaz ve haberleşme hizmetlerine ilişkin faturalar işletme adına değil sayılan kişiler adına düzenlenmektedir. Bu şekilde mükellef tarafından tüketime konu edilmekle birlikte faturası sayılan kişiler adına düzenlenen faturalara istinaden yapılan ödemelerin gider yazılıp yazılamayacağı ve aynı faturalarda yer alan KDV'lerin indirim konusu yapılıp yapılamayacağı konuları uygulamada tereddüt yaratmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun üçüncü maddesi uyarınca vergilemede vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin esas olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu durumda elektrik, su, telefon ve doğalgaz harcamalarına ait faturaların işletme adına düzenlenmemiş olması bu harcamaların işletme için yapıldığı gerçeğini değiştirmez. Böylesi bir durumda olayın gerçek mahiyeti araştırılmalı iş, işletme ile ilgili olduğu tevsik edilen bu tür harcamaları gider olarak kabul etmek gerekir. Keza bu durumda bulunan harcamalar için ödenen katma değer vergilerinin de indirimini kabul etmek gerekir.[9] Örneğin faturada yer alan adresin işyeri ile aynı adres olması ve hizmetten bu adreste yararlanmış olması şartıyla anılan harcamalar gider yazılabilir.

Konuya ilişkin olarak Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nce verilen bir özelgede de bu tür harcamalara ait katma değer vergisinin indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir. Anılan özelgenin özeti aşağıdaki gibidir.[10]

".....Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 34/1. maddesi ile yurt içinde sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisinin alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmesi ve bu vesikaların kanuni defterlere kaydedilmesi şartıyla indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

Aynı kanunun 30/d maddesinde, gelir ve kurumlar vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin indirim konusu yapılmayacağı belirtilmiştir.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1 maddesinde ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinde vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır denilmiş, bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği belirtilmiştir.

Bu çerçevede, işyerinde kullanıldığı iddia edilen ancak başkası adına kayıtlı olan su, elektrik, telefon fatura bedellerinin faaliyette bulunulan işyerine ait olduğunun ve işle ilgili olarak kullanıldığının kesin delillerle ispatı halinde bu belgelere dayalı giderlerle ilgili olarak yüklenilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılması mümkündür"

Son olarak Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen bir mukteza da özetle; "... İşyerinde kullanılan ancak başkası adına kayıtlı olan elektrik bedelinin faaliyette bulunulan işyerine ait olduğunun ve işle ilgili olarak kullanıldığının kesin delillerle ispatı halinde bu belgelere dayalı giderlerle ilgili olarak yüklenilen KDV nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır." şeklinde görüş bildirilmiştir.[11]

9 Erkan GÜRBOĞA, a.g.m.

10 Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 07.12.2004 Tarih ve 058214 sayılı yazısı.

11 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir VDB'nın 18.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-630 sayılı Muktezası

2.3. TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNDE GİDER KABUL EDİLMEYEN ÖDEMELER

2.3.1. Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. Maddesine Göre İndirilemeyecek Giderler

Ticari kazancın safi tutarının tespitinde gider olarak indirilemeyecek olan ödemeler ise Gelir Vergisi Kanununun 41. maddesinde düzenlenmiş olup bu giderlere aşağıda yer verilmiştir. GVK`nun 41 inci maddesinin ilk dört bendinde teşebbüs sahibi ile eşi ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aldıkları sair iktisadi değerler ile teşebbüsten bu kişilerce yapılan bazı ödemelerin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Bu bentlerde yer alan düzenlemeler, işletmenin ticari varlığı ile işletme sahip ya da yakınlarının kişisel varlıklarının birbirinden ayrılması, ticari işletmeye ilişkin giderlerle, işletme sahip ya da yakınlarının özel tasarruflarının giderlerinin birbirinden ayrılması amacını taşımaktadır. 5615 sayılı kanunun 3. maddesiyle eklenen 5. bent hükmü ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" uygulamasına paralel bir düzenleme getirilmiştir.

1. Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler (Aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlenerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur.),

2. Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar,

3. Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler,

4. Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler,

5. (5615 sayılı kanunun 3 üncü maddesiyle eklenen bent Yürürlük; 1/1/2007 tarihinden geçerli olmak üzere 04.04.2007) Bu fıkranın 1 ilâ 4 numaralı bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır.

Teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dâhil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılır.

Bu bent uygulamasında, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, her hâl ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

İşletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilir. İlişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında bu maddede yer almayan hususlar bakımından, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesi hükmü uygulanır.

6. Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar (Aktiflerde ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar cezai mahiyette tazminat sayılmaz.),

7. Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam

giderlerinin % 0'ı (Yüzde Sıfır)[12]

8. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları,

9. (6322 sayılı kanunun 6.maddesiyle düzenlenen bent; Yürürlük 15.06.2012) Kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan kısmı.

Belirlenecek oranı sektörler itibarıyla farklılaştırmaya Bakanlar Kurulu, bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

10. Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.

2.3.2. Gelir Vergisi Kanununun 90. Maddesine Göre İndirilemeyecek Giderler

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Matrahtan ve Gelir Unsurlarından İndirilemeyecek Giderler" başlıklı 90'ıncı maddesi hükmüne göre de; gelir vergisi ile diğer şahsi vergiler ve her ne şekilde olursa olsun vergi cezaları ve para cezaları, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler gelir vergisi matrahından ve gelir unsurlarından indirilemez.

2.3.3. Özel İletişim Vergileri

6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 39 uncu maddesinde düzenlenen ve 5228 Sayılı Kanunun 38 inci maddesi, 5335 sayılı Kanunun 28/f maddesi ve 5779 sayılı Kanunun 8/1-d maddesiyle kimi değişikliklere uğrayan "Özel İletişim Vergisi", aynı maddenin son fıkrası hükmünde yer alan "Bu vergi, katma değer vergisi matrahına dâhil edilmez, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider kaydedilmez ve hiçbir vergiden mahsup edilmez" hükmü çerçevesinde gelir vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmeyecektir. Dolayısıyla dönem içinde kanuni defterlere ticari kazancın tespiti açısından gider yazılan özel iletişim vergilerinin gelir vergisi beyannamesinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak matraha eklenmesi gerekecektir.

Nitekim Maliye Bakanlığı'nca 14.10.2005 tarihinde yayınlanan 19 no'lu Kurumlar Vergisi Sirkülerinin 4. bölümünde de aynı hususa yer verilmiş bulunmaktadır. Örneğin; Bir işyerine ait sabit hatlı bir telefona ilişkin faturada haberleşme ücretinin 100 TL, özel iletişim vergisi tutarının 15 TL ve KDV tutarının ise 18 TL olduğu bir durumda gelir vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek azami tutar 100 TL olacaktır.

2.3.4. Finansman Gider Kısıtlaması

6322 Sayılı Kanunun 6. maddesinde yer alan düzenlemeyle; vergi kanunlarının gider olarak düşülmesine izin vermediği harcamalar arasına bir yenisi daha eklenmiştir.

---

12 Bakanlar Kurulu'na verilen oran belirleme yetkisi son olarak 90/1081 sayılı BKK ile % 0 (sıfır) olarak belirlenmiştir. Başka bir deyişle, yapılan harcamanın tamamı gider olarak düşülebilecektir. Ancak; 5727 sayılı Kanun'un 1. maddesiyle 19.05.2008 tarihinden geçerli olmak üzere "31.12.1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinde belirtilen ilan ve reklam giderleri gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak gösterilemez." hükmü getirilmiştir. Bu değişiklik 2 Seri nolu Kurumlar vergisi tebliğinin 6 numaralı bölümünün 4. Paragrafına "…19.05.2008 tarihinden itibaren yapılacak olan, her türlü alkol, alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin tamamının, ticari kazancın ve kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır" şeklinde işlenmiştir. 22.09.2008 tarihinde ise Dn. Danıştay 4. Dairesi'nin 2008/3748 Esas Numaralı kararıyla anılan Tebliğ'in alkol ve alkollü içkilere ilişkin ilan ve reklam giderleri yönünden yürütülmesinin durdurulmasına oybirliği ile karar verilmiştir.

Söz konusu madde ile Gelir Vergisi Kanunun 41. maddesinin birinci fıkrasının mülga 9 numaralı bendi yeniden düzenlenerek 1999-2004 yılları arasında uygulanan yabancı kaynaklara gider kısıtlaması uygulaması bazı farklılıklarla yeniden yürürlüğe konulmuştur.

Finansman gider kısıtlaması uygulamasında firmaların finansman ihtiyaçlarını borçlanma yerine öz kaynakları ile finanse etmek amacıyla, yatırımın maliyetine eklenenler hariç olmak üzere, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kar payı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'una kadar olan kısmının (Bakanlar Kurulunca kararlaştırılması halinde) kazancın tespitinde gider olarak indirilemeyeceği hususu öngörülmektedir. Bu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi konusunda ise Maliye Bakanlığı'na yetki verilmektedir.

Düzenleme yabancı kaynak kullanımı öz kaynak tutarını aşan işletmeleri ilgilendirmekte olup, bu durumdaki işletmelerin öz kaynaklarını aşan yabancı kaynaklar için yapmış oldukları faiz, komisyon, kur farkı ve benzeri ödemelerin belli bir kısmını gider yazamayacakları ve uygulamanın 01.01.2013 tarihinde başlayacağı belirtilmiştir. Benzer düzenleme Kurumlar Vergisi Kanunun 11. maddesinde kurumlar vergisi mükellefleri için de yapılmıştır.

Finansman Gider kısıtlaması uygulaması enflasyon oranının yüksek seyrettiği 1999-2004 yılları arasında da bazı farklılıklarla yürürlükte olan bir müesseseydi. Ancak ülkemizin içinde bulunduğu ekonomik konjonktürde enflasyon oranı bahse konu yıllardaki kadar yüksek seyretmediğinden bu uygulamanın işletmeler açısından ilave bir yükümlülük olması dışında hiçbir katkı sağlamayacağı görüşündeyiz. İşletmelerin faaliyet gösterdikleri sektörler itibariyle farklı yapıda olabilecekleri de göz önüne alındığında sermaye yapısı güçlü olmasına rağmen önceki yıl zararları nedeniyle özkaynakları zayıf görünen ancak aktif büyüklüğü yüksek şirketler bu uygulamadan olumsuz etkilenebilecektir.

Ancak her ne kadar finansman gider kısıtlaması uygulaması teorik olarak 01.01.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş olsa da bu satırların yazıldığı tarih itibariyle Bakanlar Kurulunca hâlihazırda finansman gider kısıtlaması oranı tespit edilip duyurulmadığı için fiilen uygulanma imkânı bulunmamaktadır.

2.3.5. Diğer Kanunlarda Yer Alan Hükümler

➢ Mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları Katma Değer Vergisi ile İndirilecek Katma Değer Vergisi'ni gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak indiremeyecekleri, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 58. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinde yer alan düzenlemeler çerçevesinde kanunen kabul edilmeyen giderler üzerinden hesaplanan KDV'de gider olarak kabul edilmezken, binek otomobillerin alış faturasında yer alan ve indirim konusu yapılamayan KDV ise gider veya maliyet olarak dikkate alınabilecektir.

➢ 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 88'inci maddesi gereğince, fiilen ödenmeyen sosyal güvenlik primleri gelir vergisi ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak yazılamamaktadır.

➢ Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun "Gider Kaydedilmeme Hali" Başlığını taşıyan 14'üncü maddesi gereğince; Bu Kanuna bağlı (I) ve (IV) sayılı tarifelerde yer alan taşıtlardan (Ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç) alınan vergi ve cezalar

ile gecikme zamları gelir ve kurumlar vergilerinin matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez. Örneğin; binek otomobillere ve motosikletlere ilişkin olarak ödenen MTV'nin gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

- Kıdem tazminatları için ayrılan karşılıklar gider yazılamayacaktır. Kıdem tazminatı için karşılık ayrılması durumunda da bu tutar dönem matrahına ilave edilecek, sadece dönem içinde fiilen ödenen kıdem tazminatları gider yazılabilecektir.

2.3.6. Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Niteliğinde Olan Diğer Giderler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinde sayılmamasına karşın, aşağıda sayılan bazı giderlerin Maliye Bakanlığı'nca verilen çeşitli zamanlarda ticari kazancın tespitinde hasılattan indirilmesi mümkün değildir.

1- Çalınma, kaybolma ve dolandırıcılık nedenleriyle doğan zararlar,

2- Mevcut borç senetlerini reeskonta tabi tutmayıp, buna karşın alacak senetlerinin reeskonta tabi tutan kurumların hesapladıkları reeskontlar,

3- İşletmede çalışan personelin ölümü durumunda ailesi ve çocuklarına kanuni zorunluluk olmaksızın verilen yardımlar,

4- Vefat ilanları karşılığında verilen meblağlar ve çelenk masrafları,

5- Uğraş konuları ile ilgili dernek veya birliklere ödenen masrafa katılma payları,

6- Bir başka kişi veya kurum adına düzenlenmiş belgelere istinaden yapılan giderler,

7- Yasal olarak azami had belirlenmiş giderlerde belirlenen hadleri aşan kısım (azami oranının üzerindeki herhangi bir oranda ayrılan amortismanlar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/8. maddesinde hüküm altına alınan haddin üstünde ödenen sendika aidatları vb.),

8- Kanunen yasaklanmış faaliyetlerin yapılmasından kaynaklanan giderler (Rüşvet, yasa dışı örgütlere yapılan bağış ve yardımlar vb.),

9- Maliyet olarak dikkate alınması gereken harcamaların doğrudan gider yazılması,

10- Dönemsellik ilkesi gereği cari yıl haricindeki geçmiş veya gelecek yıllara ait giderler,

11-Siyasi partilere ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-c. maddesi kapsamına girmeyen diğer gerçek ve tüzel kişilere yapılan bağışlar,

12- Kanunlarda düzenlenen özel haller hariç olmak üzere belgelendirilemeyen giderler,

13- Nedeni bulunamayan sayım ve tesellüm noksanları,

14- Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmemiş bulunan karşılıklar.

2.4. TİCARİ BİLANÇOYA DÂHİL VADELİ MEVDUAT HESAPLARININ İŞLEMİŞ OLAN FAİZLERİ

5228 Sayılı Kanunun 59 uncu maddesinin 1/b bent hükmü ile VUK'nun 281 inci maddesinin birinci fıkrasında yer alan "Alacaklar mukayyet değerleriyle değerlenir." ibaresi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Alacaklar mukayyet değerleriyle değerlenir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar değerleme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır."

Yapılan bu düzenleme ile ticari işletmelerinin aktifine kayıtlı mevduat hesapları bulunan mükellefler, bu hesapları dolayısıyla vadesinde elde edecekleri faiz gelirinden

değerleme gününe kadar oluşan kıst döneme ait kısmı ilgili oldukları dönemde gelir yazmak suretiyle kurum kazançlarına dahil edeceklerdir. Bu değişiklik 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 31 Temmuz 2004 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

Örneğin; (X) Kollektif Şirketi'nin, 01.07.2015 tarihinde açtırmış olduğu 1 yıl vadeli mevduat hesabı dolayısıyla vade tarihi olan 01.07.2016 tarihinde 240.000 TL faiz geliri elde ettiği bir durumda söz konusu kazancın tamamı eskiden olduğu gibi 2016 yılı ticari kazancının tespitinde değil, toplam faiz gelirinin 01.07.2015 – 31.12.2015 tarihleri arasında kalan altı aylık kıst döneme isabet eden kısmı olan 120.000 TL 2015 yılı ticari kazancının hesabında, 01.01.2016 – 30.06.2016 tarihleri arasında kalan altı aylık kıst döneme isabet eden kısmı olan 120.000 TL ise 2016 yılı ticari kazancının hesabında gelir olarak dikkate alınacaktır.

Ticari işletmeler aktifine kayıtlı repo hesapları için de aynı şekilde işlem yapacaklardır. Madde metninde özel finans kurumlarında bulunan mevduat hesaplarının değerleme günü itibariyle işlemiş olan faizlerinin (kar payları) ise ne şekilde hesaplanacağına dair bir düzenleme bulunmamaktadır.

Bu uygulama ticari işletmelerin aktifine kayıtlı vadeli mevduat hesaplarının ve repo kazançlarının değerlemesine ilişkin olup, Gelir Vergisi Kanunu'nun "Menkul Sermaye İratları" başlıklı 75 inci maddesinin 7, 12 ve 14 üncü bentleri kapsamında gerçek kişilerin şahsi sermayeleri dolayısıyla elde ettikleri faiz gelirlerini kapsamamaktadır.

Dolayısıyla gerçek kişiler Gelir Vergisi Kanunu'nun "Menkul Sermaye İratları" başlıklı 75 inci maddesinin 7, 12 ve 14. bentleri kapsamında elde ettikleri; mevduat faizleri, özel finans kurumlarından elde edilen kar payları ve repo kazançları eskiden olduğu gibi vadesinde elde edilmiş sayılacak kıst getiri hesabı yapılmayacaktır.

2.5. VADELİ MEVDUATLARIN İŞLEMİŞ FAİZLERİNE İSABET EDEN STOPAJLARIN MAHSUBU

Önceki bölümde yaptığımız açıklamalar çerçevesinde, 5228 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrasında; ticari işletmelerinin aktifine kayıtlı mevduat hesapları bulunan mükelleflerin, bu hesapları dolayısıyla vadesinde elde edecekleri faiz gelirinden değerleme gününe kadar oluşan kıst döneme ait kısmı ilgili oldukları dönemde gelir yazmak suretiyle kazançlarına dahil etmeleri yasal bir zorunluluk halini almış olmaktadır.

Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanunu'nun "Vergi Tevkifatının Mahsubu" başlıklı 121. maddesinde ; "Yıllık beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan bu kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan Gelir Vergisi'nden mahsup edilir. Mahsubu yapılan miktar Gelir Vergisi'nden fazla olduğu takdirde aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunur." hükmü yer almaktadır.

Bu noktada ortaya çıkan sorun ise; ticari işletmelerinin aktifine kayıtlı mevduat hesapları bulunan mükelleflerin, bu hesapları dolayısıyla vadesinde elde edecekleri faiz gelirinden değerleme gününe kadar oluşan kıst döneme ait kısmı; ilgili oldukları dönemde gelir yazmak suretiyle kurum kazançlarına dahil edeceklerinden hareketle, bu kazançlar üzerinden vadesinde bankaca kesilecek olan gelir vergisi stopajlarının hangi esaslar çerçevesinde mahsuba konu edileceğidir. Bir başka deyişle kesilen vergilerin tamamı eskiden olduğu gibi vade tarihinin rastladığı yıla ilişkin beyannamede mi mahsup edilecek, yoksa değerleme günü itibariyle işlemiş bulunan kıst dönem faizlere isabet eden stopaj hesaplanarak bu tutar, kıst faiz gelirinin beyan edildiği dönemde mi

mahsup edilebilecektir.

Konuya ilişkin olarak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 Seri Numaralı Genel Tebliğinin (34.8.) bölümünde de "Vadesi değerleme gününden sonra olan repo ve ters repo işlemleri ile vadeli mevduat hesaplarına ilişkin olarak, değerleme gününe kadar tahakkuk eden ve kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınan faiz tutarları üzerinden, ilgili dönem beyannamesinin verilmesi gereken sürenin sonuna kadar kesinti suretiyle ödenmiş olan verginin, beyannameye dahil edilen gelire isabet eden kısmı hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir." açıklamasına yer verilmiştir.

Sonuç olarak bu açıklamalar aynen ticari kazanç sahibi gelir vergisi mükellefleri içinde aynen geçerli olacaktır. Buna göre; vadesi değerleme gününden (31 Aralık 2015) sonra, ancak beyanname verme tarihinden önce dolan mevduat hesaplarında kıst olarak hesaplanıp gelir yazılan işlemiş faizlere isabet eden gelir vergisi stopajı mahsuba konu edilebilecektir. Vadesi beyanname verme süresinden sonra (25 Mart 2016) dolan mevduat hesaplarında ise stopajın tamamı faiz ödemesinin yapıldığı yıla ilişkin gelir vergisi beyannamesinde hesaplanan vergilerden yapılacaktır.

Örneğin; Demir Elektrik Adi Ortaklığı vadesi 28.02.2016 tarihinde dolan 6 ay vadeli mevduat hesabından 300.000 TL brüt faiz geliri elde etmiş, bankaca faiz ödemesi sırasında 45.000 TL gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır. Söz konusu faiz gelirinin 01.09.2015 – 31.12.2015 tarihleri arasında kalan dört aylık kıst döneme isabet eden kısmı olan 200.000 TL 2015 yılı ticari kazancının hesabında, 01.01.2016 – 28.02.2016 tarihleri arasında kalan iki aylık kıst döneme isabet eden kısmı olan 100.000 TL ise 2016 yılı ticari kazancının hesabında gelir olarak dikkate alınacaktır. Aynı şekilde bankaca faiz ödemesi sırasında yapılan 45.000 TL gelir vergisi tevkifatının 01.09.2015 – 31.12.2015 tarihleri arasında kalan dört aylık kıst döneme isabet eden kısmı olan 30.000 TL 2015 yılı gelir vergisi beyannamesinde, 01.01.2016 – 28.02.2016 tarihleri arasında kalan iki aylık kıst döneme isabet eden kısmı olan 15.000 TL ise 2016 yılı gelir vergisi beyannamesinde hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilecektir.

Aynı örnekte mevduat hesabının vadesinin 25 Mart 2016 tarihinden sonraki bir tarihte dolacağı, dolayısıyla gelir vergisi stopajının da bu tarihten sonra yapıldığı bir durumda ise yapılan stopajın tamamı 2016 yılı gelir vergisi beyannamesinde hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilecek, 2015 yılı gelir vergisi beyannamesinde ise bu gerekçe ile herhangi bir mahsup yapılmayacaktır.

2.6. TİCARİ KAZANÇLARA YÖNELİK İSTİSNA VE MUAFİYETLER

2.6.1. Yatırım İndirimi İstisnası:

Bilindiği üzere, Gelir Vergisi Kanunu'nun yatırım indirimini düzenleyen 19. maddesi 01.01.2006 tarihinden itibaren "5479 sayılı Kanun[13]" ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Ancak, aynı Kanun ile kazanılmış hakları kısmen de olsa korunması maksadıyla Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 69. madde ile geçiş dönemi için düzenleme yapılmıştır. Buna göre, mükellefler 31.12.2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile bu tarihten önce başlayıp devam eden komple yatırımlar nedeniyle hesaplanan yatırım indirimi istisnası tutarlarını bazı şartlarla 2006, 2007 ve 2008 yıllarında indirim konusu yapmışlardır. Geçici 69. madde ile devreden yatırım indirimi haklarının sonraki dönem kazançlarından mahsubunun 3 yılla sınırlandırılmış olması, yasa ile tanınmış haklardan yararlanmaya hak kazanan ve hukuki güvenlik ilkesi uyarınca geleceğe dönük yatırım projeksiyonla-

13 08 Nisan 2006 tarih ve 26133 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

rını yatırım indirimi istisnasından yararlanacağı varsayımıyla yapan mükelleflerin kazanılmış haklarına tecavüz olacağı gerekçesiyle Anayasa Mahkemesi'nde iptal davasına konu edilmiştir.

Anayasa Mahkemesi 15 Ekim 2009 tarihli toplantısında konuyu esastan görüşerek kararını vermiştir. Konuya ilişkin gerekçeli karar ise 08.01.2010 tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanmış ve beraberinde birçok tartışmayı getirmiştir[14].

Anayasa Mahkemesi 08.01.2010 tarihli Resmi Gazete yayımlanan 2009/144 sayılı Kararı ile Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 69. maddesinin birinci fıkrasının sonunda yer alan ve mükelleflerin 31.12.2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnasından yararlanma haklarını sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarıyla sınırlayan "sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait" ibaresini verginin genellik, eşitlik, öngörülebilirlik ve kamusal yetkinin kullanılmasında yükümlülere hukuksal güvenlik sağlayan yasallık ilkelerine aykırılık oluşturduğu gerekçesiyle iptal etmiştir.

İptal kararı sonrasında mükelleflerin devreden yatırım indirimi haklarının kullanımına ilişkin olarak Gelir İdaresince herhangi bir açıklama yapılmamış, ancak idare 2009 yılı 4. dönem geçici vergi beyannamesinde yatırım indirimi satırına yer vermeyerek, mükelleflerin yatırım indirimi haklarının 2009 yılı kazancından mahsup edilemeyeceği görüşünde olduğunu dolaylı yoldan belirtmiştir.

Bu noktada 2009 yılına ilişkin olarak ihtirazi kayıtla beyanname veren mükellefler dışında kalan mükellefler 2009 yılında söz konusu devreden yatırım indirimi haklarından yararlanamamışlardır. 2010 yılında ise geçici vergi beyannamesinde yatırım indirimi satırına yer verilmiş ve 2008 yılı sonu itibariyle henüz yararlanamadığı yatırım indirim hakkı olan mükelleflerin 2010 yılı 1. geçici vergi döneminden itibaren söz konusu yatırım indirimi haklarından yararlanmasına imkân tanınmıştır. Bununla birlikte 2010/1 ve 2010/2 geçici vergi dönemlerinde İdare tarafından konuya ilişkin herhangi bir düzenleme veya açıklama yapılmadığından bu dönemde devreden yatırım indirimi haklarını kullanan mükellefler beyan ettikleri geçici vergi matrahına 2005 yılında geçerli vergi oranı olan %30'u uygulamışlardır. Dolayısıyla devreden yatırım indirimi hakkı bulunan mükellefler, yatırım indirimi sonrasında beyan edilecek bir kazancın bulunmaması durumunda anılan yatırım indirimi hakkından yararlanmışlardır. İndirim sonrası vergi matrahı oluşan mükellefler ise ödenecek vergi mukayesesi yapmak suretiyle yatırım indirimi hakkını kullanıp kullanmamaya karar vermişlerdir. 2010 yılı 3. geçici vergi dönemine kadar bu şekilde yürütülen uygulama 01.08.2010 tarih ve 27659 sayılı Resmi Gazete yayımlanan 6009 Sayılı Kanunla yeniden düzenlenmiştir.

Buna göre; Anayasa Mahkemesi kararı sonrasında oluşan yasal boşluğu gidermek maksadıyla 6009 sayılı Kanunun 5. maddesiyle; 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun geçici 69. maddenin birinci fıkrasının sonunda yer alan, "yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler." hükmü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (bu Kanunun geçici 61. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi oranına ilişkin hüküm dahil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler. Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili yıl kazancının % 25'ini aşamaz. Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır."

Görüldüğü üzere yapılan değişiklikle;

14 A.Murat YILDIZ, "Torba Yasa ile Yatırım İndiriminde Yeniden Alevlenen Tartışma", www.muhasebetr.com, 01.06.2010.

1- İndirilemeyen ve sonraki dönemlere devreden yatırım indirimi istisnasından, yıl sınırlaması olmaksızın yararlanılmaya devam edilmesi sağlanmış, buna karşın vergi matrahının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutara sınırlama getirilerek ilgili yıl kazancının yüzde 25'ini aşamayacağı,

2- Yatırım indirimi istisnası düşüldükten sonra varsa kalan matrah üzerinden, gelir vergisi mükelleflerinin 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan vergi tarifesini (%20 - %40); kurumlar vergisi mükelleflerinin ise %30 kurumlar vergisi uygulamak suretiyle vergi hesaplayacaklarına ilişkin düzenlemeye son verilerek, yatırım indirimden fiilen yararlanılan cari dönemde geçerli vergi oranının uygulanması, (Gelir vergisi mükellefleri için %15 - %35); kurumlar vergisi mükellefleri için ise % 20 kurumlar vergisi)

3- Geçici 69. maddenin birinci fıkrasının parantez içi hükmüne eklenen ibare ile geçmişteki uygulamaya paralel olarak Gelir Vergisi Kanununun geçici 61. maddenin ikinci fıkrasına göre 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında gerçekleşen yatırımlar üzerinden hesaplanan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle sonraki dönemlere devreden yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılsın, dağıtılmasın % 19,8 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması hüküm altına alınmıştır.

Düzenleme ile kurum kazancından düşülecek yatırım indirimi istisnasının beyan edilen kazancın % 25'i ile sınırlandırılması gündeme gelmektedir. Bu düzenleme ile yıl yönünden yapılan sınırlamanın Anayasa Mahkemesi kararıyla iptalinin ardından benzer bir sınırlamanın oran yönüyle yapılmaya çalışıldığı görülmektedir. Bu düzenleme uyarınca, mükellefin devreden yatırım indirimi tutarı ne kadar yüksek olursa olsun yararlanacağı yatırım indirimi o yıla ait kurum kazancının % 25 ini aşamamaktadır.

Nihayetinde yapılan bu düzenlemeyi de Anayasa Mahkemesi 18 Şubat 2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2012/20 sayılı Kararı ile iptal etmiş olup yine aynı mahkemenin 2012/9 sayılı Kararı ile iptal kararının Resmi Gazete'de yayımlanacağı güne kadar söz konusu hükmün yürürlüğünün durdurulması kararı verilmiştir.

Kararın konumuzla ilgili bölümü aşağıdaki gibidir.

"193 sayılı Kanun'un geçici 69. maddesinin birinci fıkrasına eklenen "Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın % 25'ini aşamaz." biçimindeki cümle, 9.2.2012 günlü, E.2010/93, K.2012/20 sayılı kararla iptal edildiğinden, bu cümlenin, uygulanmasından doğacak sonradan giderilmesi güç veya olanaksız durum ve zararların önlenmesi ve iptal kararının sonuçsuz kalmaması için kararın Resmi Gazete'de yayımlanacağı güne kadar YÜRÜRLÜĞÜNÜN DURDURULMASINA, …….. 9.2.2012 gününde OYBİRLİĞİYLE karar verildi."

Yürütmenin durdurulmasına yönelik Anayasa Mahkemesi Karar Resmi Gazete'de yayımlanmış bulunduğundan, söz konusu hükmün işlerliği kalmamıştır. Buna göre; kazanç yetersizliği nedeniyle önceki yıllardan devreden yatırım indirimi tutarları % 25 ile sınırlı olmaksızın kurum kazancından indirilebilecektir.

Başka bir ifadeyle Anayasa Mahkemesi kararı sonrasında mükellefler verilecek olan yıllık gelir vergisi beyannamelerinde %25 'lik sınıra tabi olmaksızın yatırım indiriminden yararlanabileceklerdir.

2.6.2. Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun altıncı maddesinde 5084 sayılı Kanunla 06.02.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

" Serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında sayılır.

Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz.

Kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak, 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun hükümlerine bağımlı olmaksızın düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

İşleticiler ve kullanıcılar yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulunca belirlenecek vergi dışı teşviklerden yararlandırılabilir."

Yapılan değişiklikle bu bölgelerde vergi mevzuatına ilişkin hükümlerin uygulamasına başlanılmış olup tam veya dar mükelleflerin bölgedeki gelir vergisi muafiyeti ortadan kaldırılmıştır.

Diğer taraftan 5084 sayılı Kanun 9. Maddesiyle Serbest Bölgeler Kanununa eklenen Geçici 3. Maddesi geçiş dönemini düzenlemektedir. Buna göre;

"Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bu Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin;

a) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) Bu bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır. Ancak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ruhsatlarında belirtilen süre 31.12.2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona eriyorsa, istisna uygulamasında ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihi dikkate alınır.

c) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler 31.12.2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harçtan müstesnadır.

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur."

Kanun metninden açıkça görüleceği üzere istisna uygulamasında ikili bir ayırıma gidilmiştir. 06.02.2004 tarihine (bu tarih dahil) serbest bölgede faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin serbest bölge faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar ruhsat süresinin sonuna kadar gelir vergisinden müstesna tutulmuştur.

Diğer taraftan serbest bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin bu bölgede imal ettiği ürünlerin satışından elde ettiği kazançlar Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren vergileme döneminin sonuna kadar gelir vergisinden istisnadır. Görüleceği üzere ikili ayırıma giderek değişiklikten önce serbest bölge faaliyet ruhsatı alanların ruhsat tarihinin sonuna kadar bu bölgeden elde ettiği kazançlar ve değişiklikten önce veya sonra serbest bölge faaliyet ruhsatı alan mükelleflerin bu bölgelerde ürettiği ürünlerin satışından elde ettiği kazançlar gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Son olarak 25 Kasım 2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 5810 sayılı "Serbest Bölgeler Kanunu ile Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinde değişiklik yapılmıştır. Söz konusu değişiklik çerçevesinde; serbest bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %

85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar gelir vergisinden müstesna olacaktır.

Dolayısıyla, serbest bölgede faaliyette bulunan tüm mükellefler, 01 Ocak 2009 tarihinden itibaren, serbest bölgede ürettikleri ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini ihraç ederlerse, bunların istihdam ettikleri personele ödeyecekleri ücretler vergiden istisna olacaktır. Bu istisna, ihracat şartını devam ettirdikleri müddetçe, 01 Ocak 2009 tarihinden Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar sürecektir. İhracat şartının sağlanıp sağlanılmadığına yıllık bazda bakılacaktır. Dolayısıyla, eğer ihracat şartının sağlanabileceği düşünülüyorsa, yılın ilk ayından itibaren, ücretlerde vergi istisnası uygulanabilir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden, zamanında tahsil edilmeyen vergiler, cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilecektir.

2.6.3. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Yapılan Faaliyetler Sonucu Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri, yüksek ve ileri teknoloji kullanan ya da yeni teknolojilere yönelik firmaların, belirli bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsü ya da AR-GE merkez veya enstitüsünün olanaklarından yararlanarak teknoloji veya yazılım ürettikleri, geliştirdikleri, teknolojik bir buluşu ticari bir ürün, yöntem veya hizmet haline dönüştürmek için faaliyet gösterdikleri ve bu yolla bölgenin kalkınmasına katkıda bulundukları, aynı üniversite, yüksek teknoloji enstitüsü ya da AR-GE merkez veya enstitüsü alanı içinde veya yakınında; akademik, ekonomik ve sosyal yapının bütünleştiği siteyi veya bu özelliklere sahip teknoparkı ifade etmektedir.

4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun Destek ve Muafiyetler başlıklı 8. maddesinde yer alan 3, 4 ve 5. fıkra hükümleri 5035 sayılı kanunla 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmış, yine aynı kanun yürürlük tarihi ile Geçici 2'nci madde yürürlüğe girmiştir. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun 6170 sayılı Kanunla değişik Geçici 2. maddesi hükmü aşağıda yer aldığı gibidir;

"Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu Bölgedeki yazılım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31/12/2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

Bölgede çalışan; AR-GE ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri, 31/12/2023 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. Muafiyet kapsamındaki destek personeli sayısı AR-GE personeli sayısının yüzde onunu aşamaz. Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin Bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler. Ancak, Bölgelerde yer alan girişimcilerin yürüttükleri AR-GE projesi kapsamında çalışan AR-GE personelinin, Bölgede yürüttüğü görevle ilgili olarak yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirmesi gereken süreye ait ücretlerinin bir kısmı gelir vergisi kapsamı dışında tutulur. Kapsam dışında tutulacak ücret miktarı, Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınarak hazırlanacak yönetmelikle belirlenir. Yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirilen sürenin Bölgede yürütülen görevle ilgili olmadığının tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan ilgili işletme sorumludur.

Bu madde hükümleri TÜBİTAK-Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesi yönetici şirketi, bu bölgede faaliyet gösteren Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri ile bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve AR-GE personelinin bu görevleri ile ilgili

ücretleri bakımından da uygulanır."

Geçici 2. maddeye eklenen 3. fıkra hükmü ile 01.01.2005'ten itibaren geçerli olmak üzere TÜBİTAK-Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesi yönetici şirketi, bu bölgede faaliyet gösteren Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri ile bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve AR-GE personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri bakımından da uygulanır hale getirmiştir.

Geçici 2. madde hükümleri uyarınca, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin elde etmiş oldukları kazançların, gelir veya kurumlar vergisinden istisna olabilmesi için şu şartların varlığı gerekmektedir[15];

- İstisna uygulaması sadece teknoloji geliştirme bölgelerinde ve TÜBİTAK-Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesi'nde ki yönetici şirketler ve bu bölgelerde faaliyette bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin elde etmiş oldukları kazançlar için söz konusudur.

- Bu bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerin bu bölgede yaptıkları yazılım ve AR-GE'ye dayalı faaliyetlerinden elde edilen kazançlar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

- Teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım ve AR-GE'ye dayalı faaliyetlerinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna 31.12.2023 tarihine kadar geçerli bir istisnadır.

- Bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve AR-GE personeli ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31/12/2023 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. Muafiyet kapsamındaki destek personeli sayısı AR-GE personeli sayısının yüzde onunu aşamaz. *Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler. Bölgede fiilen çalışmayanlara istisna uygulandığının tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan yönetici şirket de ayrıca sorumludur.*

2.6.4. Eğitim Ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası

5228 Sayılı Kanunun 27 nci maddesi ile GVK'nun mülga 20 nci maddesi "Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası" başlığıyla aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenmiştir.

" Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi gelir vergisinden müstesnadır. İstisna, okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlar."

5228 Sayılı Kanunla, Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen 20 nci madde hükmü ile özel eğitim işletmelerinin kazançları faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren 5 yıl süreyle gelir vergisinden istisna edilmektedir. Söz konusu düzenleme 01.01.2004 tarihinden geçerli olarak yayımı tarihi olan 31.07.2004 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunduğundan bu istisnadan 01.01.2004 tarihinden itibaren faaliyete geçen eğitim ve öğretim kurumları da yararlanabileceklerdir. Bu tarihten önce faaliyete geçmiş olan işletmelerin ise söz konusu istisnadan yararlanmaları mümkün bulunmamaktadır. Bir başka deyişle, GVK'nun 20 nci maddesi ile KVK'nun 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bent hükümleri, 1.1.2004 tarihinden önce faaliyete başlayan okulların işletilmesinden elde edilen kazançlar için uygulanamayacaktır.

Bilindiği üzere Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planından başlamak üzere, özel okulla-

15 A.Murat YILDIZ, Tüm Yönleriyle Teknokent ve Ar-Ge Teşvik Rehberi, ASMMMO Yayın No:75, Ankara Ekim 2010.

rın teşvik edilmesi bir devlet politikası olarak belirlenmiştir. Ancak gelinen noktada bu politikanın tam olarak hayata geçirilemediğini ve eğitimin birinci öncelik olmaya devam ettiğini göstermektedir. Özel okulların teşvik edilerek sayılarının arttırılması suretiyle Devletin üzerindeki malî yükün azaltılmasına bugün her zamankinden daha fazla ihtiyaç vardır.

Bu politika çerçevesinde düzenlenen bu madde ile okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançların 5 vergileme dönemi gelir vergisinden istisna edilmektedir.

5228 Sayılı Kanunla, Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen 20 nci maddede yer alan istisnadan yararlanabilecek eğitim işletmeleri şunlar olacaktır.

1- Okul Öncesi Eğitim Okulu: (1739 Sayılı Millî Eğitim Temel Kanunu'nun 19, 20 ve 21 inci maddelerine göre kurulan ve mecburi ilköğretim çağına gelmemiş çocukların eğitimini sağlayan okullar.)

2- İlköğretim Okulu: (1739 Sayılı Millî Eğitim Temel Kanunu'nun 22-25 inci maddelerinde belirtilen ve 6-14 yaşlarındaki çocukların eğitim ve öğretimini sağlayan okullar.)

3- Orta Öğretim Okulları: (1739 Sayılı Millî Eğitim Temel Kanunu'nun 26-30 uncu maddelerinde belirtilen ilköğretime dayalı, en az üç yıllık öğrenim veren genel, mesleki ve teknik öğretim okullar.)

4- Özel Eğitim Okulları: (Engelliler için açılan okul öncesi, ilköğretim ve ortaöğretim okulları.)

Yukarıda belirtilenlerin dışında kalan; öğrencileri istedikleri derslere yetiştirmek, bilgi düzeylerini yükseltmek amacıyla faaliyet gösteren dershaneler ile kişilerin sosyal, kültürel ve mesleki alanlarda bilgi, beceri, yetenek ve deneyimlerini geliştirmek veya serbest zamanlarını değerlendirmek üzere faaliyet gösteren özel öğretim kurumları (üniversiteye veya Anadolu liselerine hazırlık kursları, bilgisayar kursları, şoför okulları, dans, bale ve mankenlik okulları gibi) ile öğrenci etüt eğitim merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançların bu maddede yer alan istisnalardan yararlanması söz konusu olmayacaktır.

Kreş ve gündüz bakımevi işletilmesinden elde edilen kazançların GVK 20 inci maddede yer alan eğitim öğretim kazançları istisnasından yararlanamayacağı hususunda verilen bir muktezada[16] ise aşağıdaki görüşe yer verilmiştir.

" 254 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, söz konusu istisna kapsamında yer alan, okul öncesi eğitim okulunun, 1739 sayılı Milli Eğitim Temel Kanununun 19, 20 ve 21 inci maddelerine göre kurulan ve mecburi ilköğretim çağına gelmemiş çocukların eğitimini sağlayan okulları ifade ettiği belirtilmiştir.

1739 sayılı Kanunun 21 inci maddesine göre, okul öncesi eğitim kurumları, bağımsız anaokulları olarak kurulabileceği gibi, gerekli görülen yerlerde ilköğretim okuluna bağlı anasınıfları halinde veya ilgili diğer öğretim kurumlarına bağlı uygulama sınıfları olarak da açılabilir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, kreş ve gündüz bakımevinin okul öncesi eğitim okulu çerçevesinde değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından, kreş ve gündüz bakımevi işletilmesinden elde edilen kazançların Gelir Vergisi Kanununun 20 inci maddesinde yer alan eğitim öğretim kazançları istisnasından yararlanması mümkün değildir."

İstisna, okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden başlamak üzere 5 ver-

16 Gelir İdaresi Başkanlığı Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen 11.12.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-GVK-2010/12-73 sayılı mukteza.

gilendirme döneminde uygulanacaktır. Örneğin, 21.08.2015 tarihinde faaliyete geçen bir ilköğretim okulu için, mükellefin bu tesisin işletilmesinden 2015-2019 vergilendirme dönemlerinde elde ettiği kazançları için istisnadan yararlanabilecek, 2020 ve izleyen yıllarda elde edeceği kazançlar ise genel esaslar çerçevesinde gelir ve kurumlar vergisine tabi hale gelecektir.

Öte yandan, eğitim tesislerinde yer alan kantin, büfe, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanmayacaktır. Ancak, taşıma, yemek ve yatma bedelinin okul ücretine dahil olduğu durumlarda bu faaliyetler de eğitim faaliyetleri içinde kabul edilerek istisna uygulamasına konu olabilecektir. Söz konusu faaliyetlerin okul işletmecisi tarafından sağlanmaması halinde ise bu faaliyetlerden elde edilen kazançlar için istisna uygulanmayacaktır.

Diğer taraftan 5228 Sayılı Kanununun 31.07.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe giren Geçici 1 inci maddesi hükmü çerçevesinde;

"1.1.2004 tarihinden önce faaliyete geçen özel kreşler, anaokulları ve meslek teknik okulları ile kalkınmada öncelikli yörelerde açılan özel okullarla ilgili olarak, 8.6.1965 tarihli ve 625 Sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanununun 3 üncü maddesinin bu Kanunla değiştirilmeden önceki hükmü uygulanır. Bu işletmelerden elde edilen kazançlar hakkında GVK' nun 20 nci maddesi ile KVK'nun 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bent hükümleri uygulanmaz."

Bu hüküm çerçevesinde, 1.1.2004 tarihinden önce faaliyete geçen okullar ise eskiden olduğu gibi 625 Sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanununun 3 üncü maddesinin bu Kanunla değiştirilmeden önceki hükmünden yararlanmaya devam edeceklerdir.

2.6.5. Sergi ve Panayır İstisnası

Gelir Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi çerçevesinde, dar mükellefiyete tabi olan mükelleflerin;

1. Hükümetin müsaadesiyle açılan sergi ve panayırlarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar (Türkiye'de başkaca iş yeri ve daimi temsilcileri bulunmamak şartıyla);

2. Bu sergi ve panayırlarda yaptıkları serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar;

Gelir Vergisi'nden müstesnadır.

2.6.6. Esnaf Muaflığı

2.6.6.1. Esnaf Muaflığına İlişkin Kanuni Düzenleme

Esnaf muaflığını düzenleyen GVK'nun 9. maddesinde 5615 ve 5766 ve son olarak 6322 sayılı kanunlar ile değişiklik ve eklemeler yapılmıştır. Kanun hükmünün yeni hali aşağıdaki gibidir.

"Ticaret ve sanat erbabından aşağıda yazılı şekil ve suretle çalışanlar gelir vergisinden muaftır.

1. Motorlu nakil vasıtaları kullanmamak şartı ile gezici olarak veya bir işyeri açmaksızın perakende ticaret ile iştigal edenler (Giyim eşyalarıyla zati ve süs eşyaları, değeri yüksek olan ev eşyaları Pazar takibi suretiyle gıda bakkaliye ve temizlik maddelerini ve sabit iş yerlerinin önünde sergi açmak suretiyle o iş yerlerinde satışı yapılan aynı neviden malları satanlar hariç)

2. Bir iş yeri açmaksızın gezici olarak ve doğrudan doğruya müstehlike iş yapan hallaç, kalaycı, lehimci, musluk tamircisi, çilingir, ayakkabı tamircisi, kundura boyacısı,

berber, nalbant, fotoğrafçı, odun ve kömür kırıcısı, çamaşır yıkayıcısı ve hamallar gibi küçük sanat erbabı;

3. Köylerde gezici olarak her türlü sanat işleri ile uğraşanlar ile aynı yerlerde aynı işleri bir iş yeri açmak suretiyle yapanlardan 47'inci maddede yazılı şartları haiz bulunanlar (51'inci madde şümulüne girenler bu muafiyetten faydalanamazlar);

4. Nehir, göl ve denizlerde ve su geçitlerinde toplamı 50 rüsum tonilatoya (50 rüsum tonilato dahil) kadar makinesiz veya motorsuz nakil vasıtası işletenler, hayvanla veya bir adet hayvan arabası ile nakliyecilik yapanlar (Bu bentte yazılı ölçüler, birlikte yaşayan eşlerle velayet altındaki çocuklar hakkında veya ortaklık halindeki işletmelerde, bu kimselerin veya ortaklığın işlettiği vasıtalar toplu olarak nazara alınmak suretiyle tespit edilir);

5. Ziraat işlerinde kullandıkları hayvan, hayvan arabası, motor, traktör gibi vasıtalar veya sandallarla nakliyeciliği mutat hale getirmeksizin ara sıra karşılığında eşya ve insan taşıyan çiftçiler;

6. Evlerde kullanılan dikiş, nakış, mutfak robotu, ütü ve benzeri makine ve aletler hariç olmak üzere, muharrik kuvvet kullanmamak ve dışarıdan işçi almamak şartıyla; oturdukları evlerde imal ettikleri havlu, örtü, çarşaf, çorap, halı, kilim, dokuma mamulleri, kırpıntı deriden üretilen mamuller, örgü, dantel, her nevi nakış işleri ve turistik eşya, hasır, sepet, süpürge, paspas, fırça, yapma çiçek, pul, payet, boncuk işleme, tığ örgü işleri, ip ve urganları, tarhana, erişte, mantı gibi ürünleri işyeri açmaksızın satanlar. Bu ürünlerin, pazar takibi suretiyle satılması ile ticarî, ziraî veya meslekî faaliyetleri dolayısıyla gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olanların düzenledikleri hariç olmak üzere; düzenlenen kermes, festival, panayır ile kamu kurum ve kuruluşlarınca geçici olarak belirlenen yerlerde satılması muaflıktan faydalanmaya engel değildir.

7. İşletmelere ait atıkları mutat 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;

8.(6322 sayılı kanunun 4.maddesiyle değişen bent; Yürürlük 15.06.2012) Bu Kanunun 47 nci maddesinde yazılı şartları haiz olanlardan kendi ürettikleri ürünleri satanlara münhasır olmak üzere el dokuma işleri, bakır işlemeciliği, çini ve çömlek yapımı, sedef kakma ve ahşap oyma işleri, kaşıkçılık, bastonculuk, semercilik, yazmacılık, yorgancılık, keçecilik, lüle ve oltu taşı işçiliği, çarıkçılık, yemenicilik, oyacılık ve bunlar gibi geleneksel, kültürel, sanatsal değeri olan ve kaybolmaya yüz tutan meslek kollarında faaliyette bulunanlar;

9. (6322 sayılı kanunun 4.maddesiyle eklenen bent; Yürürlük 15.06.2012)Yukarıdaki bentlerde sözü edilen işlere benzerlik gösterdikleri Maliye Bakanlığınca kabul edilen ticaret ve sanat işleri ile iştigal edenler.

Ticarî, ziraî veya meslekî kazancı dolayısı ile gerçek usulde Gelir Vergisine tâbi olanlar ile yukarıda sayılan işleri Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde yapanlar esnaf muaflığından faydalanamazlar.

2.6.6.2. 5615 sayılı Kanun ile yapılan Değişiklikler Kapsamında 264 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde Yapılan Açıklamalar

2.6.6.2.1. Evlerde Kullanılması Esnaf Muaflığının Kaybedilmesine Engel Olmayacak Makine ve Aletler

Gelir Vergisi Kanununun Esnaf Muaflığı başlıklı 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde yapılan değişiklikle, evlerde kullanılan dikiş, nakış, mutfak

robotu, ütü ve benzeri makine ve aletler, muharrik kuvvet kapsamından çıkartılmış ve böylece söz konusu makine ve aletlerin kullanılmasının muafiyetten yararlanmaya engel olmaması sağlanmıştır.

Örneğin Bayan (A)'nın, evinde dikiş ve nakış makinesini kullanmak suretiyle imal ettiği örgü ve nakış işlerini satması faaliyeti, esnaf muaflığı kapsamında değerlendirilecektir.

Ancak, evlerde sanayi tipi veya seri üretim yapabilen makine ve aletleri kullanmak suretiyle kazanç elde edenler esnaf muaflığı kapsamında değerlendirilmeyecektir.

2.6.6.2.2. Esnaf Muaflığı Kapsamında Evlerde Üretilebilecek Ürünler

Gelir Vergisi Kanununun Esnaf Muaflığı başlıklı 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde yapılan diğer bir düzenlemeyle, esnaf muaflığı kapsamında evlerde üretilebilecek malların sayısı artırılmış bulunmaktadır.

Mevcut bentte yer alan ürün çeşitlerine ilave olarak, kırpıntı deriden üretilen mamuller, tarhana, erişte, mantı, her nevi pul, payet, boncuk işleme, tığ örgü işleri gibi ürün ve mamullerin üretim ve satışıyla iştigal edenler de esnaf muaflığı kapsamına alınmıştır.

Muafiyet kapsamındaki ürünler, bentte yer alan ürünlerle sınırlı olmayıp bu ürünlere benzerlik gösteren diğer ürünleri aynı şartlarla üretip satanlar da esnaf muaflığı kapsamında değerlendirilecektir.

Örneğin Bayan (B) nin, evinde ürettiği tarhanayı, kurumlar vergisi mükellefi (Z) A.Ş.'ne satması halinde Bayan (B), elde ettiği bu gelir dolayısıyla esnaf muaflığı kapsamında değerlendirilecektir. Ancak (Z) A.Ş., Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında yer alan vergi tevkifatı yapacaklar arasında sayılmış olduğundan, Bayan (B)'ye yaptığı ödeme nedeniyle gider pusulası düzenlemek ve anılan maddenin (13) numaralı bendinin (a) alt bendi uyarınca da gelir vergisi tevkifatı yapmak zorundadır.

Diğer taraftan, anılan bentte sayılan emtianın imali için ödenen hizmet bedelleri de (ücrete ilişkin unsurları taşımamak kaydıyla) bu bent kapsamında değerlendirilecektir.

2.6.6.2.3. Evlerde Üretilen Ürünlerin Satışının Yapılacağı Yerler

Söz konusu bentte yapılan başka bir düzenlemeyle de emeğe dayalı ürünlerin esnaf muaflığından yararlananlarca pazarlanmasında kolaylık sağlanmıştır. Muafiyet kapsamında bulunanlar, evlerde Kanunun öngördüğü makine ve aletler dışında başka makine ve alet kullanmadan kendi el emekleriyle imal ettikleri ürünleri;

- Bir işyeri açmaksızın,

- Dernekler, vakıflar, sendikalar ve meslek odalarınca düzenlenenler dahil olmak üzere düzenlenen kermes, festival ve panayırlarda (Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerince düzenlenenler hariç),

-Kamu kurum ve kuruluşlarınca geçici olarak belirlenen yerlerde

satabilecekler ve esnaf muaflığından yararlanmaya devam edebileceklerdir.

Öte yandan evlerde üretilen ürünlerin; pazar takibi suretiyle satışını yapanlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerince düzenlenen kermes, festival ve panayırlarda satışını yapanlar ile Kamu kurum ve kuruluşlarınca devamlılık arz edecek şekilde belirlenen yerlerde satışını yapanlar, esnaf muaflığından faydalanamayacaktır.

2.6.6.2.4. Gelir Vergisi Kanununun 9 uncu Maddesinin Uygulamasında Devamlılık Unsurunun Kaldırılması

Gelir Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinin üçüncü fıkrasında, 5615 sayılı Kanunla değişiklik yapılmadan önce, esnaf muaflığı kapsamında sayılan işlerin gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine devamlılık ve bağlılık arz edecek şekilde yapılması

halinde muafiyetin kaybedileceği hükmü yer almaktaydı. 5615 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle "devamlılık" ibaresi fıkra metninden çıkartılmıştır.

Buna göre, esnaf muaflığı kapsamında sayılan işlerin gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine bağlılık arz etmeyecek şekilde devamlı olarak yapılması muafiyetten yararlanmaya engel teşkil etmeyecektir.

Örneğin; Bayan (F), evinde tığ ile ürettiği dantelleri (X) firmasına satmakta ve bu faaliyeti (X) firmasına devamlı olarak yapmaktadır. Bayan (F), bu faaliyetinden dolayı esnaf muaflığından yararlanacak olup, (X) firması, Bayan (F)'ye yaptığı ödeme nedeniyle gider pusulası düzenlemek ve Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (13) numaralı bendinin (a) alt bendi uyarınca da gelir vergisi tevkifatı yapmak zorundadır.

2.6.6.2.5. Vergi Tevkifatı

Gelir Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinin son fıkrasında, "Bu muaflığın, 94 üncü madde uyarınca tevkif suretiyle kesilen vergiye şümulü yoktur." hükmü yer almakta olup, anılan kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılanlar, esnaf muaflığından yararlananlara yaptıkları ödemeler üzerinden vergi tevkifatı yapmak zorundadırlar.

2.6.6.3. Hurda Alımlarında Vergi Tevkifatı

Gelir Vergisi Kanununun 9 uncu maddesine eklenen bent hükmü uyarınca, hurda metal, hurda plastik, hurda naylon, atık kağıt, 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 muaflığından 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

esnaf muaflığından yararlanamayacaktır.

Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinin 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 Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendinin (b) alt bendi uyarınca, öteden beri % 2 oranında vergi tevkifatı yapılmaktadır.

Buna göre, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında belirtilen kişi veya kurumlar, aynı Kanunun 9 uncu maddesinin (7) numaralı bendi uyarınca esnaf muaflığından yararlananlara yaptıkları ödemeler üzerinden, önceden olduğu gibi % 2 oranında vergi tevkifatı yapmaya devam edeceklerdir.

Örneğin: 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 Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendinin (b) alt bendi uyarınca da % 2 oranında gelir vergisi tevkifatı yapması gerekmektedir.

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

2.6.6.4. 6322 sayılı Kanun ile yapılan Değişiklikler Kapsamında 283 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde Yapılan Açıklamalar

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun vergiden muaf esnafa ilişkin düzenlemelere yer verilen 9 uncu maddesinde son olarak 15.06.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6322 sayılı Kanunun 4. maddesi ile bazı önemli değişikler yapılmış olup, bahse konu değişikliklere ilişkin açıklamalar 283 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde özetle aşağıdaki gibi yapılmıştır.

Maddenin birinci fıkrasının (8) numaralı bendinde, "Bu Kanunun 47 nci maddesinde yazılı şartları haiz olanlardan kendi ürettikleri ürünleri satanlara münhasır olmak üzere el dokuma işleri, bakır işlemeciliği, çini ve çömlek yapımı, sedef kakma ve ahşap oyma işleri, kaşıkçılık, bastonculuk, semercilik, yazmacılık, yorgancılık, keçecilik, lüle ve oltu taşı işçiliği, çarıkçılık, yemenicilik, oyacılık ve bunlar gibi geleneksel, kültürel, sanatsal değeri olan ve kaybolmaya yüz tutan meslek kollarında faaliyette bulunanlar;" hükmü yer almakta olup, maddenin mülga ikinci fıkrasından sonra gelen üçüncü fıkrasında, ticarî, ziraî veya meslekî kazancı dolayısı ile gerçek usulde gelir vergisine tâbi olanlar ile yukarıda sayılan işleri gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde yapanların esnaf muaflığından faydalanamayacakları açıklanmıştır.

Konu ile ilgili olarak yayımlanan 283 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin *"2.2. Geleneksel, kültürel, sanatsal değeri olduğu ve kaybolmaya yüz tuttuğu belirlenen meslek kollarında faaliyette bulunanlarla ilgili esnaf muaflığının kapsamı" başlıklı bölümünde;*

" Gelir Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasına 6322 sayılı Kanunla eklenen (8) numaralı bent hükmü uyarınca;

El dokuma işleri, bakır işlemeciliği, çini ve çömlek yapımı, sedef kakma ve ahşap oyma işleri, kaşıkçılık, bastonculuk, semercilik, yazmacılık, yorgancılık, keçecilik, lüle ve oltu taşı işçiliği, çarıkçılık, yemenicilik, oyacılık ve bunlar gibi geleneksel, kültürel, sanatsal değeri olan ve kaybolmaya yüz tutan meslek kollarında faaliyette bulunanlar esnaf muaflığından yararlanacaklardır.

Anılan meslek kollarında faaliyette bulunanların söz konusu muafiyetten yararlanabilmeleri için Gelir Vergisi Kanununun 47 nci maddesinde yazılı basit usule tabi olmanın genel şartlarını topluca taşımaları ve münhasıran kendi ürettikleri ürünleri satmak suretiyle faaliyette bulunmaları gerekmektedir.

Öte yandan, söz konusu meslek kollarında; devamlı veya arızi olarak, işyeri açılarak, motorlu araç kullanılarak, yardımcı işçi veya çırak çalıştırılarak faaliyette bulunulması muafiyetten yararlanmaya engel teşkil etmeyecektir.

Ancak, söz konusu meslek kollarında aşağıdaki şekilde faaliyette bulunulması halinde ise muafiyetten yararlanılması mümkün değildir:

- Ticari işletmelere ait malları mutat olarak veya belli aralıklarla satanlar ile kendi ürettikleri ürünlerle birlikte başkalarına ait ürünleri de satanlar,

- Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde faaliyette bulunanlar,

- Ticarî, ziraî veya meslekî kazancı dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tâbi olanlar..."

açıklamaları yer almaktadır.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinin 8 numaralı bendi ile getirilen muafiyet hükmü ile geleneksel, kültürel, sanatsal değeri olan ve kaybolmaya yüz

tutan meslek kollarında faaliyette bulunan küçük esnafın korunması amaçlanmıştır.

Dolayısıyla, yapılan faaliyetin;

- Seri üretime imkân sağlayacak şekilde ticari bir organizasyon içinde yapılması,
- Sanayi tipi makine ve aletler kullanılarak yürütülmesi,
- Üretimin işçi ve usta vasıtasıyla yapılması (mesleğin devamı veya zorunlu nedenlerle işinde yardımcı işçi ve çırak kullanılması hariç*),*
- Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde yapılması,
- Başka bir faaliyetinden dolayı ticarî, ziraî veya meslekî kazancı dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tâbi olunması,

hallerinde, Gelir Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinin 8 numaralı bendinde yer alan muafiyet hükmünden faydalanılamayacaktır.

Diğer taraftan, halen basit veya gerçek usulde vergilendirilen ve söz konusu muafiyete ilişkin şartları topluca taşıyan mükelleflerden 31/5/2012 tarihli ve 6322 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin yürürlüğe girdiği 15/6/2012 tarihinden itibaren bir aylık bildirim verme süresi içinde (15/7/2012 tarihine kadar) bağlı oldukları vergi dairesine başvuranların mükellefiyetleri hükmün yürürlüğe girdiği 15/6/2012 tarihi itibarıyla, bu süreden sonra başvuran ve talepleri kabul edilenlerin mükellefiyetleri ise vergi dairesine yapılan başvuru tarihi itibariyle kapatılacaktır.

Muafiyete ilişkin şartları topluca taşıyanlardan muafiyet hükmünden faydalanmak istemediğini ilgili vergi dairesine yazı ile bildirenler ise durumlarına göre basit veya gerçek usulde vergilendirilecektir.

2.6.7. PTT Acentelerinde Kazanç İstisnası

PTT acenteliği faaliyetinden elde edilen kazançlar, gelir vergisinden müstesnadır. Ancak bu kazanç istisnasının GVK'nun 94. madde uyarınca yapılan tevkifata etkisi yoktur.

2.6.8. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Olan Gemilerin İşletilmesi ve Devri

4490 sayılı Kanun'un 12/1'inci maddesinde, oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemiler ile yatların işletilmesinden veya devrinden doğan kazançların gelir vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Bahsi geçen özel sicile kayıtlı olmayan gemi ve yatların işletilmesinden veya devrinden doğan kazançlar ile gemicilik faaliyeti kapsamında değerlendirilemeyecek işlerden sağlanan kazançlar için istisna söz konusu değildir.

2.6.9. Ürün Senetlerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 76. Maddesinde yer alan ve 6527 sayılı Kanunla uygulama süresi 31.12.2018 tarihine kadar uzatılan düzenleme çerçevesinde; 10/2/2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar,31/12/2018 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

İstisna edilen bu kazançlar üzerinden 94 üncü madde kapsamında tevkifat yapılmaz. Münhasıran bu kazançlar için gelir vergisi mükelleflerince yıllık beyanname verilmez, bu kazançlar verilecek beyannamelere dâhil edilmez.

2.6.10. Avrupa Birliği Fonlarından Alınan Hibe Destekler

Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 84. Maddesinde yer alan düzenleme çerçevesinde

ise; Avrupa Birliği organlarıyla akdedilen ve usulüne göre yürürlüğe konulan anlaşmalar çerçevesinde proje karşılığı sağlanan hibeler, özel bir fon hesabında tutulur ve gelir olarak dikkate alınmaz. Söz konusu hibelerle gerçekleştirilecek projelere ilişkin olarak bu fondan yapılan harcamalar, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider ve maliyet olarak dikkate alınmaz. Proje sonunda herhangi bir şekilde harcanmayan ve iade edilmeyen tutarın kalması hâlinde bu tutar gelir kaydedilir.

Birinci fıkra çerçevesinde sağlanan hibelerle finanse edilen yıllara sâri inşaat ve onarım işlerine ilişkin ödemeler üzerinden ve yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden, fon hesabından yapılan harcama tutarları ile sınırlı olmak üzere, 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (2) ve (3) numaralı bentleri ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ve 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentleri uyarınca vergi kesintisi yapılmaz.

2.7. TİCARİ KAZANÇ İLE İLGİLİ ÖZELLİKLİ MUKTEZALAR

2.7.1. Satın Alınan İkinci El Eşyaların Seyyar Olarak Veya İnternet Üzerinden Satışının Ticari Faaliyet Olarak Değerlendirileceği:[17]

Plak ve radyo gibi elektrikle çalışan emtiaların, (eski, yeni veya kullanılmış olma ayrımına gidilmeksizin) seyyar olarak, tezgahta ya da internet üzerinden alım satımından elde edilen kazançların, 92/2683 ve 95/6430 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları uyarına gerçek usulde vergilendirilmesi gerekmektedir.

2.7.2. Bilgisayar Programcılığı Ve Yazılım Programı Pazarlama Faaliyetinden Elde Edilen Kazancın Ticari Kazanç mı Serbest Meslek Kazancı mı Olduğu:[18]

Bilgisayar programcılığı ve yazılım programı pazarlama faaliyetinin ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi ve bu faaliyetler neticesinde elde edilen kazancın Gelir Vergisi Kanununun ticari kazançlara ilişkin hükümleri çerçevesinde vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

Öte yandan, sadece bilgisayar programcılığı faaliyeti ile iştigal edilmesi halinde, bu faaliyetin serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirileceği ve bu faaliyet neticesinde elde edilen kazancın Gelir Vergisi Kanununun serbest meslek kazançlarına ilişkin hükümleri çerçevesinde vergiye tabi tutulacağı tabiidir.

2.7.3. Kiralanan İş Hanının Kısım Kısım Vergi Mükellefi Olan Kişi ve Şirketlere Kiraya Verilmesi Sonucu Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi:[19]

Kiralanan iş hanının kısım kısım vergi mükellefi olan kişi ve şirketlere kiraya verilmesi sonucu elde edilen gelir, bir ticari organizasyon çerçevesinde gayrimenkul kiralama ve kiraya verme işleri nedeniyle doğduğundan ticari kazanç yönünden mükellefiyet tesis ettirilmesi ve bu işlerden elde edilen kazançların diğer yükümlülükleriyle birlikte ticari kazanç olarak beyan edilmesi gerekmektedir. Söz konusu ticari faaliyet bakımından gayrimenkul sahibine ödenen kira ve ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan diğer ödemeler ticari kazancınızın tespitinde gider, tahsil edilen kira bedellerinin ise gelir olarak kaydedilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, Gelir Vergisi Kanunu›nun 94›üncü maddesi hükümleri gereği kiralama suretiyle temin edilen gayrimenkulün ticari işletmesine dahil olmayan bir şahıstan kira-

17 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176200-636 sayılı özelgesi.

18 Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.01-GVK.ÖZ.2011.7-267 sayılı özelgesi.

19 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 37-1436 sayılı özelgesi.

lanmış olması halinde, işhanı sahibine yapılan kira ödemeleri üzerinden (2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereği) %20 oranında vergi kesintisi yapılması ve muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.Öte yandan, kiraya verilen gayrimenkuller üzerinden tahsil edilen kira gelirleri üzerinden vergi kesintisi yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

2.7.4. Kat Karşılığı Arsa Tesliminde Arsa Sahibi Açısından, Vergiyi Doğuran Olayın Ne Zaman Vuku Bulacağı Ve Teslim Olunan Katların Hangi Maliyet Esasına Göre Hesaplanacağı:[20]

Kanunda yer alan düzenlemelerden anlaşılacağı üzere, ticari kazancın tespitinde, dönemsellik ilkesi gereğince işletmenin sürekli kabul edilen ömrü belli dönemlere bölünür ve her dönemin faaliyet sonuçları diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanır. Gelir ve giderler tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilerek hasılat, gelir ve karlar aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılır. Tahakkuk ise gelirin ve giderin miktar ve mahiyet itibariyle kesinleşmesini ifade eder.

Öte yandan, başkasının arsası üzerine inşaat yapanların arsa sahibine vermiş oldukları dairelerin inşası için yapmış oldukları harcamalarla, kendilerine ait daireler için yapmış oldukları harcamaların toplamı inşaat maliyetini verir. Müteahhide ait dairelerin maliyeti, toplam inşaat maliyetinin bu dairelere dağıtımı suretiyle bulunur. İnşaatın toplam maliyetinin arsa sahibine verilen dairelere isabet eden kısmı müteahhidin kendisine ait dairelerin arsa maliyetidir.

Bu itibarla, işletme tarafından müteahhide verilen arsa üzerine yapılan dairelerin inşası tamamen bitirilmediği müddetçe inşaat maliyeti oluşmayacağından, inşaatın devamı sırasında yapılan satışlar karşılığında alınan tutarların avans olarak değerlendirilmesi ve söz konusu dairelerin teslim edildiği dönem kazancına dahil edilmesi gerekmektedir.

2.7.5. İşyerinde Kullanılan, Ancak Başkası Adına Kayıtlı Olan Su, Elektrik, Telefon vb. Faturalara Ödenen Giderlerle İlgili Olarak Yüklenilen Vergilerin İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı:[21]

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesinde vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği belirtilmiştir.

Bu çerçeve de; mükellef adına kayıtlı olmayan elektrik, su ve sabit telefon bedellerinin, faaliyette bulunulan işyerine ait olduğunun ve işle ilgili olarak kullanıldığının ilgili kurumlardan alınacak belgelerle tevsiki (kesin delillerle ispatı) halinde, kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi ve söz konusu ödemelere ait KDV nin KDV Kanununun 29/1-a maddesi kapsamında indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

2.7.6. Arsa Üzerine Yapılan Dairelerin İktisap Tarihinden Başlayarak, Dört Yıl İçinde Topluca Tek Satış İşlemi İle Satılması Halinde Bu Satıştan Elde Edilen Kazancın Değer Artışı Kazancı Kapsamında Olması:[22]

Konuya ilişkin olarak verilen bir mukteza da özetle aşağıdaki görüşe yer verilmiştir.

"Yukarıda yer alan kanun hükümleri ve açıklamalar uyarınca, şahsınıza ait dai-

20 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 37-1326 sayılı özelgesi.

21 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.09.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.30-369 sayılı özelgesi.

22 Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.07.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.26.15.01-GVK 40-2/4-32 sayılı özelgesi.

relerin tapuya tescil edildiği 22.02.2006 tarihinin iktisap tarihi olarak kabul edilmesi gerekmekte olup, anılan gayrimenkulün fiili kullanım hakkının, tapuya tescil tarihinden önceki bir tarihte tarafınıza bırakıldığının ispatlanması halinde ise, iktisap tarihi olarak bu tarihin esas alınacağı tabiidir. Dolayısıyla, anılan gayrimenkullerin iktisap tarihinden başlayarak, dört yıl içinde topluca tek satış işlemi ile satılması halinde bu satıştan elde edilen kazanç değer artışı kazancı olacak iktisap tarihinden itibaren 193 sayılı Kanunun mükerrer 80 inci maddesinde belirtilen süreler geçtikten sonra elden çıkarılması halinde ise değer artışı kazancı doğmayacaktır.

Diğer taraftan, söz konusu gayrimenkullerin satışının ticari bir organizasyon içerisinde yürütülmesi veya bu tür organizasyon içinde yürütülmemekle beraber kazanç aynı kişiye farklı tarihlerde ve farklı kişilere aynı tarihte satılması veya birbirini izleyen yıllarda satılması durumunda ise yapılan satışlar devamlı olarak gayrimenkul alım-satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil edeceğinden, elde edilen kazancın Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesi çerçevesinde ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir."

2.7.7. İmar Uygulaması Nedeniyle Arsaya Dönüşen Gayrimenkullerin Satışından Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi:[23]

Satın alındığı tarihte arazi vasfına sahip bir arazinin imar geçmesi nedeniyle 5 adet arsaya dönüştüğünde, söz konusu arsaların, topluca veya tek tek satılması veya bu arsaların kat karşılığı müteahhide verilerek tarafınıza düşecek olan dairelerin topluca veya tek tek satılması halinde elde edilecek kazancın ne şekilde vergilendirileceği konusunda verilen bir mukteza da özetle aşağıdaki görüşe yer verilmiş bulunmaktadır.

"Yukarıda yer alan hükümlere göre, sahibi olduğunuz 5 adet arsanın veya kat karşılığı inşaat sözleşmesine göre sahip olacağınız dairelerin;

- İktisap tarihinden başlayarak beş yıllık süre içerisinde, topluca tek satış işlemi ile satılmasından elde edilen kazanç 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 80 inci maddesi hükmü gereğince, "değer artışı kazancı" olarak,

- İktisap tarihinden sonra, aynı kişiye farklı tarihlerde ve farklı kişilere aynı tarihte satılması veya birbirini izleyen yıllarda satılması durumunda ise yapılan satışlar devamlı olarak gayrimenkul alım-satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil edeceğinden, elde edilecek kazanç, Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesi çerçevesinde "ticari kazanç" olarak,

vergilendirilecektir."

2.7.8 Sosyal Güvenlik Destek Priminin Emekli Maaşından Kesilmesi Durumunda Ticari Kazancın Tespitinde İndirim Konusu Yapılamayacağı:[24]

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 30 uncu maddesi gereğince ödenen sosyal güvenlik destekleme primlerinin, gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olduğunun tevsiki şartıyla, ticari kazancınızın tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan sosyal güvenlik destek primlerinin gecikme zammı ile birlikte geriye dönük olarak ödenmiş olması halinde, ilgili mevzuatı uyarınca ödenen gecikme zammı, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun hükümlerine göre ödenen

23 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.12.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-37-8-744 sayılı özelgesi.

24 Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 07.05.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.26.15.01-GVK 40-2/5--19 sayılı özelgesi.

gecikme zammı niteliğinde olduğundan, Gelir Vergisi Kanununun 90 ıncı maddesine istinaden ticari kazancınızın tespitinde indirim konusu yapılamayacaktır.

2.7.9. Tapuda Arsa Sahibi Adına Kayıtlı Olmakla Birlikte Sözleşmeye Göre Müteahhide Ait Olan Dairelerin Satışında Vergileme:[25]

Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesinin (B) fıkrasında; vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesinin ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacağı, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan ve olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; tapuda arsa sahibi adına kayıtlı olmakla birlikte aradaki sözleşme gereği fiilen arsa sahibine ait olmayıp gerçekte müteahhide ait olan dairelerin üçüncü kişilere satışından elde edilen gelirin müteahhide ait ticari kazancın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Diğer taraftan, söz konusu dairelerin satışı sırasında arsa sahibi tarafından üçüncü kişilere tapuda devir işlemi gerçek bir satış işlemi olmayacağından arsa sahibi adına herhangi bir vergileme olmayacaktır.

2.7.10. Elden Çıkarma İşlemi Olmadan, Arazinin Parsellenerek Arsa Vasfını Kazanması Halinde, Vasıf Değişikliği Nedeniyle Kıymetinde Oluşan Değer Farkının Gelir Vergisine Tabi Olup Olmayacağı:[26]

Gelir vergisi açısından vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesi olup, arazinin parsellenerek arsaya dönüştürülmesi sonucu herhangi bir gelir elde edilmediğinden, sadece kıymetindeki artış nedeniyle gelir vergisine tabi olmayacaktır. Ancak arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içerisinde parsellenmiş olması ve bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılması halinde elde edilecek kazanç ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir.

2.7.11. Ticari Kazanç Mükellefinin Şahsına Ait Arsa Üzerine Yaptığı Konutların Satışının Vergilendirilmesi [27]

Ticari faaliyet bir tür emek sermaye organizasyonuna dayanmakta olup, kazanç sağlama niyet ve kastının bulunup bulunmaması böyle bir organizasyon tarafından icra edilen faaliyetin ticari faaliyet olma niteliğine etki etmemektedir. Ancak bir faaliyetin ticari faaliyet sayılabilmesi için kazanç sağlama niyet ve kastı gerekmemekle birlikte, faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurları ile birlikte değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması gerektiği ortaya çıkmaktadır.

Özel inşaat olarak adlandırılan organizasyonda, bu organizasyonu üstlenen kişinin organizasyon kapsamındaki faaliyetleri inşaatın yapımına ve organizasyona ilişkin her türlü işlerden (işçi ve usta temini, malzeme alımı, her türlü ödeme ve tahsilat vb.) meydana gelmektedir.

Bu durumda, özel inşaat yapımında gayrimenkullerin şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşması ve ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurlarının açıkça bulunması yapılan faaliyetin ticari sayılması için yeterlidir. Dolayısıyla, şahsi ihtiyaç kapsam ve

25 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.03.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 37-200 sayılı özelgesi.

26 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 37-653 sayılı özelgesi.

27 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.09.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[37-11/13]-885 sayılı özelgesi.

sınırlarını aşan konut inşaatı ile işyeri inşaatının ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bu itibarla, mükellefin adına kayıtlı arsaları üzerine yaptırdığı 3 adet konutun (villa) birer yıl arayla satışını yaptığı durumda, söz konusu konut inşaatlarınızın şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aştığı dolayısıyla devamlı olarak inşaat işleriyle uğraşıldığı kabul edileceğinden, ayrıca ilgili yıllarda ticari kazanç yönünden mükellefiyetinizin bulunduğu da dikkate alındığında, söz konusu konut satışları nedeniyle elde ettiğiniz gelirlerin ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

2.7.12. Ticari Taksi Plakası ve Aracın Satışından Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi[28]

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Değer Artışı Kazançları" başlıklı mükerrer 80 inci maddesinde,

"Aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançlarıdır.

...

5. Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

...

Bu maddede geçen "elden çıkarma" deyimi, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temliki, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder.

...

Faaliyetine devam eden ticarî bir işletmenin kısmen veya tamamen satılmasından veya ticarî işletmeye dahil amortismana tâbi iktisadî kıymetlerle birinci fıkrada yazılı hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar ticarî kazanç sayılır ve bunlara ticarî kazanç hakkındaki hükümler uygulanır." hükmü yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, gerçek usulde ticari kazanç mükellefi olunması ve ticari taksi plakalı aracın bizatihi ticari işletme olması nedeniyle, işletme aktifine dâhil edilsin veya edilmesin söz konusu ticari taksi plakası ve aracın satışından elde edilen gelirin ticari kazanca dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.

2.7.13. Gerçek Usulde Mükellef Olan Eşin Terk Ettiği İş İçin Basit Usulden Yararlanılıp Yararlanılamayacağı[29]

Gelir Vergisi Kanununun 46 ncı maddesinde 6322 sayılı Kanunun 7 nci maddesiyle "Gerçek usulde vergilendirilmekte iken işini terk eden mükellefler ile basit usulün şartlarını kaybedenlerden gerçek usulde vergilendirilmeye başlamadan önce işini terk eden mükellefler, terk tarihini takip eden yılın başından itibaren iki yıl geçmedikçe basit usule dönemezler. Bu hüküm, işin eş veya çocuklara devri halinde de uygulanır. ..." fıkrası eklenmiştir.

Konu ile ilgili olarak yayımlanan 283 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "3.4. İşini terk eden mükelleflerin durumu" başlıklı bölümünde, "Gerçek usulde vergilendirilenler ile basit usulün şartlarını kaybeden mükelleflerin; İşin terk edilmesi veya eş ve/veya çocuklara devredilmesi hallerinde ilgisine göre terk veya devir tarihini takip eden yılın başından itibaren iki yıl geçmedikçe basit usule dönmeleri mümkün değildir. ..." açıklamasına yer verilmiştir.

28 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.02.2013 tarih ve 62030549-120[37-2012/792]-222 sayılı özelgesi.

29 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21.08.2013 tarih ve 38418978-120[46-13/2]-888 sayılı özelgesi.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, faaliyetin, mücavir alan sınırları dâhil olmak üzere büyükşehir belediye sınırları içinde bulunmakla birlikte, 2000 yılı genel nüfus sayımında nüfusu 30.000'den az olan bir yerde yürütülecek olması durumunda basit usulden yararlanması mümkün bulunmaktadır.

Ancak, gerçek usulde vergilendirilen eş tarafından terk edilen faaliyeti sürdürmek isteyen diğer eşin, eşin terk tarihini takip eden yılın başından itibaren iki yıl geçmedikçe basit usulde vergilendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

2.7.14. Özel İşyeri İnşaatının Vergilendirilmesi[30]

Özel inşaat olarak adlandırılan organizasyonlarda, bu organizasyonu üstlenen kişinin organizasyon kapsamındaki faaliyetleri inşaatın yapımına ve organizasyona ilişkin her türlü işlerden (işçi ve usta temini, malzeme alımı, her türlü ödeme ve tahsilat vb.) meydana gelmekte olup, ticari faaliyet olarak değerlendirilmeyen özel ihtiyaca ilişkin inşaat işleri mesken inşaatlarına yöneliktir. Özel işyeri inşaatı işlerinde, inşa edilen işyerinin satılmak amacıyla yapılıp yapılmamasının veya satılıp satılmamasının hiçbir önemi bulunmamaktadır.

Bununla birlikte, işyeri inşaatının tamamlanmasını müteakip mevcut bir ticari işletmeye dahil edilmesi durumunda, bu tarih itibarıyla söz konusu işyeri inşaatına ait harcamaların maliyet bedeli üzerinden kayıtlara dahil edilmesi gerekmektedir. Söz konusu işyerinin mevcut ticari işletmeye dâhil edilmemesi durumunda ise bu işyeri inşaat faaliyetinin ayrı bir ticari işletme olarak değerlendirilmesi gerekecektir.

2.7.15 Bilgisayar Programı ve Yazılımı Faaliyeti İle Reklam Gelirinin Vergilendirilmesi[31]

Uygulama ve oyun olarak adlandırılan bilgisayar yazılım ve programlarının hazırlanarak internet sitesi üzerinden satışı ile reklam gelirlerinden elde edilen kazancın, yapılan faaliyetin ticari bir organizasyon ve sermaye unsuru hakim olmaksızın şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye ve ihtisasa dayanarak kişilerin kendi nam ve hesabına yapılması halinde, Gelir Vergisi Kanununun serbest meslek kazancına ilişkin genel hükümlere göre gelir vergisine tabi tutulması gerekmekte olup, bu kişilere ödeme yapanların Gelir Vergisi Kanunun 94 üncü maddesinde sayılanlar kapsamında olması durumunda, anılan maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendini (b) alt bendi uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Ancak, söz konusu faaliyetlerin bir organizasyon içersinde olması yapılması durumunda bu faaliyetlerden elde edilen kazancın Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekecektir.

2.7.16. Yurtdışında Yapılan Harcamaların Gelir Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirilmesi[32]

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "İndirilecek Giderler" başlıklı 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde; ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin; aynı fıkranın (4) numaralı bendinde de, işle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderlerinin, (Seyahat maksadının gerektirdiği süreyle sınırlı olmak şartıyla) safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılabileceği hükme bağlanmıştır.

Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi maksadıyla yapılan genel gider-

30 Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.04.2014 tarih ve 58889402-105[227-2013/127-954]-31 sayılı özelgesi

31 Konya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.09.2014 tarih ve 31435689-120[18-2014/1196]-101 sayılı Özelgesi

32 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.11.2014 tarih ve 84974990-130[1-2013/70]-1033 sayılı özelgesi

lerin indirim konusu yapılabilmesi için, söz konusu giderlerle kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında doğrudan ve açık bir illiyet bağının bulunması gerekmekte olup, bu mahiyette olmayan giderlerin ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Bu çerçevede, yurtdışında yapılan ve yukarıda belirtilen şartları taşıyan genel gider niteliğindeki harcamalar ile seyahat maksadının gerektirdiği süreyle sınırlı olarak gerçekleştirilen işle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet harcamalarının ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. Ancak bu durumun, yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlardan satın alınan hizmetlerin fatura veya hizmetin alındığı ülkede uygulanan vergi mevzuatı çerçevesinde geçerli bir belge ile tevsiki gerekmektedir.

2.7.17. Arsa Karşılığı Hasılat Paylaşımının Gelir Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirilmesi[33]

Bir faaliyetin "ticari faaliyet" sayılabilmesi için faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurları ile birlikte değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması gerektiği ortaya çıkmaktadır.

Hasılat paylaşımı sözleşmesine istinaden yapılan inşaat işlerinde yapılan işlem ticari organizasyonun varlığına karine teşkil edeceğinden, söz konusu faaliyetin ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi ve hasılat paylaşımı sözleşmesine istinaden alınacak gelirin de Gelir Vergisi Kanunun ticari kazanç hükümleri çerçevesinde vergilendirilmesi gerekmektedir.

2.7.18. Yap-İşlet-Devret Modeline Göre İnşa Edilecek Binanın Vergisel Boyutu[34]

Yap-İşlet-Devret modeline göre bina inşa etmek üzere arsa sahibi ve yüklenici firma arasında bir sözleşme imzalanması halinde tarafların vergilendirilmesi aşağıdaki esaslar çerçevesinde olacaktır;

- Yapılacak sözleşmeye istinaden arsa sahibine yüklenici firma tarafından Yap-İşlet-Devret modeline göre inşa edilecek bina için yapılan harcamaların emsale uygun belirlenen bir kâr marjı ile fatura edilerek bina yapım hizmeti karşılığı alacak olarak kayıtlarına intikal ettirmesi ve yapım hizmeti nedeniyle oluşan kazancın da ticari kazancına dahil edilmesi,

- Arsa sahibi ile yüklenici firma arasında yapılacak sözleşme hükümlerine göre sözleşme süresinin sonuna kadar binanın kullanım hakkı yüklenici firmaya ait olacağından, yüklenici firma tarafından fatura edilen ve alacak olarak kayıtlara intikal ettirilen tutarın, binanın kullanılmaya başlanacağı tarihi müteakip kalan kira süresine bölünmek suretiyle hesaplanan kısmının ilgili yıllar itibariyle alacak tutarından düşülerek yüklenici firmanın ticari kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi uyarınca ilgili yıllar itibarıyla kira gideri olarak dikkate alınması,

- Arsa sahibinin gayrimenkulü, ticari bir işletmenin aktifine kayıtlı ise gayrimenkulden elde edilecek kira gelirleri ticari kazanç hükümlerine göre beyan edileceğinden, söz konusu tutarlar üzerinden vergi kesintisi yapılmaması, gerekmektedir.

33 Sivas Defterdarlığı'nın 09.04.2014 tarih ve 67630374-120[2013/6]-4 sayılı özelgesi

34 Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.05.2014 tarih ve 45404237-130[I.13.201]-170 sayılı özelgesi

2.7.19. İkinci Ticari Taksi Sahibinin Basit Usul Mükellefi Olmaya Devam Edip Edemeyeceği[35]

Gelir Vergisi Kanunu'nun 47 nci maddesinde basit usule tabi olmanın genel şartları sayılarak, maddenin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde ise "Kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak (işinde yardımcı işçi ve çırak kullanmak, seyahat, hastalık, ihtiyarlık, askerlik, tutukluluk ve hükümlülük gibi zaruri ayrılmalar dolayısıyla geçici olarak bilfiil işinin başında bulunmamak bu şartı bozmaz. Ölüm halinde iş sahibinin dul eşi veya küçük çocukları namına işe devam olunduğu takdirde, bunların bilfiil işin başında bulunup bulunmamalarına bakılmaz.)" hükmüne yer verilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununda emek unsurunun sermayeden daha önemli olduğu faaliyetleri yürüten küçük sanat ve ticaret erbabının belli koşullarla basit usulde vergilendirilmesi öngörülmüştür. Bu amaçla, Gelir Vergisi Kanununun 46 ncı maddesinde; 47 ve 48 inci maddelerde yazılı şartları topluca haiz olanların ticari kazançlarının basit usulde tespit olunması kurala bağlandıktan sonra bu usule tabi olmanın genel şartlarının düzenlendiği 47 nci maddenin birinci fıkrasına bağlı birinci bentte, kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak koşulu aranmıştır.

Yolcu taşımacılığı yapılan ve sadece bir motorlu kara taşıtı işletilen durumlarda, taşıtın bilfiil küçük sanat ve ticaret erbabı kabul edilen sahibi veya işleticisi tarafından işletildiği düşünülebilir.

Aynı işe tahsis edilen taşıt sayısının birden fazla olması halinde öncelikle işin hacmi, bir kimsenin bilfiil başında bulunarak yürütebilir olmasından çıkmakta ve taşıtlardan birinin ücretle istihdam edilen sürücü tarafından sevk ve idaresi zorunlu olmaktadır. Yasa yapıcının, işin başında bilfiil bulunulmasını basit usulde vergilendirmeye koşul yapmaktaki amacı dışında kalan bu durumun, yardımcı işçi veya çırak kullanılmasının fiilen işin başında bulunulması şartını bozmayacağına ilişkin parantez içi düzenleme ile bir ilgisi bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanununun yürürlüğe konulmasından başlayarak aynı kuralın uygulanmasına ilişkin davalar hakkında verilen ve yerleşmiş Danıştay İçtihatları da bir tek motorlu taşıtta iş sahibinin yardımcı sürücü istihdamının yasal koşulu ihlal etmeyeceği, birden çok taşıtta sürücü istihdamının zorunlu olması ve ikinci ve sonraki taşıtlar yönünden işin başında bilfiil bulunmak koşulunun gerçekleşemeyeceği yönündedir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar uyarınca, bir araçla ticari faaliyette bulunan basit usule tabi mükelleflerin ikinci bir araç alarak iki araçla ticari faaliyette bulunmaları, Gelir Vergisi Kanununun 47 nci maddesinde yazılı "kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak" şartının ihlali anlamına geleceğinden, bu şekilde faaliyette bulunan mükelleflerin basit usulde vergilendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Buna göre, ticari taksi işletmesinden dolayı basit usulde gelir vergisi mükellefi iken ikinci bir ticari taksi alınması ve iki araçla ticari faaliyette bulunması halinde gerçek usulde vergilendirilme gerekmektedir. Gerçek usulde vergilendirilmeye başlama tarihinin ise ikinci bir araçla ticari faaliyette bulunulduğu hususunun mükellef nezdinde düzenlenecek tutanakla tespit edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlayacağı tabiidir.

35 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.11.2015 tarih ve 38418978-120[46-15/9]-1979 sayılı özelgesi

2.7.20. İşletme Personelinin Ürün Tanıtımı, Pazarlaması ve Benzeri Ticari Faaliyetler Kapsamında Hizmet ve Mal Bedeline İlave Olarak Ödediği Bahşişlerin Gider Kaydedilip Kaydedilemeyeceği[36]

Ticari kazancın tespitinde Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde yer alan giderler indirilebilecektir. Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde safi kazancın tespit edilmesi için indirilecek giderlerin neler olduğu sayılmış olup, (1) numaralı bendinde ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında tadadi şekilde belirlenen giderler dışında kalan ticari organizasyona bağlı olarak yapılan giderler olup ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilebilmesi için yapılan genel giderlerin matrahtan indirilebilmesi için giderle kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi arasında illiyet bağının bulunması, giderin keyfi olmaması, yani kazancın elde edilmesi için mecburi olarak yapılması, yapılan gider karşılığında gayrimaddi bir kıymet iktisap edilmemiş olması gerekir.

Ticari faaliyet kapsamında verilen bahşişler ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi esnasında yapılan bir harcama ve gider unsuru gibi görünmekle beraber geliri doğuran olayla açık ve güçlü bir illiyet bağı mevcut değildir. Ayrıca verilen bahşiş miktarının ne kadarlık kısmının işin genişlik ve niteliğine uygun olarak yapıldığının iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun bir şekilde tespiti de mümkün değildir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; işletme personelinin ürün tanıtımı, pazarlaması ve benzeri ticari faaliyetler kapsamında otel, pansiyon, lokanta, kafeterya ve benzeri yerlerde aldığı hizmet ve mal bedeline ilave olarak kendi rızaları ile örf ve adetlere göre ödediği bahşişler, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılmış bir genel gider olarak kabul edilemeyeceğinden söz konusu harcamaların ticari kazancın tespitinde gider olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

2.7.21. Ticari Kazanç Mükellefinin Şahsi Servetinin Korunmasına Yönelik Almış Olduğu Arsanın Satılması Halinde Satışından Elde Ettiği Kazancın Vergilendirilip Vergilendirilmeyeceği[37]

2009 yılında birden fazla gayrimenkul alım ve satımı faaliyetinden dolayı 01/03/2009 tarihinden itibaren mükellefi olan, 15/05/2001 tarihinde şahsi servetinizin korunmasına yönelik olarak aldığı 1/2 hisseli arsasını satan bir mükelelfin, söz konusu arsa satışından elde edeceğiniz kazancın ticari kazanca dahil edilip edilmeyeceği hususunda Maliye Bakanlığı'nca aşağıdaki gibi görüş bildirilmiştir.

"193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Ticari Kazancın Tarifi" başlıklı 37 nci maddesinin birinci fıkrasında; her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu, İkinci fıkrasının 4 üncü bendinde gayrimenkullerin alım, satımı ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettikleri kazançların, 6 ıncı bendinde ise satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından elde edilen kazançların Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında ticari kazanç sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Gayrimenkul alım-satımı, şekli ve maddi şartları ile kurulmuş bir ticari organizasyon içinde yapıldığında, alım-satımın ticari faaliyetin unsuru sayılacağı açıktır. Ticari

36 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-GVK-40/1-23 sayılı özelgesi

37 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 37-1401 sayılı özelgesi

organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça belli olmadığı hallerde faaliyetin devamlılık kasıt ve niyeti ile yapıldığını belirleyen objektif ölçü muamelenin çokluğudur. Muamelenin çokluğu ise gayrimenkullerin aynı takvim yılı içerisinde birden fazla defada veya takip eden birden fazla takvim yılında ard arda satılmasıdır.

Yukarıda yazılı hüküm ve açıklamalara göre, gayrimenkul alım ve satım işinden dolayı 2009 yılında ticari kazanç mükellefi olunması nedeniyle 15/05/2001 tarihinde alınmış olan arsanın satışından elde edilen kazancın da ticari kazancınıza dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir."

2.7.22. Sabit Kıymet Alımına İlişkin Olarak İndirimi Mümkün Olmayan KDV'nin Basit Usuldeki Ticari Kazancın Tespitinde Gider Olarak Dikkate Alınıp Alınmayacağı[38]

Bilindiği üzere; 4369 sayılı Kanunla değişik 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 46 ncı maddesinin ikinci fıkrasında, "...Bu usulde vergilendirilenler, kazancın tespiti ve Vergi Usul Kanununun defter tutma hükümleri hariç, bildirme, vesikalar, muhafaza, ibraz, diğer ödevler ve ceza hükümleri ile bu Kanun ve diğer kanunlarda yer alan ikinci sınıf tüccarlar hakkındaki hükümlere tabidirler." hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan; 215 Seri No.'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 4. Bölümünün 32. paragrafında "Ancak kullanılan sabit kıymetler gider yazılmayacak ve üzerinden amortisman hesaplanmayacaktır." denilmektedir.

Buna göre; taksi işletmeciliği faaliyetinde bulunan mükelleflerin ticari taksi alımı sırasında ödemiş olduğu katma değer vergisini, basit usulde ticari kazancın tespiti sırasında gider olarak dikkate alması mümkün değildir.

2.7.23. Akaryakıt Olarak Kullanılmak Üzere Alınan On Numara Yağa İlişkin Harcamaların Ticari Kazancın Tespitinde Gider Olarak Dikkate Alınıp Alınamayacağı[39]

5015 sayılı Petrol Piyasası Kanununun "Tanımlar ve Kısaltmalar" başlıklı 2 nci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde; "Akaryakıt" "Benzin türleri, nafta (hammadde, solvent nafta hariç), gazyağı, jet yakıtı, motorin türleri, fuel-oil türleri ile Kurum tarafından belirlenen diğer ürünler" olarak, (21) numaralı bendinde; "Kaçak akaryakıt" "21/3/2007 tarihli ve 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu hükümleri uyarınca kaçak olarak kabul edilen akaryakıt" olarak, (44) numaralı bendinde ise "Ulusal marker" "Akaryakıta rafineri çıkışında veya gümrük girişinde eklenecek katkı" olarak tanımlanmıştır.

Ayrıca, 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun 3 üncü maddesinin 11 inci fıkrasında; "Ulusal marker uygulamasına tabi olup da, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunun belirlediği seviyenin altında ulusal marker içeren veya hiç içermeyen akaryakıtı; a) Ticari amaçla üreten, bulunduran veya nakleden, b) Satışa arz eden veya satan, c) Bu özelliğini bilerek ve ticari amaçla satın alan, kişi iki yıldan beş yıla kadar hapis ve yirmi bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır."; anılan maddenin 12 nci fıkrasında ise "Enerji Piyasası Düzenleme Kurumundan izin alınmadan; akaryakıt haricinde kalan solvent, madenî yağ, baz yağ, asfalt ve benzeri petrol ürünlerinden akaryakıt üreten veya bunları doğrudan akaryakıt yerine ikmal ederek üreten, satışa arz eden, satan, bulunduran, bu özelliğini bilerek ticarî amaçla satın alan, taşıyan veya saklayan kişi, iki yıldan beş yıla kadar hapis ve yirmi bin güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılır." hükümleri yer almaktadır.

38 Maliye Bakanlığı GGM'nün 07.07.1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.44/4429-1-28335 sayılı özelgesi

39 Kütahya Defterdarlığı'nın 10.03.2015 tarih ve 61504625-2930/1718-15 sayılı özelgesi

Bu hükümlere göre, 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanununda yer alan akaryakıt tanımına girmeyen ürünlerin piyasada bilinen adıyla on numara yağ olarak, ilgili mevzuata aykırı şekilde akaryakıt ürünlerine karıştırılmak suretiyle veya doğrudan akaryakıt olarak kullanımı 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu hükümlerine göre kaçakçılık suçu kapsamında değerlendirildiğinden, araçlarda akaryakıt olarak kullanılmak üzere alınan on numara yağa ilişkin harcamalarınızın fatura karşılığı olsa dahi Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesine göre ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

2.7.24. Yurtdışı inşaat taşeronluğu faaliyetine ilişkin olarak yurdışında yapılan harcamaların ticari kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılıp yapılamayacağı[40]

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Mükellefler" başlıklı 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde, Türkiye'de yerleşmiş olan gerçek kişilerin Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış olup anılan Kanunun "Türkiye'de yerleşme" başlıklı 4'üncü maddesinde, "Aşağıda yazılı kimseler Türkiye'de yerleşmiş sayılır:

1-İkametgahı Türkiye'de bulunanlar (İkametgah, Kanunu Medeninin 19'uncu ve müteakip maddelerinde yazılı olan yerlerdir);

2-Bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmez)" hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan, aynı Kanunun "Gelirin Toplanması ve Beyan" başlıklı 85 inci maddesinde, "Mükellefler, ikinci maddede yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verirler. Bu Kanuna göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannamede toplanması zorunludur.

Yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlar:

1- Mükellefin bunları Türkiye'de hesaplarına intikal ettirdiği yılda;

2- Türkiye'de hesaplara intikal ettirilmemesinin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden ileri geldiği tevsik olunan hallerde, mükellefin bunlara tasarruf edebildiği yılda;

Elde edilmiş sayılır." hükmü yer almıştır.

Bu hükümlere göre, yurt dışı inşaat taşeronluğu faaliyeti dolayısıyla yurt dışında elde edilen kazançların Türkiye'de verilecek beyannameye dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, yurt dışında faaliyette bulunan mükelleflere yaptırılan iş ve hizmetler karşılığında alınan belgelerle ilgili işlemlerin yer aldığı 253 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde açıklandığı üzere, yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlara yaptırılan iş veya hizmetler karşılığında ödemede bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri, yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlardan aldıkları muteber belgeleri, defter kayıtlarında gider olarak göstermeleri sırasında belgelerde yazılı bedelleri, belgenin düzenlendiği günde Merkez Bankasınca belirlenen döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevirerek kayıtlarında göstereceklerdir. Ancak inceleme sırasında inceleme elemanınca lüzum görülmesi halinde, mükellefler bu belgelerini tercüme ettirmek zorundadırlar.

Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının bir numaralı bendi uyarınca, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için

40 Ankara VDB'nın 14.11.2012 tarih ve 38418978-120[40-12/9]-1173 sayılı özelgesi

yapılan genel giderler, safi ticari kazancın tespitinde indirilebilecek olup, söz konusu bendin parantez içi hükmüne göre, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükelleflerin bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilecekleri hükme bağlanmış olup, götürü gider uygulamasına yönelik açıklamalar 194 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, yurt dışı inşaat taşeronluğu faaliyetine ilişkin olarak yurtdışında yapılan malzeme, işçilik vb. harcamaların, Vergi Usul Kanununun 229 ve müteakip maddelerinde yer alan belgelerden herhangi biri ya da hizmetin alındığı ülke mevzuatına göre düzenlenmiş bulunan muteber bir belge ile tevsik edilmesi gerekmektedir. Yurt dışı inşaat faaliyeti ile ilgili olarak yurtdışında fiilen katlanılan ancak tevsik edilemeyen harcamalara karşılık olmak üzere ise, yurt dışı inşaat faaliyetleriniz sonucu döviz olarak elde edilen hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla götürü olarak hesaplanan ve belgesi temin edilemeyen giderleri kayıtlara intikal ettirmek suretiyle ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

2.7.2.25. Foreks (kaldıraçlı döviz alım satım) işleminden elde edilen gelir için beyanname verilip verilmeyeceği[41]

Gelir Vergisi Kanununun "Ticari Kazancın Tarifi" başlıklı 37 nci maddesinin birinci fıkrasında her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu hüküm altına alınmıştır.

Ticari faaliyet bir tür emek-sermaye organizasyonuna dayanmakta olup, kazanç sağlama niyet ve kastının bulunup bulunmaması böyle bir organizasyon tarafından icra edilen faaliyetin "ticari faaliyet" olma niteliğine etki etmemektedir. Ancak, bir faaliyetin "ticari faaliyet" sayılabilmesi için, kazanç sağlama niyet ve kastı gerekmemekle birlikte faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurları ile birlikte değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması gerektiği ortaya çıkmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun "Değer Artışı Kazançları" başlıklı mükerrer 80 inci maddesinde ise hangi mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artışı kazancı olarak değerlendirileceği tek tek sayılmış olup, döviz alım satımından doğan kazançlar bu madde kapsamına girmemektedir.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 inci maddesinde menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması ve elde tutulması sürecinde elde edilen gelirler ile mevduat faizleri, repo gelirleri ve özel finans kurumlarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine yönelik düzenlemeler yer almakta olup, döviz alım satımından doğan kazançların bu madde kapsamında vergiye tabi tutulması da mümkün bulunmamaktadır.

Buna göre, foreks işlemleri olarak da adlandırılan kaldıraçlı döviz alım satım faaliyetlerinden doğan kazançların Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi kapsamında tevkifat yoluyla yahut mükerrer 80 inci madde kapsamında beyan yoluyla vergiye tabi tutulması söz konusu olmamakla birlikte, söz konusu faaliyetin ticari organizasyon içerisinde devamlılık arz edecek şekilde yapılması durumunda ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi ve bu faaliyetler neticesinde elde edilen kazancın, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazançlara ilişkin hükümleri çerçevesinde beyan yoluyla vergilendirilmesi gerekmektedir.

41 İstanbul VDB'nın 14.08.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-120[37-2012/281]-2554 sayılı özelgesi

3. ZİRAİ KAZANÇLAR

Hatırlanacağı üzere, 4369 sayılı Kanunla zirai kazancın vergilendirme esasları yeniden belirlenmiş kesinti suretiyle vergilendirme temel vergilendirme esası olarak konulmuştur. Zirai kazancın vergilendirilmesinde hasılat ölçüsü tamamen kaldırılmış, işletme büyüklüğü ölçüleri de önemli ölçüde artırılmıştır. Buna göre işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler zirai kazançlarını zirai işletme veya bilanço esasına göre tespit edeceklerdir. Bu ölçüleri aşmayan çiftçiler bakımından ise tevkifat nihai vergileme olacaktır. Yapılan bu düzenleme ile çiftçilerin satışlarında belge almama çekinceleri ortadan kaldırılmıştır. Ayrıca diğer kazanç ve irat uygulamasında çiftçilerin müstahsil makbuzlarında yer alan tutarlar izah nedeni olarak kabul edilmek ve çiftçilerin avans, kredi, sübvansiyon gibi ayni ve nakdi destekleme unsurlarından yararlanmaları aldıkları ve düzenledikleri belgelere bağlanmak suretiyle zirai faaliyetlerin belge düzeni içinde yapılması avantajlı hale getirilmiştir.

3.1. ZİRAİ KAZANÇTA VERGİLEMENİN GENEL ESASLARI

Gelir Vergisi Kanunu'nun 52'nci maddesinin birinci fıkrasında zirai kazanç; zirai faaliyetten doğan kazanç olarak tanımlanmış ve izleyen ikinci fıkra hükmünde ise zirai faaliyet; arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcıları ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade ettiği belirtilmiştir. Kanunda yer alan bu tanıma göre; zirai faaliyetin gelir vergisine tabi olması için, yapılan faaliyetin bir "kazanç" doğurması gerekmektedir. Kazanç sağlama amacı gütmeyen ekim, dikim, bakım, üretme ve yetiştirme faaliyeti zirai faaliyet sayılsa bile bunun vergi ile bir ilgisi olamayacağı açıktır.

Aynı maddenin sekizinci fıkrasında ise, kollektif şirketlerle adi veya eshamlı komandit şirketler zirai faaliyetle iştigal etseler dahi çiftçi sayılmayacaklarına ve zirai faaliyetle iştigal eden kollektif şirketlerin ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının şirket karından aldıkları payların şahsi ticari kazanç olduğuna hükmolunmuştur.

Bilindiği üzere 4369 sayılı Kanunla zirai kazançların tespitinde ve vergilendirilmesinde önemli değişikliklere gidilmiş bu çerçevede küçük çiftçi muaflığı ve götürü gider esasında zirai kazancın tespitinden vazgeçilmiştir. Mevcut durumda; zirai kazançların vergilendirilmesinde temel prensip, çiftçilerin elde ettiği zirai kazançların Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilmesidir. Bunun yanı sıra Gelir Vergisi Kanunu'nun 53'üncü maddesi belirli şartlar dâhilinde çiftçilerin gerçek usulde vergilendirilmesini kabul etmiştir. Buna göre çiftçilerden;

- Ziraat gruplarına göre belirlenen işletme büyüklüğü ölçüsünü aşanlar (G.V.K madde 54'de işletme büyüklüğü ölçüleri belirtilmiştir.),
- Bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca sahip olanlar,

- On yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olanlar
- Ziraat gruplarının birkaç tanesi içine giren zirai faaliyetlerin bir arada yapılması halinde, en fazla iki gruba ait işletme büyüklüklerinde bu gruplar için tespit olunan hadlerin yarısını aşanlar,
- Kendi işletmesi ve dahil bulunduğu ortaklıklar müstakilen işletme büyüklüğü ölçüsünün altında kaldığı halde, kendi işletmesinin ve ortaklıklardaki paylarının toplamı belirlenen işletme büyüklüğü ölçüsünü aşanlar,
- Kendi isteğiyle gerçek usulde vergilendirilmek isteyenler.

gerçek usulde vergilendirilecektir. Bu şartları taşımayanlar ise hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirileceklerdir. Gerçek usulde vergilendirilecek olan çiftçiler kazançlarını zirai işletme veya bilanço esasına göre tespiti hususunda seçimlik hakka sahiptirler.

Bir biçerdövere veya bu özellikteki bir motorlu araca, ya da on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olma hususu, bu araçların zirai işletmede kullanılması açısından değerlendirilmelidir. Nitekim Gelir Vergisi Kanunu 53. maddesine göre; biçerdöver veya bu mahiyetteki motorlu araç veya on yaşından küçük ikiden fazla traktör çiftçiye ait olmakla beraber zirai işletmeye ait değilse, bu makinelerin faaliyeti, ticari faaliyet; elde edilen kazanç da ticari kazanç sayılacaktır.

Bu hükmün uygulanmasında kamyonlar biçerdöver mahiyetinde motorlu araç olarak kabul edilmektedir. Yukarıda belirtilen maddede yasa koyucu biçerdöver ve benzeri mahiyetteki motorlu araçlar için herhangi bir yaş belirlemesi yapmamış olup, biçerdöver sahibi çiftçiler ile kamyon gibi biçerdöver mahiyetindeki motorlu araçlara sahip olan çiftçilerin zirai kazançlarının gerçek usulde tespit edilmesi gerekmektedir.

3.2. ZİRAİ KAZANÇ – TİCARİ KAZANÇ AYIRIMI

Gelir Vergisi Kanununda zirai kazanç ve zirai faaliyet yukarıda yer verildiği gibi tanımlanmış olmakla birlikte bazı durumlarda zirai faaliyetten elde edilen ürünlerle ilgili yapılan ticari nitelikteki faaliyetlerde kazancın türünü belirlemede karmaşa yaşanabilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 52'nci maddesinde "Satışların dükkan ve mağaza açılarak yapılması halinde, mahsullerin dükkan ve mağazaya gelinceye kadar geçirdikleri safhalar zirai faaliyet sahasında kalır. Çiftçiler tarafından doğrudan doğruya zirai faaliyetleri ile ilgili alım satım işlerinin tedviri için açılan yazıhaneler, faaliyetleri bu mevzua münhasır kalmak şartıyle dükkan ve mağaza sayılmaz." hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre, elde edilen ürünlerin dükkan ve mağaza açılmak suretiyle satılması halinde zirai faaliyet, ürünlerin dükkan ve mağazaya kadar olan kısmını kapsayacaktır. Dolayısıyla ürünlerin dükkân ve mağazaya getirilmesine kadar elde edilen kazançlar da zirai kazanç olacaktır. Ancak faaliyetin bundan sonraki kısmı ticari faaliyet olacaktır. Bu sebeple ürünlerin dükkân ve mağazaya geldiği anda, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre emsal bedel ile değerlemeye tabi tutulmaları gerekmektedir.

Bununla birlikte, madde hükmünden de görüldüğü gibi, kanun koyucu, doğrudan doğruya zirai faaliyetle ilgili alım satım işlerinin izlenmesi için açılan yazıhanelerin, başka bir işte kullanılmadığı takdirde, dükkân ve mağaza sayılmayacağını belirtmiştir. Dolayısıyla çiftçilerin münhasıran zirai faaliyetleri ile ilgili alım satım işlerini idare maksadıyla açtıkları yazıhanelerde yapılan faaliyetler de, faaliyetin bu konuya inhisar etmesi şartıyla, zirai faaliyet sayılacaktır.

Hayvan yetiştirmek, beslemek, ürünlerini, yavrularını ve bu hayvanları satmak, Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan zirai faaliyet tanımına uygun olarak, zirai faaliyettir. Benzer şekilde, küçük yaşta veya zayıf hayvanların satın alınıp, bunların beslenmesi, büyütülmesi ve belli bir büyüklüğe geldikten ya da doğum yaptırıldıktan sonra satılması da zirai faaliyettir. Dolayısıyla bu faaliyetler sonucu elde edilen gelirler de zirai kazançtır.

Ancak, yalnızca satmak amacıyla hayvan alınması ve bu hayvanların satılması ticari faaliyettir. Hayvanların satılıncaya kadar geçici ve kısa bir süreliğine beslenmesi ise ticari faaliyetin yürütülebilmesi için gerekli olup, faaliyetin ticari faaliyet olmasını değiştirmemektedir. Dolayısıyla hiçbir üretim ve yetiştirme çalışması yapmadan, sadece hayvan alımı ve satımı sonucu elde edilen gelirler ticari kazanç olacaktır.

Yine Kanununun, zirai faaliyet ve zirai faaliyet sayılan işlerin düzenlendiği 52'nci maddesinde "çiftçiye ait her türlü ziraat makine ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması da zirai faaliyetlerden sayılır." denilmiştir. Buna göre çalıştırılan makine ve aletlerin; çiftçiye ait olma, ziraat makine ve aleti vasfında olma ve başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılma şartlarının hepsini sağlaması durumunda, elde edilen kazanç zirai kazanç olacaktır. Ancak bu şartlardan herhangi birinin olmaması halinde, elde edilen kazanç ticari veya arızi ticari kazanç olacaktır.

Bununla birlikte kanunun 53'üncü maddesi uyarınca, bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olmakla birlikte bu araçları zirai işletmesinin dışında tutan çiftçilerin bu araçların işletilmesi dolayısıyla elde ettikleri gelirler de ticari kazanç sayılmaktadır. Söz konusu araçların zirai işletme dışında tutulmasından; bilanço esasında vergilendirilen çiftçiler için bu araçların zirai işletme aktifine kaydedilmemesi, işletme hesabı esasına göre defter tutan çiftçiler için ise bu araçlara ilişkin gider ya da hasılat unsurlarının zirai işletme defteriyle ilişkilendirilmemesi anlaşılmalıdır.

3.3. ZİRAİ İŞLETME BÜYÜKLÜĞÜNÜN TESPİTİNDE ÖZELLİK ARZ EDEN HUSUSLAR

İşletme büyüklüğü ölçülerini ve yukarıda belirtilen sınırlamaları aşmayan çiftçiler hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilecekler ve beyanname vermeyeceklerdir. Bu çiftçilerin tevkifat suretiyle ödedikleri vergiler nihai vergileri olacaktır.

Zirai kazancın gerçek usulde tespitinde dikkate alınacak işletme büyüklüğü ölçülerin tespitinde aşağıda sıralanan ve özellik gösteren hususların dikkate alınması gerekmektedir.

1- Aile reisi ile birlikte yaşayan eş ve velayet altındaki çocuklara ait işletmelerde işletme büyüklüğü toplu olarak dikkate alınacaktır.

2- Ortaklık halindeki işletmelerde işletme büyüklüğü toplu olarak dikkate alınacaktır. Ortaklıklarda ortaklığın birden fazla işletmeye sahip olması veya işletmelerin ayrı ayrı mahallerde bulunması durumu değiştirmeyecektir.

3- GVK'nun 52' nci maddede yazılı tek işletmelerde işletme birden fazla ortaklıklara ait olsa bile bu ortaklıklara ait işletme büyüklüğü toplanmak suretiyle dikkate alınacaktır. GVK'nun 52' nci maddenin son fıkra hükmüne göre tek işletme, "Bir çiftçiye veya ortaklığa ait olup aynı köy sınırları içinde veya birbirine bitişik arazi üzerinde bulunan yahut istihsal şartlarına göre birbirine bağlılık ve beraberlik arz eden işletmeler" şeklinde tanımlanmıştır. Bu durumda bir çiftçinin aynı köy sınırları içinde veya aynı köy sınırları içinde olmamakla beraber birbirine bitişik bulunan arazisinin bir kısmının ken-

disi tarafından, diğer kısmının bir veya birden fazla ortaklık şeklinde işletilmesi halinde bunlar tek işletme sayılacaktır.

Örneğin: Çiftçi (A)'nın iki ayrı köy sınırı içinde birbirine bitişik arazisinin yüzölçümü 500 dönümdür. Çiftçi bu arazinin 200 dönümünde kendisi, geri kalan 300 dönümünde de çiftçi (B) ile ortak olarak pamuk ziraati yapmaktadır. Bu durumda tek işletme söz konusu olduğu için işletme büyüklüğü ölçüsünde; şahsen yapılan ziraatteki ekili arazi ile ortaklık halindeki arazi toplamı dikkate alınacaktır. Bu toplam pamuk ziraati için 400 dönüm olarak belirlenen işletme büyüklüğü ölçüsünü aştığından hem (A) nin hem de (B) nin kazancı gerçek usulde tespit edilecektir.

4- Birden fazla zirai işletmede ayrı ayrı şahıslarla ortaklığı bulunanların işletme büyüklüğü ölçülerinin tespitinde ortaklık payları toplamı esas alınacaktır. Buna göre, ortaklık payları toplamı işletme büyüklüğü ölçülerini aşan ortaklar gerçek usulde, aşmayan diğer ortaklar tevkifat yoluyla vergilendirilecektir.

Örneğin: Çiftçi Bay (A), (X) ve (Y) ortaklığında sırası ile % 80 ve % 60 hisse ile ortak dır. (X) ortaklığının 600, (Y) ortaklığının 900 dönüm arazisi bulunmaktadır. Her iki ortaklıkta 2015 yılında arazilerinin tamamında ayçiçeği ziraatı yapmıştır.

Bu durumda, çiftçi Bay (A), (X) ortaklığından payına düşen 480 dönüm ile (Y) ortaklığından payına düşen 540 dönümün toplamı olan 1.020 dönüm, 2015 yılı için geçerli had olan 950 dönümü aştığından zirai kazancını gerçek usulde (zirai işletme hesabı esası veya bilanço esasına göre) defter tutmak suretiyle tespit edecektir.

5- GVK'nun 54' üncü maddede yazılı ziraat gruplarının bir kaç tanesi içine giren zirai faaliyetlerin bir arada yapılması halinde, en fazla iki gruba ait işletme büyüklükleri, bu gruplar için tespit olunan hadlerin yarısını aşması halinde çiftçilerin zirai kazançları gerçek usulde vergilendirilecektir.

Örneğin: Çiftçi (Y) 2015 yılında 680 dönüm arazide bakliyat, 500 dönüm arazide ayçiçeği ziraati yapmıştır. Çiftçi (Y)'nın ziraatini yaptığı işletme büyüklükleri ayçiçeği ziraati ile ilgili had olan 950 dönümün yarısı ile bakliyat ziraatı ile ilgili had olan 1.000 dönümün yarısını aştığından zirai kazancı gerçek usulde tespit olunacaktır.

6- Gerek şahsi işletmesi gerekse dahil bulunduğu ortaklıklar müstakilen işletme büyüklüğü ölçüsünün altında kaldığı halde kendisine ait işletmenin ve ortaklıklardaki payların toplamı 54' üncü maddede belirlenen işletme büyüklüğü ölçüsünü aşan çiftçiler gerçek usulde vergilendirilecektir. Payları toplamı ölçüleri aşmayan diğer ortaklar tevkifat yoluyla vergilendirilecektir.

Örneğin: Çiftçi (A) kendisine ait zirai işletmesinde 250 dönüm arazi üzerinde pamuk ziraati yapmaktadır. Çiftçi (A) aynı zamanda 400 dönüm arazi üzerinde pamuk ziraati yapan (B) adi ortaklığında % 60 hisse, 750 dönüm arazi üzerinde susam ziraati yapan (C) adi ortaklığında % 20 hisseye sahip bulunmaktadır. Kanuni had pamuk ziraatinde 400, susam ziraatinde ise 1.000 dönümdür. Buna göre ortaklıklardan çiftçi (A)' nın payına düşen arazi büyüklükleri;

Adi Ortaklık	Ziraat Türü	Ortaklıkların Arazi Büyüklüğü	Ortaklık Payı (%)	Ortaklıktaki Arazi Payı (Dönüm)
(B) ADİ ORT.	PAMUK	400 Dönüm	% 60	240 Dönüm
(C) ADİ ORT.	SUSAM	750 Dönüm	% 20	150 Dönüm

olarak belirlenecektir. Bu belirlemeden de görüleceği üzere örnekteki çiftçi (A) nın gerek şahsi işletmesi gerekse dahil bulunduğu ortaklıklar müstakilen işletme büyüklüğü ölçüsünün altında kaldığı halde, pamuk ziraatı yaptığı kendi işletmesinde sahip

olduğu arazi büyüklüğü ile pamuk ziraati yapan ortaklığından gelen arazi payı toplamı (250 + 240 =) 490 dönüm pamuk ziraatine ait kanuni ölçü olan 400 dönümü aştığı için, Çiftçi (A)› nın zirai kazancı gerçek usulde vergilendirilecektir. Diğer ortakların payları toplamı ölçüleri aşmadığı için, bu ortaklar tevkifat yoluyla vergilendirilecektir.

7- Ortakların veya ortaklıkların belirlenen işletme büyüklüğü ölçülerini aşması durumunda, ortaklığın kazancı defter tutulmak suretiyle belirlenecektir. Bu durumda, ortaklığın gerçek usulde vergilendirilecek ortağı beyanname vermek suretiyle kazancını beyan edecek, ortaklığa yapılan ödemelerden kesilen vergiden payına isabet eden kısmını hesaplanan gelir vergisinden mahsup edecektir. Gerçek usulde vergilendirilmeyecek olan ortak ise beyanname vermeyecek, ortaklığa yapılan ödemelerde kesilen vergiden payına isabet eden kısım bunların nihai vergisi olacaktır.

8- Gerçek usulde kazancı tespit edilen çiftçiler yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Söz konusu çiftçilerin zirai faaliyetlerinden zarar etmiş olmaları veya hiç kazanç elde etmemiş olmaları yıllık beyannamenin verilmesine engel bir durum değildir.

3.4. ZİRAİ KAZANCIN GERÇEK USULDE TESPİTİ

Zirai kazançlar ya sadece satış hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle ya da gerçek usulde vergilendirilecek olup, buna ilişkin esaslar aşağıda açıklanmıştır

Tevkifat suretiyle vergilendirilen çiftçiler defter tutmayacak ve beyanname vermeyeceklerdir. Ancak bu çiftçiler yaptıkları satış ve hizmetleri dolayısıyla müstahsil makbuzu almak ve saklamak zorundadırlar.

Gerçek usulde vergilendirilecek çiftçiler ise, zirai işletme hesabı veya bilanço esasında defter tutmaları kendi isteklerine bırakılmıştır. Bilanço esasında defter tutmak için kanunla belirlenmiş bir sınır bulunmamaktadır. Ancak, çiftçilerin bilanço esasında defter tutmak istediklerini Gelir Vergisi Kanunu'nun 59' ncu maddesi hükmüne göre, yazı ile vergi dairesine bildirmeleri gerekmektedir. Yazı ile yapılacak talep, müteakip vergilendirme dönemi başından, yeni işe başlayanlarda ise işe başlama tarihinden itibaren hüküm ifade edecektir. Bu suretle bilanço esasını kabul edenler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemeyeceklerdir.

İşletme Hesabı Esasında Çiftçiler, Çiftçi İşletme Defteri tutacaklar ve işletme defterinin sol tarafına giderleri, sağ tarafına da hasılatı kaydedeceklerdir. Zirai İşletme Hesabı Esasına göre zirai kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile yapılan giderler arasındaki müspet fark olacaktır. Hasılat Gelir Vergisi Kanunu'nun 56'ncı maddesinde belirtilen ve tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden unsurlardan, giderler ise aynı kanununun 57'nci maddesinde sayılan ve ödenen veya borçlanılan meblağlardan oluşmaktadır. Ancak, kanunun 41'inci maddesinde yazılı giderler hasılattan indirilemeyecektir.

Bilanço esasında zirai kazancın tespiti ticari kazançta olduğu gibi işletmedeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerlerinin kıyaslanması yoluyla yapılacaktır.

Bilanço esasında zirai kazancın tespitinde Gelir Vergisi Kanununun 56, 57 ve 58 inci maddelerinde yer alan hasılat sayılan unsurlar ve giderler ile 41 inci maddesinde yazılı indirilemeyecek giderlere ilişkin hükümleri dikkate alınacaktır.

Gerçek usulde vergilendirilen çiftçilerin yıllık beyannameleri üzerinden hesaplanan vergilerden yıl içerisinde tevkifat suretiyle ödenen vergiler mahsup edilecektir. Mahsup edilemeyen bir tutarın kalması durumunda, bu tutar genel hükümler çerçevesinde mükellefe iade veya mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilebilecektir.

Diğer taraftan, 4369 sayılı Kanun'la Gelir Vergisi Kanunu'nun 53' ncü maddesinde yapılan yeni düzenleme ile çiftçilerden Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belge alma, verme, saklama ve ibraz yükümlülüklerine uymayan ve Ziraat Odası'ndan, bulunmayan yerlerde Tarım İl veya İlçe Müdürlüklerinden çiftçi belgesi almayanlar, çeşitli kamu kurum ve kuruluşları tarafından verilen avans, kredi, sübvansiyon, prim gibi ayni ve nakdi destek unsurlarından yararlanamayacaklardır.

Yarış atı yetiştirici ve sahiplerine yapılan ödemelerden (teşvik primi ve ikramiye gibi ödemeler dahil) Gelir Vergisi Kanunu'nun 94' ncü maddesinin birinci fıkrasının 11 numaralı bendinin (a) alt bendi uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. İşletme büyüklüğü ölçüsünü aşmayan çiftçilere yapılan bu tür ödemelerden kesilen vergi bunların nihai vergisi olacaktır.

Maliye Bakanlığının 14.06.1996 tarihli ve B:07.0.GEL.0.41/4103-103-26757 sayılı yazısında; "Tarım Bakanlığı Tetkik ve İstişare Kurulu Başkanlığından alınan 09.11.1981 gün ve 700 sayılı yazıda, "besicilik bir çiftlikte veya bir zirai işletmede bulunan veya bu faaliyet için meydana getirilen besi ahırlarında dışarıdan temin edilen ve besiye gelebilecek hayvanlara ekonomik yem rasyonlarıyla veya işletmeden temin edilen yemler ile beslenerek etinin kalitesini ve miktarını artırmak için yapılan bir zirai faaliyettir" denilerek besiciliğin tanımı ve mahiyeti açıklanmış bulunmaktadır.

Ayrıca, konu ile ilgili olarak adı geçen Bakanlıktan alınan 20/08/1992 gün ve AİD/PF/7-02-1999-56667 sayılı yazıda da ahırı ve yem tedariği bulunan kişilerin satın aldıkları büyükbaş ve küçükbaş hayvanları yaklaşık 6 ay gibi bir süre besledikten sonra satmalarının zirai faaliyet olduğu belirtilmiştir.

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere;

1-Satın aldıkları hayvanları besiciliğe ilişkin tesisler kurarak (ahır, ağıl ve benzerleri) belli bir süre bakıma ve besiye aldıktan sonra satanların bu faaliyeti zirai faaliyet olup, bu faaliyeti sonucu istihsal olunan maddelerde zirai ürün sayıldığından, yükümlünün zirai kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi,

2- Satın aldığı hayvanları bakıma ve besiye almadan veya çok kısa bir süre besledikten sonra (söz konusu hayvanları satışına kadar geçen sürede beslenmeleri zorunlu olduğundan) satan yükümlülerin faaliyeti ise ticari faaliyet (celeplik) sayıldığından bu kişilerin ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmeleri, gerekmektedir." denilmiştir.

3.5. ZİRAİ KAZANCIN GERÇEK USULDE TESPİTİNDE GİDERLER

Gelir Vergisi Kanunu'nun 56' ncı maddesi hükmü çerçevesinde gerçek usulde zirai kazancın tespitinde zirai hasılattan indirilebilecek giderler aşağıdaki gibidir.

1. İşletme ile ilgili olarak tohum, gübre, fide, yem, ilaç ve benzeri maddelerin tedariki için yapılan giderler

2. Satılmak üzere satın alınan hayvanların, zirai mahsullerin ve diğer maddelerin bedelleri

3. İşletmelerde çalıştırılanlara ücret, prim ve sair namlarla hizmet mukabili yapılan ödemeler

4. İşçilerin iaşe, tedavi ve ilaç girdileri, sigorta primleri

5. Zirai tesisat, makina ve aletler ve taşıtların çalıştırılması ve bakımı için yapılan giderler (Yakıt, yağ, elektrik, yedek parça vesaire) ve tamir giderleri

6. Vergi Usul Kanununa göre ayrılan amortismanlar

7. Kira ve ücret mukabili kullanılan istihsal vasıtaları için yapılan ödemeler

8. Zirai kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan genel giderler

a) İşletme için alınan ve işletme için harcanan borç paraların faizleri

b) İşletme ile ilgili olmak şartı ile ödenen ayni vergi, resim ve harçlar

c) İşletme ile ilgili ve yapılan işin önemi ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri (Seyahat maksadının gerektiği süreye sınırlı olmak üzere)

d) İşletme ile ilgili olarak ödenen kira bedelleri

e) Genel mahiyetteki sair giderler

9. İşletme ile ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar

10. Amortismana tabi iktisadi kıymetlerin (Zirai istihsalde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde Vergi Usul Kanunu'na göre hesaplanan zararlar

11. İşletmeye dahil olup, aynı zamanda zati ve ailevi ihtiyaçlar için de kullanılan taşıtların amortismanlarının tamamı ile giderlerinin yarısı

İşletmede istihsal edilip de tohum, yem ve sair suretlerle kullanılan zirai mahsullerin emsal bedelleri masraf yazılır. (Bu giderlerin yılsonunda bir kalemde yazılması mümkündür.) Gerçek usule geçen çiftçilerin önceki yıllardan devreden ürünleri ortalama maliyet bedeli esasına göre değerlendirilerek gider yazılır.

Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazancın tespitinde indirilemeyecek giderleri düzenleyen 41' inci maddesinde yazılı giderlerin aynen zirai kazancın tespitinde indirim konusu yapılamayacağı unutulmamalıdır.

3.6. ZİRAİ KAZANÇLARDA MÜSTAHSİL MAKBUZU VE STOPAJ UYGULAMASI

Vergi Usul Kanunu'nun 235'inci maddesi çerçevesinde "Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak zorunda olan çiftçilerin, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın aldıkları malların bedelini ödedikleri sırada iki nüsha makbuz tanzim etmeye ve bunlardan birini imzalayarak çiftçiye vermeye ve diğerini ona imzalatarak almaya mecburdur."

Bu hüküm uyarınca gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerden ürün satın alanlar bu alımlarını müstahsil makbuzu ile kanıtlamak ve makbuz bedeli üzerinden de Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/11'inci maddesi uyarınca Gelir Vergisi tevkifatı yapmak zorundadırlar.

Buna hükme göre; çiftçilerden satın alınan zirai mahsuller ve hizmetler için yapılan ödemeler;

1-Hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri için,

- Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınanlarda yüzde 1,

- Ticaret borsalarında tescil ettirilmeden satılanlar için yüzde 2,

2- Diğer zirai mahsuller için ise,

- Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınan zirai mahsuller için yüzde 2,

- Borsa dışı yapılan işlemlerde ise yüzde 4,

3- Zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetler için,

- Orman idaresine veya orman idaresine karşı taahhütte bulunan kurumlara yapılan ormanların ağaçlandırılması, bakımı, kesimi, ürünlerin toplanması, taşınması ve ben-

zeri hizmetler için yüzde 2,

- Diğer hizmetler için yüzde 4,

4- Çiftçilerden yapılan doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemeleri için yüzde 0 (sıfır) oranında vergi kesintisine konu olmaktadır.

3.7. ZİRAİ KAZANÇLAR İLE İLGİLİ ÖZELLİKLİ MUKTEZALAR

3.7.1. Aile Bireyleri Adına Müştereken Kayıtlı Zirai İşletmelerde Vergilendirme[42]

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 4369 Kanunun 34 üncü maddesiyle değiştirilen 53 üncü maddesinde, "Çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar, bu Kanunun 94 üncü maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilir. 54 üncü maddede yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler ile bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları gerçek usulde (zirai işletme hesabı veya diledikleri takdirde bilanço esasına göre) tespit olunarak vergilendirilir. Kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçileri bu kazançları için beyanname vermezler.

Bu hükmün tatbikinde, aile reisi ile birlikte yaşayan ve velayet altındaki çocuklara ait işletmeler ile ortaklık halindeki işletmelerde, işletme büyüklüğü toplu olarak nazara alınır. Ortaklıklarda, ortaklığın birden fazla işletmeye taalluk etmesi veya işletmelerin ayrı ayrı mahallerde bulunması durumu değiştirmez. 52 nci madde yazılı tek işletmelerde işletme birden fazla ortaklığa ait olsa bile bu ortaklıklara ait işletme büyüklüğü toplanmak suretiyle nazara alınır. Birden fazla zirai işletmede ayrı ayrı şahıslarla ortaklığı bulunanların işletme büyüklüğü ölçülerinin tespitinde ortaklık payları toplamı esas alınır." hükmü yer almıştır.

Öte yandan, 101 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, tapuda ana veya baba veyahut da her ikisi adına kayıtlı olup, ana, baba ve reşit çocuklar tarafından birlikte yürütülen zirai faaliyetin ortaklık sayılacağı, reşit çocukların her birinin işletmenin ortağı olarak kabul edilecekleri, ancak vergilendirmenin her birinin hissesine düşen miktar üzerinden yapılacağı açıklanmıştır.

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, ana, baba ve reşit çocuklar tarafından birlikte yürütülen zirai faaliyetin ortaklık olarak kabul edilmesi, işletme büyüklüğü ölçüsünün topluca uygulanması, ancak vergilendirmenin her birinin hissesine düşün miktar üzerinden yapılması gerekmektedir.

3.7.2.Tavuk Besiciliği Faaliyetinden Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi [43]

Gelir Vergisi Kanununun 54 üncü maddesinde kümes hayvanları ile ilgili işletme büyüklüğü ölçüsü belirlenmediğinden tavuk besiciliği faaliyetinden elde edilen kazancın 94 üncü maddeye göre tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilmesi gerekmektedir.

Adı geçen ödevlinin kendi isteği ile gerçek usulde vergilendirilmek istemesi halinde gerçek usulde mükellefiyetinin tesis edilmesi ve zirai işletme defteri kullanması aksi takdirde tevkif yoluyla vergilendirilmesi gerekmektedir.

---

42 Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 29.09.1998 tarih ve B.07.0.GEL.0.40/4052-17/034763 sayılı muktezası.

43 Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 22.03.1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.41/4102-136/11439 sayılı muktezası.

3.7.3. Alivre Satışlarda Tevkifat ve Vergilendirme[44]

Bu çerçevede 185 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 6 ıncı bölümünde; alivre satış; satıcının, bir malın belli bir vade içinde teslimini taahhüt etmesi şeklinde açıklanarak, henüz yetişmemiş mahsullerin alivre satılabileceği belirtilmiş, borsaya tescil ettirilerek yapılan alivre muamelelerde gelir vergisi tevkifatı yönünden borsalara müteselsil sorumluluk getirilmiştir. Aynı bölümün (b) ve (d) bentlerinde ise; alivre işlemlerin borsaya tescili anında herhangi bir bedel ödemesinin söz konusu olmaması halinde tevkifatın aranılmayacağı, avans ödemesinin olması halinde ise avans ödemesine münhasır olmak üzere vergi tevkifatının aranılacağı, ürün teslimlerinde de daha önce herhangi bir ödeme yapılmamışsa ödemenin tamamı üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacağı, ancak avans ödemesinin söz konusu olduğu hallerde ise bu ödemeden kesilen verginin, ürün satışının tescilinde yapılan tevkifat tutarından mahsup edileceği belirtilmiştir.

Öte yandan, zirai ürün alım satımında bulunan kişilerce, çiftçilerden zirai ürünlerin tesliminden önce avans olarak yapılan nakit ödemelerin alıcının ve zirai ürünü satan gerçek usulde zirai kazanç sahibi çiftçilerin kayıtlarına girmiş olması muhasebe tekniği açısından zorunludur. Bu bakımdan ileride yapılacak zirai ürün ve hizmet teslimi dolayısıyla yapılan avans ödemelerinden tevkifat yapılması zorunludur.

Bu açıklamalar çerçevesinde, zirai ürün alan mükellefler tarafından çiftçilere ödenen avansın karşılığında daha az ürün teslim edilmesi veya hiç ürün teslim edilmemesi halinde fark avansın çiftçilerden geri alınması sırasında avansa isabet eden vergilerin daha önce ödenmiş bulunması ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 121 inci maddesi uyarınca da mahsup edilmemiş olması şartı ile iade edilmesi mümkün bulunmaktadır.

3.7.4. Orman İdaresine Taahhüt Karşılığında Yapılan Ormanların Ağaçlandırılması, Bakımı, Kesimi ve Ağaçların Toplanması, Taşınması İşlerinde Tarım Ağaçlarını ve Bu İşlerde Orman Köylülerinin Hizmetlerinin Zirai Hizmet Kapsamında Değerlendirilip, Değerlendirilemeyeceği[45]

Orman köylülerinin orman idarelerine veya orman idaresine karşı taahhütte bulunan kurumlara ormanların ağaçlandırılması, bakımı, kesimi, ürünün toplanması, taşınması ve benzeri hizmetler gibi yaptıkları işler zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmet olarak kabul edilmiş ve 4108 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 11 numaralı bendine eklenen (c) alt bendi ile zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetler için yapılan ödemeler de tevkifat kapsamına alınmıştır.

Konuyla ilgili olarak Bakanlığımızca hazırlanıp 15.09.1995 gün ve 22405 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 188 seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde gerekli açıklamalar yapılmıştır.

Buna göre;

- Orman idaresine karşı orman köylüleri tarafından ormanların ağaçlandırılması, bakımı, kesimi, ağaçların toplanması, taşınması vb. hizmetler için yapılan ödemeler üzerinden,

- Söz konusu hizmetleri yapmak üzere orman idaresine karşı taahhütte bulunan kooperatifler veya diğer kurumlarca, orman köylülerine yukarıda belirtilen hizmetleri karşılığı yapılan ödemeler üzerinden de kooperatifler veya diğer kurumlarca, % 2 oranında gelir vergisi tevkifatı ve bunun üzerinden % 10 oranında fon payı kesintisi

44 Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 10.05.1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.41/4106-341/18112 sayılı muktezası.

45 Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 08.07.1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.41/4102-170/28615 sayılı muktezası.

yapılacaktır.

Kooperatiflere veya diğer kurumlara orman idaresi tarafından yapılan ödemeler üzerinden vergi tevkifatı yapılmayacaktır.

Bu açıklamalara göre, Kooperatifler ve diğer kurumlar tarafından Orman İdaresine taahhüt karşılığında yapılan ormanların ağaçlandırılması, bakımı, kesimi ve ağaçların toplanması, taşınması işlerinde tarım araçlarını ve el emeklerini kullanmak suretiyle çalıştırılan orman köylülerinin bu hizmetlerinin zirai hizmet kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

3.7.5. Bir Biçerdövere Sahip Çiftçilerin Bu Biçerdöveri Kendi Zirai İşletmelerinde de Kullanmaları Şartıyla Gerçek Usulde Zirai Kazanç Mükellefiyetine Tabi Tutulacağı[46]

Gelir Vergisi Kanununun 52. maddesinin ilk fıkrasında zirai faaliyetten doğan kazancın zirai kazanç olduğu belirtildikten sonra izleyen 5. fıkrada zirai faaliyetin kapsamını belirleyen hükümlere yer verilmiştir. Bu çerçevede, anılan maddenin 4. fıkrasında çiftçiye ait her türlü ziraat makine ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılmasının da zirai faaliyetlerden sayılacağı belirtilmiştir.

Yukarıda değinilen yasal düzenlemeler uyarınca, bir biçerdövere sahip çiftçilerin bu biçerdöveri kendi zirai işletmelerinde de kullanmaları şartıyla gerçek usulde zirai kazanç mükellefiyetlerine tabi tutulmaları gerekmektedir. Buna karşılık, meyve ziraati ile uğraşan biçerdöver sahibi çiftçi örneğinde olduğu gibi biçerdöverin zirai işletmeye dahil olmadığı hallerde, biçerdöverin diğer çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılmasının ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmesi gerektiği açıktır.

3.7.6. Sahip Olduğu Biçerdöveri Eşine Kiraya Veren Mükellefin Elde Edeceği Gelirin Vergilendirilmesi[47]

Arazi sahiplerinin zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin, çiftçilerin zirai işletmelerini, tarımsal alet ve makinelerini kiraya vermeleri ve tarımsal alet, makine ve işletmelerini el emekleri ile birleştirmek suretiyle diğer kişilere yaptıkları hizmetlerin zirai faaliyet olarak kabul edilmesi gerekir.

Bu sebeple, birlikte yaşadığı eşi ve velayet altındaki çocuklarına ait işletmelerin büyüklüğü 54. maddede belirtilen işletme büyüklüğü ölçülerini aşmamakla birlikte sahip olduğu biçerdöver nedeniyle gerçek usulde zirai kazanç mükellefi olması ve biçerdöverini kiraya vermesinden dolayı elde edilen gelirin zirai kazancın tespitinde dikkate alınması, ayrıca karısının sadece biçerdöver işletmeciliğinden elde ettiği geliri varsa mükellefiyetinin ticari kazanç hükümlerine göre tesis edilmesi ancak, biçerdöveri kendi arazisinde kullanması ve kalan süre sonunda diğer çiftçilerin zirai hizmetlerinde kullanması halinde ise zirai kazanç hükümlerine göre hasılatları üzerinden tevkifat suretiyle vergilendirilmesi gerekmektedir.

3.7.7. Kamyon Sahibi Olan Çiftçilerin Vergilendirilmesi[48]

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 53 üncü maddesinde; "Çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar, bu Kanunun 94 üncü maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilir. 54 üncü maddede yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler ile bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar

46 Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 23.11.1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.41/4102-204/051046 sayılı muktezası

47 Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 08.12.1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.41/4102-206/53747 sayılı muktezası

48 İstanbul VDB'nın 11.09.2015 tarih ve 38418978-120[52-15/3]-910 sayılı muktezası

ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları gerçek usulde (zirai işletme hesabı veya diledikleri takdirde bilanço esasına göre) tespit olunarak vergilendirilir. Kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler bu kazançları için beyanname vermezler. (4962 sayılı Kanunun 6 ncı maddesiyle eklenen cümle yürürlük; 07.08.2003, Geçerlilik; 01.01.2004) Ancak, çiftçiye ait olmakla beraber zirai işletmeye dahil edilmeyen biçerdöver veya bu mahiyetteki bir motorlu araç veya on yaşına kadar ikiden fazla traktörün işletilmesinden elde edilen gelirler ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilir.

...

Kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler, yazılı olarak vergi dairesinden istemde bulunmaları halinde izleyen vergilendirme dönemi başından, işe yeni başlayanlar, işe başlama tarihinden itibaren gerçek usule geçebilirler. 54 üncü maddede yazılı ölçüleri aşanlar müteakip vergilendirme dönemi başından itibaren gerçek usulde; gerçek usule tabi olanlardan bu ölçülerin altında kalanlar müteakip vergilendirme dönemi başından itibaren hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilirler."

hükmüne yer verilmiştir.

4962 sayılı Kanunun 6 ncı maddesiyle eklenen cümlede geçen **"***zirai işletmeye dahil edilme" kavramının, maddede sayılan araçların söz konusu işletmelerin "envanterinde veya aktifinde yer alması" nı ifade ettiği aynı Kanunun gerekçesinde belirtilmiştir.*

Diğer taraftan, konuya ilişkin olarak yayımlanan 288 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Kamyon gibi araçlara sahip olan çiftçilerin mükellefiyet durumları" başlıklı 3. bölümünde; "Gelir Vergisi Kanununun 53 üncü maddesine göre, 54 üncü maddede yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşmayan ancak, bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları gerçek usulde tespit olunarak vergilendirilmektedir.

Anılan hükümde yer alan "bir biçerdöver veya bu mahiyetteki bir motorlu araç" ifadesinden, biçerdöver gibi, tek başına motorlu bir araç vasfını haiz olma özelliği taşıyan ve doğrudan doğruya zirai faaliyetin icrasında kullanılan araçların anlaşılması gerekmektedir.

Dolayısıyla, biçerdöver veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçiler, zirai işletme büyüklüğü ölçülerini aşmasalar dahi, bunların zirai kazançlarının gerçek usulde vergilendirilmesi gerekmektedir.

Ancak, zirai işletmenin yapısı ve yapılan işin önem ve genişliğinin kamyon gibi araçlara sahip olmayı gerektirmesi, sahip olunan bu araçların sadece çiftçinin kendi zirai faaliyetlerinde kullanılması şartıyla; zirai işletme büyüklüğü ölçülerini aşmayan ancak kamyon gibi araçlara sahip çiftçiler, zirai faaliyetlerinden elde ettikleri zirai kazançları için beyanname vermeyeceklerdir.

Öte yandan, bu çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilmeye devam edecektir.

Bu açıklamalara göre;

- Zirai işletme büyüklüğü ölçülerini aşmayan ancak kamyon gibi araçlara sahip olmaları nedeniyle haklarında gerçek usulde gelir vergisi mükellefiyeti tesis ettirilen çiftçilerin, söz konusu mükellefiyetlerinin bu tebliğin yayım tarihi itibarıyla terkin edilmesi,

- Bu durumda olan çiftçilerden, vergi dairelerince düzenli aralıklarla yapılan yoklamalar sonucunda, kamyon gibi araçlarını kendi zirai faaliyetleri dışında başkalarına da hizmet verecek şekilde kullandığı ve/veya nakliyecilik yaptığı hususunda tespit bu-

lunanların vergilendirilmelerinin ise ticari kazanç hükümlerine göre değerlendirilmesi gerekmektedir."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, Gelir Vergisi Kanununun 54 üncü maddesinde yazılı işletme büyüklüğü ölçülerinin aşılmaması ve kamyonun sadece kendi zirai faaliyetinizde kullanılması şartıyla, sahip olunulan kamyon dolayısıyla gerçek usulde zirai kazanç mükellefiyeti tesis ettirilmeyecek olup, zirai kazanç dolayısıyla elde edilen kazanç tevkif suretiyle vergilendirilecektir. Ancak, anılan Kanunun 54 üncü maddesinde belirtilen zirai işletme büyüklüğü ölçülerini aşarak zirai faaliyetle bulunması halinde ise müteakip vergilendirme dönemi başından itibaren, gerçek usulde zirai kazanç mükellefiyeti tesis ettirilmesi gerekecektir.

Ancak, kamyonun kendi zirai faaliyetleri dışında başkalarına da hizmet verecek şekilde kullananan ve/veya nakliyecilik faaliyetinde bulunan kişiler adına ticari kazanç hükümlerine mükellefiyet tesis edileceği tabiidir.

3.7.8. Küçük ve Büyük Baş Hayvan Alım Satımı ile Besicilikle Uğraşanların Kazançlarının Vergilendirilmesi[49]

Tarım Bakanlığı Tetkik ve İstişare Kurulu Başkanlığı'nın 09.11.1981 gün ve 700 sayılı yazısında, "besicilik bir çiftlikte veya bir zirai işletmede bulunan veya bu faaliyet için meydana getirilen besi ahırlarında dışarıdan temin edilen ve besiye gelebilecek hayvanlara ekonomik yem rasyonlarıyla veya işletmeden temin edilen yemler ile beslenerek etinin kalitesini ve miktarını artırmak için yapılan bir zirai faaliyettir" denilerek besiciliğin tanımı yapılmış ve mahiyeti açıklanmış bulunmaktadır.

Yine, konu ile ilgili olarak adı geçen Bakanlığın 20.08.1992 gün ve AİD/PF/7-02-1999-56667 sayılı yazıda ahırı ve yem tedariği bulunan kişilerin satın aldıkları büyükbaş ve küçükbaş hayvanları yaklaşık 6 ay gibi bir süre besledikten sonra satmalarının zirai faaliyet olduğu belirtilmiştir.

Diğer taraftan, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 54 üncü maddesinin A/23 üncü bendinde, söz konusu çiftçilerin gerçek usulde vergilendirilmesi için gerekli olan asgari büyükbaş hayvan sayısı 150 adet (İş hayvanları ile iki yaşından küçük hayvanlar hariç) olarak hükmolunmuştur.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde;

a) Satın alınan hayvanları besiciliğe ilişkin tesisler kurarak veya kiralayarak (ahır, ağıl ve benzerleri) yaklaşık 6 ay gibi bir süre ile bakıma ve besiye aldıktan sonra satılması halinde bu faaliyetin zirai faaliyet olarak değerlendirileceğinden, bu faaliyetler sonucu istihsal olunan maddeler de zirai ürün sayıldığından, elde edeceğiniz kazançların 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 54 üncü maddesinin A/23 üncü bendinde belirlenen işletme büyüklüğü ölçüsünü aşması halinde gerçek usulde; bu ölçünün altında kalması halinde ise anılan Kanunun 94 üncü maddesinin 11 numaralı bent hükümleri dikkate alınarak, tevkif suretiyle vergilendirilmesi,

b) Satın alınan hayvanların bakıma ve besiye alınmadan veya söz konusu hayvanların (6 aydan kısa bir sürede) satışına kadar geçen sürede beslenmeleri zorunlu olduğundan bu sürede beslendikten sonra satılması halinde, faaliyetin ticari faaliyet kapsamında (celeplik) sayılacağından, elde edilecek kazançların 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi, gerekmektedir.

49 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 12.05.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.54.15.01sayılı muktezası

3.7.9. Çiftçilerin Ürettikleri Zirai Ürünleri Mahalle Aralarında veya Pazar Takibi Suretiyle Satmaları Halinde Vergilendirme[50]

Zirai faaliyetle uğraşan kişilerin faaliyetlerini icra ettikleri tarla, bağ, bahçe, çiftlik veya hayvancılık tesisleri bu işlerle uğraşanların iş yeri olup anılan yerlerde yapılan işler zirai faaliyet kapsamındadır. Bu nedenle, çiftçilerin kendi ürettiği zirai mahsulleri devamlılık arz etmeyecek şekilde dükkan ve mağaza açmadan pazar takibi suretiyle seyyar olarak mevcut pazarlarda ve pazarcı esnafının satış yerlerinden ayrı olarak oluşturulan bağımsız bölümlerde, günlük işgaliye harcı ödeyerek zirai ürün satmaları zirai faaliyetin devamı olarak nitelendirilecek, ticari kazançla ilişkilendirilmeyecektir. Ancak, dükkan veya mağaza açmak ya da belediyece tahsis edilen yerlerde aylık veya yıllık kira bedeli karşılığı yer kiralamak suretiyle devamlılık arz edecek şekilde zirai ürün satmaları halinde ise ticari faaliyet olarak değerlendirilerek vergilendirilmeleri gerekmektedir.

3.7.10. Çiftçilere Ödenen Doğrudan Gelir Desteği Ödemelerinin Vergilendirilmesi[51]

Çiftçilere ödenmekte olan doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemeleri Gelir Vergisi Kanununun 94/11-d bendinde yer alan (% 0) tevkifat oranında vergilendirilmektedir.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanununun 56'ncı maddesinin birinci fıkrasının 1'nci bendine göre; evvelki yıllardan devredilenler de dahil olmak üzere istihsal olunan, satın alınan veya sair suretlerle elde edilen her türlü zirai mahsullerin satış bedelleri (Primler, risturnlar ve benzerleri dahil) zirai işletme hesabı esasına göre hasılat sayılmaktadır.

Bu belirlemelere göre;

- Hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilen çiftçilerden %0 oranında kesilen bu verginin söz konusu çiftçilerin nihai vergileri olarak değerlendirilmesi,

- Kazançları gerçek usulde vergilendirilen çiftçilere yapılan doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemelerinin Gelir Vergisi Kanununun 56 ncı maddesi hükmü gereğince hasılat olarak değerlendirilmesi ve verilecek yıllık gelir vergisi beyannamelerine ithal etmeleri, gerekmektedir.

3.7.11. Firmalardan Ücretsiz Olarak Alınan Civcivlerin Yetiştirilerek Yine Aynı Firmalara Verilmesi Hizmetinin Vergilendirilmesi[52]

Firmaların kendileri için piliç yetiştirilmesi hususunda anlaştıkları çiftçilere civciv, yem, ilaç gibi üretim girdilerinin de temin edilmesi suretiyle, civcivlerin beslenip bakımının yaptırılarak piliç haline getirilmesi ve ilgili firmalara geri verilmesi işleminin zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmet olarak değerlendirilmesi ve yapılan bu zirai hizmet karşılığında çiftçiye ödenen hizmet bedeli üzerinden % 4 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Bu kapsamda verilen hizmet karşılığında fatura düzenlemesi gerekmekte olup, bunun karşılığında fatura düzenleyene Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılanlarca yapılacak ödemelerden aynı Kanunun 94/11-c (ii) maddesi uyarınca % 4 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması ve tevkifat tutarının da düzenlenecek fatura üzerinde gösterilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, söz konusu

50 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 15.08.2006 tarih ve B.07.1.GİB.0.03.41/4102-535/63615 sayılı ile 09.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.01-GVK.2010.148-148 sayılı muktezaları

51 Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 03.11.2004 tarih ve B.07.0.GEL.0.41/4117-05 -52068 sayılı muktezası

52 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 07.04.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176200-77 sayılı muktezası

hizmet karşılığında tarafınıza 94 üncü maddede sayılanlar dışındakilerce yapılacak ödemelerden ise gelir vergisi tevkifatı yapılmayacağı tabiidir.

3.7.12. Biçerdöverini Kendi Arazilerinde ve Başka Çiftçilerin İşlerinde Kullananların Vergilendirilmesi[53]

Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, çiftçilerce sahip olunan biçerdöverin zirai işletmeye dahil edilmesi (envanter veya aktifte yer alması) halinde, başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması da zirai faaliyet sayılacak ve bu işlerin karşılığında alınan bedeller zirai kazancın tespitinde hasılat olarak dikkate alınacak olup, bu durumda kazanç gerçek usulde (zirai işletme hesabı veya dilenildiği takdirde bilanço esasına göre) vergilendirilecektir.

Ancak, biçerdöverin zirai işletmeye dahil edilmeden, başka çiftçilerin zirai işlerinde çalıştırılması durumunda elde edilecek gelir, ticari kazanç olarak vergilendirilecektir. Bu şekilde elde edilen ticari kazancın, GVK nun 47, 48 ve 51 inci maddelerinde yazılı şartlara uyulması durumunda basit usulde tespit edilerek vergilendirileceği tabiidir.

3.7.13. Balıkçı gemisi ile avlanan deniz ürünlerinin işyerinde pazarlanması faaliyetinin Vergilendirilmesi[54]

Gelir Vergisi Kanunu'nun işletme büyüklüğü ölçülerinin belirlendiği 54 üncü maddesinin birinci fıkrasının (B) bendinde 2 nci grup olarak denizlerde yapılan balık avcılığında toplam tekne boyu 20 metreyi aşanların zirai kazançlarının gerçek usulde tespit edileceği hükme bağlanmıştır.

Bu hükümler uyarınca; balık avcılığı faaliyetinden elde edilen kazanç zirai kazançtır. Balıkçı gemisinin boyu Kanunun 54 üncü maddesinde belirlenen işletme büyüklüğü ölçüsünü aştığında kazancın gerçek usulde vergilendirilmesi gerekmekte olup, avlanılan balıkların toptan ve perakende satışının yapıldığı işyerine gelinceye kadar geçirilen safhalar da zirai faaliyet kapsamında değerlendirilecektir.

Öte yandan, açılan bir işyerinde balıkların toptan ve perakende satışının yapılması dolayısıyla elde edilen kazanç ticari kazanç olup, Kanunun ticari kazanca ilişkin hükümleri çerçevesinde vergilendirilecektir.

3.7.14. Biçerdöverin Çok Eski ve Kullanılamayacak Olması Nedeniyle Gerçek Usul Zirai Kazanç Mükellefiyetinin Terkini[55]

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Zirai Kazançta Vergileme" başlıklı 53 üncü maddesinde; "...54 üncü maddede yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler ile bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları gerçek usulde (zirai işletme hesabı veya diledikleri takdirde bilanço esasına göre) tespit olunarak vergilendirilir. Kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler bu kazançları için beyanname vermezler. Ancak, çiftçiye ait olmakla beraber zirai işletmeye dâhil edilmeyen biçerdöver veya bu mahiyetteki bir motorlu araç veya on yaşına kadar ikiden fazla traktörün işletilmesinden elde edilen gelirler ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilir..." hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükmün uygulanmasında kamyonlar biçerdöver mahiyetinde motorlu araç olarak kabul edilmektedir. Yukarıda belirtilen maddede yasa koyucu biçerdöver ve benzeri mahiyetteki motorlu araçlar için herhangi bir yaş belirlemesi yapmamış olup, biçerdö-

53 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 10.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.59.15.01-GVK-10-2011-20 sayılı muktezası

54 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 19.07.2011 tarih ve B.07.4.DEF.0.74.10.00-001-GV-1sayılı muktezası

55 Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.08.2013 tarih ve 64950229-105[3-2013/15]-168 sayılı muktezası

ver sahibi çiftçiler ile kamyon gibi biçerdöver mahiyetindeki motorlu araçlara sahip olan çiftçilerin zirai kazançlarının gerçek usulde tespit edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat" başlıklı 3 üncü maddesinde; vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu belirtilmiştir.

Aynı kanunun "İşi Bırakmanın Tarifi" başlıklı 161 inci maddesinde ise; vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesinin işi bırakmayı ifade edeceği, işlerin herhangi bir sebep yüzünden geçici bir süre için durdurulmasının işi bırakma sayılmayacağı hükme bağlanmıştır.

Vergi Usul Kanununda yer alan bu düzenlemeye göre, bir mükellefin işi bırakmış sayılabilmesi için işi ile ilgili tedarik işlemlerini durdurmasının yanı sıra işletmede bulunan emtia stokları ile diğer döner ve sabit değerlerinin de elden çıkarılması veya bu varlıkların işletme sahiplerince işletmeden çekilmiş olması gerekmektedir.

Ayrıca 2003/3 Sıra Nolu Gelir Vergisi Kanunu İç Genelgesinin Araçların Kullanılmaz Hale Gelmesi başlıklı bölümünde; "Nakliyecilik faaliyetinde kullanılan araçların kaza yapması, hurdaya ayrılması ve benzer nedenlerle kullanılmaz duruma gelmesi halinde, 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu ve yönetmeliğinde yer alan hükümler ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler çerçevesinde aşağıda belirtilen şekilde işlem yapılacaktır.

Nakliyecilikte kullanılan araçların ekonomik ömrünü doldurma veya herhangi bir kaza, yanma, tahrip edilme veya benzeri durumlar nedeniyle kullanılamaz hale gelmesi durumunda araçların sahiplerinin başvurusu üzerine, bunların kayıtlarına ve tescil belgelerine, hurdaya çıkarılmıştır damgası vurularak tescil belgesi sahiplerine geri verilmektedir.

Yukarıda belirtilen nedenlerle, araçların kullanılamaz durumda olduğundan bahisle işi bırakma bildiriminde bulunan mükelleflerin işi bırakmaya ilişkin dilekçe ile birlikte ilgili trafik şube veya bürolarından alacakları hurdaya ayrıldığına ilişkin belgenin eklenmesi gerekmektedir.

Çeşitli nedenlerle hurda belgesi alınamaması durumunda, söz konusu aracın durumunun bilirkişi raporu ile ortaya konulması ve gerekli görülmesi halinde olayın vergi inceleme raporu ile tereddüde yer bırakmayacak şekilde açıklığa kavuşturulması halinde bilirkişi raporu ve inceleme sonucuna göre hareket edilecektir." açıklamasında bulunulmuştur.

Buna göre, gerçek usulde tespit edilen kazanç dolayısıyla işi bırakmış sayılabilmek için sahip olunulan biçerdöverin satılması veya hurdaya ayrılması gerekmektedir. Ancak, çeşitli nedenlerle hurda belgesi alınamaması halinde biçerdöverin kullanılamaz durumda olduğunun bilirkişi raporu ile tespit edilmesi ve düzenlenecek inceleme raporunun sonucuna göre faaliyete devam etme imkânının kalmadığının anlaşıldığı tarih itibarıyla mükellefiyetin kapatılması mümkün bulunmaktadır.

4. ÜCRETLER

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'nci maddesinin birinci fıkrasında ücret; "işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler" olarak tanımlanmış izleyen ikinci fıkrada ise, ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunmasının mahiyetini değiştirmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Yine Gelir Vergisi Kanununun 61'nci maddenin 3'üncü fıkrasında yukarıda yer alan tanımlarla sınırlı kalmaksızın ve ücret tanımında yer alan unsurları tamamını içermemesine rağmen bazı ödemelerin doğrudan ücret sayılacağı belirtilmiştir. Söz konusu ücret sayılan ödemeler aşağıdaki gibidir:

➢ Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20'nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen ve en yüksek Devlet memuruna yapılan en yüksek ödeme tutarını aşan emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları,

➢ Daha önce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlar ile sağlanan menfaatleri,

➢ TBMM, İl Genel Meclisi ve Belediye Meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzer diğer kişilere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,

➢ Yönetim ve Denetim Kurulları başkanı ve üyeleriyle, tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,

➢ Bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,

➢ Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler.

Gelir Vergisi Kanunda yer alan ve yukarıda yer verilen ücret tanımından hareketle bir ödemenin ücret olarak gelir vergisine tabi tutulması için, üç unsurun var olması gerekmekte olup bunlar;

a) İşverene tabi olma:

İşveren GVK'nın 62'nci maddesinde hizmet erbabını işe alan ve emir ve talimatlar dahilinde çalıştıran kişi olarak tanımlanmıştır. Herhangi bir ödemenin ücret olarak kabul edilebilmesi için gerekli olan ilk unsur çalışanın işverene tabi olmasıdır.

b) Belli bir işyerine bağlı olma:

İş yeri Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 156'ncı maddesinde: "Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane

şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir." şeklinde tanımlanmıştır. Bu yerlere bağlılık, hukuki anlamda bir bağlılıktır. Hizmetin mutlaka fiilen işyerinde yapılması zorunlu değildir.

c) Hizmetin karşılığı olarak bir ödemenin yapılması:

Bir işverene ve belli bir işyerine bağlı olarak yapılan ödemenin bir hizmetin ifası karşılığında ödenmesi gerekmektedir. Ödeme hizmet ifası karşılığında değilse ücret olarak kabul edilmesi mümkün değildir.

Buna göre Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında, bir ödemenin ücret olarak vergilendirilebilmesi için yukarıda sayılan üç temel unsurun tamamını birlikte taşıması gerekmektedir. Yapılan bir ödemenin, ücret tanımında belirtilen her hangi bir unsuru taşımaması halinde veya ücret olarak sayılan diğer ödemelerden olmaması halinde ücret olarak vergilendirilmesi mümkün değildir.

4.1. GERÇEK ÜCRETLER

Gerçek ücretlerin vergilendirilmesi esas olarak, işverenler tarafından ödenen ücretlerin ödenmesi sırasında GVK'nın 94/1'inci maddesine göre hizmet erbabının ücretlerine ait vergileri tevkif yoluyla keserek muhtasar beyanname ile vergi dairelerine beyan edilip ödenmesi yoluyla yapılmaktadır. Tevkif suretiyle vergilendirilen ücretlerin beyannameye dahil edilip edilmeyeceğine dair düzenleme ise kanunun 86'ncı maddesinde yapılmış olup tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler için tutarı ne olursa olsun beyanname verilmeyecek, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi durumunda da bu şekilde elde edilen ücret geliri verilen beyannameye dahil edilmeyecektir.

Birden fazla işverenden tevkifata tabi tutulmuş ücret geliri elde edilmesi halinde ise, birden sonraki işverenlerden alınan ücretleri toplamı 2015 yılı için 29.000 TL'yi (2016 yılı için 30.000 TL) aşmıyorsa, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş tek işverenden ücret geliri elde eden kişilerin tabi olduğu usule tabi olarak beyan dışı kalacaktır. Tamamı tevkif suretiyle vergilendirilen ücret geliri sahiplerinin birden sonraki işverenden aldığı ücretler toplamının 2015 yılı için 29.000 TL'yi geçmesi halinde ise elde edilen ücret gelirlerinin tamamı beyana konu edilecektir.

Eğer elde edilen ücret geliri Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi gereğince vergi tevkifatına tabi değil ise söz konusu ücret gelirinin yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Burada elde edilen ücret geliri tutarının bir önemi bulunmamakta önemli olan ücretin kaynakta kesinti suretiyle vergilendirilmemiş olmasıdır. Aldıkları ücretler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmasına olanak bulunmayan hizmet erbabı Gelir Vergisi Kanunu'nun 95'inci maddesinde sayılmıştır. Bunlar,

- Ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı,
- Gelir Vergisi Kanunu'nun 16. maddesinde yazılı istisnadan faydalanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlileri,
- Maliye Bakanlığı'nca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zaruret görülen ödemelerdir.

Söz konusu ücret sahipleri elde ettikleri ücret gelirleri için yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek zorundadırlar.

4.2. DİĞER ÜCRETLER

Gelir Vergisi Kanunu'nun 4369 Sayılı Kanun ile 01.01.1999 tarihinden itibaren değiştirilen 64. maddesi hükmüne göre maddede sayılan türden ücret geliri elde edenlerin ücret gelirlerini gerçek tutarları yerine vergi matrahı olarak takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 25'i esas alınarak vergilendirilme yapılacaktır. Madde hükmüne göre diğer ücretler kapsamında ücret geliri elde edenler şunlardır;

- Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanlar,
- Özel hizmetlerde çalışan şoförler,
- Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri,
- Gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanlar,
-Gerçek ücretlerin tespitine imkân olmaması sebebiyle Danıştay'ın müspet mütalaasıyla Maliye Bakanlığı'nca bu kapsama alınanlar.

Yukarıda yazılı hizmet erbabının safi ücretleri takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 25'i olarak dikkate alınmaktadır.

Diğer ücretler için yıllık beyanname verilmeyecektir. Diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde ise diğer ücretler beyannameye ithal edilmeyecektir. Bu safi ücret aynı zamanda diğer ücretleri elde eden hizmet erbabının vergi matrahıdır. Vergi bu miktar üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 103. maddesinde belirtilen oranların uygulanması suretiyle hesaplanacaktır. Diğer ücretleri elde eden hizmet erbabı, bağlı bulundukları vergi dairelerine takvim yılının ikinci ayında, yeni işe başlayanlar da bir ay içinde başvurarak vergilerini tarh ettirmek ve karnelerine yazdırmak zorundadırlar.

4.3. Ücretlerde İstisnalar

Gelir Vergisi Kanunu'nda bazı ücretliler vergiden müstesna tutulmuş, bazı ücretler ise gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu ücretler ve ücretliler aşağıda sıralanmıştır:

- Yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o memleketin uyruğunda bulunan memurları dışında kalan memur ve hizmetlilerin yalnızca bu işlerden dolayı aldıkları ücretler; (GVK-Madde 16)
- Köylerde ve son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5000'i aşmayan yerlerde faaliyet gösteren ve yalnız el ile dokunan Halı ve kilim imal eden işletmelerde çalışan işçilerin ücretleri; (GVK-Madde 23/1)
- Gelir Vergisi'nden muaf olanların veya gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretleri; (GVK-Madde 23/2)
- Toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher istihsali ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışanların münhasıran yer altında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri; (GVK-Madde 23/3)
- Köy muhtarları ile köylerin katip, korucu, imam, bekçi ve benzeri hizmetlilerine köy bütçesinden ödenen ücretler ile çiftçi mallarını koruma bekçilerinin ücretleri; (GVK-Madde 23/5)
- Hizmetçilerin ücretleri (Hizmetçiler özel fertler tarafından evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan sair yerlerde orta hizmetçiliği, sütninelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık gibi özel hizmetlerde çalıştırılanlardır.) (Mürebbiyelere ödenen ücretler istisna kapsamına dahil değildir); (GVK-Madde 23/6)

- Sanat okulları ile bu mahiyetteki enstitülerde, ceza ve ıslahevlerinde, darülacezelerin atölyelerinde çalışan öğrencilere, hükümlü ve tutuklulara ve düşkünlere verilen ücretler; (GVK-Madde 23/7)

- Hizmet erbabına işverenlerce yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler (İşverenlerce, işyerinde veya müştemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 2015 yılı için 13,00 TL'yi aşmaması ve buna ilişkin ödemenin yemek verme hizmetini sağlayan mükelleflere yapılması şarttır. Ödemenin bu tutarı aşması halinde, aşan kısım ile hizmet erbabına yemek bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir); (GVK-Madde 23/8).

- Genel olarak maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere ve özel kanunlarına göre barındırılması gereken memurlarla müstahdemlere konut tedariki ve bunların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini suretiyle sağlanan menfaatler ile mülkiyeti işverene ait brüt alanı 100 m2yi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler (Bu konutların 100 m2'yi aşması halinde, aşan kısma isabet eden menfaat için bu istisna hükmü uygulanmaz); (GVK-Madde 23/9)

- Hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri; (GVK-Madde 23/10)

- Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları (506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen aylıkların toplamı, en yüksek Devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarından fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.) (Genel, katma ve özel bütçelerden ödenen bu nevi aylıklar dahil); (GVK-Madde 23/11)

- 3308 sayılı Çıraklık ve Mesleki Eğitim Kanununa tabi çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri; (GVK-Madde 23/12).

- Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları; (GVK-Madde 23/13)

- Kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tâbi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler; (GVK-Madde 23/14)

- Yüz ve daha aşağı sayıda işçi çalıştıran işyerlerinde bir, yüzden fazla işçi çalıştıran işyerlerinde iki, amatör sporcu çalıştıranların, her yıl millî müsabakalara iştirak ettiklerinin belgelenmesi ve bu amatör sporculara ödenen ücretler; (GVK-Madde 23/15).

- Subay, astsubay, erbaş ve erlere ve ordu hizmetinde bulunan sivil makinistlere, uçuş, dalış gibi hizmetleri dolayısıyla verilen tazminatlar, gündelikler, ikramiyeler, zamlar ile Türk Hava Kurumu veya 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; (GVK-Madde 29/2)

- 31/12/2023 tarihine kadar, 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen Ar-Ge ve destek personelinin, bu çalışmaları karşılığında elde et-

tikleri ücretleri üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisinin; doktoralı olanlar için yüzde 90'ı, diğerleri için yüzde 80'i verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir. Bu süre içerisinde, anılan maddenin bu maddeye aykırı olan hükmü uygulanmaz. ((GVK Geçici Madde 75)

4.4. GİDER KARŞILIKLARI VE TAZMİNATLAR

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 24, 25, 26, 27 ve 29'uncu maddelerinde sayılan gider karşılıkları, tazminatlar ve yardım gibi ödemeler gelir vergisinden istisna edilmiştir. Esasında ücret niteliğinde olan bu tür ödemeler gelir vergisi dışında tutulmuştur. İstisna edilen gider karşılıkları ve tazminatlar aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır:

- Harcırah Kanunu'na tabi kurumlar tarafından harcırah veya yolluk olarak yapılan ödemeler;
- Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından idare meclisi başkanı ve üyeleri ile denetçilerine, tasfiye memurlarına ve hizmet erbabına (Harcırah Kanunu'na tabi olsun olmasın her türlü sözleşmeli personel dahil) verilen gerçek yol giderlerinin tamamı ile yemek ve yatmak giderlerine karşılık verilen gündelikler (Bu gündelikler aynı aylık seviyesindeki devlet memurlarına verilen gündeliklerden fazla ise veya devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşarsa, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur);
- 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'na göre ödenen yakacak yardımı (memur, işçi ve Bağ-Kur emeklilerine avans olarak ödenenler dahil);
- Sayım işleriyle, seçim işlerinde çalıştırılanlara özel kanunlarına göre verilen zaruri gider karşılıkları.
- Ölüm, engellilik, hastalık ve işsizlik sebepleriyle (işe başlatmama tazminatı dahil) verilen tazminat ve yapılan yardımlar;
- Muhtaç olanlara belli bir süre için veya hayat kaydıyla yapılan yardımlar (Asker ailelerine yapılan yardımlarla hayır derneklerinin ve yardım sandıklarının yardımları mutlak olarak bu istisnaya girerler);
- Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20'nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından, kendilerine zat aylığı bağlananlara aylıkları dışında, kanunları veya statüleri gereğince verilen emekli, dul, yetim ve evlilik ikramiyeleri veya iade olunan mevduatı ve sürelerini doldurmamış bulunanlarla dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminatlar (506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20'nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen tazminat, yardım ve toptan ödemeler en yüksek Devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarından fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tâbi tutulur. Bu mukayesede gerek muhtelif sandıklardan gerek aynı sandıktan muhtelif zamanlarda yapılan ikramiye, tazminat ve toptan ödemeler topluca dikkate alınır.);
- Hizmet erbabına ödenen çocuk zamları (Bu zamlar devletçe verilen miktarları aştığı takdirde, fazlası vergiye tabi tutulur.);
- Evlenme ve doğum münasebetiyle hizmet erbabına yapılan yardımlar (Bu istisna hizmet erbabının iki aylığına veya buna tekabül eden gündeliklerinin tutarına kadar olan yardım kısmına uygulanır.);
- Sosyal sigorta kurumları tarafından sigortalılara yapılan ödemeler;
- 1475 ve 854 sayılı Kanun›lara göre ödenmesi gereken kıdem tazminatla-

rının tamamı ile 5953 sayılı Kanun›a göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz);

- Genel olarak nafakalar (Alanlar için);
- Yardım sandıkları tarafından statüleri gereğince kendi üyelerine ölüm, engellilik, hastalık, doğum, evlenme gibi sebeplerle yapılan yardımlar.
- Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, dul, yetim ve evlenme ikramiyeleri veya iade olunan mevduat, sürelerini doldurmamış bulunanlarla, dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminat ve yardımlar;
- Harb malullüğü zamları;
- Harb malullerine ve şehit, dul ve yetimlerine verilen tekel beyiyeleri;
- Şehitlerin dul ve yetimlerine şehit, dul ve yetimi sıfatıyla yapılan bilumum ödemeler (Bu hükmün tatbikinde hususi kanunlarına göre kendilerine şehit sıfatı verilenlerle harp, isyan, eşkiya, kaçakçı takip ve müsademesi, sanıkların ve mahkumların takibi, manevra, talim ve tatbikat esnasında görev başında veya görevden doğan sebeplerle ölenler şehit sayılır.);
- Vatan hizmetleri tertibinden bağlanan aylıklar ile ödenen mükafatlar;
- Özel kanunlara dayanarak verilen yemek ve hayvan yem bedelleri veya bu mahiyette yapılan ödemeler;
- Demirbaş olarak verilen giyim eşyası (Resmi ve özel daire ve müesseselerce hizmet erbabına işin icabı olarak verilen ve bunların işten ayrılmaları halinde geri alınan giyim eşyası);
- Tahsilde bulunanlar için yapılan giyim giderleri;
- Resmi ve özel müesseseler ve şahıslar hesabına yabancı memleketlerde tahsilde veya stajda bulunan öğrenci ve memurlara gider karşılığı olarak verilen paralar (özel müesseseler tarafından yapılan ödemeler, benzeri devlet öğrenci ve memurlarına verilen miktardan fazla olduğu takdirde, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.) (Asli görev veya memuriyet dolayısiyle alınan ücretler bu istisnaya dahil değildir);
- Resmî ve özel müesseselere ve şahıslar hesabına Türkiye›de tahsilde bulunan öğrenciye iaşe, ibate ve tahsil gideri olarak ödenen paralar;
- Öğrencilere tatbikat dolayısıyla öğretim müesseseleri veya tahsil masrafları deruhte edenler tarafından verilen paralar;
- İlim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik maksadıyle verilen ikramiyeler ve mükafatlar;
- Spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler;
- Spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler.

4.5. YILLIK BEYANNAME İLE BİLDİRİMİ ZORUNLU OLAN VE BİLDİRİMİ MÜMKÜN OLMAYAN ÜCRETLER

Önceki bölümlerde yaptığımız açıklamalar çerçevesinde yıllık beyanname ile bildirilmesi gereken veya bildirimi mümkün olmayan ücret gelirlerini aşağıdaki gibi sıralamamız mümkündür.

4.4.1. Yıllık Beyanname ile Beyanı Zorunlu Ücret Gelirleri

Gelir Vergisi Kanunu'nun 86 ve 95'inci maddeleri hükümleri çerçevesinde verilecek yıllık beyanname ile bildirilmesi ve vergilendirilmesi zorunlu olan ücret gelirleri şunlardan oluşmaktadır.

1- Tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan ve birden fazla işverenden elde edilen ücret gelirlerinde birinci işverenden sonraki işverenlerden alınan ücretler toplamının Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2015 yılı için 29.000 TL) aşan ücretler,

2- Gelir Vergisi Kanunu'nun 95. maddesinde sayılan ve tevkifata tabi tutulmadıkları için yıllık beyanname ile bildirimi zorunlu olan aşağıda sayılan ücretler,

a- Ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabının ücretleri,

b- 16. maddede yazılı istisnadan faydalanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlilerinin ücretleri,

c- Maliye Bakanlığınca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zaruret görülen ödemeler.

4.4.2. Yıllık Beyanname ile Beyan Edilmeyecek Ücret Gelirleri

Aşağıda sayılan kapsama giren ücret gelirlerinin ise yıllık beyannameye dâhil edilmesi mümkün değildir.

1- Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinin 1/b alt bendi gereğince tutarı ne olursa olsun kazancı sadece tek işverenden alınan ücretlerden oluşan yükümlülerin ücret gelirleri,

2- Yine aynı bent hükmü gereğince, birden fazla işverenden ücret almakla birlikte birden sonraki işverenlerden alınan ücretin Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan (2015 yılı için 29.000 TL, 2016 yılı için 30.000 TL) tutarı aşmayan ve tamamı tevkifata tabi tutulmuş ücret gelirleri,

3- Gelir Vergisi Kanunu'nun 64. maddesinde yer alan diğer ücretler;

a- Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanların ücretleri.

b- Özel hizmetlerde çalışan şoförlerin ücretleri.

c- Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçilerinin ücretleri.

d- Gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanların ücretleri.

e- Gerçek ücretlerinin tespitine imkan olmaması sebebiyle Danıştay'ın müspet mütalaasıyla, Maliye Bakanlığınca bu kapsama alınanların basit usulde (götürü olarak) vergilendirilmiş ücretleri.

16 no'lu Gelir Vergisi Sirkülerinin 3.2. bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde; birden fazla işverenden tevkifata tabi ücret alınması halinde, birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağını mükellefçe serbestçe belirlenebilecektir. Yine aynı sirkülerde verilen örnekler çerçevesinde; diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde tevkifata tabi tutulan ücret gelirlerinin beyan edilip edilmeyeceğinin tespitinde, sadece birden sonraki işverenden elde edilen ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret gelirleri kıyaslanarak esas alınacak olup, beyana tabi diğer gelirlerin tutarının bir önemi bulunmamaktadır.

Konuyu aşağıdaki iki örnekle açıklayabiliriz.

Örnek 1: Bayan (A), 2015 yılında üç ayrı işverenden ücret geliri elde etmekte olup, ücretlerin tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunmaktadır.

Birinci işverenden alınan ücret	50.000
İkinci işverenden alınan ücret	22.000
Üçüncü işverenden alınan ücret	10.000

Örnekte yer alan ve birinci işverenden alınan ücret toplama dahil edilmeyecek olup, 2 nci ve 3 üncü işverenden alınan ücretler toplamı (22.000 + 10.000 =) 32.000 TL, 2015 yılı için geçerli olan 29.000 TL'lik beyan sınırını aştığı için 82.000 TL'lik ücret gelirinin tamamı beyan edilecektir.

Örnek 2: Gerçek usulde ticari kazanç sahibi Bayan (Y)'nin ticari kazancı yanında tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş iki işverenden ücret geliri de bulunmaktadır.

Ticari kazanç	120.000
Birinci işverenden alınan ücret	55.000
İkinci işverenden alınan ücret	22.000

Mükellef elde etmiş olduğu ticari kazancı nedeniyle mutlaka beyanname verecektir. Birinci işverenden alınan hariç, ikinci işverenden alınan ücret geliri ise 2015 yılı için geçerli olan 29.000 TL'lik beyan sınırını aşmadığından ücret gelirleri beyannameye dâhil edilmeyecektir. Ücret gelirlerinin beyan edilip edilmeyeceğine ilişkin beyan sınırının hesabında diğer gelir unsurundan elde edilen gelirler dikkate alınmayacaktır.

4.5. ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİ

Gelir Vergisi Kanununda 5615 sayılı Kanunun 2. maddesiyle yapılan değişiklikler ile gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde Asgari Geçim İndirimi uygulaması getirilmiştir. Kanun hükmü aşağıda yer aldığı gibidir.

"Ücretin gerçek usulde vergilendirilmesinde asgarî geçim indirimi uygulanır.

Asgarî geçim indirimi; ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgarî ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için % 50'si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10'u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için % 7,5, (6645 Sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle eklenen ibare Yürürlük;01.05.2015) üçüncü çocuk için %10, diğer çocuklar için % 5›idir. Gelirin kısmî döneme ait olması halinde, ay kesirleri tam ay sayılmak suretiyle bu süreye isabet eden indirim tutarları esas alınır. Asgarî geçim indirimi, bu fıkraya göre belirlenen tutar ile 103 üncü maddedeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanan oranın çarpılmasıyla bulunan tutarın, hesaplanan vergiden mahsup edilmesi suretiyle uygulanır. Mahsup edilecek kısmın fazla olması halinde iade yapılmaz.

İndirimin uygulamasında «çocuk» tabiri, mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilenler, evlat edinilenler ile ana veya babasını kaybetmiş torunlardan mükellefle birlikte oturanlar dâhil) 18 yaşını veya tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış çocukları, «eş» tabiri ise, aralarında yasal evlilik bağı bulunan kişileri ifade eder.

İndirim tutarının tespitinde mükellefin, gelirin elde edildiği tarihteki medenî hali ve aile durumu esas alınır. İndirim, yukarıdaki oranlara göre hesaplanan tutarları aşmamak kaydıyla, ücret geliri elde eden aile fertlerinden her biri için ayrı ayrı, çocuklar için eşlerden yalnızca birisinin gelirine uygulanır. Boşananlar için indirim tutarının hesabında, nafakasını sağladıkları çocuk sayısı dikkate alınır.

Bakanlar Kurulu, indirim konusu yapılacak toplam tutarın asgarî ücretin yıllık brüt

tutarını aşmaması şartıyla ikinci fıkrada belirtilen asgarî geçim indirimi oranlarını artırmaya veya kanunî oranına kadar indirmeye yetkilidir.

Asgarî geçim indiriminin uygulama dönemleri ve mahsup şekli ile diğer hususlara ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.»

Kanun hükmü 01.01.2008 tarihinden itibaren elde edilecek gelirlere uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Asgari geçim indirimi ile ilgili olarak 265 ve 267 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ve 69 No'lu Gelir vergisi Sirküleri yayımlanmıştır.

4.5.1 Uygulamanın Esasları

Asgari geçim indirimi uygulamasından ücretleri gerçek usulde vergilendirilen gerçek kişiler yararlanabilecektir.

Asgari geçim indirimi, ücretin elde edildiği takvim yılı başında belirlenen 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarına;

- Mükellefin kendisi için % 50'si
- Çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10'u
- Çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere ilk iki çocuk için % 7,5'i
- Üçüncü çocuk için % 10'u
- Diğer çocuklar için % 5'i

olmak üzere ücretlinin şahsi ve medeni durumu dikkate alınarak hesaplanan indirim oranlarının uygulanması sonucu bulunacak tutarın, Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yer alan Gelir Vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanan oranla çarpılması sonucu bulunacak indirim tutarının 1/12'sinin aylık olarak hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmesi suretiyle bulunacaktır.

Peşin olarak ödenen ücretler, asgari geçim indirimi uygulaması yönünden, nakden veya hesaben ödemenin yapıldığı dönemin geliri sayılacaktır. Örneğin, 01/01/2015 tarihinden önceki dönemde ücretlerin peşin olarak ödenmesi nedeniyle, bu tarihten sonraki döneme isabet eden ücret gelirleri, tahakkuk esasının geçerliliği nedeniyle, 01/01/2015 tarihinden önce elde edilmiş sayıldığından söz konusu ücretler için asgari geçim indirimi uygulanmayacaktır.

Asgari geçim indirimi tutarının, ücretlinin aylık hesaplanan vergisinden fazla olması halinde, fazlası dikkate alınmayacaktır.

Asgari geçim indiriminden, ücret gelirlerini yıllık beyanname ile bildirenler de yararlanabilecektir.

Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesi kapsamında değerlendirilen ücret geliri elde edenler, örneğin sosyal güvenlik destekleme primi ödemek suretiyle çalışanlar ile kurumların yönetiminde görevli olanlar da genel hükümlere göre asgari geçim indiriminden yararlanacaklardır.

Aşağıda sayılan ücret geliri elde edenler asgari geçim indirimi uygulamasından yararlanamayacaklardır.

- Ücretleri diğer ücret kapsamında vergilendirilen hizmet erbabı,
- Dar mükellefiyet kapsamında ücret geliri elde edenler,
- Başka bir kanun hükmü (3218, 4490, 4691 sayılı kanunlar v.b.) uyarınca ücretlerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayanlar,
- Ücret geliri elde etmeyen diğer gerçek kişiler.

4.5.2. Asgari Geçim İndirimi Tutarının Hesaplanması

Asgari geçim indirimi (A.G.İ.) tutarı, ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgarî ücretin yıllık brüt tutarına bu Tebliğin "3. Uygulamanın Esasları" başlıklı bölümünde yer alan oranların uygulanması ile bulunan tutarın, gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine karşılık gelen oranla çarpımı sonucu bulunur.

A.G.İ. Yıllık Tutarı = (Asgari Ücretin Yıllık Brüt Tutarı x A.G.İ. Oranı) x %15

Asgari geçim indirimi yıllık tutarı, ücretlinin asgari geçim indiriminden bir yıl boyunca faydalanacağı net menfaattir. Aylık yapılan ücret ödemelerinde ise asgari geçim indirimi, hesaplanan yıllık tutarın 12'ye bölünmesi suretiyle uygulanacak ve bir ay içerisinde yararlanılabilecek asgari geçim indirimi tutarı, yıllık olarak hesaplanan tutarın 1/12'sini geçemeyecektir.

Asgari geçim indiriminin yıllık tutarı, her ücretli için asgarî ücret üzerinden hesaplanan yıllık vergi tutarını aşamayacak ve yılı içerisinde asgari ücret tutarında meydana gelen değişiklikler, asgari geçim indirimi uygulamasında dikkate alınmayacaktır.

Ücretlinin faydalanacağı azami indirim tutarı, elde ettiği ücret geliri üzerinden hesaplanan gelir vergisi ile sınırlı olduğundan, mahsup edilecek kısmın fazla olması halinde ücretliye herhangi bir iade yapılmayacaktır.

Onsekiz yaşını doldurmuş çocuklardan öğrenimi sona erenler, öğrenimin sona erdiği ayı takip eden aydan itibaren anne veya babasının asgari geçim indirimi hesabında dikkate alınmayacaklardır.

Yıl içinde işyeri veya işvereni değişen ücretliler, yeni işyerlerinde veya işverenleri nezdinde çalışmaya başladıkları aydan itibaren asgari geçim indiriminden yararlanmaya devam edeceklerdir.

Bu açıklamalar çerçevesinde 2015 ve 2016 yılı için Asgari Geçim İndirimi miktarları aşağıdaki gibi hesaplanabilir.

ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİ 2015 HESAPLANMASINA İLİŞKİN TABLO
(2015 yılı içerisinde uygulanacak rakamlar aşağıda hazırlanmıştır.)

ÜCRETLİNİN MEDENİ DURUMU	AYLIK TUTAR
BEKAR	90,11 TL
EVLİ EŞİ ÇALIŞAN	90,11 TL
EVLİ EŞİ ÇALIŞAN 1 ÇOCUKLU	103,63 TL
EVLİ EŞİ ÇALIŞAN 2 ÇOCUKLU	117,15 TL
EVLİ EŞİ ÇALIŞAN 3 ÇOCUKLU	126,16 TL
EVLİ EŞİ ÇALIŞAN 4 ÇOCUKLU	135,17 TL
EVLİ EŞİ ÇALIŞMAYAN	108,14 TL
EVLİ EŞİ ÇALIŞMAYAN 1 ÇOCUKLU	121,65 TL
EVLİ EŞİ ÇALIŞMAYAN 2 ÇOCUKLU	135,17 TL
EVLİ EŞİ ÇALIŞMAYAN 3 ÇOCUKLU	144,18 TL
EVLİ EŞİ ÇALIŞMAYAN 4 ÇOCUKLU	153,19 TL

ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİ 2016 HESAPLANMASINA İLİŞKİN TABLO (2016 yılı içerisinde uygulanacak rakamlar aşağıda hazırlanmıştır.)	
ÜCRETLİNİN MEDENİ DURUMU	AYLIK TUTAR
BEKAR	123,53 TL
EVLİ EŞİ ÇALIŞAN	123,53 TL
EVLİ EŞİ ÇALIŞAN 1 ÇOCUKLU	142,05 TL
EVLİ EŞİ ÇALIŞAN 2 ÇOCUKLU	160,58 TL
EVLİ EŞİ ÇALIŞAN 3 ÇOCUKLU	185,29 TL
EVLİ EŞİ ÇALIŞAN 4 ÇOCUKLU	197,64 TL
EVLİ EŞİ ÇALIŞMAYAN	148,23 TL
EVLİ EŞİ ÇALIŞMAYAN 1 ÇOCUKLU	166,76 TL
EVLİ EŞİ ÇALIŞMAYAN 2 ÇOCUKLU	185,29 TL
EVLİ EŞİ ÇALIŞMAYAN 3 ÇOCUKLU	209,99 TL
EVLİ EŞİ ÇALIŞMAYAN 4 ÇOCUKLU	209,99 TL

2016 yılı için asgari ücretli işçi ücretlerinden yapılan % 15 gelir vergisi kesintisi (işçi payı primler düştükten sonra uygulanan % 15 gelir vergisi) 209,99 TL olacağından alınabilecek asgari geçim indirimi bu miktarın üzerinde, kısaca gelir vergisinin üzerinde olamaz. Üst sınır 209,99 TL'dir. Yılın ikinci yarısında asgari ücrete yapılan zam asgari geçim indirimine yansıtılamaz. Yukarıdaki tabloda yazılı asgari geçim indirimi miktarları net ücrete eklenir.

4.5.3. Medeni Durum ve Eşin Gelirinin Olmadığının Tespiti

Ücretliler, medeni durumları ve çocuk sayıları ile eşinin iş ve gelir durumu hakkında Tebliğ ekinde yer alan "Aile Durumu Bildirimi" (EK:1) ile işverenlerine bildirimde bulunacaklardır. Durumlarında herhangi bir değişiklik olması halinde (evlenme, boşanma, ölüm, doğum vb.) bu değişiklikleri işverene bir ay içerisinde bildireceklerdir. Asgari geçim indirimi oranını etkileyen değişiklikler, söz konusu değişikliğin işverene bildirildiği tarih itibariyle uygulanacak olup, eşlerin her ikisinin de ücretli olması halinde çocuklar yalnızca sosyal güvenlik yönünden tabi oldukları eşin bildirimine dahil edilecektir.

Bu uygulamada eşin çalışmadığı ve herhangi bir gelirinin olmadığına ilişkin olarak (aksi tespit edilmediği sürece) ücretlinin beyanı yeterli olacaktır.

Sadece ücret geliri elde eden eş, "çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eş" kapsamında değerlendirilmeyecektir. Bunlar dışındakiler ise çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eş kapsamında değerlendirilecek olup, münhasıran emekli maaşı alanlar da çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eş olarak kabul edilecektir.

4.5.4. Asgari Geçim İndirimine Ait Bordronun Düzenlenmesi

Asgari geçim indirimi bordrosunun düzenlenmesine ilişkin ilkeler aşağıda gösterilmiştir.

- İşverenler, kendilerinde mevcut medeni durum ve çocuk sayısı ile ilgili bilgiler doğrultusunda, her yıl Ocak ayı itibariyle örneği Tebliğe ekli "Asgari Geçim İndirimine Ait Bordro" yu (EK:2) düzenleyeceklerdir.
- Her bir ücretlinin yararlanacağı asgari geçim indirimi ayrı ayrı hesaplanarak bordroda ilgili aya ait sütunda gösterilecektir.

➢ Yıl içerisinde meydana gelen değişiklikler için ayrı bir bordro düzenlenebileceği gibi değişiklikler aynı bordro üzerinde de gösterilebilecektir.

➢ Bordro işveren nezdinde muhafaza edilecek olup, istendiği takdirde yetkililere ibraz edilecektir.

4.5.5. İşverenlerce Yapılacak İşlemler

4.5.5.1. Muhtasar Beyanname Veren İşverenlerce Yapılacak İşlemler

İşverenler, her yılın Ocak ayında düzenleyecekleri asgari geçim indirimine ait bordroda, her aya ilişkin ücretliler için hesaplayacakları asgari geçim indirimi tutarını göstereceklerdir. Mevcut bilgilere göre hesaplanan yıllık asgari geçim indirimi tutarının her aya isabet eden kısmı, ücret üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir.

Ücretliye yansıtılacak tutar ücret ödemesinin yapıldığı dönemde ücret bordrosunda açılan "Asgari Geçim İndirimi" satırında gösterilecek ve işveren tarafından ilgili aya ilişkin verilecek muhtasar beyannamede tevkif suretiyle kesilen vergiler toplamından mahsup edilerek kalan tevkifat tutarı ödenecektir.

Mahsup edilecek asgari geçim indirimi, ücretlinin o aydaki ücretinden kesilen gelir vergisinden fazla olamayacaktır. Aşması halinde ise aşan kısım için herhangi bir iade uygulaması yapılmayacaktır.

Muhtasar beyanname üzerinde asgari geçim indirimi tutarının mahsup edilebilmesi için, söz konusu tutarın mutlak suretle ücretlilere ödenmiş olması gerekmektedir. Ücretlilere ödenmeyen tutarların mahsup edilmesi halinde bu tutar işverenlerce muhtasar beyanname üzerinden eksik beyan edilmiş ve ödenmemiş gelir vergisi tevkifatı olarak addolunacaktır.

Üç aylık dönemler halinde muhtasar beyanname veren işverenler de her yılın Ocak ayından itibaren asgari geçim indirimi tutarını her ay ücret ödemesi sırasında ücretliye peşin olarak ödeyeceklerdir. Örneğin, Ocak-Şubat-Mart dönemine ilişkin asgari geçim indirimi tutarı, Nisan ayında verilecek muhtasar beyannamede mahsup konusu yapılacaktır.

4.5.5.2. Muhtasar Beyanname Vermek Zorunda Olmayan İşverenlerce Yapılacak İşlemler

Genel bütçeye dahil olan daireler, yaptıkları gelir vergisi tevkifatı için Gelir Vergisi Kanununun 100 üncü maddesine göre muhtasar beyanname vermemektedir. İşverenler, her yılın Ocak ayında düzenleyecekleri asgari geçim indirimine ait bordroda, her aya ilişkin ücretliler için hesaplayacakları asgari geçim indirimi tutarını göstereceklerdir. Bu daireler, hak kazanılan asgari geçim indirimi tutarını, çalışanlarına ödeyecekleri ücretler üzerinden tevkif edecekleri vergiden mahsup edecekler, böylece de ücretlilere, mahsup edilen vergi tutarı kadar ödeme yapılmış olacaktır.

4.5.6. Yıllık Beyanname Veren Ücretlilerde Asgari Geçim İndirimi Uygulaması

4.5.6.1. Tevkifata Tabi Olmayan Ücret Geliri İçin Yıllık Beyanname Verilmesi

Gelir Vergisi Kanununun 95 inci maddesi gereği ücretlerinden vergi tevkif usulü cari olmayan ve bu nedenle ücretlerini yıllık beyanname ile beyan etmek zorunda olan ücretlilerde asgari geçim indirimi, yıllık beyannamede hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmek suretiyle gerçekleştirilecektir.

Asgari geçim indiriminden faydalanmak isteyen ücretli; Tebliğ ekinde yer alan "Aile Durumu Bildirimi" ni (EK: 1) doldurarak yıllık beyannameye ekleyecektir.

Öte yandan, tevkifata tabi olmayan ücretlerini yıllık beyanname ile beyan etmek zo-

runda olan ücretliler bu beyannameye diğer gelir unsurlarını da dâhil etmeleri halinde asgari geçim indirimi, yıllık beyannamede beyan edilen ücret gelirlerine isabet eden vergiden mahsup edilecektir.

Örnek: Yabancı bir ülke konsolosluğunda çalışan (evli, eşi çalışmayan, bir çocuklu) ve ücret istisnasından yararlanmayan Türk uyruklu bir hizmet erbabı 2015 yılında 30.000 TL ücret geliri elde etmiştir. Bu mükellef aynı zamanda 20.000 TL işyeri kira geliri elde etmiştir. Hizmet erbabının eşi çalışmamakta ve bir çocuğu bulunmaktadır.

Bu gelirleri için 2015 yılında vereceği yıllık beyannamede asgari geçim indirimi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

2015 yılında Asgari Ücretin Yıllık Brüt Tutarı		14.418,00 TL
Mükellefin Asgari Geçim İndirimi Oranı		% 67,5
- Mükellefin kendisi için % 50		
- Mükellefin eşi için % 10		
- Mükellefin çocuğu için % 7,5		
Asgari Geçim İndirimine Esas Tutar (14.418,00 x % 67,5=)		9.732,15 TL
Asgari Geçim İndiriminin Yıllık Tutarı (9.732,15 x % 15=)		1.459,82 TL'dir.

Yukarıdaki hesaplama çerçevesinde yıllık beyannamede hesaplanan vergi toplamından ücret gelirine isabet eden vergi tutarından asgari geçim indirimi tutarı olan 1.459,82.-TL beyanname üzerinden mahsup edilecektir. Böylece yıllık beyanname ile bildirilen ücret gelirine isabet eden vergiden, asgari geçim indirimi tutarı mahsup edilerek indirim tutarı ücretliye yansıtılacaktır.

Diğer taraftan, ücret gelirine isabet eden vergi tutarının, asgari geçim indirimi tutarından az olması halinde sadece ücret gelirine isabet eden vergi kadar kısım mahsup edilecek olup, aşan kısım diğer gelirlere isabet eden vergiden mahsup edilmeyecektir.

4.5.6.2. Birden Fazla İşverenden Ücret Alınması Dolayısıyla Ücret Gelirinin Yıllık Beyanname İle Beyan Edilmesi

Asgari geçim indirimi uygulaması işverenler aracılığıyla gerçekleştirileceğinden tevkifata tabi ücretlerini yıllık beyanname ile beyan eden ücretliler yıllık beyannamelerinde indirim uygulamasına ilişkin olarak herhangi bir bildirimde bulunmayacaklardır.

Ücretlerinden vergi tevkifatı yapılan ve işverenler aracılığıyla yıl içinde asgari geçim indiriminden yararlanan mükelleflerin, tevkifata tabi ücret gelirlerini yıllık beyannameye dahil etmeleri halinde, beyan edilen gelir üzerinden hesaplanan vergiden, yıl içinde kendisine ödenen ücret üzerinden kesilen gelir vergisinin asgari geçim indirimi mahsup edilmeden önceki tutarı mahsup edilecektir. Böylelikle kaynakta vergileme sırasında ücretliye ödenmiş olan asgari geçim indirimi tutarlarının, yıllık beyanname üzerinden yapılan vergileme sonucunda da ücretlide kalması sağlanmış olacaktır.

Örnek: Eşi çalışan ve iki çocuğu olan bir ücretli; 2015 yılında birinci işverenden 40.000 TL, ikinci işverenden ise 35.000 TL ücret geliri elde etmiştir. Ücretlerin tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunmaktadır.

Birden sonraki işverenden alınan ücret (35.000 TL), 2015 yılı için geçerli 29.000 TL'lik beyan sınırını aştığı için, 75.000 TL'lik ücret gelirinin tamamı beyan edilecektir.

2015 yılında Asgari Ücretin Yıllık Brüt Tutarı		14.418,00 TL
Mükellefin Asgari Geçim İndirimi Oranı		% 65
Mükellefin kendisi için	% 50	
Mükellefin çocukları için	% 15	
Asgari Geçim İndirimine Esas Tutar (14.418,00 x % 65=)		9.371,70 TL
Asgari Geçim İndiriminin Yıllık Tutarı (9.371,70 x % 15=)		1.405,76 TL

Asgari geçim indirimi tutarı, ücretlinin yıl içinde net ücreti hesaplanırken tevkif edilecek vergi tutarından mahsup edilmek suretiyle mükellefe yansıtılmıştır.

Yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi nedeniyle beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, asgari geçim indirimi mahsup edilmeden önceki vergi tevkifatı tutarları beyanname üzerinden mahsup edilecektir. Böylece mükellef asgari geçim indirimi tutarı kadar daha az gelir vergisi ödeyecektir.

4.5.7. Asgari Geçim İndirimi Uygulamasına İlişkin Diğer Hususlar

4.5.7.1. Birden Fazla İşverenden Ücret Alan Ücretlilerde Asgari Geçim İndirimi Uygulaması

Aynı zamanda birden fazla işverenden ücret alınması halinde, asgari geçim indirimi uygulaması, en yüksek ücretin elde edildiği işveren tarafından gerçekleştirilecektir.

Ücretliler medeni durumu ve çocuk sayısı hakkında bildirimlerini, en yüksek ücret geliri elde ettikleri işverene vererek uygulamanın ilgili işverence yerine getirilmesini sağlayacaklardır. En yüksek ücretin hangi işverenden alınacağının belli olmaması halinde, indirimden yaralanacağı işvereni ücretli kendisi belirleyecektir. Ücretlinin aynı anda birden fazla işverenden dolayı asgari geçim indiriminden faydalandığının tespiti halinde; oluşan vergi ziyaı, ücretliden cezalı olarak tahsil edilecektir.

4.5.7.2. Ödenmesi Gereken Gelir Vergisinin Eksik Hesaplanması Halinde Uygulanacak Cezai Müeyyideler

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 341 inci maddesinde aşağıdaki hükme yer verilmiştir.

"Vergi ziyaı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.

Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyaı hükmündedir.

Yukarıdaki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez."

Buna göre, işverenler tarafından hizmet erbabının ücret gelirlerinden kesilen gelir vergisinden mahsup edilen asgari geçim indirimi tutarının, o ayki ücretiyle birlikte ücretliye nakden ödenmesi gerekir. Aksi takdirde, ücretliye nakden ödenmeyen asgari geçim indirimi, işverenler tarafından haksız yere yapılan bir mahsup işlemi niteliği taşıyacak ve tevkif suretiyle kesilen verginin bu tutar kadar olan kısmı, muhtasar beyanname ile eksik beyan edilmiş olacaktır.

Bu nedenle, yukarıda belirtilen şekilde ücretliye nakden ödenmeyen asgari geçim indirimi o ayda eksik beyan edilmiş vergi tevkifatı olarak kabul edilerek, bu vergiler için de işverenler hakkında cezalı tarhiyat yapılacaktır.

4.5.8. Asgari Geçim İndirimi ile Teşvik Amaçlı Diğer İndirim ve İstisnaların Birlikte Uygulanması

16/6/2009 tarihli ve 5904 sayılı Kanunun 2 nci maddesiyle Gelir Vergisi Kanununun 32 nci maddesine dördüncü fıkrasından sonra gelmek üzere; "Ücretlerin vergilendirilmesinde asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra, varsa teşvik amaçlı diğer indirim ve istisnalar dikkate alınır." fıkrası eklenmiş olup bu hüküm 1/1/2009 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Yapılan düzenleme uyarınca, gelir vergisi stopajı teşviki öngörülen yerlerde ücretli olarak çalışan işçilerin ücret gelirleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, öncelikle 265 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde hesaplanan asgari geçim indirimi mahsubu yapılacak olup bu mahsup uygulandıktan sonraki tutar, ilgili kanunlarda yer alan teşvik amaçlı indirim ve istisna uygulamasında dikkate alınacaktır.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi kanununa 5766 sayılı kanunun 8. maddesiyle eklenen ve 01.01.2008 tarihinden itibaren geçerli olan Geçici 73. madde uyarınca 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 alınacaktır.

5084 sayılı Kanunun 3 üncü maddesi kapsamında istihdam edilen ücretlilerle ilgili asgari geçim indirimi, 265 Seri 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 Tebliğleri 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.

4.5.9. Asgari Geçim İndirimi ile Teşvik Amaçlı Diğer İndirim ve İstisnaların Birlikte Uygulanmasına İlişkin Düzenlemeye Anayasa Mahkemesi İptali

Anayasa Mahkemesi, Gaziantep Vergi Mahkemesinin, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na 5766 sayılı Kanun'un 8. maddesiyle eklenen Geçici Madde 73'ün iptaline karar verilmesi istemiyle yaptığı başvuruyu 22.12.2011 tarihli oturumunda karara bağladı.

Yüksek Mahkeme, konuya ilişkin 2010/7 Esas ve 2011/172[56] sayılı kararı ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun geçici 73. maddesinde yer alan, "29 Ocak 2004 tarihli ve 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 3. maddesi kapsamında gelir vergisi stopajı teşviki uygulanan üc-

56 Anayasa Mahkemesinin 2010/7 Esas ve 2011/172 sayılı kararı 14.02.2012 tarih ve 28204 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

retlerin vergilendirilmesinde, öncelikle Kanunun 32. maddesinde yer alan asgari geçim indirimi dikkate alınır. Bu madde hükümlerinin uygulanmasına ilişkin esas ve usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir" hükmünün iptaline karar verdi.

İptal gerekçesinde ; "Geçici 73. madde 6.6.2008 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmış, 5084 sayılı Kanun kapsamındaki yatırımcılar gelir vergisi stopajı teşviki sisteminde öncelikle asgari geçim indiriminin uygulanacağını, bu uygulamanın da 1.1.2008 tarihine kadar geriye yürütüleceğini, 6.6.2008 tarihinde öğrenmişlerdir. Ücretlilerin asgari geçim indiriminden kaynaklanan hakları korunurken, yatırımcı mükelleflerin teşvik hakları korunmamış, geçmişte başlayan yatırım teşvikleri geriye dönük olarak azaltılmıştır. Kanun'un yayımı tarihinden öncesine yönelik bir düzenleme getirmesi, bu tarihten önce yatırıma başlayan yükümlülerin öngöremeyecekleri şekilde, aleyhlerine sonuç doğurmuştur.

Geçici 73. maddeyle 6.6.2008 tarihinden önce başlayan ve devam eden yatırımlar için yeni bir teşvik hesaplama yöntemi getirilmiş olması, bu kapsamdaki yükümlüler yönünden hak kayıplarına yol açabilecek ve yatırım sahiplerinin hukuki güvenliklerini ihlal edecek bir nitelik taşımaktadır. Yeni teşvik hesaplama yönteminin, bu yöntemin öğrenildiği 6.6.2008 tarihinden önceki yatırımlara uygulanması, kamusal yetkinin kullanılmasında herkesi eşit biçimde kapsamına alarak öngörülebilir olmasını sağlamakla yükümlü hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturmaktadır

Açıklanan nedenlerle, itiraz konusu kural, 6.6.2008 tarihinden önce 29.1.2004 günlü, 5084 sayılı Kanun'un 3. maddesi kapsamında yatırıma başlayarak gelir vergisi stopajı teşvikinden faydalanması gereken mükellefler yönünden Anayasa'nın 2. maddesine aykırıdır. İptali gerekir." hükmüne yer verilmiştir.

Bu şekilde Yüksek Mahkeme, "geçici 73. maddenin, 6 Haziran 2008'den önce 29 Ocak 2004 günlü, 5084 sayılı Kanun'un 3. maddesi kapsamında yatırıma başlayarak gelir vergisi stopajı teşvikinden faydalanması gereken mükellefler yönünden Anayasa'ya aykırı olduğuna" hükmetmiştir.

4.6. GELİR VERGİSİ KANUNU'NA EKLENEN GEÇİCİ 72. MADDE İLE SPORCULARA YAPILAN ÜCRET VE ÜCRET SAYILAN ÖDEMELER

Gelir Vergisi Kanunu'na 5766 sayılı Kanun ile eklenen Geçici 72. madde hükmü ile 31.12.2017 tarihine kadar sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden yapılacak gelir vergisi tevkifatı ile ilgili düzenlemeye gidilmiştir.

4.6.1. Yasal Düzenleme

Geçici 72. madde hükmü aşağıda yer aldığı gibidir:

"(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;

1) En üst ligdekiler için % 15,

2) En üst altı ligdekiler için % 10,

3) Diğer liglerdekiler için % 5,

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."

4.6.2. Ödemelere Uygulanacak Vergi Oranları ve Beyan

31/12/2017 tarihine kadar sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemeler üzerinden;

a) Lig usulüne tabi spor dallarında;

1) En üst ligdekiler için % 15,

2) En üst altı ligdekiler için % 10,

3) Diğer liglerdekiler için % 5,

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

oranları dikkate alınarak 1/7/2008 tarihinden itibaren gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

Bu ödemeler nihai vergileme niteliğinde olduğundan ayrıca Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü madde 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 dâhil edilmeyecektir.

4.6.3. Ücretlerin Nakit Dışındaki Ödeme Araçları Vasıtasıyla Yapılması

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 değerlenecek ve bu ödeme tutarları toplamı üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

4.7. YURTDIŞI İNŞAAT İŞLERİNDE ÇALIŞTIRILMAK ÜZERE YURTDIŞINA GÖNDERİLEN KİŞİLERİN ÜCRETLERİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 95. maddesi hükmüne göre; ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabının ücretleri hakkında vergi tevkif usulü uygulanmamaktadır. Bu kapsama giren kişilerin söz konusu gelirlerini yıllık beyanname ile bildirmeleri gerekmektedir. Dolayısıyla, kişinin yurt dışı inşaat işlerinde çalışılması karşılığında yurt dışındaki işverenden aldığı ücretin, işverenin GVK'nın 94. maddesi uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapma zorunluluğunun olmaması nedeniyle, yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 123. maddesi uyarınca tam mükellefiyete tabi mükelleflerin yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan mahallinde ödedikleri benzeri vergiler, Türkiye'de tarh edilen gelir vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından anılan maddede açıklanan usul ve şekle uyulmak kaydıyla indirilebilecektir. Bu usul ve esaslar çalışmamızın "Yabancı Ülkelerde

Ödenen Vergilerin Mahsubu" başlıklı bölümde detaylı olarak açıklandığından burada tekrar edilmeyecektir.

Bununla birlikte inşaat işleri için yurtdışına götürülen kişilerin elde ettikleri ücret gelirlerinin vergilendirilmesi gittikleri ülkede kalış süreleri ve gidilen ülkeyle Türkiye arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının bulunup bulunmadığı da önem taşımaktadır. Türkiye ile arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunan ülkeler için çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasında ücretlerle ilgili olarak yer alan hükümlere bakılması gerekecektir. Her ülke için çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasındaki hükümler farklılık gösterebilmekle beraber, anlaşmalarda genel olarak, ücret gelirleri (mukim) ikamet edilen devlette vergilendirilmektedir.

Şahıslar için 6 aydan fazla (183 gün) ikamet edilen ülke ve tabiiyeti olunan ülke mukim devlettir. Bu nedenle Türkiye'de mukim (ikamet eden) bir kişinin bir hizmet sözleşmesi dolayısıyla elde ettiği ücret, maaş ve diğer benzeri menfaatlerin yabancı bir devlette ifa edilen bir hizmet karşılığında elde edilmesi durumunda aşağıdaki şartların var olması durumunda bu gelir Türkiye'de vergilenecektir:

- Gelir elde eden kişinin, yabancı bir ülkede bir takvim yılı içinde bir veya bir kaç seferde 183 günü aşmamak üzere kalması,
- Ödemenin, yabancı ülkenin mukimi olmayan bir işveren tarafından veya böyle bir işveren adına yapılması,
- Ödemenin, işverenin yabancı ülkede sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılmaması durumunda,

bu ücret geliri sadece Türkiye'de vergilendirilebilecektir. Bunun dışındaki hallerde ise bu ücret geliri mukim devlette vergilendirilecektir.

Bu açıklama çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında en çok rastlanılan duruma göre yapılmıştır. Ancak, her ülke ile yapılan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının farklı olabileceği göz önünde bulundurularak, yurt dışı ücret gelirleri hangi ülkede vergilendirilecekse o ülke ile Türkiye arasında imzalanan vergi anlaşmaları hükümleri dikkate alınmalıdır.

4.8. DAR MÜKELLEFLERİN TÜRKİYE'DEKİ PERSONELE ÖDEDİĞİ ÜCRETLERİN DURUMU

Dar mükellefiyet kapsamına giren kurumlar; Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3. maddesi 2 numaralı bendinde "Kanun'un 1. maddesinde sayılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler." şeklinde açıklanmıştır.

Dar mükellef kurum tarafından ücreti ödenen bir kişinin vergi mevzuatı karşısındaki durumu değerlendirildiğinde yabancı ülkedeki işverenin Türkiye'de çalışan hizmetlisine ödediği ücretin Türk vergi mevzuatında yer vergi tevkifat yoluyla vergilendirilmesinin mümkün olmadığı açıktır. Dolayısıyla bu şekilde ücret geliri elde etmiş olan bir kişinin bu geliri ile ilgili olarak Gelir Vergisi Kanunu 95. madde kapsamında beyanname vermesi gerektiği hususuna bir önceki bölümde değinilmiştir. Bu noktada yabancı ülkedeki işverenin ödediği ücreti kendi ülkesindeki vergi mevzuatına göre vergilendirmeye tabi tutarak ücretliye ödemesi, ücretlinin de elde ettiği ücreti Gelir Vergisi Kanunu 95. madde kapsamında yıllık beyanname ile beyan ederek vergilendirilmesi durumunda mükerrer vergilendirme söz konusu olacaktır. Bu noktada çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması devreye girmektedir. Eğer söz konusu ülkeyle Türkiye arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunuyorsa, Anayasa gereği bu anlaşma hükümleri

diğer vergi kanunları hükümlerinden üstün olduğundan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması doğrultusunda konu değerlendirilmelidir.

Öte yandan Gelir Vergisi Kanunu'nun 23. maddesinin 14 numaralı bendinde, "Kanuni ve iş merkeze Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler"in vergiden müstesna olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu madde hükmü doğrultusunda değerlendirme yapılabilmesi için;

- Türkiye'de çalışan personele yapılan ödemelerin, Türkiye'deki kazançlarından mı yoksa yurt dışı kazançlarından mı ödendiğine,

- Türkiye'deki ödemelerin, doğrudan yurt dışından mı yoksa Türkiye'deki temsilcileri vasıtasıyla mı yapıldığına,

- Ödemelerin döviz cinsinden yapılıp yapılmadığına, bakılması gerekir.

Dar mükellefiyete tabi mükelleflerin Türkiye'deki personeline yapılan ücret ödemelerinin doğrudan doğruya yurtdışından yapılması halinde, izlenecek yol yukarıda açıklanmıştır. Dar mükellefiyete tabi mükelleflerin Türkiye'deki irtibat bürolarında çalışan personelinin ücret ödemelerinin, Türkiye'deki sorumluları tarafından ödenmesi halinde, ödenen bu ücretlerden, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması, yapılan bu tevkifatın da, anılan Kanun'un 98. maddesine göre muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekir.

Bununla birlikte Gelir Vergisi Kanunu'nun 23. maddesinin 14 numaralı bendinde yer alan istisnadan yararlanacak ücretlerin, dar mükellef kurumların Türkiye dışındaki kazançlarından ödeneceği ve Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgili olmayacağından hareketle, bu ödemelerin kurumun Türkiye'deki hesaplarına gider olarak kaydı mümkün bulunmamaktadır.

Dar mükellefiyete tabi mükelleflerin Türkiye'deki irtibat bürolarında çalışan personele ödenen ücretlerin gelir vergisinden istisna edilebilmesi için gerekli şartlardan bir tanesi de; bu irtibat bürolarında çalışan personele ücretlerin döviz olarak ödenmesidir. Ancak yurt dışından döviz olarak gelen paraların, Merkez Bankası veya diğer bankalarda bozdurulmak suretiyle, Türk parası olarak ödendiğinin tevsik edilmeleri halinde de, yapılacak bu ücret ödemeleri de istisna kapsamı içinde mütalaa edilecektir. Ayrıca döviz bozdurulması ile ilgili belgeler ücret bordolarına eklenecektir[57].

Şartların tamamının bir arada sağlanması halinde, söz konusu ücretler istisna kapsamına gireceğinden, yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi veya başka gelirler için verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesine ücretlerin eklenmesi söz konusu olmayacaktır.

4.9. ÇALIŞANLARA YAPILAN AYNİ YARDIMLARIN VERGİSEL BOYUTU

İşverenlerce işyerinde çalışan personele kömür, erzak paketi, kılık kıyafet, temizlik malzemesi vb. şekillerde yapılan ayni yardımların ne şekilde vergilendirileceği önem taşıyan bir başka konudur. Bu çerçevede çalışanlara dağıtılan ayni yardımlar için her bir işçi adına fatura düzenlenip düzenlenmeyeceği, KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı, hesaplanacaksa bu KDV tutarının ve dağıtılan personele verilen malların satın alma bedelinin ticari kazançtan veya kurum kazancından indirilip indirilemeyeceği hususlarına ilişkin açıklamalarımız aşağıda yer almaktadır.

57 Ramazan CENK, "Dar Mükellefler Tarafından Ödenen Ücretlerin Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu",E-Yaklaşım, Aralık 2010, Sayı:216.

4.9.1.Çalışanlara Yapılan Ayni Yardımların Gelir Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirilmesi

Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesinde;

"Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez." hükmü yer almaktadır.

Yine aynı Kanunun 94'üncü maddesi ile maddenin birinci fıkrasında sayılanlar tarafından, maddede bentler halinde sayılan ödemelerin nakden veya hesaben yapıldığı anda istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapılacağı, aynı fıkranın birinci bendi ile de hizmet erbabına ödenen ücretlerin 103 ve 104'üncü maddelere göre gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacağı hükme bağlanmış, 96'ncı maddesinin birinci fıkrasında ise hesaben ödeme deyiminin, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade edeceği belirtilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre personele yapılan ayni yardım bedellerinin, Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesi kapsamında net ücretin bir unsuru olarak değerlendirilip, ücretin brüt tutarı hesaplanarak, brüt tutar üzerinden aynı Kanunun 94'üncü maddesinin 1'inci bendi gereği tevkifat yapılması gerekmektedir.

4.9.2.Çalışanlara Yapılan Ayni Yardımların Vergi Usul Kanunu Yönünden Değerlendirilmesi

Vergi Usul Kanununun 238'inci maddesinde "İşverenler her ay ödedikleri ücretler için (Ücret bordrosu) tutmaya mecburdurlar. Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf olan ücretlerle diğer ücret üzerinden vergiye tabi hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri için bordro tutulmaz… " hükmüne yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre; toplu iş sözleşmesinin bir gereği olarak personele yapılan ayni yardımlara ait tutarların, Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesi uyarınca net ücretin bir unsuru olarak değerlendirilmesi nedeniyle bahse konu yardım tutarları için bu kişiler adına ücret bordrosu düzenlenmesi gerekmektedir.

4.9.3. Çalışanlara Yapılan Ayni Yardımların Ticari Kazanç ve Kurum Kazancının Tespitinde Yönünden Değerlendirilmesi

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6'ncı maddesinde;

"(1)Kurumlar Vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır.

(2)Safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır…" hükmü yer almaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun bilanço esasında ticari kazancın tespiti ile ilgili 38'inci maddesinde; "Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsdeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce;

1. İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir.

2. İşletmeden çekilen değerler ise farka ilâve olunur.

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41'inci maddeleri hükümlerine uyulur." hükmüne yer verilmiştir.

Bu hüküm gereğince, safi kurum kazancının tespitinde Kurumlar Vergisi Kanununun 8'inci ve Gelir Vergisi Kanununun 40'ıncı maddelerinde sayılan giderler hasılattan indirim konusu yapılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun "İndirilecek giderler" başlıklı 40›ıncı maddesinde, safi kazancın tespitinde indirilecek giderler bentler halinde sayılmış, söz konusu maddenin 1 numaralı bendinde; ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi ticari kazancın tespitinde indirilecek gider olarak kabul edileceği hükme bağlanmıştır.

Bu hükme göre, yapılan bir harcamanın yukarıda belirtilen maddeye göre genel gider olarak ticari kazançtan indirilebilmesi için; yapılan giderin kazancın elde edilmesi ve devam ettirilmesi ile ilgili olması, işin ifası için gerekli olması, keyfi olmaması; işin hacmi ve mahiyetine uygun olması, karşılığında gayri maddi bir kıymet iktisap edilmemiş olması ve maliyet unsuru olmaması gerekmektedir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, ayni yardım adı altında yapılan ücret ödemesinin brüt tutarının 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40/1 inci maddesine istinaden ticari kazancın veya kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

4.9.4. Çalışanlara Yapılan Ayni Yardımların Katma Değer Vergisi Kanunu Hükümleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi

Bilindiği üzere KDV Kanununun 1/1'inci maddesinde; Türkiye'de yapılan ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,

3/a maddesinde; vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesinin teslim sayılacağı,

hüküm altına alınmıştır.

3065 Sayılı Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan KDV Genel Uygulama Tebliğinin Teslim Sayılan Haller başlıklı I/A-3 bölümünde;

" . . .

3065 sayılı Kanunun (3/a)maddesine göre;

- Vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi,

- Vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi,

teslim sayılarak vergiye tabi tutulur.

Örnek: Akaryakıt ticareti ile uğraşan bir şahsın, satmak amacıyla aldığı bu akaryakıtın bir kısmını özel otomobilinde kullanması veya ticaretini yaptığı dayanıklı tüketim mallarından bir kısmını kendi şahsi ihtiyacında kullanmak üzere işletmeden çekmesi veya ücret, ikramiye, hediye, teberru gibi adlarla işletme personeline vermesi de teslim sayılarak vergiye tabi tutulur.

Bu gibi hallerde işletmeden çekilen değerlerin 3065 sayılı Kanunun 27›nci maddesine göre emsal bedeli ile değerlendirilmesi gerekir.

3065 sayılı Kanunun (3/b) maddesine göre, vergiye tabi malların, üretilip teslimi vergiden istisna edilmiş olan mallar için her ne suretle olursa olsun kullanılması veya sarfı da teslim sayılır.»

açıklamasına yer verilmiş, aynı tebliğin «Personele Sağlanan Menfaatler " başlıklı I/B-5 bölümünde;

" KDV uygulamasında personele bedelsiz sağlanan menfaatlerden aşağıda sayılanlar vergiye tabi tutulmaz:

a) Personele işyerinde veya müştemilatında yemek verilmesi,

b) Personele yatacak yer veya konut tahsisi,

c) Personelin toplu olarak işyerine gidip gelmesini sağlamak amacıyla yapılan taşıma hizmetleri,

ç) Personele demirbaş olarak verilen giyim eşyası.

İşletmenin iktisadi faaliyetini sürdürebilmesi için yapılan ve işletmede yaratılan katma değerin bir unsuru olan bu masraflar, maliyetin bir parçası olduğundan, personele tahsis sırasında vergiye tabi tutulmaz, bu mal ve hizmetlerin iktisabında yüklenilen vergiler ise genel hükümlere göre indirim konusu yapılabilir.»

açıklaması yer almaktadır.

Bu itibarla; mükelelflerin çalışan işçilerine yaptığı ayni yardımlar 3065 sayılı Kanunun 3/a maddesi kapsamında teslim niteliğinde olduğundan emsal bedeli üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

4.10. ÜCRETLERLE İLGİLİ ÖZELLİKLİ MUKTEZALAR

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin olarak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen muktezalardan özellik gösterenlere özellikle aşağıda yer verilmiş bulunmaktadır.

4.10.1. Teknokent Teknoloji Geliştirme Bölgesi'nde Ar-Ge Faaliyetinde Bulunan Şirketin, Bu Faaliyetlerde Görev Alan Şirket Ortağı ve Yönetim Kurulu Üyelerine Yapılan Ödemeler Dolayısıyla Stopaj Teşviki Uygulamasından Yararlanılıp Yararlanılmayacağı [58]

Diğer personele ödenen ücretlerinde olduğu gibi AR-GE faaliyetlerine fiilen katılan şirket ortağı veya yönetim kurulu üyelerine bu çalışmaları karşılığı ödenecek ücretler için diğer şartları da taşıması kaydıyla anılan teşvik hükümlerinin uygulanması mümkün bulunmaktadır.

4.10.2. Apartman Yöneticisine Ödenen Ücretin Gelir Vergisinden İstisna Olup Olmadığı Ve Belge Düzeni [59]

634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanununun 34 üncü maddesinde yönetici tarif edildikten sonra, 35-38 inci maddelerinde bunların görevleri ve sorumlulukları belirtilmiş; 40 ıncı maddesinde ise "...Yönetici, yönetim planında veya kendisiyle yapılan sözleşmede bir ücret tayin edilmemiş olsa bile, kat maliklerinden uygun bir ücret isteyebilir.

Kat malikleri kurulu, kat malikleri arasından atanmış yöneticinin normal yönetim giderlerine katılıp katılmayacağı, katılacaksa, ne oranda katılacağını kararlaştırır. Bu yolda, bir karar alınmamış ise, yönetici yönetim süresince kendisine düşen normal

58 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 10-1971 sayılı özelgesi.

59 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.04.2014 tarih ve 11395140-105[234-2012/VUK-1- . . .]--1009 sayılı özelgesi.

yönetim giderlerinin yarısına katılmaz." hükmü yer almıştır.

Buna göre, yönetici ve denetçilerin kat malikleri dışından seçilmesi halinde, kendisine yönetim planında ya da sözleşmede saptanan ücret ödemesinin, gerçek ücret olarak kabul edilerek vergilendirilmesi gerekir. Ancak, yönetici ve denetçilerin kat malikleri arasından seçilmesi halinde, bunlara sağlanan menfaatler, yukarıda belirtilen görev ve sorumlulukların külfeti ve bu görevin yerine getirilmesinde yapılması gerekli olan masrafların karşılığı niteliğinde olması nedeniyle, bunların vergilendirilmemesi gerekir. Kat malikleri arasından seçilen yöneticilere yönetim giderlerinin üstünde bir ödeme yapılması halinde ise fazla kısım ücret olarak vergilendirilmesi ve bu kişilere yapılan ödemelerden Gelir Vergisi Kanunu'nun 61, 94, 103 ve 104'üncü maddelerine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

4.10.3. Özel İnşaatta İşverenin Çalıştırdıkları İşçilerde Vergisel Sorumluluğu[60]

Özel inşaat sahipleri Vergi Usul Kanunu'nun 251 inci maddesinde sayılan sorumlulardan olmadığından, zamanında karne almamış ve vergisini tarh ettirmemiş olan hizmet erbabının vergisi, hizmet erbabının kendisi adına tarh edilecek olup, karne alınmaması veya verginin tarh ettirilmemesi halinde özel inşaat sahipleri adına tarhiyat yapılması söz konusu olmayacaktır.

4.10.4. Serbest Bölgede Faaliyette Bulunan Firmada Çalışan İş Yeri Hekimine Ödenen Ücretlerin Gelir Vergisinden İstisna Edilmesi[61]

Serbest Bölgelerde faaliyet gösteren firmalarda yasal zorunluluk nedeniyle istihdam edilen iş yeri hekimine ödenen ücretlerin bölgede çalışan diğer personele yapılan ücret ödemeleri ile aynı esaslar çerçevesinde 3218 sayılı Kanunda yer alan gelir stopaj vergisi istisnası hükümlerinden faydalanması gerekmektedir.

4.10.5. Yurtdışından Döviz Olarak Elde Edilen Ücretlerin Vergilendirilmesi[62]

GVK'nın ücretlerde istisna uygulaması ile ilgili 23 üncü maddesinin 14 numaralı bendi gereğince, kanuni ve iş merkezi Türkiye' de bulunmayan dar mükellefiyete tabi kurumların bünyesinde çalışan hizmet erbabına ödenen ücretlere istisnanın uygulanabilmesi için;

1- Türkiye' de hizmet arz eden gerçek kişinin bağlı olduğu işverenin dar mükellef kurum olması, bu kurumun da Türkiye' de kazanç elde edecek şekilde faaliyette bulunmaması,

2- Dar mükellef kurumda çalışan kişinin hizmet erbabı ve yapılan ödemenin de ücret niteliğinde olması,

3- Dar mükellef kurumun Türkiye' deki personeline yapılacak ödemenin bu kurumun yurt dışı kazançlarından karşılanması,

4- Ücretin döviz olarak ödenmesi,

5- Ödenen ücretin dar mükellef kurumun Türkiye'deki hesaplarına gider olarak kaydedilmemesi,

şartlarının bir arada mevcut olması gerekmektedir.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında, kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş

60 Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.38.15.02-VUK-21-185-92 sayılı özelgesi.

61 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 6-1333 sayılı özelgesi.

62 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.09.2014 tarih ve 62030549-120[23-2013/663]-2161 sayılı özelgesi.

ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler maddede bentler halinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan dar mükellef kurumun Türkiye'de kazanç elde etmesi ve yapılan ödemenin bu faaliyete ilişkin olması durumunda söz konusu ücretlerin Gelir Vergisi Kanununun 23/14 üncü maddesi kapsamında gelir vergisinden istisna tutulması mümkün bulunmamaktadır.

4.10.6. 07.10.2001 Tarihinden Önce Düzenlenen Sigorta Poliçeleri Kapsamında Yapılan Ödemelerin Gelir Vergisi Kanununun 25 İnci Maddesinin 3 Numaralı Bendi Kapsamında Vergilendirilmesi[63]

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde ücretin tanımı yapılmış, aynı Kanunun 4697 sayılı Kanunla değişik 25 inci maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi ile Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından, kendilerine zat aylığı bağlananlara aylıkları dışında, kanunları veya statüleri gereğince verilen emekli, dul, yetim ve evlilik ikramiyeleri veya iade olunan mevduatı ve sürelerini doldurmamış bulunanlarla dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminatların gelir vergisinden istisna edilmiş olup, 4697 sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesinde, 07.10.2001 tarihinden önce faaliyete başlamış olan emekli ve yardım sandıklarına ödenen primler ile bu sandıklardan iştirakçilerine yapılan ödemeler hakkında, bu Kanunla değişiklik yapılmadan önceki hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 07.10.2001 tarihinden önceki 4369 sayılı Kanunla değişik 25 inci maddesinin 3 numaralı bendi uyarınca, "Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz olan emekli sandıklarınca kendilerine zat aylığı bağlananlara aylıkları dışında, kanunları veya statüleri gereğince verilen emekli, dul, yetim ve evlenme ikramiyeleri veya iade olunan mevduatı ve sürelerini doldurmamış bulunanlarla dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminatlar ile on yıl süre ile prim veya aidat ödenmiş olmak kaydıyla Türkiye'de kain ve merkezi Türkiye'de bulunan sigorta şirketleri ve yardım sandıkları tarafından iade olunan mevduat veya toptan yapılan ödeme tutarı (Kamu idare ve müesseseleri ile kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumları dışında kalan tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları ile sigorta şirketleri ve yardım sandıkları tarafından ödenen tazminat, yardım ve toptan yapılan ödemeler en yüksek Devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarından fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur. Bu mukayesede gerek muhtelif emekli sandıkları ile sigorta şirketleri ve yardım sandıklarından gerek aynı emekli sandığı ile sigorta şirketleri ve yardım sandıklarından muhtelif zamanlarda alınan ikramiye, tazminat ve toptan yapılan ödemeler topluca dikkate alınır.)" gelir vergisinden müstesna tutulan tazminat ve yardımlar arasında sayılmıştır.

4369 sayılı Kanunla yapılan düzenlemelere ilişkin olarak 216 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde gerekli açıklamalar yapılmış bulunmakta olup, Tebliğin "2.2. İstisnayı Aşan Ödemelerde Stopaj Uygulaması" başlıklı bölümünde, "Gelir Vergisi Kanununun 23/11 ve 25/3 üncü maddelerinde belirtilen kurum ve kuruluşlar tarafından ödenen emekli, dul ve yetim aylıkları ile ikramiye, tazminat ve toptan yapılan ödemelerin toplamının, en yüksek Devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarından fazla olan

63 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.05.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK23-1-392 sayılı özelgesi.

kısmı ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır...” denilmiştir.

Öte yandan Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde ise yaptıkları ödemelerden vergi tevkifatı yapmak zorunda olan vergi sorumluları belirtilmiş olup, aynı maddenin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde de “Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61’inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104’üncü maddelere göre” vergi tevkifatı yapılacağı açıklanmıştır.

Bu açıklamalar çerçevesinde 07.10.2001 tarihinden önce düzenlenen sigorta poliçeleri kapsamında başlayıp 2011 yılında sonlandırılan sigorta poliçesi dolayısıyla sigorta şirketi tarafından yapılan ödemeler toplamının, ödemenin yapıldığı dönemde en yüksek devlet memuruna (Başbakanlık Müsteşarına) ödenen en yüksek ikramiye tutarı kadar kısmının istisna kapsamında değerlendirilmesi, bu tutarı aşan kısmın ise Gelir Vergisi Kanununun 61, 94, 103 ve 104 üncü maddeleri uyarınca ücret olarak vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

4.10.7. Milli Sporculara Ödenecek Primlerin Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu[64]

“..... Bu açıklamalara göre, Erkek Milli Basketbol Takımı tarafından 2010 yılında Türkiye’de yapılan Dünya Basketbol Şampiyonasında sağlanan üstün başarı dolayısıyla Türkiye Basketbol Federasyonu tarafından verilen prim ve ödüllerin, söz konusu ödül ve yardım talimatı çerçevesinde verilmesi halinde, Gelir Vergisi Kanununun 29 uncu maddesinin 1 numaralı bendi gereğince gelir vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir. Ancak, sporculara ödenecek prim ve ödüllerin söz konusu talimat çerçevesinde ödenmemesi halinde, Gelir Vergisi Kanununun Geçici 72 nci maddesi kapsamında %5 oranında vergi tevkifatı yapılacağı tabiidir.”

4.10.8. Dil Eğitimi Alan Personelin Kurs Ücretinin Şirket Tarafından Karşılanması[65]

Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde; “Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez....” hükmü yer almıştır.

Bu hükümlere göre, söz konusu dil kursuna katılan personel için dil kursunu düzenleyen kuruluşa veya kursa katılan personele ödenecek ders ücretlerinin bir kısmının işveren karşılanması halinde, yapılan bu ödemelerin ücret ödemesi kabul edilerek vergilendirilmesi gerekir.

4.10.9. Kısmen Mesken, Kısmen İşyeri Olarak Kullanılan Apartmanın Kapıcılık Hizmetini Yerine Getiren Görevlisine Ödenen Ücretin Gelir Vergisinden İstisna Olup Olmayacağı[66]

Gelir Vergisi Kanununun 23/6 maddesinde hizmetçilere ödenen ücretlerin istisna kapsamında olduğu belirtildikten sonra hizmetçinin tanımı yapılmıştır.

64 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 23.03.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 61-186 sayılı özelgesi.

65 Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 12.02.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-KVK-2010/5-13 sayılı özelgesi.

66 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 19.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 23-1356 sayılı özelgesi.

Bu tanıma göre;

- hizmetin özel fertler tarafından verilmesi,

- hizmetin ev, bahçe, apartman gibi ticaret mahalli olmayan yerlerde verilmesi,

- orta hizmetçilik, sütninelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık gibi (Mürebbiyeler hariç) özel hizmetlerde çalıştırılması,

gerekmektedir.

Bu itibarla, örneğin; 18 dairelik bir apartmanın bağımsız bölümlerinden sadece 2 tanesinin iş yeri mahiyetinde bulunması söz konusu binayı ticaret mahalline dönüştürmeyeceğinden, münhasıran söz konusu işyerlerinin hizmetine tahsis edilmeksizin apartmanınızın tamamının kapıcılık hizmetini yerine getiren görevlinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinde belirtilen "hizmetçi" kapsamında değerlendirilmesi ve gelir vergisinden istisna olan bu ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmaması gerekmektedir.

4.10.10. Aile Hekimliği Gider Ödemesinin Ücret Olarak Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği[67]

5258 sayılı Aile Hekimliği Pilot Uygulaması Hakkında Kanun'un "Personelin Statüsü ve Mali Haklar" başlıklı 3 üncü maddesinde;

" ..... Aile hekimi ve aile sağlığı elemanlarının durumları ve aile hekimliği uzmanlık eğitimi almış olup olmadıkları da dikkate alınmak suretiyle yapılacak ödeme tutarlarının tespitinde; çalıştığı bölgenin sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeyi, aile sağlığı merkezi giderleri, tetkik ve sarf malzemesi giderleri, kayıtlı kişi sayısı ve bunların risk grupları, gezici sağlık hizmetleri ile aile hekimi tarafından karşılanmayan gider unsurları, belirlenen standartlar çerçevesinde sağlığın geliştirilmesi, hastalıkların önlenmesi, takibi ve kontrolündeki başarı oranı gibi kriterler esas alınır. Sağlık Bakanlığınca belirlenen standartlara göre, koruyucu hekimlik hizmetlerinin eksik uygulaması halinde bu ödeme tutarından brüt ücretin % 20'sine kadar indirim yapılır. Sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeyi ücreti, aile sağlığı merkezi giderleri, tetkik ve sarf malzemesi giderleri ve gezici sağlık hizmetleri ödemelerinden Damga Vergisi hariç herhangi bir kesinti yapılmaz. ..."

Ayrıca, Aile Hekimliği Uygulaması Kapsamında Sağlık Bakanlığınca Çalıştırılan Personele Yapılacak Ödemeler İle Sözleşme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin;

16 ncı maddesinin birinci fıkrasının;

"Kayıtlı Kişiler İçin Ödenecek Ücret" başlıklı (a) bendinde, aile hekimliği uygulamasında sözleşmeyle çalıştırılan aile hekimlerine yapılacak ödemelerin hesaplanmasında, görev tanımlarında verilen hizmetler için bu bentte belirtilen esaslara göre ödeme yapılacağı,

"Aile Sağlığı Merkezi Giderleri" başlıklı (c) bendinde, aile hekimine, hizmet verdiği merkezin kira, elektrik, su, yakıt, telefon, internet, bilgi-işlem, temizlik, büro malzemeleri, küçük onarım, danışmanlık, sekretarya ve tıbbi sarf malzemeleri gibi Aile Hekimliği Uygulama Yönetmeliğinin 19 uncu ve 20 nci maddeleri ile belirlenen asgarî, fizikî ve teknik şartların devamına yönelik giderleri için, her ay tavan ücretin % 50'sinin, Türkiye İstatistik Kurumu tarafından yayımlanan illerin satın alma gücü paritesi puanı ile çarpımı sonucuna göre bulunacak tutarda ödeme yapılacağı,

16 ncı maddesinin üçüncü fıkrasında ise; birinci fıkrada sayılan ödemelerden (a) bendinde belirtilenlerden gelir vergisi ve damga vergisi, diğer bentlerde belirtilenlerden

67 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29.11.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[61-12/17]-1200 sayılı özelgesi.

damga vergisi kesileceği, belirtilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, aile sağlığı merkezinin giderlerinin karşılanması amacıyla yapılan ödemelerin tamamı ücret olarak kabul edilecek, ancak söz konusu ödemeler 5258 sayılı Aile Hekimliği Pilot Uygulaması Hakkında Kanun'un 3 üncü maddesinin yedinci fıkrasına göre gelir vergisi kesintisine tabi tutulmayacaktır.

4.10.11. Nevi Değişikliği Halinde Personel Ücretlerinde Stopaj Hesabı[68]

Gelir Vergisi Kanununun 94 ve 104 üncü madde hükümlerine göre, bir takvim yılı içinde işverenlerce ücret adı altında yapılan ve gelir vergisine tabi olan ödemelerin gelir vergisi, bu ödemelerin vergi matrahları toplamına 103 üncü maddede yer alan vergi tarifesinin uygulanması suretiyle hesaplanacaktır.

Bu itibarla, Türk Ticaret Kanununa göre nevi değişikliği işletmenin hukuki ve ekonomik bütünlüğü bozulmadan mevcut şirket tipinin değiştirilmesi olduğundan limited şirketin nevi değişikliği yaparak anonim şirketine dönüşmesi, çalışanlar açısından işveren değişikliği sonucunu doğurmamaktadır. Dolayısıyla çalışanlara ödenen ücret matrahlarının kümülatif olarak dikkate alınması gerekmektedir.

4.10.12. Banka Promosyon Ödemesinin Gelir Vergisine Tabi Olup Olmadığı[69]

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde; "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez." hükmü yer almakta olup, aynı Kanunun 62 nci maddesinde de işverenlerin, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişiler olduğu hüküm altına alınmıştır.

Konu ile ilgili olarak 20/11/2008 tarih ve Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu 4 sayılı Sirkülerinde gerekli açıklamalar yapılmış bulunmaktadır.

Buna göre; müşterisi olan firma personellerine bankalarca yapılan promosyon ödemelerinin doğrudan kuruma yapılması ve bu ödemelerin de ilgili kurumca gelir olarak kaydedilmeden çalışanlara aynen aktarılması veya promosyon ödemelerinin bankanızca doğrudan çalışanlara yapılması halinde ücret olarak değerlendirilmemesi gerekmektedir.

4.10.13. Kooperatif Yönetim Kurulu Üyelerinin Muaf Tutulduğu Aidatların Durumu[70]

Gelir Vergisi Kanununun;

- 61 inci maddesinde; "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.

68 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.11.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-125[19-12/56]-1170 sayılı özelgesi.

69 Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 07.04.2014 tarih ve 13649056-120[61-2013/ÖZE-01]-35 sayılı özelgesi.

70 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.06.2015 tarih ve 38418978-120[61-15/1]-648 sayılı özelgesi.

Bu kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı ödemeler de ücret sayılır:

...

4. Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler.",

- 62 inci maddesinde; "İşverenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir.

61 inci maddenin 1 ila 6 numaralı bentlerinde yazılı ödemeleri yapanlar bu kanunda yazılı ödevleri yerine getirmek bakımından işveren hükmündedir.",

- 94 üncü maddesinde; "Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

1.Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre,

...

Yukarıdaki bentlerde yazılı vergi tevkifatının yapılmasında 96 ncı madde hükmü göz önünde tutulur. '',

-98 incı maddesinde; "94 üncü madde gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri ertesi ayın yirmiüçüncü günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. ..." hükümlerine yer verilmiştir.

Bu hükümlere göre, kooperatif yönetim ve denetim kurulu üyelerine herhangi bir ücret ödemesi yapılmamasına rağmen, aidat ödemesinden muaf tutulmaları nedeniyle kişilere bu şekilde sağlanan menfaatler ücret olarak kabul edileceğinden, Gelir Vergisi Kanunu'nun 61, 94, 103 ve 104 üncü maddelerine göre vergi tevkifatı yaparak 98 inci madde gereğince bağlı olunulan vergi dairesine bildirmesi gerekmektedir.

4.10.14. Ücretlilere Nakdi Olarak Ödenecek Yemek Bedelinin Gelir Vergisinden İstisna Edilmesinin Mümkün Olup Olmadığı[71]

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Ücretlerde Müteferrik İstisnalar" başlıklı 23'üncü maddesinde;

"Aşağıda yazılı ücretler Gelir Vergisi'nden istisna edilmiştir:

...

8. Hizmet erbabına işverenlerce yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler (İşverenlerce, işyerinde veya müştemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 800 000 lirayı (280 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2012 yılında uygulanmak üzere 11,70 TL.) aşmaması ve buna ilişkin ödemenin yemek verme hizmetini sağlayan mükelleflere yapılması şarttır. Ödemenin bu tutarı aşması halinde, aşan kısım ile hizmet erbabına yemek bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir.); ..." hükmü yer almaktadır.

71 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29.03.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-120.03.05.06-373 sayılı özelgesi.

Diğer taraftan aynı Kanunun 94'üncü maddesinde kimlerin tevkifat yapacağı belirtilmiş olup; (1) numaralı bendinde; hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup, ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç) 103 ve 104 üncü maddelere göre tevkifat yapılacağı hükmü yer almıştır.

Yukarıda yer alan hükümlere göre, işçilere verilecek yemek bedellerinin nakit olarak işçinin kendisine ödenmesi halinde, bu tutarların gelir vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmamakta olup, söz konusu ödemelerin ücret olarak kabul edilmesi ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 61, 94, 103 ve 104'üncü maddelerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

4.10.15. TUGS'a Kayıtlı Gemide Çalışan Personele Ödenen Ücretin Vergilendirilmesi[72]

4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı KHK'de Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 7'nci maddesinde, "Türk Uluslararası Gemi Siciline tescil edilen gemiler ve yatlar Türk Bayrağı çekerler.

Bu Kanun uyarınca Türk Bayrağı çeken gemiler ve yatlar millî mevzuatla tanınmış olan haklardan yararlanırlar. Ancak, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 823 üncü maddesi uyarınca Türk Bayrağı çekme hakkına sahip olmayan gemiler ve yatlar 815 sayılı Kabotaj Kanunu hükümlerinden yararlanamazlar.

Türk Bayrağının çekilmesine ilişkin hakların ihlalinde Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümleri uygulanır.";

12'nci maddesinde, "...

Türk Uluslararası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde çalışan personele ödenen ücretler gelir vergisi ve fonlardan müstesnadır. ..." hükmü yer almaktadır.

4.10.16. Almanya'da Üstlenilen İnşaat İşi İçin Türkiye'den Gönderilen İşçilere Türkiye'den Yapılan Ücret Ödemelerinden Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı [73]

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 1'inci maddesinde; "Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır." denilmiş, aynı Kanunun 3'üncü maddesinde ise "Aşağıda yazılı gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler:

1. Türkiye'de yerleşmiş olanlar;

2. Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları (Bu gibilerden, bulundukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla Gelir Vergisi'ne veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkur kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.)"

hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan, aynı Kanunun 4'üncü maddesinde de; ikametgahı Türkiye'de bulunanlar ile bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanların Türkiye'de yerleşmiş sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Almanya'da üstlenilecek inşaat işi için İŞKUR aracılığı ile temin edilen işçilerin ücretlerinin Türkiye'den ödenecek olması ve işçi-işveren ilişkisinin devam etmesi dolayı-

72 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.08.2013 tarih ve 62030549-125[5-2013/103]-1177 sayılı özelgesi.

73 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.09.2013 tarih ve 62030549-120[94-2012/1097]-1508 sayılı özelgesi.

sıyla söz konusu çalışanların Gelir Vergisi Kanununun 3'üncü maddesinin (2) numaralı bendi uyarınca tam mükellef sayılması, Türkiye içinde ve dışında elde ettiği tüm kazanç ve iratları üzerinden Türkiye'de gelir vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Yine Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesinde ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlanmış, aynı Kanunun 94'üncü maddesinin (1) numaralı bendiyle hizmet erbabına ödenecek ücretlerin 103 ve 104'üncü maddeleri kapsamında gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, "Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması 01/01/2011 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 01/08/2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Söz konusu Anlaşma'nın " Kapsanan Kişiler " başlıklı 1'nci maddesinde, Anlaşma'nın Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi olan kişilere uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Bu kişiler tarafından diğer Akit Devletten elde edilen kazançların hangi ülkede vergilendirileceğinin tespit edilebilmesi için öncelikle bu kişilerin hangi ülkede mukim olduklarının bilinmesi gerekmektedir.

Anlaşma'nın "Mukim" başlıklı 4'üncü maddesinin 1 ve 2 numaralı fıkraları;

"1. Bu Anlaşmanın amaçları bakımından, "bir Akit Devletin mukimi" terimi, bu Devlet, eyalet ve herhangi bir politik alt bölümü veya mahalli idaresi de dahil olmak üzere, o Devletin mevzuatı gereğince ev, ikametgah, kanuni ana merkez, yönetim yeri veya benzer yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle burada vergiye tabi olan herhangi bir kişi anlamına gelir. Ancak bu terim, yalnızca o Devletteki kaynaklardan elde edilen gelir nedeniyle, o Devlette vergiye tabi tutulan herhangi bir kişiyi kapsamaz.

2. 1 inci fıkra hükümleri dolayısıyla bir gerçek kişi her iki Akit Devletin de mukimi olduğunda, bu kişinin durumu aşağıdaki şekilde belirlenecektir:

a) bu kişi, yalnızca daimi olarak kalabileceği bir evin bulunduğu Devletin mukimi kabul edilecektir. Eğer bu kişinin her iki Devlette de daimi olarak kalabileceği bir evi varsa, bu kişi, yalnızca kişisel ve ekonomik ilişkilerinin daha yakın olduğu (hayati menfaatlerin merkezi olan) Devletin bir mukimi kabul edilecektir;

b) eğer kişinin hayati menfaatlerinin merkezinin yer aldığı Devlet belirlenemez ise veya her iki Devlette de daimi olarak kalabileceği bir evi yoksa bu kişi yalnızca kalmayı adet edindiği evin bulunduğu Devletin bir mukimi kabul edilecektir;

c) eğer kişinin her iki Devlette de kalmayı adet edindiği bir ev varsa veya her iki Devlette de böyle bir ev söz konusu değilse, bu kişi yalnızca vatandaşı olduğu Devletin mukimi kabul edilecektir;

d) eğer kişi her iki Devletin de vatandaşı ise veya her iki Devletin de vatandaşı değil ise, Akit Devletlerin yetkili makamları sorunu karşılıklı anlaşma yoluyla çözeceklerdir.» hükmünü öngörmektedir.

Buna göre, bir Devletin iç mevzuatında düzenlenen ev, ikametgah veya benzer yapıda herhangi bir kriter nedeniyle o Devlette vergi mükellefiyeti altına giren bir gerçek kişi, o Devletin mukimi kabul edilmektedir. Akit devletlerin iç mevzuatları gereğince kişinin aynı anda her iki Devletin de mukimi olması durumunda ortaya çıkan çifte mukimlik sorunu ise ikinci fıkrada yer alan kriterler sırasıyla uygulanmak suretiyle çözümlenecektir.

Almanya›da üstlenilecek inşaat işi için İŞKUR aracılığı ile temin edilen işçiler arasındaki iş akdinin süreceği ve personelin görevi süresince ücreti ve sosyal güvenlik primleri de Türkiye›den ödeneceğinden, söz konusu işçiler, iç mevzuatımız hükümleri çerçevesinde ve Türkiye-Almanya ÇVÖ Anlaşması›nın 4 üncü maddesi gereğince Türkiye mukimi olarak kabul edilebilecek ve tüm dünya gelirleri üzerinden Türkiye›de vergiye tabi olacaktır.

Söz konusu kişilerin Türkiye›nin yanı sıra, Almanya iç mevzuatınca bu ülkenin de mukimi olarak da kabul edilmesi durumunda kişinin mukimi olduğu Devlet, Anlaşmanın 4›üncü maddesinin ikinci fıkrasında yer alan kriterlerden önce yer alana öncelik verilmek suretiyle belirlenecektir.

Anlaşma'nın "Bağımlı Kişisel Faaliyetler"i düzenleyen 15›inci maddesinin 1 ve 2 numaralı fıkraları;

"1. 16, 18, 19 ve 20 nci maddelerin hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet mukiminin bir hizmet dolayısıyla elde ettiği maaş, ücret ve diğer benzeri gelirler, bu hizmet diğer Akit Devlette ifa edilmedikçe, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Hizmet diğer Devlette ifa edilirse, buradan elde edilen söz konusu gelir bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. 1 inci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette ifa ettiği hizmet dolayısıyla elde ettiği gelir, eğer:

a) gelir elde eden kişi, diğer Devlette, ilgili mali yıl içinde başlayan veya biten herhangi bir 12 aylık dönemde, bir veya birkaç seferde toplam 183 günü aşmayan bir süre kalırsa, ve

b) ödeme, diğer Devletin mukimi olmayan bir işveren tarafından veya bu işveren adına yapılırsa, ve

c) ödeme, işverenin diğer Devlette sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılmazsa

yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir.» hükmünü öngörmektedir.

Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi"ni düzenleyen 22'nci maddesinin 1/a numaralı fıkrasında; "Türkiye dışındaki bir ülkede ödenen verginin Türk vergisinden mahsubuna ilişkin Türk mevzuatı hükümleri saklı kalmak üzere (bu hükümler buradaki genel prensipleri değiştirmeksizin zaman zaman tadil edilebilir), bir Türkiye mukiminin, Almanya'daki kaynaklardan elde ettiği gelir (kazançlar ve vergiye tabi gelirler dahil) üzerinden, Almanya mevzuatı gereğince ve bu Anlaşmaya uygun olarak ödenecek Alman vergisinin, söz konusu gelir üzerinden alınacak Türk vergisinden mahsubuna izin verilecektir. Bununla birlikte bu mahsup, söz konusu gelire atfedilebilen, mahsuptan önce hesaplanan Türk vergisi miktarını aşmayacaktır.» hükmü yer almaktadır.

Buna göre, anılan personellerin Anlaşma'nın 4'üncü maddesi çerçevesinde Türkiye mukimi olduğu tayin edilmişse, bu kişinin Almanya'da ifa ettiği hizmetler bakımından 15/2'nin (a), (b) ve (c) bentlerinde yer alan üç koşulun bir arada gerçekleşmesi durumunda vergileme hakkı yalnızca Türkiye'ye ait olacak; birinin ihlal edilmesi halinde ise Almanya'nın da bu ücret gelirlerinden vergi alma hakkı olacaktır. Böyle bir durumda yol açılacak çifte vergilendirme ise, Anlaşma'nın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi"ne ilişkin 22'nci maddesi hükümlerince önlenecek olup, anılan maddenin 1 numaralı fıkrası çerçevesinde ücret gelirleri için Almanya›da ödenen vergi tutarı Türkiye'de bu türden gelirlere ilişkin ödenecek vergiden mahsup edilebilecek, bununla beraber bu mahsup, söz konusu gelir için mahsuptan önce hesaplanan Türkiye'deki vergiyi aşmayacaktır.

4.10.17. 700 Konutlu Sitede Çalıştırılan Temizlik Elemanı, Bahçıvan, Elektrikçi, Sıhhi Tesisatçı ve Güvenlik Görevlisine Ödenen Ücretler İle Dışardan Sağlanan Hizmetlerin Vergilendirilmesi[74]

Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre; ücretleri vergiden istisna edilmesi öngörülen hizmetçiler; özel fertler tarafından evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan sair yerlerde çalıştırılan orta hizmetçisi, bahçıvan, kapıcı, kaloriferci gibi hizmet erbabıdır. Bu itibarla, ticaret mahalli olmayan sitelerde çalıştırılan bahçıvana yapılan ücret ödemelerinin Gelir Vergisi Kanununun 23'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (6) numaralı bendi kapsamında gelir vergisinden müstesna tutulması; temizlik elemanı, elektrikçi, sıhhi tesisatçı ve güvenlik görevlisi olarak çalıştırılanların ise hizmetçi kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından, bu kişilere yapılan ücret ödemelerinden Gelir Vergisi Kanununun 61, 94, 103 ve 104'üncü maddelerine göre vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

4.10.18. Manevi Tazminat Ödemesi Üzerinden Gelir Vergisi Tevkifatı Yapılıp Yapılmayacağı[75]

Tazminat kavram olarak maddi ve manevi anlamda uğranılan zarar karşılığında ödenen para ya da ödeneği ifade etmekte olup, kişilerin mal varlığında meydana gelen eksilmeyi karşılamaya yönelik olarak yapılan ödemeler maddi tazminat kavramının konusunu oluştururken, mal varlığı dışındaki hukuki değerlere yapılan saldırılarla meydana getirilen eksilmenin giderilmesi ve zarara uğrayan şahsın manevi varlığında meydana gelen tahribatın kısmen de olsa hafifletilmesine yönelik ödemeler ise manevi tazminatın konusunu oluşturmaktadır.

Buna göre, kişilerin manevi değerlerinde sebep olunan zararı tazmin amacıyla mahkeme kararıyla maddi bir bedel olarak tayin edilen, ancak fiili bir çalışma ya da hizmetin karşılığı olmayan manevi tazminatın, bir işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak bir hizmet karşılığı yapılan bir ödeme olmaması nedeniyle ücret olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamakta, dolayısıyla da söz konusu ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmaması gerekmektedir.

4.10.19. Banka Kredisi İçin Ödenen Hayat Sigortası Priminin Bordroda Ücret Matrahından İndirilmesi[76]

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde; "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez." hükmü yer almıştır.

Yine aynı Kanunun 63 üncü maddesinin birinci fıkrasında ücretin gerçek safi değerinin işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından, aynı maddede 1 ila 5 inci bentlerde sayılan indirimler yapıldıktan sonra kalan miktar olduğu hükme bağlanmış olup, söz konusu fıkranın 3 üncü bendinde ise "(6327 sayılı Kanunun 5.maddesiyle değişen bent; Yürürlük 01.01.2013) Sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş

74 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10.10.2013tarih ve 84098128-120.03.05.06[23-2013-2]-614 sayılı özelgesi

75 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.08.2014 tarih ve 84098128-120.03.04[61-2014/4]-495 sayılı özelgesi

76 Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.08.2013 tarih ve 49327596-120[GVK-2013.16]-207 özelgesi.

olması şartıyla; ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortası poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, sağlık, hastalık, engellilik, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler (İndirim konusu yapılacak primler toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Bakanlar Kurulu bu bentte yer alan oranları yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir.)." hükmüne yer verilmektedir.

Öte yandan, konuya ilişkin olarak çıkarılan 85 No'lu Gelir Vergisi Sirküleri'nde;

"8.2. Ödenen Şahıs Sigorta Primlerinin Ücret Matrahının Tespitinde İndirimi.

6327 sayılı Kanunun 5 inci maddesiyle Gelir Vergisi Kanununun 63 üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde yapılan değişiklik uyarınca, 1/1/2013 tarihinden itibaren, vergiye tabi ücret matrahının tespitinde, bireysel emeklilik dışında kalan şahıs sigortaları için ödenen primlerin elde edilen ücretin % 15'ine kadar olan kısmı ücret matrahının tespitinde indirilebilecektir.

Vergiye tabi ücret matrahının tespitinde dikkate alınacak sigorta primleri; sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması şartıyla;

- Ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait birikim priminin alındığı hayat sigortası poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin %50'si ile

- Ölüm, kaza, sağlık, hastalık, engellilik, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerden, müteşekkildir.

İndirim konusu yapılacak primlerin toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamayacaktır. Yıl içinde asgari ücret tutarında meydana gelebilecek değişiklikler, indirim yapılacak tutarların hesabında dikkate alınacaktır.

10. Diğer Hususlar

...

- Konut, taşıt ve tüketici gibi kredilerin kullanımı sırasında bu kredilere bağlı olarak ilgili bankalarca yapılan hayat sigortası poliçelerine ilişkin ödenen primler, Gelir Vergisi Kanununun 63 üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinin uygulamasında indirim olarak dikkate alınabilecektir. ..."

şeklinde açıklamalara yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortası gurubunda yer alan tüm sigorta primleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin %50'si ile birikimli sigortaların dışında kalan yaşam teminatı içeren sigorta primlerinin tamamı ödendiği ayda elde edilen ücretin % 15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşmaması ve prim ödeme belgesinin primin ait olduğu ay içinde ibraz edilmesi halinde ücretin safi değerinin tespitinde ücret matrahından indirilmesi mümkündür.

Buna göre, eş adına ölüm teminatlı prim iadeli hayat sigortaları için ödenen primlerin tamamının, ödendiği ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşmaması koşuluyla ücret matrahından indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

4.10.20. İflas Ertelemesi veya Başka Nedenlerle Atanan Kayyumlara Ödenen Ücretlerin Vergilendirilmesi[77]

Mahkemelerce iflas ertelemesi veya başka bir nedenle firmaya kayyım atandığı durumda bu kayyımlara yapılan aylık ödemelerin direkt kayyımlara değil de asliye ticaret mahkemesine yapılmasından hareketle belirtilerek bu ödemeler nedeniyle gelir vergisi ve damga vergisi kesintisi yapılıp yapılmayacağı hususu aşağıda açıklanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde, "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez." hükmü yer almıştır.

… Bu hüküm ve açıklamalara göre, iflas ertelemesi nedeniyle atanan kayyıma Asliye Ticaret Mahkemesi aracılığı ile yapılan aylık ödemelerin ücret ödemesi olarak değerlendirilmesi ve Gelir Vergisi Kanununun 61, 94, 103 ve 104 üncü maddeleri gereğince gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir.

Diğer taraftan Damga Vergisi Kanununun 8 inci maddesi kapsamında resmi daire olan asliye ticaret mahkemelerine yapılan ödemeler nedeniyle damga vergisi kesintisi yapılmayacak, ancak ilgili mahkemeler tarafından kişi konumundaki kayyımlara yapılacak ödemeler sırasında düzenlenen kağıtların Kanuna ekli (1) sayılı tablonun IV/1-b fıkrası uyarınca damga vergisine tabi tutulması ve verginin ilgili mahkeme tarafından kesinti suretiyle tahsil edilerek ödenmesi gerekmektedir.

4.10.21. Aralık 2014 - Ocak 2015 dönem ücretinin 2014 yılında tahakkuk ettirilen tutarının vergilendirilmesi[78]

Memur ve işçi olarak çalışan ücretlilere 15 Aralık-14 Ocak dönemi itibariyle yapılan ödemelere uygulanan gelir vergisi tarifesi hakkındaki açıklamalara 166 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer verilmiş olup söz konusu Tebliğin "5. MEMUR VE İŞÇİ OLARAK ÇILAŞAN ÜCRETLİLERE 15 ARALIK-14 OCAK DÖNEMİ İTİBARİYLE YAPILAN ÖDEMELERE UYGULANAN ÖZEL İNDİRİM VE VERGİ TARİFESİ" başlıklı bölümünde, "… 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 96 ncı maddesinde, vergi tevkifatının, 94 üncü madde kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanacağı belirtilmiş, hesaben ödeme ise, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemler olarak tanımlanmıştır. Aynı Kanunun 98 inci maddesinde de, "94 üncü madde gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri kârlar ve iratlar ve bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi yaın 20'nci günü akşamına kadar, ödeme ve tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar…" hükmü yer almıştır.

……..

Bu nedenle, 15 Aralık-14 Ocak dönemine ilişkin ücret ödemeleri 15 Ocak tarihinde yapıldığından, bu döneme ait ücretlerin vergilendirilmesinde 15 Ocak tarihinde geçerli olan vergi tarifesinin esas alınması gerekmektedir.

---

77 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.09.2015 tarih ve 62030549-120[94-2015/256]-81150 sayılı özelgesi.

78 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.09.2015 tarih ve 38418978-120[94-15/22]-930 sayılı özelgesi.

4.10.22. Yurt Dışından (Fransa) Elde Edilen Özel ve Devlet Emeklilik Gelirinin Vergilendirilmesi[79]

Gelir Vergisi Kanunu'nun ücretlerdeki istisnaları düzenleyen 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının 13 numaralı bendine göre, yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Konu ile ilgili olarak 9.2.1986 tarih ve 19014 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 147 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin "b) Yabancı Ülkelerde Bulunan Sosyal Güvenlik Kurumları Tarafından Ödenen Emekli, Malûliyet, Dul ve Yetim Aylıkları" başlıklı bölümünde;

"193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesine 3239 sayılı kanunun 42 nci maddesi ile eklenen 13 numaralı bent hükmü ile; yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları vergiden müstesna tutulmuştur.

Bu nedenle, uluslararası kuruluşlar bünyesinde kurulu (Birleşmiş Milletler Teşkilatı, Nato gibi) sosyal güvenlik kurumları dahil olmak üzere, yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları, 1 Ocak 1986 tarihinden itibaren Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin 11 numaralı bendinde yer alan istisna hükmü ile ilgilendirilmeksizin tamamı vergiden müstesna tutulacaktır." açıklamasına yer verilmiştir.

193 Sayılı Gelir vergisi Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında tevkifat yapmak zorunda olan mükellefler sayılmış, birinci bendinde de hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç) Kanunun 103 ve 104 üncü maddelerine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği hükmüne yer verilmiş olup, 95 inci maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde ise ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabının gelirlerini yıllık beyanname ile bildirecekleri hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, Türkiye ile Fransa arasında 01.01.1990 tarihinden bu yana uygulanmakta olan "Türkiye Cumhuriyeti ile Fransa Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması"nın "Emekli, Dul, Yetim ve Maluliyet Maaşları"nı düzenleyen 18 inci maddesinde;

"1. 19 uncu maddenin 1 inci fıkra hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet mukimine geçmiş çalışmalarının karşılığında ödenen emekli maaşları ve bu kişiye sağlanan diğer benzeri menfaatler, yalnızca bu devlette vergilendirilebilecektir. bu hüküm aynı zamanda bir Akit Devlet mukimine sağlanan ömür boyu gelire de uygulanacaktır.

2. Uğranılan şahsi zararları tazmin etmek üzere, bir Akit Devlet veya onun bir politik alt bölümü tarafından ödenen emekle maaşları ve sağlanan ömür boyu gelirler ile yapılan diğer devamlı veya arızi ödemeler, yalnızca bu Devlette vergilendirilebilir."

hükümleri yer almaktadır.

Bu itibarla, Fransa ile imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının 18 inci maddesinin birinci fıkrası hükümlerine istinaden, Türkiye mukimi olanlara yapılacak emeklilik ödemeleri yalnızca Türkiye'de vergilendirilebilecektir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Fransa'da bulunan sosyal güvenlik kurumlarından alan Türkiye mukimlerinin emekli maaşları Türkiye'de gelir vergisinden istisna edilmiş

79 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.09.2015 tarih ve 38418978-120[23-15/9]-928 sayılı özelgesi.

olup, bu gelirleri dolayısıyla Türkiye'de tevkifat yapılmayacağı gibi yıllık beyanname verilmesine de gerek bulunmamaktadır.

Ancak, yabancı ülkelerde bulunan Sosyal Güvenlik Kurumları haricinde tarafınıza yapılan emeklilik ödemelerinin tevkif suretiyle vergilendirilmemiş ücret geliri olarak Gelir Vergisi Kanununun 95 inci maddesine göre yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

4.10.23. Elçilik ve Konsolosluklarda Çalışan Türk Vatandaşlarının Elde Ettiği Ücret Gelirinin Vergilendirilmesi[80]

Gelir Vergisi Kanununun "Diplomat muaflığı" başlıklı 15 inci maddesinde; "Yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (Fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o memleketin uyrukluğunda bulunan memurları, Türkiye'de resmi bir göreve memur edilenler bu sıfatlarından dolayı ve karşılıklı olmak şartıyla Gelir Vergisi'nden muaftırlar" hükmü yer almıştır.

Aynı Kanunun "Ücret istisnası" başlıklı 16 ncı maddesinde ise «Yabancı elçilik ve konsoloslukların 15 inci maddeye girmeyen memur ve hizmetlilerinin yalnız bu işlerinden dolayı aldıkları ücretler karşılıklı olmak şartıyla Gelir Vergisi'nden istisna edilir." hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde "Ücret işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir" hükmü yer almış olup, aynı Kanunun 94 üncü maddesinde ise tevkifat kapsamına giren ödemeler bentler halinde sayılarak bir numaralı bendinde; hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç) 103 ve 104 üncü maddelere göre vergi tevkifatı yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Öte yandan; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Tevkifata tabi olmayan ücretler" başlıklı 95 inci maddesinde; "Aşağıda yazılı hizmet erbabının ücretleri hakkında vergi tevkif usulü cari olmaz;

...

2- 16 ncı maddede yazılı istisnadan faydalanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlileri;

...

Bunlar gelirlerini, bu kısmın 2 nci bölümündeki hükümlere göre, yıllık beyanname ile bildirirler." hükmüne yer verilmiştir.

Bu çerçevede, Elçlik ve Konsolosluklardan elde edilen ücretlerin Gelir Vergisi Kanununun 16 ncı maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmekte olup, anılan maddede yer alan istisnadan yararlanılabilmesi için de karşılıklı olmak şartının sağlanması gerekmektedir.

Buna göre, ülkemizde bulunan yabancı büyükelçilik ve konsolosluklarında çalışan Türk vatandaşı ve diğer ülke vatandaşlarına ödenen ücretlerin karşılıklı olarak gelir vergisinden istisna tutulabilmesi için yabancı ülkelerde bulunan Türk Büyükelçilik ve Konsolosluklarında çalışan Türk vatandaşı ve diğer ülke vatandaşı personelin ücretlerinin de gelir vergisinden istisna olması gerekmektedir.

Sonuç olarak, karşılıklı olmak şartının sağlanması halinde büyükelçilik ve konsolosluklarında alınan ücretler Gelir Vergisi Kanununun 16 ncı maddesine göre gelir vergisinden istisna edilecek ve söz konusu ücret geliri için yıllık gelir vergisi beyannamesi

80 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.05.2015 tarih ve 38418978-120[61-14/14]-554 sayılı özelgesi.

verilmeyecektir.

Ancak, karşılıklı olmak şartının sağlanmaması durumunda söz konusu ücret gelirin yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerektiği tabiidir.

Bu durumda, Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi"ne ilişkin 23 üncü maddesinin 1/a bendi uyarınca, Türkiye'de ödediğiniz verginin elçiliğin sahibi olduğu ülkede ödenecek vergilerden mahsup edilmesi gerekmektedir.

4.10.24. IPA Projelerinde Çalışan Türk Vatandaşlarının Elde Ettiği Ücret Gelirinin Vergilendirilmesi [81]

Türkiye ile Avrupa Birliği arasında 11.07.2008 tarihinde imzalanan ve 5824 sayılı Kanun ile onaylanması uygun bulunan Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA) Çerçeve Anlaşması'nın vergi istisnalarına ilişkin usul ve esaslar, 8.5.2009 tarih ve 27222 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Sıra No.lu Türkiye-Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA) Genel Tebliği'nde belirlenmiştir.

Anılan Anlaşma'nın 26/2-c maddesine göre, Türk vatandaşı olmayan ve Türkiye'de ikamet etmeyen gerçek kişiler tarafından, Avrupa Topluluğu (AT) Sözleşmelerinin ifasından elde edilen gelirler Türkiye'de gelir vergisine tabi tutulmaz.

Anılan Anlaşma'da, Türk vatandaşı olan ve Türkiye'de ikamet eden personele AT Sözleşmesi kapsamında yaptıkları görev nedeni ile ödenen ücretlerin gelir vergisinden istisna olduğuna dair herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, yurt dışında mukim kuruluş tarafından Türkiye'de ifa edilen hizmet dolayısıyla (Proje koordinatörlüğü) yapılan ve yurt dışında herhangi bir vergi kesintisine tabi tutulmayan ödemelerin, ücret kapsamında değerlendirilerek Türkiye'de gelir vergisine tabi tutulması, söz konusu ücret ödemelerinin doğrudan doğruya yurt dışından yapılması nedeniyle Gelir Vergisi Kanununun 95 nci maddesine göre yıllık gelir vergisi beyannamesi ile ikametgâhın bulunduğu yer vergi dairesine beyan edilmesi gerekmektedir.

81 Rize Defterdarlığı'nın 25.05.2015 tarih ve 85550353-120[2014-2]-8 sayılı özelgesi.

5. SERBEST MESLEK KAZANÇLARI

Serbest Meslek Kazancı, Gelir Vergisi Kanununun 65 inci maddesinin birinci fıkrasında; "Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır." şeklinde tanımlanmış, Serbest Meslek Faaliyeti ise aynı maddenin 2'nci fıkrasında; "Sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin, işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır." şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanıma göre bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olarak nitelendirilebilmesi için söz konusu faaliyetin;

- Sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması,
- Ticari mahiyette olmaması,
- Bir işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması,
- Süreklilik göstermesi

unsurlarının tamamını taşıması şart olup, aksi takdirde yapılan faaliyet serbest meslek faaliyeti olarak adlandırılamayacaktır.

Ancak, yukarıda belirtilen unsurların tamamına sahip olmamakla birlikte, bazı faaliyetler özelliklerinden dolayı, Gelir Vergisi Kanununun 66 ncı maddesinde serbest meslek faaliyeti, bu faaliyetleri gerçekleştirenler ise serbest meslek erbabı olarak sayılmıştır.

5.1. SERBEST MESLEK ERBABI

5.1.1. Genel Tanımlama Çerçevesinde Serbest Meslek Erbabı Olanlar

Gelir Vergisi Kanununun 66'ncı maddesinde; "Serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde icra edenler, serbest meslek erbabı olarak tanımlanmış ve yine aynı maddede serbest meslek faaliyetinin yanında, meslekten başka bir iş veya görevle devamlı olarak uğraşılmasının bu vasfı değiştirmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla serbest meslek erbabı olan bir kimse aynı zamanda ticari kazanç sahibi veya ücretli de olabilir. Bu durum onun serbest meslek erbabı olma niteliğini değiştirmez.

Örneğin, inşaat müteahhitliği faaliyeti dolayısıyla ticari kazanç sahibi olan bir mimarın aynı zamanda sahibi olduğu büroda sürekli olarak proje çizimi yapması serbest meslek faaliyeti, bu faaliyetten elde ettiği gelir ise serbest meslek kazancıdır.

Serbest meslek erbabının tanımına göre, bir kişinin serbest meslek erbabı sayılabilmesi için hem serbest meslek faaliyetinde bulunması, hem de bu faaliyeti mutad meslek halinde yapması gerekmektedir. Serbest meslek faaliyetinin devamlı (mutad meslek) olarak yapılıp yapılmadığı Vergi Usul Kanununun 155 inci maddesinde sayılan ölçüler çerçevesinde saptanacaktır.

5.1.2. Kanunda Yapılan Belirleme Sonucu Serbest Meslek Erbabı Sayılanlar

Yukarıda yaptığımız tanımdaki unsurları taşıyan mükellefler serbest meslek erbabı olarak vergiye tabi olacaklardır. Bu genel kuralın yanı sıra bazı faaliyet türleri ile uğraşan mükelleflerin söz konusu tanımlama çerçevesinde serbest meslek erbabı olup olmayacağı yönündeki tereddütleri gidermek maksadıyla Gelir Vergisi Kanununun 66'ncı maddesinin ikinci fıkrası ile aynı kanunun 65' inci maddesinin üçüncü fıkrasında tek tek sayılmak suretiyle bu faaliyetlerin serbest meslek faaliyeti olduğu hükme bağlanmıştır. Bunlar:

1. Gümrük komisyoncuları, bilumum borsa ajan ve acentaları, noterler, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar;

2. Bizzat serbest meslek erbabı tarifine girmekle beraber serbest meslek erbabını bir araya getirerek teşkilat kurmak veya bunlara sermaye temin etmek suretiyle veya sair suretlerle serbest meslek kazancından hisse alanlar;

3. Serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditeler;

4. Dava vekilleri, müşavirler, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçıları;

5. Vergi Usul Kanununun 155 inci maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar (Şartlardan en az ikisini taşımayanlar ile köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyette bulunanların bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden muaftır.)

Bu işler dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılırlar.

Ayrıca Gelir Vergisi Kanununun 65 inci maddesinin 3 üncü fıkrasında, tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançların, serbest meslek kazancı olduğu hükme bağlanmıştır.

Bununla beraber Gelir Vergisi Kanununun 65. ve 66. maddelerinde kanunen serbest meslek faaliyeti olarak sayılanların dışında kalan ancak uygulamada serbest meslek kazancı kapsamına giren faaliyetler aşağıda sayılmıştır:

- Öğretim üyeliği yanında yapılan ekspertizlik ve danışmanlık işinin yapılması halinde öğretim üyelerinin bu işlerden aldıkları tutarlar
- Türkiye'de bazı NATO tesislerinin fenni kontrol işlerinin yapılması
- Bir işverene tabi olmamak şartıyla şahsi bilgi ve ihtisasa dayanan reklamcılık-reklam resmi ve filmi hazırlama gibi faaliyetler
- Tüccarların ve serbest meslek erbabının icra işlerini takip edenlerin aldıkları hizmet bedelleri serbest meslek kazancıdır.
- Muhasebecilik işi
- Yabancı firmaların Türkiye'de yaptıkları montaj ve eğitim işleri sonucunda aldıkları tutarlar serbest meslek kazancıdır.
- Harita ve plân çıkarılması işi ile uğraşanlar
- Borsa tellalları
- Eczacılar (Türk Ticaret Kanunu'na göre)
- Kan alım satımıyla uğraşanlar

- Film artistleri, rejisörler ve ses sanatçılarının belli bir işyerine ve işverene bağlı olmaksızın yaptıkları çalışmalar serbest meslek faaliyetidir
- Noterlerin "Noterlikler Ortak Cari Hesabından" elde ettikleri gelirler
- Turist rehberleri
- Manken ve fotomodeller
- Ses ve saz ve sahne sanatçıları ve grupları

5.2. SERBEST MESLEK KAZANCININ TESPİTİ

Serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi ile ilgili düzenlemeler Gelir Vergisi Kanununun 67 ve 68 inci maddelerinde yapılmıştır. Serbest meslek kazancının tespitini düzenleyen 67 nci maddede; serbest meslek kazancının, bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ile diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden, bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan fark olduğu hükme bağlanmış ve kazancın Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tutulan serbest meslek kazanç defterine istinaden tespit edileceği belirlenmiştir. Görüldüğü üzere serbest meslek kazancında elde etme tahsil esasına bağlanmıştır.

5.2.1. Hasılat Kavramı

Gelir Vergisi Kanununun 67'nci maddesi hükmünde de yer aldığı üzere, serbest meslek kazancının tespitinde hasılat; bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ile diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen tüm menfaatler toplamıdır. Söz konusu maddenin birinci fıkrasında yapılan bu genel tanımlamadan hemen sonra izleyen fıkralarda ise bir kısım kazançların hasılat sayılıp, sayılmayacağına yönelik hükümlere yer verilmiştir. Bu hükümlere göre;

İkinci fıkrada, serbest meslek erbabının, müşteri veya müvekkilinden, serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde aldığı gider karşılıkları da hasılat sayılmıştır. Aynı maddenin dördüncü fıkrasında ise, vergi, resim, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz gibi hususlara harcanmak üzere müşteri veya müvekkilden alınan ve tamamen bu hususlarda harcanan para ve ayınların hasılat sayılmadığı belirtilmiştir. Fakat alınan paranın tamamının söz konusu işlere harcanması gerekir. Alınan paranın harcanmayan kısmı hasılat yazılmalıdır.

Örneğin; Bir avukat, müvekkilinden vekalet ücreti olarak 10.000 TL, duruşmada hazır bulunmak üzere İzmir'e gidiş-dönüş masraflarını karşılamak için 5.000 TL, mahkeme veznesine yatırılmak üzere yargı harcı olarak 1.000 TL, Bilirkişilik ücreti olarak ise 2.000 TL almıştır. Bu durumda örnekteki avukatın vekalet ücreti olarak aldığı 10.000 TL ile yol gideri olarak aldığı 5.000 TL' yi hasılat olarak dikkate alması gerekmektedir.

Aynı maddenin üçüncü fıkrasında amortismana tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde Vergi Usul Kanununun 328 inci maddesine göre hesaplanan müspet farkların hasılata ekleneceği hüküm altına alınmıştır. Buradan hareketle serbest meslek erbapları sahibi oldukları ve amortisman kayıtlarına dahil ettikleri amortismana tabi iktisadi kıymetleri satmaları halinde doğan kazancı serbest meslek kazancının tespitinde dikkate alacaklardır.

Yine aynı maddenin son fıkrasında ise, biletle girilen yerlerde faaliyette bulunan dar mükellefiyete tabi serbest meslek erbaplarına yönelik özel bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre, biletle girilen yerlerde faaliyette bulunan dar mükellefiyete tabi serbest meslek erbabı diledikleri taktirde, bilet bedellerinin tutarından bu bedellere dahil resim-

ler düşüldükten sonra kalan miktarın yarısının safı kazanç sayılmak suretiyle vergilendirilmesi yolunu seçebileceklerdir.

5.2.2. Elde Etme (Tahsil Esası)

Gelir Vergisi Kanununun 67'nci maddesinde, serbest meslek kazancında hasılatın elde edilmesi tahsil edilme şartına bağlanmıştır. Buna göre serbest meslek kazancında, yapılan hizmet karşılığında tespit edilen bedelin değil, sadece bu bedelin tahsil edilen kısmı hasılat olarak önem kazanmaktadır. Dolayısıyla, ister geçmiş, ister gelecek yıllara ait olsun tahsil edilmiş bulunan tüm bedeller, tahsil edilmiş olduğu dönemin hasılatı sayılacaktır.

Örneğin; Bir SMMM 2014, 2015 ve 2016 yıllarına kapsayan üç yıllık müşavirlik sözleşmesi karşılığında 30.000 TL'yi 2015 yılında bir seferde peşin almış ise, bu tutarın tamamı 2015 yılı geliri olarak beyana konu edilecektir. 2014 ve 2016 yıllarında ise bu sözleşme nedeniyle herhangi bir beyanda bulunulmayacaktır.

Diğer taraftan, Kanununun aynı maddesinde serbest meslek erbabının, haberdar olmaları kaydıyla namlarına kamu müessesesine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması ile; Serbest meslek kazancı olarak doğan alacağın başka bir şahsa temliki (Temlikin ivazlı olup olmadığına bakılmaz. İvazlı temliklerde ivazın tahsil şartı aranmaz) veya müşterisine olan borcu ile takasının; tahsil hükmünde olduğu belirtilmiştir. Serbest meslek kazançlarında elde etme, ilke olarak tahsilat esasına göre belirlenmekle birlikte uygulamada bazı özellik gösteren durumlar ortaya çıkmaktadır. Özellik gösteren bu durumlara aşağıdakileri örnek verebiliriz.

İşin Terki: Serbest meslek faaliyetinde bulunan bir mükellefin işini terk ettiği tarihte, hak ettiği halde henüz tahsil edilememiş alacaklarının veya henüz hak kazanılmamış alacaklarının bulunması mümkündür. Bu durumda tahsil edilememiş alacakların veya hak edilmemiş alacakların durumunun ne olacağı tartışma konusu olmaktadır. Vergi Usul Kanununun 161 inci maddesinde, işin bırakılması; "Vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesidir." şeklinde tanımlanmıştır. Kanun hükmüne göre, mükellefin vergiye tabi olmayı gerektiren muameleleri sona erdirmeden, işini bırakmış sayılmayacağı anlaşılmaktadır. Buna göre, tahsil edilecek alacaklar varken faaliyetin sona erdiği kabul edilemez. Tahsil edildiği yılın geliri olarak vergilendirilmesi gereken bu alacakların takip edilebilmesi için mükellefiyetin devam etmesi gerekir.

Memleketi Terk: Mükellefin memleketi terk etmesi halinde vergilendirme, işin terki durumundaki esaslara göre yapılır. Ancak, mükellef Türkiye'yi terk etmiş olduğundan, sonraki yıllara ilişkin gelirin, yine serbest meslek kazancı olarak ancak dar mükellefiyet esasında vergiye tabi tutulması gerekir.

Ölüm Hali: Ölüm halinde, mahiyet ve tutar itibariyle kesinlik kazanmış hasılatın, gelir vergisi beyannamesinin verileceği dört aylık süre içerisinde gerekirse icra ve mahkeme yoluyla takip edilerek matraha dahil edilmesi gerekir. Bu süre içerisinde, kesinlik kazanmamış hasılat veya kanuni takibe rağmen tahsil edilememiş alacaklar, tahsil edildikleri yılda kanuni mirasçıların geliri olarak vergilendirilmesi gerektiği görüşü bulunmaktadır.

Hizmet karşılığında elde edilen hasılatın, nakdi ödeme dışında, ayın veya diğer suretlerle sağlanan bir menfaat olması durumunda, hasılat kaydedilecek tutarın Vergi Usul Kanununun değerleme ölçülerinden "emsal bedel" ölçüsü esas alınarak değerlenmesi gerekir. Emsal bedelin tespiti ise Vergi Usul Kanununun 267. maddesinin üçüncü sırasında yer alan hüküm çerçevesinde takdir komisyonlarınca yapılacaktır. Ayın, para dışında kalan ve iktisap edilebilme imkânına sahip her türlü servet unsurunu içine alan

bir kavramdır. Bu kavrama, gayrimenkuller, her çeşit mal, zirai ürün, hisse senedi, tahvil, hazine bonosu vb. iktisadi kıymetlerin tamamı girer.

Örnek: Dayanıklı tüketim malları ticareti ile uğraşan bir mükellefe mali müşavirlik hizmeti veren bir serbest muhasebeci mali müşavir, vermiş olduğu müşavirlik hizmeti karşılığında müşterisinden para yerine buzdolabı almıştır. Bu durumda hasılatın tespiti açısından, mali müşavirin buzdolabının emsal bedel takdiri için takdir komisyonuna başvurması ve takdir komisyonunca belirlenecek değeri aynı döneme ilişkin serbest meslek kazancının tespitinde hasılat olarak dikkate alması gerekmektedir.

Yapılan hizmet karşılığında bedelsiz kiralamada bulunulması halinde ise emsal kira bedeli esas alınarak serbest meslek hasılatı belirlenecektir.

Döviz cinsinden elde edilen hasılatın tespitinde, ödeme gününün borsa rayici ile borsada rayici yoksa Maliye Bakanlığınca tespit edilen ve ödenme gününde geçerli kur üzerinden Türk parasına çevrilerek hasılat kaydedilecektir.

Serbest meslek kazançlarının tespitine ilişkin Gelir Vergisi Kanununun 67'nci maddesinin sondan önceki fıkrasında ise; yabancı para cinsinden yapılan ödemelerin, ödeme gününün borsa rayici ile borsada rayici yoksa, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek kur üzerinden Türk parasına çevrileceği hüküm altına alınmıştır. Maliye Bakanlığı'da, yayınlamış olduğu 130 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, yabancı para cinsinden yapılan ödemelerinin ödeme günündeki TC Merkez Bankasınca ilan olunacak döviz alış kuru üzerinden TL' ye çevrileceğini belirlemiştir.

5.3. SERBEST MESLEK KAZANCININ TESPİTİNDE İNDİRİLECEK GİDERLER

Serbest meslek kazancının tespitinde indirilecek giderlerin kapsamını belirleyen Gelir Vergisi Kanununun 68'inci maddesinde bazı gider türlerinin serbest meslek kazancının tespitinde hâsılattan indirilip indirilemeyeceği yeterince açık olmadığı için bu konu yıllardır tartışıla gelmiştir.

Nihayet, 5035 sayılı Kanunun 13'üncü maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun serbest meslek kazancının tespitinde hasılattan indirilecek giderleri düzenleyen "Mesleki Giderler" başlıklı 68' inci maddesinde yapılan düzenlemeler ile hem uygulamada mesleki kazancın tespitinde indirim konusu yapılıp yapılamayacağı tartışma konusu olan bir takım gider unsurlarına maddenin yeni şeklinde açıkça yer verilmek suretiyle konuyla ilgili tartışmalara son verilmiş, hem de serbest meslek kazancının tespitinde hasılattan indirilecek giderler ile ticari kazancın tespitinde hasılattan indirilecek giderler arasındaki farklılıklar büyük ölçüde giderilerek paralellik sağlanmıştır. Bu şekilde kazancın tespitinde indirilebilecek gider kalemleri açısından, ticari kazanç sahiplerine kıyasla serbest meslek erbabının aleyhine olan duruma da son verilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun "Mesleki Giderler" başlıklı 68' inci maddesinin 5035 sayılı Kanunun 13'üncü maddesi ile değişik şekli aşağıdaki gibidir.

"MADDE 68 - Serbest meslek kazancının tespitinde aşağıda yazılı giderler hasılattan indirilir:

1. Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler (İkametgahlarının bir kısmını işyeri olarak kullananlar, ikametgah için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını indirebilirler. İşyeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanı, ikametgahı kendi mülkü olup bunun bir kısmını işyeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabilirler.).

2. Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müştemilatındaki iaşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (bu primlerin ve aidatın

geri alınmamak üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla) ile 27 nci maddede yazılı giyim giderleri.

3. Mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri (seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak şartıyla).

4. Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar (amortismana tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde aynı Kanunun 328 inci maddesine göre hesaplanacak zararlar dahil).

5. Kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri.

6. Alınan mesleki yayınlar için ödenen bedeller.

7. Mesleki faaliyetin ifası için ödenen mal ve hizmet alım bedelleri.

8. Serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatlar.

9. Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen meslek, ilan ve reklam vergileri ile işyerleriyle ilgili ayni vergi, resim ve harçlar.

10. Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelenameye göre ödenen tazminatlar.

Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar gider olarak indirilemez."

Görüldüğü üzere 5035 Sayılı Kanunun 13'üncü maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun serbest meslek kazancının tespitinde hasılattan indirilecek giderleri düzenleyen "Mesleki Giderler" başlıklı 68' inci maddesi yeniden kaleme alınmış bulunmaktadır.

Bu düzenlemeler sonrasında, serbest meslek kazancının tespitinde indirilebilecek giderlere ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

5.3.1. Mesleki Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İçin Ödenen Genel Giderler

Kanun maddesinin 5035 sayılı Kanunla değişmeden önceki şekline bakıldığında maddenin birinci bendinde, serbest meslek kazancının tespitinde hasılattan indirilecek giderlerin neler olduğu tek tek ismen sayılmış, bu şekilde madde metninde ismen sayılmayan giderlerin indirilmesine ise imkân tanınmamıştır. Yine madde metninde "gibi v.b." edatlar da kullanılmadığından bu durumda indirilebilecek giderlerin kapsamını önemli ölçüde daralmasına yol açmıştır.

Maddenin 5035 Sayılı Kanunun 13'üncü maddesi ile yeniden kaleme alınan şeklinde ise; hangi tür giderlerin indirilebileceğine tek tek ismen yer verilmek yerine, maddenin birinci bendi "Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler" şeklinde değiştirilerek, serbest meslek faaliyetinin sürdürülebilmesi için yapılması zorunlu olan harcamaların tamamının genel giderler kapsamına alınarak indirimine imkân tanınmıştır. Bu şekilde maddenin eski şeklinde 1 ve 2. bentte sayılan genel giderlerin dışında kalan ve mesleki kazançla illiyet bağı bulunan tüm giderlerin genel giderler başlığı altında indirimi mümkün kılınmıştır. Yapılan düzenlemeyle aynı zamanda indirilebilecek giderler yönünden ticari kazancın tespitinde indirilebilecek giderleri düzenleyen GVK' nun 40. maddesinin 1'inci bendine de paralellik sağlanmıştır.

5035 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler sonrasında göre mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler kapsamında, hasılattan indirilebilecek giderlerin belli başlıları aşağıda özetlenmiştir.

5.3.1.1. Mesleki faaliyetin sürdürüldüğü işyerinin kirası

GVK'nun "Mesleki Giderler" başlıklı 68'inci maddesinin 5035 sayılı Kanunun 13'üncü maddesi ile değişik birinci bendinin parantez içi hükmüne göre; ikametgâhlarının bir kısmını işyeri olarak kullananlar, ikametgâh için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını indirebilirler. İşyeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanı, ikametgâhı kendi mülkü olup bunun bir kısmını işyeri olarak kullananlar ise amortismanın yarısını gider yazabilirler.

Yukarıdaki bent hükmüne göre serbest meslek kazancının tespitinde işyeri kirası ve amortismanların gider yazılmasında özellik gösteren durumlar aşağıda özetlenmiştir.

5.3.1.1.1. İşyerinin Kiralanmış Olması Hali:

Mesleki faaliyetin icra edildiği işyerinin üçüncü şahıslardan kiralanmış ve sadece işyeri olarak kullanılması durumunda, ödenen kira bedelleri hangi döneme ait olduğuna bakılmaksızın, ödenmiş olması şartıyla ödendiği dönemde gider yazılır. Diğer bir deyişle izleyen ya da geçmiş yıllara ilişkin olarak bu dönem içinde ödenen kiralar ödendikleri bu dönemde gider yazılacaklardır. Gelecek dönemlere ait peşin ödenen kiraların, işyerinin kira kontratında yazılı süreden önce boşaltılması gerekçesiyle geri alınması durumunda alınan kira bedeli alındığı yıla hasılat olarak kaydedilir.

Kiralanan yerin hem işyeri hem de mesken olarak kullanılması durumunda ise, ödenen kiraların maddenin eski şekline göre yarısı gider olarak yazılabilirken, 5035 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler sonrasında tamamının gider olarak indirilebilmesine imkân tanınmıştır. kiralanan yerin hem işyeri hem de mesken olarak kullanılması durumunda ödenen kiranın tamamının gider kabul edilmesinin doğal sonucu olarak kira ödemesinin tamamı üzerinden G.V.K.'nun 94 . maddesi çerçevesinde stopaj yapılması gerektiği de unutulmamalıdır.

Buna karşın ısıtma, aydınlatma ve diğer giderlerin öteden beri olduğu sadece yarısının gider olarak yazılması mümkün bulunmaktadır. Bu bent çerçevesinde kiralanan gayrimenkulün hem işyeri hem de konut olarak kullanılması durumunda her hal ve takdirde sayılan giderlerinin doğrudan yarısı gider yazılacak gayrimenkule ilişkin toplam kullanım alanından işyerine ve konuta düşen pay nispetinde ya da bir başka kıstas kullanmak suretiyle oranlama yapılmayacaktır.

Örnek: Bir serbest muhasebeci ikamet ettiği ve kira ile tutmuş olduğu üç odalı bir dairenin, bir odasında aynı zamanda mesleki faaliyetini de sürdürmektedir. Bu muhasebecinin 2015 yılı için ödediği toplam kiranın 12.000 TL ve yıl içinde ısıtma, aydınlatma ve su bedelleri için ödediği toplam tutarın ise 6.000 TL olduğunu kabul ettiğimizde, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilebilecek tutar 12.000 + (6.000 / 2) = 15.000 TL olacaktır.

5.3.1.1.2. İşyerinin Mülkiyetinin Serbest Meslek Erbabına Ait Olması Hali:

İşyerinin mülkiyetinin serbest meslek erbabının bizzat kendisine ait olması durumunda kira ödemesinden ya da emsal kira bedeli esasından hareketle kira giderinden bahsedilemeyecektir. Bu durumda; gayrimenkulün tamamının işyeri olarak kullanılması halinde bu işyerinin bulunduğu gayrimenkul için Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde hesaplanacak olan amortismanların tamamı, söz konusu gayrimenkulün hem işyeri hem mesken olarak kullanılması halinde ise aynı şekilde hesaplanacak amortismanların yarısı gider olarak indirim konusu yapılabilecektir. İşyerine ait amortisman giderlerinin hesabında, gayrimenkulün maliyet bedeli biliniyorsa maliyet bedeli, maliyet bedeli bilinmiyor ise de Vergi Usul Kanununun 268'inci maddesi hükmü uyarınca vergi değeri üzerinden amortisman ayrılacaktır.

İşyeri olarak kullanılan gayrimenkulün aynı esaslarla tamir-bakım, onarım ve sigorta masrafları gider olarak yazılabilecek, ancak gayrimenkulün iktisabında kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin olarak yapılan finansman giderleri gider yazılamayacaktır.

5.3.1.1.3. İşyerinin Mülkiyetinin Eşe veya Ortaklardan Birine Ait Olması Hali:

Serbest meslek erbabının, mesleki faaliyetini mülkiyeti eşine ait olan bir iş yerinde sürdürmesi halinde, bir kira bedeli belirlenmişse ödenen bu tutar, belirleme yok ise de emsal kira bedeli kadar bir tutar gider yazılabilecektir. Söz konusu kira giderinin ödemede bulunulan eş için gayrimenkul sermaye iradı olacağı unutulmamalıdır.

Ortaklık halinde serbest meslek faaliyetinin sürdürüldüğü ve işyerinin ortaklardan birine ait olduğu durumda, işyerinin mülk sahibi olan ortağa ödenen kira bedelinin tamamı gider yazılabilir. Fiilen kira ödenmediği durumda dahi işyerinin emlak vergisine esas değerinin % 5'i emsal kira bedeli olarak hesaplanmak suretiyle bu tutarın işyerinin sahibi olan ortak için gayrimenkul sermaye iradı sayılması diğer taraftan serbest meslek faaliyeti yönünden de gider yazılması gerekmektedir.

5.3.1.2. Aydınlatma ve Isıtma Giderleri:

Serbest meslek kazancı sahipleri, faaliyetlerini sürdürdükleri işyerlerine ait olarak yapmış oldukları aydınlatma ve ısıtma giderlerini hasılatlarından gider olarak indirebileceklerdir. Bu bent kapsamında ödenen; elektrik, ısıtmada kullanılan yakacağın türüne göre doğalgaz, odun, kömür, fuel-oil, mazot gaz yağı vb. alım giderlerini ya da merkezi ısıtma yapılan binalarda yakıt parası adı altında yapmış oldukları ödemeleri gider olarak yazabileceklerdir. Bu kapsamda tutarı henüz kesin olarak bilinemeyen veya bilinmekle beraber ödenmemiş olan elektrik, su, havagazı ve doğalgaz tüketim giderleri ilgili olduğu dönemde değil fiilen ödendiği dönemde gider olarak kabul edilecektir. Ayrıca, bir önceki bende ilişkin olarak yapmış olduğumuz açıklamalar doğrultusunda binanın hem işyeri hem de konut olarak kullanılması durumunda ödenen ısıtma ve aydınlatma giderlerin sadece yarısının gider olarak yazılması mümkün bulunmaktadır.

5.3.1.3. Telefon ve İnternet Giderleri:

Serbest meslek erbapları işyerlerinde bulunan ve işte kullandıkları telefonlar ile ADSL ve internet abonelikleri için ödedikleri faturaları gider yazabilmektedirler. Konut ve işyerinin aynı mekânda olması halinde ise bu giderlerinin yarısı gider olarak yazılabilecektir

Özel araç telefonları ve cep telefonlarına ilişkin haberleşme giderlerinin serbest meslek kazancının elde edilmesi ve idamesi ile açık ve doğrudan bir bağın bulunması, yapılan işin mahiyetine uygun olması ve iş hacmi ile paralel bulunması halinde serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkündür.

Ancak 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 39 uncu maddesinde düzenlenen ve 5228 Sayılı Kanunun 38 inci maddesiyle kimi değişikliklere uğrayan "Özel İletişim Vergisi", aynı maddenin son fıkrası hükmünde yer alan "Bu vergi, katma değer vergisi matrahına dahil edilmez, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider kaydedilmez ve hiçbir vergiden mahsup edilmez" hükmü çerçevesinde gelir vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmeyecektir. Dolayısıyla dönem içinde serbest meslek kazanç defterine gider yazılan özel iletişim vergilerinin gelir vergisi beyannamesinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak matraha eklenmesi gerekecektir.

Nitekim Maliye Bakanlığı'nca 14.10.2005 tarihinde yayınlanan 19 no'lu Kurumlar Vergisi Sirkülerinin 4. bölümünde de aynı hususa yer verilmiş bulunmaktadır. Örneğin; Bir işyerine ait sabit hatlı bir telefona ilişkin faturada haberleşme ücretinin 100 TL, özel iletişim vergisi tutarının 15 TL ve KDV tutarının ise 18 TL olduğu bir durumda vergi matrahının tespitinde gider olarak yazılabilecek azami tutar 100 TL olacaktır.

5.3.1.4. Kırtasiye Giderleri:

Yıl içinde alınan ve mesleki faaliyette kullanılan kalem, kağıt, zarf, makbuz mürekkep, bilgisayar sarf malzemeleri vb. diğer tüm kırtasiye giderleri mesleki kazancın tespitinde gider olarak hasılattan indirilebilir. Burada dikkat edilecek olan husus; yıl içerisinde satın alındığı halde aynı yılda tüketilmeyip, izleyen yıllarda tüketilmek üzere devreden kırtasiye malzemelerinin bedelinin ticari kazançlarda olduğu gibi gelecek aylara ya da yıllara ait gider olarak aktifleştirilmesine ve bu yıl giderlerinden çıkarılmasına gerek bulunmamasıdır. Serbest meslek kazançlarında gerek tahsil esası geçerli olduğu ve gerekse ticari kazançlarda olduğu gibi dönem sonunda envanter çıkarılması söz konusu olmadığından, yıl içerisinde alınan kırtasiye malzemeleri için yapılan ödemelerin tamamı satın alındığı yılda gider kaydedilir.

5.3.1.5. İşle İlgili Olarak Şehir İçi Ulaşım, Posta, Kargo Giderleri

Serbest meslek erbapları, faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları şehir içi ulaşım, posta, telefon ve odabaşı ücreti gibi çeşitli giderleri de, Vergi Usul Kanununda sayılan tevsik edici belgelere dayanarak mesleki kazancın tespitinde gerçek tutarları üzerinden gider yazabileceklerdir. Genel kural bu bent kapsamındaki giderlerin tevsik edici bir belgeye dayandırılması olmakla birlikte, yine Vergi Usul Kanununun 228'inci maddesi hükmü çerçevesinde, örf ve teamüle göre bir vesikaya dayandırılması mutat olmayan giderler ile vesika teminine imkân olmayan giderlerin gerçek miktarları üzerinden kayıtlara geçirilmesi ve miktarlarının işin genişliğine ve mahiyetine uygun bulunması şartıyla belgesiz olarak gider yazılması mümkündür.

5.3.2. Personel Giderleri

5035 sayılı Kanunla ile yapılan değişiklikler neticesinde; günümüzde serbest meslek mensuplarının yaygın bir şekilde yanlarında hizmetli ve işçi çalıştırdıkları göz önüne alınarak, hizmetli ve işçilere ilişkin iaşe, ibate, tedavi ilaç giderleri ile sigorta primleri ve emekli aidatlarının da indirim konusu yapılması hususu GVK'nun 68'inci maddesinin ikinci bendine eklenmiştir. Böylece GVK' nun ticari kazancın tespitinde indirilebilecek giderleri düzenleyen 40. maddesinin 2'nci bendine paralel düzenleme yapılmıştır.

Bu bent hükmü çerçevesinde serbest meslek erbabının hizmet akdine dayalı olarak çalıştırdığı eşine belli bir ücret ödemesi halinde söz konusu ödeme meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilebilir. Bu ödemeden Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi uyarınca gelir vergisi kesintisi yapılması gerekir. Bu kapsamda serbest meslek erbabı eşinin yanı sıra diğer yakınlarına ya da üçüncü şahıslara yapmış olduğu ücret ödemeleri ile bu ücretle ilgili SSK primi vb. yasal kesintileri gider olarak mesleki hasılatından düşebilecektir.

Bu hüküm kapsamında serbest meslek erbabınca yanlarında çalıştırdığı personele verilen yemek giderlerinin gider olarak kabul edilip edilemeyeceğine ilişkin olarak verilen bir muktezada;

"- İşverenlerce işyeri veya işyerinin müştemilatında yemek verilmesi suretiyle sağlanan menfaatlerin tamamının hasılattan gider olarak indirilebileceği,

- İşverenlerce işyeri veya işyerinin müştemilatı dışında kalan yerlerde hizmet erbabına yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerin ise, Gelir Vergisi Kanununun 23'üncü maddesinin 8'inci bendine göre belirlenen miktarı (2015 yılı için 13,00 TL, 2016 yılı için 13,70 TL) aşan kısmı ücret, bu tutara kadar olan kısmı ise mesleki genel gider olarak gider olarak mesleki hasılattan indirilebileceği" belirtilmiştir.

Ticari kazancın tespitinde personel giderlerinin tespitine ilişkin açıklamalarımız 5035 sayılı Kanunla yapılan düzenleme sonrasında aynen serbest meslek kazançları içinde geçerli olduğundan burada tekrar edilmemiştir.

5.3.3. Mesleki Faaliyet ile İlgili Yolculuk ve Konaklama Giderleri

Serbest meslek erbaplarının, mesleki faaliyetleri ile ilgili seyahat ve ikamet giderlerini, seyahat amacının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak şartıyla mesleki kazançlarının tespitinde gider olarak indirim konusu yapabileceklerine ilişkin hüküm, Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinin eski şeklinde 5'inci bentte düzenlenmiş iken, 5035 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrasında aynı hükme 3'üncü bentte yer verilmiş olup, bu hüküm çerçevesinde seyahat ve ikamet giderleri aşağıdaki şartlarla gider yazılabilecektir.

Bu bent çerçevesinde seyahat ve konaklama giderlerinin indirilebilmesi için;

a) Seyahatin mesleki faaliyetle ilgisi olması gerekir; Yapılan seyahatin işle ilgisinin olduğunun açıkça ortaya konabilmesi şarttır.

b) Seyahatin süresi amacıyla uyumlu olmalıdır; Seyahat kapsamında yapılacak olan işin tahmini süresi ile yapılan seyahatin süresinin uyumlu, kabul edilebilir olması gerekir. Örneğin; bir mali müşavirin birkaç faturanın karşıt incelemesi için Antalya'ya gittiğini iddia ettiği bir durumda, Antalya'da bir ay konaklanmış ise bu kabul edilebilir bir süre olmayacak ve yapılan konaklama giderlerinin işin yapılış süresini aşan kısmı gider yazılamayacaktır.

c) Seyahat mutad ulaşım vasıtaları ile yapılmalıdır; Yapılan seyahatin mutad yani alışılagelmiş ulaşım araçları ile yapılması da bir başka aranılan şarttır. Örneğin, otobüs ile gidilebilecek uzak bir mesafeye taksi tutularak ya da lüks bir binek oto kiralanarak gidilmesi, ya da Türk Hava Yollarının tarifeli seferinin olduğu bir yere özel uçak kiralanarak gidilmesi durumlarında yapılan harcamalar gider olarak kabul edilmez.

Bu bent çerçevesinde seyahat ve konaklama giderleri kavramına seyahatle ilgili olarak yapılan yol, konaklama, yeme ve içme giderleri dahildir.

5.3.4. Mesleki Faaliyette Kullanılan Tesisat ve Demirbaş Eşya ve Envantere Dahil Taşıtlar İçin Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Ayrılan Amortismanlar

Gelir Vergisi Kanununun 68'inci maddesinin 5035 sayılı Kanunla değişik dördüncü bendine göre, serbest meslek erbapları, mesleki faaliyette kullandıkları tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanları mesleki kazançlarının tespitinde gider olarak indirim konusu yapabilirler.

5.3.4.1. Tesisat ve Demirbaş Eşya İçin Ayrılan Amortismanlar

Serbest meslek erbapları mesleki faaliyetlerinde kullandıkları ve Vergi Usul Kanunun 313'üncü maddesine göre amortismana tabi olan iktisadi kıymetlerinden tesisat ve demirbaş eşya için aynı Kanun hükümlerine göre hesapladıkları amortismanları, Gelir Vergisi Kanununun 68'inci maddesinin 7'inci bendi hükmüne göre mesleki kazançlarının tespitinde gider olarak indirim konusu yapabilirler.

Bu bent çerçevesinde serbest meslek erbapları işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve aşınmaya yıpranmaya maruz bulunan ve değeri 2015 yılı için 880 TL'yi (2016 yılı için 900 TL) aşan tesisat ve demirbaş eşya için ayırdıkları amortismanları, değeri 2015 yılı için 880 TL'yi aşmayan tesisat ve demirbaşların bedelini ise amortismana tabi tutmayıp doğrudan gider yazabileceklerdir.

Bu bentle ilgili özellik arz eden bazı durumları kısaca aşağıda açıklanmıştır.

- Kazançlarını tuttukları serbest meslek kazancı defterine göre tespit edenlerin, Vergi Usul Kanununun mükerrer 298'inci maddesinde yer alan yeniden değerleme müessesesinden yararlanması ve aynı Kanunun mükerrer 315'inci maddesi hükmüne

göre azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayırması, son olarak da söz konusu Kanunun 328 inci maddesinin 4'üncü fıkrası çerçevesinde amortismana tabi iktisadi kıymetlerinin satışından doğan kazancı yenileme fonuna alması mümkün bulunmamaktadır. Ancak bilanço esasına göre defter tutan ve sermaye şirketi şeklinde mesleki faaliyette bulunan serbest meslek erbapları bu takdirde elde ettikleri kazanç bilanço esasına göre tespit edilen ticari kazanç olacağından bu vergisel avantajların tamamından yararlanma hakkına sahip olacaklardır.

- İşyerini aynı zamanda ikametgah olarak da kullanan serbest meslek erbabı, hem işte hem de özel hayatta kullanılan nitelikteki tesisat ve demirbaşlara ait amortismanların yarısını, sadece mesleki faaliyetiyle kullanılabilecek olan ve özel işlerinde kullanılması mümkün olmayan tesisat ve demirbaşlara ait amortismanların ise tamamını gider olarak yazabilir.

- Aynı bendin parantez içi hükmüne göre; mesleki faaliyette kullanılan ve envantere dahil bulunan amortismana tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde Vergi Usu1 Kanununun 328 inci maddesi hükmüne göre hesaplanacak zarar, mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılır. Diğer taraftan, mesleki faaliyette kullanılan tesisat ve demirbaş eşyanın yangın, deprem, su basması vb. tabi afetler sonucunda tamamen veya kısmen kullanılamaz hale gelmesi durumunda, söz konusu zararlara karşılık gelmek üzere sigorta şirketlerinden alınan sigorta tazminatlarının, zarara uğrayan iktisadi kıymetin net değerinden az olması durumunda sadece aradaki fark gider yazılabilir.

Mesleki faaliyette kullandıkları tesisat ve demirbaşların normal tamir ve bakım ve temizleme giderleri dışında, iktisadi kıymetini devamlı artıran giderler doğrudan gider yazılmayıp amortisman yoluyla itfa edilir.

Diğer taraftan, 2015 yılı sonu itibariyle amortisman ayrılırken aşağıdaki hususların da göz önüne alınması gerekmektedir.

- 01.01.2004 tarihinden sonra satın alınan ATİK'ler için 333, 339, 365, 389, 399, 406, 418, 439 ve 458 no'lu VUK Genel Tebliğlerinde yer alan faydalı ömür süreleri ve amortisman oranları esas alınarak amortisman ayrılacaktır.

- VUK 320. maddesi hükmüne göre; "Amortismanın herhangi bir yıl ayrılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir şekilde yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz." Bu hüküm çerçevesinde 333, 339, 365, 389, 399, 406, 418, 439 ve 458 no'lu VUK Genel tebliğlerinde yer alan oranlardan daha az oranda amortisman ayırmak suretiyle amortisman süresinin uzatılması mümkün bulunmamaktadır. Uzatıldığı takdirde bu yıllara isabet eden amortismanlar vergi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınmayacaktır.

- 5228 Sayılı Kanununla VUK'nun mükerrer 315 inci maddesinde yapılan değişikliğe göre; "Azalan bakiyeler usulünde amortisman oranı % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır." Bu nedenle, mükelleflerin azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayırma yöntemini seçmeleri durumunda, ayrılabilecek amortisman oranı % 50'yi geçemeyecektir.

5.3.4.2. Envantere Dahil Taşıtlar İçin Ayrılan Amortismanlar

Kanunun 4'üncü bent hükmüne göre, envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar da mesleki kazançların tespitinde gider olarak indirim konusu yapabilecektir.

Söz konusu hükme göre; serbest meslek erbaplarının bu imkandan yararlanabilmek için, binek otomobillerinin envantere dahil olması şarttır. Öteden beri faaliyette

bulunan serbest meslek erbabı işlerinde kullandıkları halde envanterlerine dahil etmedikleri binek otomobillerini maliyet bedeli ile envanterlerine dahil edebilecek, maliyet bedelinin tespit edilememesi veya bilinmemesi halinde ise binek otomobilleri, mükellefler tarafından alış tarihindeki rayice göre tahmin olunacak bedeli ile envantere dahil edecektir.

Bu şekilde envantere dahil edilecek binek otomobillerin maliyet bedeli veya alış tarihindeki rayice göre tahmin olunacak bedelinden, otomobilin iktisap tarihinden envantere alınma tarihine kadar ayrılması gereken amortisman tutarlarının indirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla amortisman süresinin başlangıcı binek otomobilinin iktisap edildiği tarih olacaktır. Amortisman süresi dolmamış ise kalan süre için amortisman ayrılabilecektir.

Serbest meslek erbabı tarafından iktisap edilen binek otomobilleri maliyet bedeli üzerinden envantere alınacak ve bu bedel üzerinden amortisman ayrılacaktır.

Serbest meslek erbaplarının azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayırmaları mümkün değildir. Öte yandan binek otomobillerinin envantere dahil edildiği hesap dönemi için ay kesri tam sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılacaktır.

Örnek: Serbest meslek erbabı Bayan (C), 15.06.2015 tarihinde 60.000 TL bedelle satın aldığı binek otomobilini envanterine dahil etmiştir. Bu durumda Bayan (C) 2015 yılında binek otomobiline kıst dönem için amortisman hesaplayacak ve hesapladığı bu tutarı amortisman gideri olarak dikkate alacaktır. Bunun içinde, tam yıl için hesaplanacak amortisman tutarı olan (60.000 x % 20) = 12.000. -TL' den 2015 yılında işletmede kaldığı döneme isabet eden, [(12.000/ 12) x 7 ay) = 7.000 -TL gider olarak düşülebilecek tutar olacaktır.

5.3.5. Kiralanan veya Envantere Dahil Olan Taşıtların Giderleri

Maddenin 5035 sayılı Kanunla yeniden kaleme alınan beşinci bendi ile de uygulamada yer alan tartışmalı hususlardan birine daha son verilerek, envantere dahil olan binek otomobillerin yanı sıra kiralama yolu ile edinilen ve işte kullanılan taşıtların giderlerinin de serbest meslek kazancının tespitinde hasılattan indirilmesine imkan tanınmıştır. Yine söz konusu hüküm Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinin eski şeklinde 9'uncu bentte yer almakta iken, 5035 sayılı Kanunla hem 5'inci bende taşınmış, hem de eski hükümde yer alan binek otomobil ibaresi taşıt şeklinde değiştirilerek binek otomobiller dışında kalan taşıtların da amortismanlarının indirilmesine imkân verilmiştir.

Söz konusu düzenleme çerçevesinde 02.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere serbest meslek erbabının envantere dahil taşıtlarının yanı sıra kiralama yolu ile edinilen ve işte kullanılan taşıtların giderlerinin de hasılattan indirebilme imkanı getirilmiştir. Bu düzenlemeye ilişkin açıklamalar ise 221 seri Numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde ayrıntılı olarak yapılmıştır.

Yapılan düzenleme sonucu serbest meslek erbapları; amortismanların yanı sıra taşıtlarına ilişkin akaryakıt, bakım, onarım ve sigorta giderlerini hasılattan indirebileceklerdir. Ancak, binek otomobillere ait motorlu taşıtlar vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 14'üncü maddesi hükmüne göre gider olarak dikkate alınmayacaktır.

5.3.6. Alınan Mesleki Yayınlar İçin Ödenen Bedeller

Gelir Vergisi Kanununun 68'inci maddesinin 5035 sayılı Kanunla değişik altıncı bendine göre alınan mesleki yayınlar için ödenen bedellerin gider yazılmasına imkân tanınmıştır. Bu bent kapsamında gider yazılabilecek kitap ve dergiler sadece serbest meslek erbabının faaliyet konusu ile ilgili olarak yayınlanan mesleki içerikli kitap ve dergilerdir. Bu çerçevede örneğin, bir serbest muhasebeci mali müşavirin almış olduğu

vergi mevzuat setinin bedelini ve yıllık abonelik ücretlerini, ya da mali konularda yayımlanan dergilerin bedellerini gider yazması mümkün bulunmaktadır.

5.3.7. Mesleki Faaliyetin İcrası İçin Ödenen Mal ve Hizmet Alım Bedelleri

Gelir Vergisi Kanununun 68'inci maddesinin 5035 sayılı Kanunla değişik yedinci bendi hükmüyle, maddenin eski şekline göre üçüncü bentte yer alan "mesleki faaliyetin ifasında başkasına gördürülen hizmetler için ödenen paralar" ile altıncı bendinde yer alan "serbest meslek faaliyetinin ifası için gerekli madde ve malzemelerin alım giderleri" ve "mesleki faaliyetin icrası için ödenen mal ve hizmet alım bedelleri" olarak yedinci bentte toplanmıştır.

Bu hüküm çerçevesinde bir serbest meslek erbabının faaliyeti çerçevesinde çeşitli gerekçelerle bir başka meslektaşından ya da diğer bir serbest meslek erbabından ihtiyaç duyduğu hizmeti alması karşılığında yaptığı ödemeleri gider yazabilecektir.

Örneğin; büyük bir inşaat projesinin çizim işini üstlenen bir mimarın projeyi bölümlere ayırarak bir kısmını diğer bir mimara ya da mimarlara çizdirmesi, bir mali müşavirin hukuksal bir problemle ilgili olarak bir avukattan danışmanlık hizmeti alması, bir cerrahın yapacağı ameliyatla ilgili olarak anestezi uzmanı bir başka doktordan yardım alması vb.

Yine aynı hükme göre serbest meslek faaliyetinin ifası için gerekli madde ve malzemelerin alım giderlerinin serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkündür. Ancak alet, madde ve malzemelerin serbest meslek faaliyetinin ifasında lüzumlu olması gerekir.

Örneğin; filmcilik, reklamcılık ve tiyatro alanında faaliyet gösteren manken, film ve sahne oyuncusu gibi sanatçıların mesleklerini ifa edebilmeleri için gerekli olan kıyafet alımları için yapılan harcamalar serbest meslek kazançlarının tespitinde gider olarak indirilebilirken, bunların mesleki faaliyetlerini yapabilmesi için zorunlu olmayan estetik ameliyat, diş protez ve spor salonu harcamaları gider olarak kabul edilmemektedir.

Konuya ilişkin dikkat edilmesi gereken diğer bir husus da, söz konusu malzemelerin amortismana tabi iktisadi kıymet kapsamına girmesi halinde (demirbaş olması) bunların amortismanlarının gider yazılabileceğidir.

5.3.8. Emekli Sandıklarına ve Mesleki Teşekküllere Ödenen Aidatlar

Gelir Vergisi Kanununun 68'inci maddesinin 5035 sayılı Kanunla değişik sekizinci bent hükmüyle, maddenin eski şekline göre üçüncü bentte yer alan "mesleki teşekküllere ödenen aidatlar" da sekizinci bent kapsamına alınarak, "serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatlar"ın mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Bu bent kapsamında gider yazılabilecek ilk unsur, kanuni düzenlemeler nedeniyle serbest meslek erbabının üye olmak zorunda bulunduğu mesleki teşekküllere ödediği aidatlardır. Buna örnek olarak bir avukatın bağlı bulunduğu baroya ödediği ya da bir serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ya da yeminli mali müşavirin bağlı olduğu odaya ödediği aidatları verebiliriz. Bunun dışında kalan ve kanuni zorunluluk olmaksızın üye olunan dernekler, vakıflar, birlikler ile diğer mesleki teşekküllere ödenen aidatlar ise gider olarak kabul edilmeyecektir.

Söz konusu bent kapsamında gider yazılabilecek ikinci unsur ise; serbest meslek erbaplarının, serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödedikleri giriş ve emeklilik aidatlarını da mesleki kazançlarının tespitinde gider olarak indirim konusu yapabilecekleri hüküm altına alınmıştır.

Bu hükmün uygulamasında kanunda geçen emekli sandıkları tabirinden, ülkemizde kanunla kurulmuş bulunan sigorta ve emeklilik kuruluşlarını anlamak gerekir ki; ülkemizdeki sosyal güvenlik düzenlemelerine göre serbest meslek faaliyetinde bulunan kişilerin yasal olarak prim ve aidat ödemek zorunda oldukları kuruluşlar Sosyal Sigortalar Kurumu (S.S.K.) veya Esnaf ve Sanatkârlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu (Bağ-kur)dur. Bu bent kapsamında gider yazılabilecek aidat tutarları için herhangi bir tutar sınırlandırılması bulunmayıp, ödenmiş olması koşuluyla aidatların tamamı hasılattan indirilebilecektir. Tahakkuk etmiş ancak ödenmemiş olan prim borçları ise ancak ödendikleri dönemde gider yazılabilecektir.

Ancak, gider olarak dikkate alınacak emekli aidatının giriş aidatı ve periyodik aidatlar veya kanunen girilmesi zorunlu topluluk sigortalarına ödenen borçlanma primi gibi ödemelerden oluşması gerekir. Buna göre; Kanunla kurulmuş olsa dahi sigorta veya emeklilik kuruluşuna ihtiyari olarak ödenen tutarların indirimi mümkün değildir.

5.3.9. İşyeri İle İlgili Ayni Vergi, Resim ve Harçlar:

Mesleki faaliyetinin sürdürüldüğü işyeri nedeniyle doğan ayni vergi, resim ve harçlar da, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilebilecektir. Bu hüküm kapsamında serbest meslek erbabı işyerinin mülkiyeti kendisine ait ise emlak ve çevre temizlik vergilerinin tamamını, işyerini aynı zamanda ikamet olarak da kullanıyorsa da yarısını ödenmiş olmak kaydıyla gider yazabilecektir. Yine ödenen resim ve harçlar da gider olarak kabul edilmektedir.

2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 12. maddesi hükmü çerçevesinde; belediye sınırları ile mücavir alanları içinde yapılan her türlü ilan ve reklam, İlan ve Reklam Vergisine tabidir. Söz konusu vergi aynı Kanunun 15. maddesinde yer alan tarifeye göre hesaplanmaktadır. Bu şekilde hesaplanan ilan ve reklam vergileri ilgili belediyelere ödenmiş olmak şartıyla gider yazılabilecektir.

Bu noktada serbest meslek erbaplarınca verilen beyannamelere istinaden tahakkuk eden maktu damga vergilerinin idare ağırlıklı olarak gider yazılamayacağı görüşünde olup, örneğin Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nce verilen 22.03.2005 tarih ve B.07.0.GEL.0.42/4204-413 /13506 sayılı muktezada "… serbest meslek kazancı için verilen gelir vergisi beyannamesinde ödenen damga vergilerinin, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır." görüşüne yer verilmiş olup, bu görüşe katılmamız mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan bizim de katıldığımız İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen 31.01.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK –68-12240/1103 sayılı muktezada ise ", müşterileriniz ile yapmış olduğunuz sözleşmelerden dolayı ödediğiniz damga vergisinin; serbest meslek kazancınızın tespitinde hasılatınızdan indirilmesi mümkündür." şeklinde görüş bildirilmiştir.

5.3.10. Mesleki Faaliyetle İlgili Olarak Ödenen Tazminatlar

Gelir Vergisi Kanununun 68'inci maddesinin 5035 sayılı Kanunla değişik onuncu bent hükmüyle de; mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam veya mukavelenameye göre ödenen tazminatların gider yazılabilmesine imkan tanınmıştır. Söz konusu bende göre ödenen tazminatların gider yazılması aşağıda yer alan üç koşulun varlığına bağlıdır.

a) Ödenen tazminat mesleki faaliyetle ilgili olmalıdır; Tazminatın doğumuna neden olan olay, mesleki faaliyetin normal icapları dahilinde doğması muhtemel bir olay olmalıdır.

b) Tazminat kanun emrine, daha önce yapılmış bir sözleşmeye ya da bir yargı kara-

rına istinaden doğmuş olmalıdır; Bu şart kapsamında serbest meslek erbabının kanun emri, daha önce yapılmış bir sözleşme ya da bir yargı kararı olmaksızın kendi rızasıyla yapmış olduğu tazminat ödemeleri gider yazılamayacaktır.

c) Tazminat serbest meslek erbabının şahsi kusuru veya suç sayılan fiillerinden kaynaklanmamış olmalıdır; Ödenen tazminatın mesleki faaliyetin normal icapları dahilinde değilde, serbest meslek erbabının şahsi kusuru veya suç sayılan fiillerinden kaynaklanmış olması durumunda gider yazılması mümkün olmayacaktır. Nitekim, Gelir Vergisi Kanununun 68'inci maddesinin son fıkrasında da " serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar gider olarak indirilemez." hükmüne yer verilmiştir.

Konuyla ilgili olarak verilen bir özelgede[82] "…Mesleki faaliyetle ilgili ödenen tazminatlar, kanun, ilam ve mukavelenameye bağlı bulunsa dahi, serbest meslek erbabının suçlarından kaynaklanan bir tazminat ödemesi olması halinde serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

Bu sebeple, mahkeme kararına göre %15 kusur oranınız dikkate alınmak suretiyle hesaplanarak ödenen tazminatın Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinin birinci fıkrasının (10) numaralı bendi kapsamında meslek kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır." şeklinde açıklamalara yer verilmiştir.

5.4. MESLEKİ KAZANCIN TESPİTİNDE İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER

Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinin son fıkrasında, "her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatların" gider olarak dikkate alınmayacağına hükmolunmuştur. Bu fıkra hükmü çerçevesinde daha önce açıkladığımız üzere, tazminat ödemesinin serbest meslek erbabının şahsi kusuru veya suç sayılan fiillerinden kaynaklanmış olması durumunda gider yazılması mümkün bulunmamaktadır. Yine aynı fıkra hükmüne göre her türlü para cezaları (Örneğin; trafik cezaları, belediyece kesilen cezalar vb.) ile vergi cezaları da (genel ve özel usulsüzlük cezaları ile vergi ziyaı cezası) gider olarak kabul edilmeyecektir.

Diğer taraftan aynı kanunun 90'ıncı maddesinde ise, gelir vergisi mükelleflerinin, gelir vergisi ile diğer şahsi vergileri ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizlerin, aynı maddenin ikinci paragrafında da Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizlerinin, vergi matrahından ve gelir unsurlarından indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır.

Bunun dışında Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinde serbest meslek kazancının tespitinde hasılattan indirilebilecek giderler tek tek sayılmış olduğundan bu sayılanlar dışındaki giderlerin serbest meslek kazancının tespitinde hasılattan indirilebilmesi mümkün değildir.

Konuya ilişkin olarak uygulamada sıkça karşılaşılan durumlarla aşağıdakileri örnek olarak verebiliriz.

1- Serbest meslek erbabı tarafından ancak örf ve adetler göre mutad olmayan temsil ve ağırlama giderlerinin hasılattan indirebilmeleri,

2- Serbest meslek erbapları, herhangi bir surette kaybettikleri paraları veya çaldırdıkları mal, ecza ve benzer maddelerle demirbaş eşya bedelini gider yazmaları, mümkün değildir.

Gider yazılıp yazılamayacağı konusu geçmişte uygulamada tereddüt yaratan bir başka gider grubu ise " serbest meslek faaliyetleri sırasında tükettikleri çay, kahve,

82 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.04.2014 tarih ve 62030549-120[40-2013/551]-732 sayılı özelgesi

meşrubat, yemek vb." ödenen bedeller konusuydu. Maliye Bakanlığı konuya ilişkin olarak geçmişte verdiği görüşlerde " söz konusu giderlerin Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinde serbest meslek kazancının tespitinde indirilecek giderler arasında sayılmadığından hareketle bu giderler için yapılan ödemelerin serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak hasılattan indirilmesinin mümkün olmadığı görüşündeydi.

Ancak, Maliye Bakanlığı daha sonra bu görüşünde değişikliğe giderek daha sonraki tarihte vermiş olduğu bir muktezada ise çay, kahve, meşrubat, yemek vb. giderlerin işle ilgili olması halinde Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinin 5035 sayılı Kanunla değişmeden önceki 10 numaralı bendi kapsamında giderleştirilebileceğini belirtmiştir.

Diğer taraftan 5035 sayılı Kanunun 13'üncü maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun serbest meslek kazancının tespitinde hasılattan indirilecek giderleri düzenleyen "Mesleki Giderler" başlıklı 68' inci maddesinin birinci bendinde yapılan değişiklik ile; hangi tür giderlerin indirilebileceğine tek tek ismen yer verilmek yerine, bent hükmü "mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler" şeklinde değiştirildiğinden, mevcut durumda mesleki faaliyetle ilgili temsil ağırlama giderleri bu bent kapsamında indirim konusu yapılabilecektir.

5.5. SERBEST MESLEK KAZANÇLARINDA YARARLANILABİLECEK İSTİSNALAR

5.5.1. Serbest Meslek Kazançları (Telif Kazançları) İstisnası

5.5.1.1. Kanuni Düzenleme

Serbest meslek kazançlarında istisna, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddede;

"Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikâye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video bant, 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 hâsılat gelir vergisinden müstesnadır.

Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dahildir.

Yukarıda yazılı kazançların arızi olarak elde edilmesi istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmez.

Serbest meslek kazançları istisnasının, bu kanunun 94 üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur." hükmüne yer verilmiştir.

5.5.1.2. İstisnanın Kapsamı

İstisnadan yararlanabilmek için her şeyden önce elde edilen gelirin serbest meslek kazancı olması gerekmektedir. Sözlü veya yazılı bir hizmet sözleşmesi ile herhangi bir işverene bağlı olan kişinin, hizmet sözleşmesi kapsamına giren faaliyetleri Gelir Vergisi Kanununun 18'nci maddesinde belirtilen faaliyetlerinden olsa dahi, söz konusu faaliyetlerden sağladığı gelir serbest meslek kazancı olmayıp ücret olduğundan, bu maddede yer alan istisnadan faydalanması mümkün bulunmamaktadır.

İstisnaya ilişkin Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi hükmünün tetkiki neticesinde de görüleceği üzere serbest meslek kazançları istisnası kazanca değil hasılatın

tamamına uygulanan bir istisnadır.

Serbest meslek kazançları istisnasına ilişkin kanun maddesinde istisna uygulamasından yararlanabilmek açısından mesleki faaliyetinin arızi ya da sürekli olmasının bir farklılığı bulunmamaktadır. Dolayısıyla madde kapsamındaki kazançların, devamlı veya arızi olarak elde edilmesi istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

Satış veya kiralama hasılatı istisnadan yararlanabilecek olan eserler hem maddede ismen sayılmış hem de "....gibi eserler " denilmek suretiyle, istisnaya konu eserlerin sadece kanunda sayılmış olan eserlerle sınırlı olmadığı, bunlara benzer eserlerin de istisnadan yararlanabileceği belirtilmiştir. Maddedeki istisnadan yararlanabilmek için satışa ya da kiralamaya konu edilen şeyin eser ya da ihtira beratı olması gerekmektedir. Maddede yer alan "eser" kavramının belirlenmesinde, gerek 149 no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde gerekse Maliye Bakanlığınca verilen birçok görüşte; meydana getirilen ürünün eser sayılarak istisnaya konu olması için 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Hakkında Kanun'da yapılan tanımlamalara uygun olarak eser niteliğinde olması aranılan başlıca şarttır. Anılan kanunun birinci maddesine göre eser; "Sahibinin hususiyetini taşıyan ve kanun uyarınca ilim, edebiyat, musiki, güzel sanatlar ve sinema eserleri sayılan her nevi fikir ve sanat mahsulleri" olarak tanımlanmıştır. Maliye Bakanlığının da görüşü aynı yönde olup, verilen bir muktezada; "....kitap yazarlarının elde etmiş olduğu gelirin istisna kapsamına değerlendirilebilmesi için, kitabın eser niteliği taşıyıp taşımadığının tespit edilmesi gerektiği belirtilmiştir."

İhtira beratlarının istisnaya konu olabilmesinin şartı ise tescil edilmiş olmalarıdır.

Görüldüğü üzere madde kapsamındaki istisna serbest meslek kazançlarından sadece telif hakları ile ihtira beratı biçiminde sınai haklara tanınmıştır. Bu özelliğinden dolayı, söz konusu istisna uygulamada daha çok "telif kazancı istisnası" olarak adlandırılmaktadır.

5.5.1.3. İstisnadan Yararlanacak Olan Kişiler

Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesine göre, telif kazançları istisnasından yararlanma hakkı, kanunda belirtilen kişilerin bizzat kendileri ile bunların kanuni mirasçılarına tanınmış bulunmaktadır. Bu istisnadan yararlanabilecek kanuni mirasçılar ise, eser sahibinin füruğu, ana ve babaları ile bunların füruu ve büyükbaba ve analar ile bunların fürudur. Eş de kanuni mirasçılar arasında yer almakta (sağ kalan eş her derecedeki mirasçılarla beraber yasal mirasçı niteliğini taşır), ancak eser sahibi dışındaki kimseler ile sözü edilen kanuni mirasçıların dışında kalan mansup mirasçılar bu istisnadan yararlanamamaktadırlar.

Ayrıca, eser sahipleri, eserlerini sattığı ya da kiraladığı kimseye ve dolayısıyla ödeme yapana bir hizmet ilişkisi ile bağlı olmamalıdır. Aksi halde sağlanan gelir ücret sayılmaktadır. Fakat, bir hizmet sözleşmesi ile bir işverene bağlı olan kimseler, bu hizmet sözleşmesinin kapsamı dışındaki eserlerden kazanç elde ettikleri takdirde, bu kazançlar da telif kazançları istisnasından yararlanabilmektedir. Nitekim, bir gazetede köşe yazarı olan kimsenin geliri (işverene tabi olması bakımından) ücret olduğu halde, bu yazarın aynı gazetede şirket veya başka bir yayınevi adına yayınlanan inceleme ve roman gibi eserlerinden sağladığı gelir ise serbest meslek kazancı olarak değerlendirilir.

Söz konusu kanun maddesinde sayılan kişiler ve bunların kanuni mirasçıları istisna kapsamına alınmıştır bu nedenle, ihtira beratlarına konu olan buluşların ve telif haklarının ticari veya sınai bir işletmeye dahil iken satılması, devir ve temlik veya kiralanması yada ihtira beratına konu olan buluşun üretilerek satılması hallerinde elde edilen kazanç serbest meslek kazancı kapsamına girmeyeceğinden (Ticari kazanç ya da kurum kazancı olacağından) bu kazançlara söz konusu istisna uygulanmayacaktır.

5.5.1.4. İstisna Kapsamına Giren Hasılat

Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde yer alan istisnanın kapsamına;

a- Şiir, hikaye, roman, makale, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, film, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerinin gazete, dergi, radyo ve televizyonda yayımlanması,

b- Kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota eserleri ile ihtira beratlarının satmaları veya bunlar üzerindeki mevcut hakları devir ve temlik etmeleri veya kiralamaları karşılığında elde edilen hasılat girmektedir.

İstisnadan yararlanma açısından bu faaliyetlerden elde edilen gelirin ya da hasılatın tutarının önemi bulunmamaktadır. Gelirin ya da hasılatın tutarı ne olursa olsun istisnadan yararlanılacaktır. 4369 sayılı Kanunun Geçici 7'nci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin birinci ve ikinci dilimleri toplamı tutarı ile sınırlandırılan istisna tavanı 4444 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırıldığından hali hazırda böyle bir istisna tavanı bulunmamaktadır.

Bununla beraber Maliye Bakanlığı tarafından verilen bir muktezada "..... yazarın kitap içerisine almış olduğu reklamlar istisna kapsamında olmayıp, reklam bedelinin reklamı veren mükellef tarafından ödeme anında gelir vergisi stopajına tabi tutulması, yazarında yapılan stopaja rağmen reklam gelirini beyan etmesi gerekmektedir." denilmektedir.

5.5.1.5. İstisna Uygulaması İçin Başvurulacak Merci

Gelir Vergisi kanununun 18 inci maddesinde, belirtilen istisnanın usul, esas ve uygulama koşullarını belirleme konusunda herhangi bir mercie yetki tanınmamıştır. Düzenleme böyle olmakla birlikte, uygulamadan yararlanmak isteyen kişilerin eserleri ile birlikte T.C. Kültür Bakanlığına müracaat ederek eserlerinin 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Hakkındaki Kanun kapsamında bir eser olduğunu aldıkları belgelerle tevsik etmeleri yeterli sayılmaktadır.

5.5.1.6. İstisna Uygulamasından Yararlanmanın Sonuçları

4369 sayılı Kanun sonrasında 221 ve 223 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğleri ile Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamında faaliyette bulunan serbest meslek erbaplarına getirilen defter tasdik ettirme ve tutma yükümlülükleri ile belge düzenleme zorunlulukları, 224 seri Numaralı Gelir Vergisi Kanununu Genel Tebliğinde yapılan düzenlemeler ile uygulamadan kaldırılmıştır. Dolayısıyla münhasıran Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde belirtilen türde faaliyetlerde bulunan ve eserlerini sadece aynı kanunun 94 üncü maddesinde belirtilen kişi veya kuruluşlara teslim eden serbest meslek erbabının defter tasdik ettirme ve tutma ile belge düzenleme zorunlulukları bulunmamaktadır. Aldığı eser ve hizmetleri Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamında faaliyette bulunan serbest meslek erbapları tarafından düzenlenmiş serbest meslek makbuzu ile belgelemek zorunda olan mükellefler ise, harcamalarını bunlara gider pusulası imzalatmak suretiyle tevsik edeceklerdir. Bu şekilde alınan belgeler serbest meslek erbabınca gerektiğinde ibraz edilmek üzere zamanaşımı süresince saklanacaktır.

Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamında serbest meslek kazanç istisnası Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiyi kapsamamaktadır. Dolayısıyla bu hasılattan, Gelir Vergisi Kanununun 94/2-a maddesi hükmü uyarınca % 17 oranında tevkifat yapılacağı tabiidir.

5.5.2. Sergi ve Panayır İstisnası

Gelir Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin 2'nci bendi hükmü çerçevesinde dar mükellefiyete tabi olanların, hükümet müsaadesiyle açılan sergi ve panayırlarda yaptıkları serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden müstesna tutulmuştur.

Bu istisnadan yararlanabilmek için;

a) Serbest meslek erbabının dar mükellef olması, bir başka deyişle ikametgahının Türkiye'de bulunmaması ve bir takvim yılı içinde 6 aydan fazla Türkiye'de bulunmaması,

b) Kazancın elde edildiği sergi panayır fuar vb. organizasyonun hükümet izniyle açılmış olması, gerekmektedir.

5.5.3. Vergiden Muaf Serbest Meslek Erbabı

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 66 ncı maddesinde "Serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması bu vasfı değiştirmez." denilmekte olup, söz konusu maddenin birinci fıkrasının beşinci bendinde "Vergi Usul Kanunu'nun 155'inci maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar (şartlardan en az ikisini taşımayanlar ile köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyette bulunanların bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden muaftır.)" hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükümlere göre, bir işyerinde çalışmaksızın gezici olarak kendi nam ve hesaplarına çalışmak suretiyle şarkı söyleyenler ile müzik icra edenlerden (davulcu ve zurnacılar dahil), Vergi Usul Kanununun 155 inci maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşımayanlar ile köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyette bulunanların bu faaliyetlerine ilişkin kazançlarının gelir vergisinden muaf tutulması gerekir. Vergi Usul Kanununun 155'nci maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyanlar serbest meslek erbabı sayılacağından, bu kişiler nezdinde, elde ettikleri kazançtan dolayı serbest meslek mükellefiyeti tesis edilmesi gerekecektir.

5.6. SERBEST MESLEK KAZANÇLARINDA VERGİ TEVKİFATI

Serbest meslek kazançlarında, Gelir Vergisi Kanunu 94 üncü maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre tevkifat yapmaya mecbur olanlardan, serbest meslek erbabına ödemede bulunanların, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben, aynı kanun maddesinin 2'nci bendi uyarınca tevkifat yapmaları gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin 2 numaralı bendinde "yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden (noterlere, serbest meslek faaliyetinden dolayı yapılan ödemeler hariç)" denilmek suretiyle, noterler dışında kalan tüm serbest meslek erbaplarına yapılan ödemelerin vergi kesintisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin 2 numaralı bendinde serbest meslek faaliyetlerinde vergi kesintisine tabi ödemeler ikiye ayrılmıştır.

a) Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin 2 numaralı bendinin "a" alt bendinde; aynı Kanunun 18' inci maddesinde yer alan telif kazançları istisnası kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden % 17 oranında tevkifat ya-

pılacağına hükmolunmuştur. Bir başka deyişle; Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesinde yer alan müellif, mütercim, heykeltıraş, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının, hikâye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video bant, 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 veya eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında aldıkları bedel ve ücretler üzerinden ödemede bulunanlar % 17 oranında tevkifat yapacaklardır.

Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi daha önce açıklandığı üzere, gelir vergisinden istisna olan serbest meslek faaliyetlerini düzenlemektedir. Bu madde kapsamındaki kazanç ve iratlar için yıllık beyanname verilmeyeceğinden, madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden kesilen vergiler, ödeme yapılan şahıslar açısından nihai vergi olmaktadır.

b) Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin 2 numaralı bendinin "b" alt bendinde ise aynı Kanunun 18' inci maddesinde yer alan telif kazançları istisnası kapsamında yapılan ödemelerin dışında serbest meslek erbaplarına yapılan diğer ödemelerin tamamının % 20 oranında tevkifata tabi tutulacağına hükmolunmuştur.

Bu bent kapsamında serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler, arızi serbest meslek faaliyetlerinden de elde edilenler dahil olmak üzere % 20 nispetinde gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmakla birlikte, bu tür faaliyetlerde bulunan serbest meslek erbapları aynı zamanda, elde ettikleri serbest meslek kazançlarını yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmek durumundadırlar. Yıllık beyanname veren serbest meslek erbaplarının, beyanname üzerinde hesapladıkları gelir vergisinden daha önce tevkifat yoluyla ödedikleri vergiyi mahsup edecekleri tabiidir. Mahsuplar sonunda arta kalan tutarların nakden ve/veya mahsuben iadesine ilişkin esaslar izleyen bölümlerde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır.

Örnek: Profesör Bay Güneri, bir üniversitede kadrolu olarak öğretim üyeliği yapmakta, ayrıca çeşitli dergi ve gazetelerde işverene tabi olmaksızın, şahsi sorumluluğu altında kendi nam ve hesabına makaleler ve köşe yazıları yazmaktadır. Bu durumda Profesör Bay Güneri'nin üniversiteden elde ettiği gelir ücret niteliğinde olup, Gelir Vergisi Kanunu'nun ücretlerin vergilendirilmesiyle ilgili hükümler çerçevesinde vergilendirilecektir. Profesör Bay Güneri'nin çeşitli dergi ve gazetelerde makaleler ve köşe yazılarından elde ettiği hasılat ise, tutarı ne olursa olsun Gelir Vergisi Kanununun 18 inci madde hükmü çerçevesinde telif kazançları istisnasından yararlanacak, ancak gazete ve dergilerce Profesör Bay Güneri'ye yapılacak telif ödemelerinden Gelir Vergisi Kanununun 94/2-a maddesi hükmü uyarınca % 17 oranında tevkifat yapılacaktır.

5.7. MALİYE BAKANLIĞI'NCA VERİLEN ÖZELGELER ÇERÇEVESİNDE SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ TESPİTİ VE BEYANINDA TARTIŞMALI KONULAR

5.7.1. Serbest Meslek Faaliyeti Nedeniyle Müşteriler İle Yapılan Sözleşmelere ve Verilen Beyannamelere Ait Damga Vergisinin Serbest Meslek Kazancından İndirilmesi:[83]

Serbest meslek faaliyeti dolayısıyla müşterilerle yapılan sözleşmeler veya benzeri nedenlerle ödenen damga vergilerinin, mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel gider kapsamında değerlendirilerek serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır. Öte yandan, mükellefiyete ilişkin verilen beyannameler için ödenen damga vergilerinin ise Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinde sayılan indirilecek giderler arasında yer almaması nedeniyle indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

5.7.2. Bağımsız Denetçi Belgesi Kurs ve Yetkilendirme Belgesi Ücretinin, Mali Sorumluluk Sigortasının Gider Kaydı:[84]

Bağımsız Denetçi Belgesine ilişkin eğitim (kurs) gideri ile Bağımsız Denetçi Yetkilendirme Belgesine ilişkin ücretler de Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesindeki serbest meslek kazancının tespitinde indirilecek giderler arasında sayılmadığından, söz konusu giderler için yapılan ödemeler de serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak hasılattan indirilemeyecek, ancak Bağımsız Denetçi Belgesine ilişkin eğitim (kurs) giderlerinin anılan Kanunun 89 uncu maddesinin 2 numaralı bendinde yer alan şartların taşınması halinde, yıllık beyanname üzerinden indirim konusu yapılması mümkün olacaktır.

5.7.3. Mesleki Sorumluluk Sigortası Prim Ödemelerinin Gider Yıllık Beyanname Üzerinden İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı:

Serbest meslek erbaplarının mesleki sorumluluk sigorta poliçesinde belirtilen ve taraflarca konusu tarif edilerek sınırları çizilen mesleki faaliyeti ifa ederken meydana gelen zarar, ziyan ve tazminatlar belli şartlar dahilinde sigorta kapsamına alınabilmektedir. Ancak, söz konusu düzenlemelere göre Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin mesleki sorumluluk sigortası yaptırmaları zorunluluğu bulunmadığından, isteğe bağlı olarak yaptırılan söz konusu sigorta giderlerinin serbest meslek kazancının tespitinde hasılattan indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Aynı muktezanın devamında ise; "mesleki faaliyeti ifa ederken meydana gelecek zararlara karşı ödenen mesleki sorumluluk sigortasının, Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin 1 numaralı bendinde yer alan şahıs sigortası kapsamında olmaması nedeniyle, yıllık beyanname üzerinden de indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır." görüşüne yer verilmiş bulunmaktadır.[85]

5.7.4. Mesleki Faaliyet Kapsamında Yapılan Hatalar Sonucu Müşterilere Kesilen ve Serbest Meslek Erbabı Tarafından Ödenen Cezaların Gider Kabul Edilmemesi

Serbest meslek erbabının mesleki faaliyeti kapsamında çalışanları tarafından yapılan hatalar sonucu müşterilerine kesilen ve serbest meslek erbabı tarafından ödenen cezaların, mesleki kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı hakkında

83 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.09.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-65-8-605 sayılı özelgesi ile Çorum Defterdarlığı'nın 27.10.2013 tarih ve 76071283-120(68-2013-1)-16 sayılı özelgeleri.

84 Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.07.2014 tarih ve 17192610-120[ÖZG-2014-32]-215 sayılı özelgesi.

85 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176200-611 sayılı özelgesi

verilen bir özelgede özetle aşağıdaki görüşlere yer verilmiş bulunmaktadır.[86]

"193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Serbest Meslek Kazancının Tarifi" başlıklı 65. maddesinde; "Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır..." hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanun'un "Serbest Meslek Kazancının Tespiti" başlıklı 67. maddesinin birinci fıkrasında; "Serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır." hükmü yer almaktadır.

Öte yandan, "Mesleki Giderler" başlıklı 68. maddesinin birinci fıkrasında;

"Serbest meslek kazancının tespitinde aşağıda yazılı giderler hasılattan indirilir:

...

10. Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelenameye göre ödenen tazminatlar.

Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar gider olarak indirilemez." hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, ödenen tazminatın gider yazılabilmesi için mesleki faaliyetle ilgili olması ve sözleşmeye, ilama ve kanun emrine bağlı bulunması şarttır. Mesleki faaliyetle ilgili olmayan ve mesleki faaliyetle ilgili olsa dahi serbest meslek erbabının şahsi kusuru nedeniyle ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar ise mesleki kazancın tespitinde gider olarak yazılamayacaktır. Ayrıca, Borçlar Kanunu'nun "İstihdam Edenin Kusursuz Sorumluluğu" hükümleri çerçevesinde katlanılan tazminat yükümlülüğü, teşebbüs sahibinin suçundan doğan tazminat olarak kabul edilmemektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, mesleki faaliyetiniz kapsamında çalışanlarınızın hatası sonucu müşterilerinize kesilen ve tarafınızca ödenen cezaların Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesi kapsamında mesleki kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır."

Maliye Bakanlığı'nın bu görüşüne katılmamız mümkün değildir. Meslek mensuplarının ya da personellerinin müşterilerinin beyannamelerini yanlış veya eksik vermeleri, gerekli özeni göstermediklerini ifade eder ve bu kusurları nedeniyle Borçlar Kanunu da onları müşterinin zararını tazmin borcu altına sokar. Bu durumda ödenecek olan vergi cezası müşterinin uğradığı ve meslek mensubuna rücu edebileceği zarar, meslek mensubu içinde bu kapsamda ödenen tutar, zararın tazmini yani tazminattır. Diğer taraftan tamamen mesleki faaliyet kapsamında ortaya çıkan bir durumun mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirilememesi düşünülemez.

5.7.5. Mükellefiyet Başlamadan Önce Meslek Kuruluşlarına Yapılan Ödemelerin Kazancın Tespitinde İndirim Olarak Dikkate Alınmayacağı:[87]

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olarak serbest meslek faaliyetine başlamak amacıyla Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğine kimlik ücreti, ruhsat ücreti ve sirküler rapor ücreti adı altında yapılan

86 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04/05/2015 tarih ve 62030549-120[65-2014/811]-52161 sayılı özelgesi

87 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-65-11-696 sayılı özelgesi.

ödemelerin Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinin 1 inci bendine göre, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına yıllık aidat ve giriş aidatı olarak yaptığınız ödemelerin ise Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinin 8 numaralı bendine göre serbest meslek kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, ödemelere ilişkin makbuzda yer alan ...'a eğitim fonu, ... kampüs inşaat fonu, sosyal yardımlaşma ve dayanışma fonu adı altında yaptığınız ödemeler ise Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinde sayılan giderler arasında yer almadığından, söz konusu ödemelerin indirim olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

5.7.6. Serbest Meslek Erbabının Dış Giyim Harcamalarının Mesleki Kazancın Tespitinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı:[88]

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun; "Serbest Meslek Kazancının Tespiti" başlıklı 67 nci maddesinin birinci fıkrasında; "Serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır." hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan; "Mesleki Giderler" başlıklı 68 inci maddesinde de serbest meslek kazancının tespitinde hasılattan indirilecek giderler bentler halinde sayılmış olup, maddenin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde, "Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler (İkametgâhlarının bir kısmını iş yeri olarak kullananlar, ikametgâh için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını indirebilirler. İş yeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanı, ikametgâhı kendi mülkü olup bunun bir kısmını iş yeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabilirler.)" hükmü, 2 numaralı bendinde; "Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müştemilatındaki iaşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (bu primlerin ve aidatın geri alınmamak üzere Türkiye'de kâin sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla) ile 27 nci maddede yazılı giyim giderleri" hükmü yer almıştır.

Aynı Kanunun 27 nci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde ise; "Demirbaş olarak verilen giyim eşyası (Resmi ve özel daire ve müesseselerce hizmet erbabına işin icabı olarak verilen ve bunların işten ayrılmaları halinde geri alınan giyim eşyası)" hükmüne yer verilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde yer alan genel giderlerin, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilebilmesi için kazancın elde edilmesi ve idamesi ile açık ve doğrudan bir bağının bulunması, yapılan işin mahiyetine uygun olması ve iş hacmi ile mütenasip olması gerekmektedir.

2 numaralı bendinde yer alan giyim giderleri ise işyerinde çalıştırılan hizmetli ve işçilere verilen giyim eşyalarıyla sınırlı olup, bu giyim eşyalarının işçilerce kullanımının işin gereği olması, bunların giyime hazır şekilde ve ayın olarak verilmesi, ticari teamüllere göre bu eşyanın işverence temininin alışılagelmiş olması ve hizmetli ve işçilerin işten ayrılmaları durumunda bunların geri teslim edilmesi gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı bu hüküm ve açıklamaların birlikte değerlendirilmesi sonucunda, serbest muhasebeci ve mali müşavirlik hizmetinin ifasında kullanılan dış giyim eşyaları

88 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul VDB'nın 23/10/2013 tarih ve 39044742-KDV.29-1692 sayılı muktezası ile İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.06.2014 tarih ve 11395140-105[313-2012/VUK-1]-1546 sayılı muktezası.

münhasıran faaliyetin yürütülmesine mahsus olmaması, söz konusu dış giyim eşyalarının iş dışında özel hayatında da kullanılmaya elverişli olması nedenleriyle, belirtilen dış giyim harcamaları ile kazancınızın elde edilmesi veya idamesi arasında doğrudan bir bağ olduğundan söz edilemeyeceğinden hareketle anılan harcamaların serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasının mümkün olmadığı yönünde görüş bildirmektedir.

Aynı gerekçelerle mesleğin icrası için kullanılması zorunlu olmayan dış giyim harcamaları Gelir Vergisi Kanununa göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen gider olduğundan, KDV Kanununun 30/d maddesi uyarınca bu harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV nin indirim konusu yapılması da mümkün bulunmamaktadır.

5.7.7. Serbest Meslek Erbabının Faaliyetinde Kullanmak Üzere Satın Aldığı İkinci Aracı Ayırdığı Amortismanlar ile Giderlerini İndirim Konusu Yapıp Yapamayacağı

Genel kural serbest meslek envantere dahil olan binek otomobillerinin amortismanlarının yanı sıra bu araçların akaryakıt, bakım, onarım ve sigorta gibi giderlerini hasılatlarından gider olarak indirebilmeleri olmakla birlikte, Maliye Bakanlığı'nca verilen bir muktezada[89] özetle;

"Serbest meslek faaliyetinin ehemmiyet ve genişliği ile mütenasip olan ve işte kullanılan envantere kayıtlı araçların giderleri ile amortismanlarının indirim konusu yapılabileceği hususu dikkate alındığında, tek başınıza icra ettiğiniz serbest meslek faaliyetine ilişkin envantere kayıtlı olsa dahi ikinci bir araca ait gider ve amortismanların indirim konusu yapılması mümkün olmadığı" görüşüne yer verilmiştir.

Ancak kanaatimizce muktezaya konu serbest meslek erbabının aksine tek başına çalışmayıp yanında sigortalı personeller çalıştıran serbest meslek erbaplarının mesleki faaliyetlerinin ehemmiyet ve genişliği ile mütenasip olması koşuluyla birden fazla araca ait gider ve amortismanları indirim konusu yapmaları mümkün bulunmaktadır.

5.7.8. Serbest Meslek Faaliyetinde Kullanmak Üzere Bedelsiz Kiralanan Araç İçin Gelir Vergisi Tevkifatı Yapılıp Yapılmayacağı, Araca Ait Bakım, Benzin Masraflarının Gider Olarak Gösterilip Gösterilemeyeceği[90]

Serbest meslek erbaplarının eşinden ya da diğer yakınlarından bedelsiz olarak kiraladığı araç için nakden veya hesaben bir kira ödemesi yapılmadığından tevkifat söz konusu olmayacaktır. Ancak, Gelir Vergisi Kanununun 73 üncü maddesine göre tespit edilecek emsal kira bedelinin, aynı Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi gereğince 2015 yılı için 1.500 TL'yi aşması halinde, bedelsiz olarak kiraya veren tarafından gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan edileceği tabidir.

Öte yandan, kira sözleşmesi ile kiralanmış olan araca ait akaryakıt ve bakım gibi giderlerinin aracın işle ilgili olarak kullanılması şartıyla, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

5.7.9. Serbest Meslek Kazancında Aralık Ayına Ait Faturaların Ertesi Yılın Ocak Ayında Ödenmesi Halinde İndirim Konusu Yapılacağı Dönem

Serbest meslek erbaplarının Aralık ayına ait elektrik, su, doğalgaz, kırtasiye vb. masraflar için gider faturalarını serbest meslek defterine fatura tarihine mi ödeme tarihine göre mi gider yazmanız gerektiği, Aralık tarihli elektrik, su, doğalgaz faturalarının

89 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 31/07/2013 tarih ve 38418978-120[68-12/9]-831sayılı mukteza.

90 Gelir İdaresi Başkanlığı Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen 27/01/2015 tarih ve 49327596-120[68.GVK.ÖZ.2014.42]-27

Ocak ayında ödenmesi halinde hangi dönemin kayıtlarına intikal ettirileceği ve KDV'nin indirim konusu yapılıp yapılamayacağına ilişkin bir muktezada özetle;[91] "Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre serbest meslek kazançlarında geçerli olan "tahsil esası" kuralının hem gelirler hem de giderler yönünden geçerli olduğundan, yıl içerisinde mal ve hizmet alım bedelleri ödemenin yapıldığı yılda serbest meslek kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınacağı buna bağlı olarak bir önceki yılın Aralık ayında tüketilen elektrik, su, doğalgaz bedellerine ait faturaların takip eden yılın Ocak ayında düzenlenmiş olması halinde ise bu faturalardaki katma değer vergisinin söz konusu belgelerin defterlere kaydedildiği Ocak vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabileceği" şeklinde görüş bildirmiştir.

5.7.10. Serbest Meslek Erbabının İşyerinde Çalıştırdığı Eşine, Annesine Ödediği Ücretler İle Sigorta Primlerinin Gider Olarak İndirilebileceği:[92]

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Mesleki Giderler" başlıklı 68 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde; mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderlerin, (2) numaralı bendinde de; hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müştemilatındaki iaşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (bu primlerin ve aidatın geri alınmamak üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla) ile 27 nci maddede yazılı giyim giderlerinin, serbest meslek kazancının tespitinde hasılattan indirileceği, son fıkrasında ise, her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlarının gider olarak indirilemeyeceği belirtilmiştir.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanununun "Ücretin Tarifi" başlıklı 61 inci maddesinin birinci fıkrasında; "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir." Hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükümlere göre; serbest meslek erbabının annesi, babası, kardeşi ile eş ve çocuklarına hizmet akdine dayalı olarak yapılan ve Gelir Vergisi Kanununun 61, 94, 103 ve 104 üncü maddeleri uyarınca vergilendirilen ücret ödemelerinin, mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirilebilmesi mümkündür.

Ancak söz konusu ücret ödemelerinin serbest meslek erbabı tarafından icra edilen mesleki faaliyetin idame ettirilmesi kapsamında yürütülen faaliyetlere ilişkin olması gerektiği tabiidir. Mesleki faaliyetin icra edilmesi ile ilgisi olmayan veya gerçek bir hizmet akdine dayanmayan ücret ödemelerinin gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Sosyal güvenlik primleri işveren payının ise, fiilen ödendiği tarihte gider yazılması mümkün bulunmaktadır.

5.7.11. Emekli Serbest Meslek Erbaplarınca Ödenen Sosyal Güvenlik Priminin Serbest Meslek Kazancından İndirimi:[93]

Sosyal Güvenlik Kurumundan (Bağ-Kur) emekli olmakla birlikte serbest meslek faaliyetlerine devam eden mükelleflerin, emekli maaşlarından kesilmek suretiyle ödenen "sosyal güvenlik destek primleri" nin gelir vergisi beyannamesinden indirilip indirilemeyeceği hususuna ilişkin olarak verilen bir mukteza da özetle aşağıdaki görüşe yer verilmiş bulunmaktadır.

---

91 Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen 17.08.2015 tarih ve 62030549-120[68-2014/514]-75148 sayılı mukteza

92 Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.04.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.01-GVK.2010.42-11 sayılı özelgesi.

93 Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.05.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.27.15.01-10-515-23-6 sayılı özelgesi.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 65 inci maddesinde, "Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.

Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır…" hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 67 nci maddesinde, serbest meslek kazancının tespitinin ne şekilde yapılacağına ilişkin hükme yer verilmiş, 68 inci maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bendinde de serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekkküllere ödenen aidatlar, serbest meslek kazancının tespitinde hasılattan indirilebilecek giderler arasında sayılmıştır.

Ayrıca, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 30 uncu maddesinde üçüncü fıkrasının (b) bendinde, "4 üncü maddenin birinci fıkrasının (b) bendinin (4) numaralı alt bendi hariç olmak üzere diğer alt bentlerine tabi çalışmaya başlayanlardan aylıklarının kesilmemesi için yazılı istekte bulunanların yaşlılık aylıklarının ödenmesine devam edilir. Bunlardan, almakta oldukları aylıklarının % 15'i (%10) oranında sosyal güvenlik destek primi kesilir…" denilmiş, aynı Kanunun 88 inci maddesinde ise kuruma fiilen ödenmeyen prim tutarlarının, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu açıklamalara göre, serbest meslek faaliyeti dolayısıyla emekli maaşından kesilmek suretiyle ödenen sosyal güvenlik destek primlerinin, mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

5.7.12. Bağ-Kur Primlerinin Serbest Meslek Kazancınızın Tespitinde İndirim Olarak Dikkate Alınıp Alınmayacağı ve Söz Konusu Ödemelerin Dönem Sonucunun Zarar Olması Halinde Zararı Artıracak Şekilde Hesaplara İntikal Edilip Edilemeyeceği:[94]

Konu ile ilgili olarak yayımlanan 110 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, Bağ-Kur Kanunu kapsamına giren serbest meslek erbabının, Gelir Vergisi Kanununun 68/8'inci maddesi hükmüne dayanarak hasılatlarından emekli aidatı veya sosyal sigorta primi indirmemiş olmaları şartıyla, anılan Kanun gereğince ödedikleri Bağ-Kur giriş keseneği ve primlerini gider yazmaları gerekmekte ise de, diledikleri takdirde serbest meslek erbaplarının Bağ-Kur giriş keseneği ve primlerini serbest meslek kazançları ile ilgili olarak verecekleri yıllık beyannamelerinde gösterdikleri gelirden indirmelerinin uygun bulunduğu açıklanmıştır.

Diğer taraftan, 1479 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu (Bağ-Kur) Kanunu, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun yürürlüğe girmesi ile yürürlükten kaldırılmış olup, 5510 sayılı Kanunun "Primlerin Ödenmesi" başlıklı 88 inci maddesinde; Kuruma fiilen ödenmeyen prim tutarlarının gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre; sosyal güvenlik (Bağ-Kur) primleri, gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olduğunun tevsik edilmesi kaydıyla hangi yıla ait olduğuna bakılmaksızın fiilen ödendiği yılda gider ya da indirim konusu yapılacaktır.

Öte yandan, söz konusu primlerin serbest meslek kazanç defterine gider yazılma-

94 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-GVK-65-2-371 sayılı özelgesi.

yıp, beyanname üzerinde indirimin tercih edildiği durumda beyan edilen mesleki kazancın yetersiz olması veya dönem sonucunun zarar olması halinde müteakip yıllarda devreden geçmiş yıl zararı olarak indirilmesi mümkün değildir.

5.7.13. Performans Artışı Amacıyla Personele Yaptırılan Tatil Masraflarının Gider Olarak İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı:[95]

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68'inci maddesinde serbest meslek kazancının tespitinde hangi giderlerin hasılattan indirilebileceği sayılmış olup, (1) numaralı bendinde, mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderlerin, (3) numaralı bendinde ise, mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri (seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak şartıyla) serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak hasılattan indirilebileceği belirtilmiştir.

Serbest meslek erbabının yanında çalışan personelin iş gücünü geliştirmek, performansını artırmak amacıyla konaklamaları için ödenecek otel masrafları mesleki faaliyetle ilgili bir gider olmaması nedeniyle serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacaktır. Ancak, bu masrafların personelin ücretine yansıtılması ve ücrete ilişkin hükümlere göre vergilendirilmesi koşuluyla serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkündür.

5.7.14. Serbest Meslek Erbabının Kredi Kullanarak Aldığı İşyeri İçin Ödediği Faizlerin Gayrimenkulün Aktife Alındığı Hesap Dönemi Sonuna Kadar Olan Kısmının Maliyete İntikal Ettirilmesi Zorunlu Olup, Sonraki Dönemlerde Ödenen Kredi Faizlerinin İse Maliyete İntikal Ettirilmesi veya Doğrudan Gider Olarak İndirim Konusu Yapılabileceği:[96]

Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinde serbest meslek kazancının tespitinde indirilecek giderler bentler halinde sayılmış olup, maddenin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde, "1. Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler (İkametgâhlarının bir kısmını iş yeri olarak kullananlar, ikametgâh için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını indirebilirler. İş yeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanı, ikametgâhı kendi mülkü olup bunun bir kısmını iş yeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabilirler.)" hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Amortisman mevzuu" başlıklı 313 üncü maddesinin birinci fıkrasında "İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlenen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder." Hükmüne, 262 nci maddesinde "Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin arttırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder." Hükmüne yer verilmiş, Kanunun 269 uncu maddesinde de iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değerleneceği belirtilmiştir.

Konuyla ilgili olarak 163 ve 334 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde, amortismana tabi iktisadi kıymetlerin iktisabında kullanılan krediler nedeniyle ödenen faizlerin iktisadi kıymetin maliyet bedeline eklenecek kısmı ile doğrudan gider yazılacak

95 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.10.2013 tarih ve 62030549-120[40-2013/477]-1649 sayılı özelgesi

96 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.04.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-65-7-302 sayılı özelgesi.

kısmının tespitinde uygulanacak esaslar açıklanırken, iktisadi kıymetin aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise maliyet bedeline eklenilmesi veya doğrudan gider yazılması hususunda mükelleflerin serbest oldukları belirtilmiştir.

Bu itibarla, serbest meslek faaliyetinde kullanılan gayrimenkulün iktisabı için kullanılan banka kredisi dolayısıyla ödenen faizlerin, gayrimenkulün aktife alındığı hesap dönemi sonuna kadar olan kısmının maliyete intikal ettirilmesi zorunlu olup, sonraki dönemlerde ödenen kredi faizlerinin ise maliyete intikal ettirilmesi veya doğrudan gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır. Diğer taraftan, söz konusu gayrimenkul için hesaplanacak amortismanların, serbest meslek faaliyetinden elde edilen gelirden indirilebileceği açıktır.

5.7.15. Serbest Meslek Erbabının Kredi Kullanarak Aldığı ve Home-Ofis Olarak Kullandığı Gayrimenkul İçin Ödediği Faizlerin Gider Kaydı[97]

Serbest meslek erbaplarının bankadan kredi kullanarak satın aldığı konutta aynı zamanda home office olarak serbest meslek faaliyetlerini de yürüttüğü durumda kullanılan kredi için ödenen faizlerin gider kaydı özellik arz etmektedir.

Bilindiği üzere 163 ve 334 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde, amortismana tabi iktisadi kıymetlerin iktisabında kullanılan krediler nedeniyle ödenen faizlerin iktisadi kıymetin maliyet bedeline eklenecek kısmı ile doğrudan gider yazılacak kısmının tespitinde uygulanacak esaslar açıklanırken, iktisadi kıymetin aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise maliyet bedeline eklenilmesi veya doğrudan gider yazılması hususunda mükelleflerin serbest oldukları belirtilmiştir.

Bu itibarla, serbest meslek faaliyetinde kullanılan gayrimenkulün iktisabı için kullanılan banka kredisi dolayısıyla ödenen faizlerin, gayrimenkulün aktife alındığı hesap dönemi sonuna kadar olan kısmının maliyete intikal ettirilmesi zorunlu olup, sonraki dönemlerde ödenen kredi faizlerinin ise maliyete intikal ettirilmesi veya doğrudan gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinin 1 inci fıkrasında; "Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler (İkametgâhlarının bir kısmını iş yeri olarak kullananlar, ikametgâh için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını indirebilirler. İş yeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanı, ikametgâhı kendi mülkü olup bunun bir kısmını iş yeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabilirler.)" hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, banka kredisi kullanarak iktisap edilen konutun aynı zamanda ofis olarak da kullanıldığı durumda (Home Office), söz konusu konut için hesaplanacak amortismanların ve ödenecek faizlerin yarısının serbest meslek kazancından indirilmesi mümkün olup, kredi ile satın alınan konutun işyeri olarak kullanılmaması halinde ise söz konusu konuta ilişkin olarak hesaplanacak amortismanların ve ödenen faizlerin gider olarak indirilemeyeceği tabiidir.

97 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara VDB'nın 02/01/2013 tarih ve 38418978-120[68-12/4]-3 sayılı muktezası.

5.7.16. Serbest Meslek Erbabının Aktifine Kayıtlı Olan veya Kiracısı Oldukları Gayrimenkullerin Tamamen veya Kısmen Kiraya Verilmesi Halinde Vergilendirme[98]

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37 inci maddesinde; her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiş, aynı Kanunun 70 inci maddesinin birinci fıkrasında aynı fıkrada bentler halinde sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu hükmüne yer verilmiş olup, ikinci fıkrasında ise "Yukarıda yazılı mallar ve haklar ticari veya zirai bir işletmeye dahil bulunduğu takdirde bunların iratları ticari veya zirai kazancın tespitine müteallik hükümlere göre hesaplanır." Hükmü yer almıştır.

Öte yandan Kanunun "Serbest Meslek Kazancının Tarifi" başlıklı 65 inci maddesinin birinci fıkrasında her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançların serbest meslek kazancı olduğu belirtilmiştir.

Aynı kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında, kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin maddede bentler halinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları hüküm altına alınmış olup, aynı maddenin 5/a bendinde (2009/14592 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 03.02.2009 tarihinden geçerli olmak üzere) 70'inci maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 236'ncı maddesinde "Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir" hükümleri yer almaktadır.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde; muhasebe bürosu olarak kullandığınız işyerinin envanterinize kayıtlı olduğu belirtilmekle birlikte, Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinin ikinci fıkrası hükmü ticari ve zirai işletmeleri kapsadığından ve Gelir Vergisi Kanununda serbest meslek faaliyetinde kullanılan mal ve hakların kiralanmasından doğan kazancın serbest meslek kazancı sayılacağına dair bir hüküm de bulunmadığından, işyerinizin bir bölümünü kiraya vermeniz nedeniyle elde ettiğiniz gelir serbest meslek kazancı değil gayrimenkul sermaye iradı olup, kiracı tarafından tarafınıza yapılacak kira ödemeleri karşılığında Gelir Vergisi Kanununun 94/5-a maddesi gereğince tevkifat yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla tahsil ettiğiniz kira bedelleri karşılığında serbest meslek makbuzu düzenlemeniz söz konusu olmayacaktır.

Ayrıca tevkif suretiyle vergilendirilen söz konusu gayrimenkul sermaye iradı ile serbest meslek kazancınızın toplamının, Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşması halinde, serbest meslek kazancınıza ilişkin vereceğiniz yıllık gelir vergisi beyannamesine tevkif suretiyle vergilendirilmiş gayrimenkul sermaye iradınızın da dahil edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, KDV Kanununun 1. Maddesinin 3/f bendinde GVK'nun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin de vergiye tabi olduğu hü-

98 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21.08.2013 tarih ve 84098128-120[70-2012-3]-521 sayılı muktezası.

küm altına alındıktan sonra aynı Kanunun 17/4-d maddesinde ise iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinin KDV'den istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, serbest meslek erbaplarının envanterine dahil olan veya kiracısı olduğu işyerinin bir bölümünü bir başkasına kiralaması neticesinde elde edilen kazanç serbest meslek kazancı kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, bahse konu kiralama işlemi katma değer vergisine de tabi olmayacaktır.

5.7.17. Serbest Meslek Erbaplarının Yararlanamayacağı Bazı Vergisel Avantajlar

5.7.17.1. Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Ayırma

Vergi Usul Kanununun mükerrer 315.maddesi hükmünde bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenlerin, amortismana tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilecekleri belirtildiğinden, serbest meslek erbapları azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayıramayacaklardır.

5.7.17.2. Alacak Senetleri Reeskontu

Vergi Usul Kanununda yer alan şartlarla senede bağlı alacak ve borçların reeskonta tabi tutulması mümkündür. Ancak, bu imkan da bilanço esasında defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine tanındığından ve serbest meslek kazançlarında elde etme tahsil esasına göre belirlendiğinden, hasılat olarak kabul edilmeyen alacaklara ilişkin reeskont giderlerinin indirilmesi mümkün olmayacak, bu nedenlerle serbest meslek erbapları alacak ve borç senetlerini reeskonta tabi tutamayacaklardır.

5.7.17.3. Şüpheli Alacak Karşılığı Ayırma ve Değersiz Alacak Yazma

Vergi Usul Kanununun 323'üncü maddesine göre; ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla; Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar ile yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar; şüpheli alacak sayılacak ve bu şekilde şüpheli hale gelen alacaklar için değerleme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılacaktır.

Şüpheli hale gelen alacaklar için karşılık ayrılması da Kanun hükümlerine göre bilanço esasında defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine tanınmış bir hak olup, böyle olmasa dahi serbest meslek kazançlarında elde etme tahsil esasına göre belirlendiğinden hasılat olarak kabul edilmeyen alacakların karşılık ayırma yoluyla gider yazılabilmesi de mümkün olmayacaktır.

Benzer gerekçelerle; serbest meslek erbaplarının Vergi Usul Kanununun 323'üncü maddesine göre; kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkân kalmayan alacaklarını değersiz alacak olarak gider yazmalarına da imkân bulunmamaktadır.

5.7.17.4. Serbest Meslek Erbaplarının Yenileme Fonu Uygulamasından Yararlanıp Yararlanamayacağı

Maliye Bakanlığı yakın zamana kadar, diğer faaliyet gruplarında olduğu gibi serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek erbabı için de yenileme fonu uygulamasından yararlanmasının mümkün olduğu, örneğin envanterine kayıtlı binek otomobilini satıp, yenisini alan serbest meslek erbabının bu uygulamadan yararlanabileceği yönünde mukteza bazında görüş bildirmekteydi.[99]

99 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen 01.03.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32328-8407-14 sayılı mukteza.

Ancak geçmişte vermiş olduğu görüşlerin aksine Maliye Bakanlığı 2015 yılı içerisinde vermiş olduğu muktezalarda serbest meslek erbaplarının da diğer şartlarında sağlanması koşuluyla yenileme fonu uygulamasından yararlanabileceği yönündeki görüşünden vazgeçerek aksi yönde görüş bildirmiştir. An itibariyle Maliye Bakanlığı serbest meslek erbaplarının da diğer şartlarında durumunda dahi yenileme fonu uygulamasından yararlanamayacağı görüşündedir.[100]

5.7.18. Serbest Meslek Kazançlarında Vergiyi Doğuran Olayda Gelir Vergisi Ve Kdv Çelişkisi

Bilindiği üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Vergiyi Doğuran Olay" başlıklı 19'uncu maddesinde, vergi alacağının, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağı hüküm altına alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun serbest meslek kazançlarında elde etme kavramını düzenleyen 67'nci maddesinin birinci fıkrası ise şöyledir. "Serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır." Serbest meslek faaliyetinde gelirin elde edilmesi tahsil esasına bağlı olduğu gibi gider yönünden de ödeme esası kabul edilmiştir. Genel anlamda ödenmeyen giderler kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmemektedir.

Elbette ki ticari kazançtan farklı olarak serbest meslek kazançlarında elde etme kavramının tahsil esasına bağlanmış olmasının kendi içerisinde bir mantığı mevcuttur. Şöyle ki; bir kişiyi bir vergiyi ödemeye yükümlü kılmak için her şeyden önce o kişinin vergiyi ödeme gücünün olması gerekir. Gelir Vergisi Kanununda serbest meslek kazancı için elde etmenin tahsil esasına bağlanmış olması, bu faaliyet türünde ödeme gücünün tahsilâtla doğacağı gerçeğine dayanır. Daha öncede belirttiğimiz üzere Vergi Usul Kanunu'nda ticari kazanç ve zirai kazanç için şüpheli alacak karşılığı, değersiz alacak ve reeskont uygulamalarının getirilmiş olması, bu faaliyet türlerinde elde etmede tahakkuk esasının kabul edilmesinden kaynaklanmaktadır. Ticari ve zirai kazançta tahakkuk esasının kabul edilmiş olmasına bağlı olarak tahsil edilemeyen alacakların bu uygulamalar vasıtasıyla ile gider yazılması sağlanmıştır. Serbest meslek faaliyetinde ise bu tahsilât gerçekleşmediği sürece vergi ödemesi de gündeme gelmeyeceğinden bu uygulamalara gerek görülmemiştir.

Serbest meslek kazançlarında vergiyi doğuran olayın, dolayısıyla da vergi ödeme gücünün açıkladığımız üzere tahsil esasına bağlanmasına karşın, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 10'uncu maddesinin (a) fıkrasında, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması; (b) fıkrasında da, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgelerin verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi; (c) fıkrasında ise, kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması anında vergiyi doğuran olayın meydana geleceği hükme bağlanmıştır. Bu yasal düzenlemelere göre; serbest meslek kazançlarında katma değer vergisi açısından vergiyi doğuran olay, hizmetin ifası anında meydana gelmekte olup, bu hususta ticari, sınaî, zirai veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler yönünden farklı bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Serbest meslek kazancının tespitinde, gelir vergisi açısından, tahsilat esasının getirilmiş olması da, yukarıda anılan hukuki durumu değiştirmemektedir.

100 Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen 14/01/2015 tarih ve 41931384-105[328-2014-3]-2 sayılı mukteza.

Bu şekilde serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan hizmetlerde gelir vergisi ve KDV yönünden vergiyi doğuran olayın, aynı hizmet ve aynı kişi için farklı esaslara bağlaması uygulamada zaman zaman duraksamalara ve ihtilaflara yol açmaktadır. Şöyle ki; özellikle yıllık sözleşme ile defter tutmayı ve mali tablolar ile döneme ait beyannameleri hazırlamayı belli bir bedelle (aylık taksitler halinde oniki taksitte) üstlenen serbest meslek erbabının bazı aylar ücretini tahsil edememesine rağmen, o aylarda da hizmetin verildiği gerekçesi ile KDV ödemeleri istenilmekte, ödemeyenler hakkında da cezalı tarhiyatlar yapılabilmektedir.

Diğer taraftan serbest meslek erbabının belgesi, serbest meslek makbuzudur. Bu belge, tahakkuk ilkesinin gereği olarak müşteriye borçlandığı meblağı göstermek üzere düzenlenen olan faturadan farklı bir niteliğe sahiptir ve adı üzerinde sadece tahsilatın yapıldığını gösterir bir makbuz niteliğindedir. Dolayısıyla serbest meslek erbaplarının hizmet ifa etmiş olmasına rağmen hizmet bedelini tahsil etmedikleri sürece makbuz düzenleme zorunlulukları da yoktur. Bu durumda hizmetin verildiği dönemde tahsilat yapılmadığı sürece her ne kadar KDV doğsa da müşteri konumunda bulunan taraf makbuz düzenlenmediği sürece KDV indirimi uygulamasından yararlanamayacak, özellikle de takvim yılının değiştiği dönemlerde ciddi vergisel problemlerinde doğmasına neden olabilecektir.

Bu noktada serbest meslek erbabının tahsilat olmamasına karşın serbest meslek makbuzu düzenlemesi ve kanuni defterine kaydetmesi hukuksal anlamda hizmet bedelinin tahsil edildiği anlamına geleceğinden, alacağın tahsil edilmediği durumda icra yoluyla takip ve tahsil yeteneğini de önemli ölçüde erezyona uğratacaktır. Ya da bazı serbest meslek erbaplarının yaptığı gibi tahsilat olmamasına sadece KDV içeren serbest meslek makbuzu düzenlenmesi de, hem yasal dayanaktan yoksun hem de bu defa da alacağın KDV'ne isabet eden kısmının cebri takip ve tahsilini sekteye uğratacak niteliktedir.

Tüm bu görüş ve uygulamada süregelen tartışmalara karşın hem Maliye Bakanlığı hem de Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 14.04.2006 tarih ve E:2006/19, K:2006/92 sayılı kararından bu yana vergi yargısı gelir vergisi uygulamasının aksine serbest meslek kazançlarında tahsilat olmasa dahi KDVK açısından hizmetin verildiği dönemde KDV'nin doğduğu görüşünde olduğundan mevcut düzenlemeler çerçevesinde daha sonra cezalı bir tarhiyata muhatap olmamak için mükelleflerin bu uygulamaya riayet etmekten başka seçeneği kalmamıştır.

Serbest meslek erbaplarını söz konusu sıkıntıdan kurtarabilmek için yapılacak olan bir yasal düzenleme ile; ya KDV Kanunu'nun 10'uncu maddesinin (a) bendinin parantez içine "serbest meslek faaliyetinde vergiyi doğuran olayın bedelin tahsil edilmesi" ile gerçekleşeceğine dair hüküm eklenmesi ya da bunun mümkün olamadığı durumda tebliğ bazında yapılacak bir düzenleme ile KDV mükelleflerine verilen serbest meslek hizmetlerinde KDV yönünden tam tevkifat uygulaması getirilmesinden başka çare bulunmamaktadır.

5.7.19. Yurtdışı Görev Yolluğu Adı Altında Yapılan Ödemenin Serbest Meslek Kazancına Dâhil Edilip Edilmeyeceği:[101]

"..... Bakanlığına mimari konularda verdiğiniz danışmanlık hizmeti kapsamında, yurtdışındaki bir kongreye katılmanız karşılığında tarafınıza ödenen ve Gelir Vergisi Kanununun 67 nci maddesinin dördüncü fıkrasında sayılan harcama kalemleri arasında olmayan yurtdışı görev yolluk bedelinin tamamının serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi ve ödenen toplam tutar üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94/2-

101 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[65-11/6]-990 sayılı özelgesi.

b maddesine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması ve serbest meslek makbuzunda KDV'nin de hesaplanması gerekmektedir."

5.7.20. Heykel, Anıt, Rölyef, Büst, Mask, Resim, Seramik, Anıtsal ve Mimari Tasarım Çalışmalarının GVK 18'inci Maddesindeki İstisna Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği:[102]

T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı Telif Hakları ve Sinema Genel Müdürlüğü'nden alınan yazıya istinaden 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu hükümlerine göre seramikten yapılanlar da dahil olmak üzere eser niteliği taşıdığı belgelenen heykel, anıt, rölyef, büst, mask, resim, seramik, anıtsal ve mimari tasarım çalışmalarından dolayı elde edilecek hasılata münhasır olmak üzere, Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde yer alan istisnadan faydalanılması mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, anıtsal ve mimari tasarım çalışmaları anılan madde kapsamında değerlendirilmemekle birlikte, bu çalışmalardan ortaya çıkan eserlerin Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde sayılan eserlerden olması halinde bu çalışmaların da istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Ancak, söz konusu faaliyetlerin mutad meslek halinde ifa edilmesi ve istisna kapsamındaki eserlerin Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılanlar dışındakilere de satılması halinde, 213 Sayılı Kanunun 153, 172, 210 ve 236 ncı maddeleri uyarınca işe başlama bildiriminde bulunma, serbest meslek kazanç defteri tutma ve serbest meslek makbuzu düzenleme mecburiyeti bulunmaktadır.

5.7.21. Avukatın Elde Edilen Vekâlet Ücretinin Yarısının Sözleşmeye İstinaden Müvekkiline Bırakması:[103]

1136 sayılı Avukatlık Kanununun 164 ile 166 ncı maddelerinde, avukatlık ücreti tanımlanmakta ve kaynakları itibariyle, sözleşmeye bağlı olarak iş sahibinden sağlanan vekâlet ücreti ile dava sonunda, kararla tarifeye dayanılarak karşı tarafa yüklenilen vekâlet ücreti olmak üzere iki ayrı vekalet ücretinden söz edilmektedir.

Yine Avukatlık Kanunu'nun 4667 sayılı Kanunla değişik 164 üncü maddesinin son fıkrasında; "...Dava sonunda, kararla tarifeye dayanılarak karşı tarafa yüklenecek vekâlet ücreti avukata aittir. Bu ücret, iş sahibinin borcu nedeniyle takas ve mahsup edilemez, haczedilemez." hükmüne yer verilmiştir.

Ayrıca 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 8 inci maddesinin üçüncü fıkrasında "Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz" hükmü yer almıştır.

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre, vergiye müteallik sözleşmeler vergi idaresini bağlamayacağından, İş Bankası ile aranızda yapılan sözleşmeye istinaden düzenlediğiniz serbest meslek makbuzu karşılığında tahsil ettiğiniz avukatlık ücretinin ½ 'sinin müvekkile bırakılması, vekalet ücretinin tamamının avukatça elde edildiğinin kabulüne engel teşkil etmeyecektir.

Bu itibarla, dava ya da icra takibi sonunda karşı taraf aleyhine avukatlık asgari ücret tarifesine göre takdir ve hükmedilecek olan avukatlık ücreti, avukat tarafından verilen bir serbest meslek hizmeti dolayısıyla elde edilen serbest meslek kazancı olup, hükmedilen avukatlık vekalet ücretinin tamamı üzerinden ödemeyi yapan adına serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir.

---

102 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-GVK-18-3-384 sayılı özelgesi.

103 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.02.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-65-9-67 sayılı özelgesi.

Diğer taraftan, müvekkil ile yapılan sözleşmeye istinaden tarafınızca tahsil edilmiş olan ve bankaya bırakılan avukatlık ücretinin ½› lik kısmının müvekkil tarafından verilecek Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenen geçerli bir belgeye dayalı olarak Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinin 1 inci fıkrasına göre serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

5.7.22. Mahkeme Kararı Gereğince Avukatlara Ödenen Vekâlet Ücretlerinin Vergilendirilmesi [104]

1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun 164 üncü ve 166 ncı maddelerinde, avukatlık ücreti tanımlanmakta ve kaynakları itibariyle, sözleşmeye bağlı olarak iş sahibinden sağlanan vekalet ücreti ile dava sonunda, kararla tarifeye dayanılarak karşı tarafa yüklenen vekalet ücreti olmak üzere iki ayrı vekalet ücretinden söz edilmektedir.

Anılan Kanun'un 164 üncü maddesinin son fıkrasında; "Dava sonunda, kararla tarifeye dayanılarak karşı tarafa yüklenecek vekalet ücreti avukata aittir. Bu ücret, iş sahibinin borcu nedeniyle takas ve mahsup edilemez, haczedilemez.", 168 inci maddesinin üçüncü fıkrasında; "Avukatlık ücretinin takdirinde, hukuki yardımın tamamlandığı veya dava sonunda hüküm verildiği tarihte yürürlükte olan tarife esas alınır.", 169 uncu maddesinde ise "Yargı mercilerince karşı tarafa yükletilecek avukatlık ücreti, avukatlık ücret tarifesinde yazılı miktardan az ve üç katından fazla olamaz." denilmektedir.

Dava sonunda, kararla tarifeye dayanılarak karşı/alacaklı taraf avukatına ödenen vekâlet ücreti;

a) Mahkeme veya icra veznesinin düzenlediği makbuz imzalanarak nakden,

b) Bizzat karşı/borçlu tarafın, mahkeme veya icra dairesinin tespit ettiği vekalet ücretini elden (nakden) veya banka havalesi ile ödemesi,

c) Mahkeme veya icra dairesinin, yargılama giderleri ile birlikte davayı kazanan müvekkile herhangi bir şekilde ödeme yapması ve müvekkilin de karşı borçlu taraftan alınan vekâlet ücretini avukata ödemesi,

şekillerinde tahsil edilebilmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, mahkeme kararları ve icra takibi sonucu verilen kararla avukatlık tarifesine dayanılarak karşı tarafa yüklenen vekâlet ücretinin;

- Avukata doğrudan veya avukata ödenmek üzere mahkeme veya icra veznesine ödenmesi halinde, avukatın ücretli olmaması ve ödeme yapanın Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılan tevkifat yapmakla sorumlu kişi veya kurumlardan olması durumunda, davayı kaybeden tarafından Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 2-b bendine göre gelir vergisi tevkifatı yapılacağı,

-Yargılama giderleriyle birlikte davayı kazanan tarafa doğrudan ödenmesi ve davayı kazanan tarafın da bu vekâlet ücretini avukata ödemesi halinde, avukata ödemeyi yapanın (davayı kaybeden tarafın) Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılan tevkifat yapmakla sorumlu kişi veya kurumlardan olması durumunda, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 2-b bendine göre gelir vergisi tevkifatı yapılacağı, tabiidir.

Diğer taraftan Vergi Usul Kanununun "Makbuz mecburiyeti" başlıklı 236 ncı maddesinde; "Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteride bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir." hükmü yer almıştır.

Konuyla ilgili olarak yayımlanan 356 ve 375 sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel

104 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.07.2015 tarih ve 38418978-120[94-15/11]-786 sayılı özelgesi.

Tebliğlerinde; icra dairelerince borçludan alınarak müvekkili adına takibat yapan alacaklı taraf avukatına ödenmesine karar verilen avukatlık (vekalet) ücretlerinin avukata ödendiği anda, avukat tarafından borçlu adına en az iki nüsha serbest meslek makbuzu düzenleneceği ve bir nüshasının ödemeyi yapan memura verileceği açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, dava sonunda mahkeme ilamına göre borçludan alınarak müvekkili adına takibat yapan alacaklı taraf avukatına ödenmesine karar verilen avukatlık (vekalet) ücretlerinin avukata ödendiği anda, avukat tarafından borçlu adına en az iki nüsha serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir.

Ayrıca, konuya ilişkin olarak yayımlanan KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/B-4) bölümünde;

"Mahkemelerce hükmolunan avukatlık ücretlerinin davayı kazananlara ödenmesi KDV'nin konusuna girmez. Ancak bu paralardan sözleşmeleri gereği ücret karşılığı çalışanlar dışında kalan avukatlara intikal eden kısım, serbest meslek kazancı kapsamında vergiye tabi olur. Avukatlar aldıkları bu para için davayı kazanana serbest meslek makbuzu düzenler ve makbuzda alınan tutar üzerinden KDV hesaplayıp ayrıca gösterirler.

Mahkeme kararında "KDV hariç" şeklinde bir ifadenin yer almaması halinde, vekalet ücretinin KDV dahil olduğu kabul edilir ve iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan KDV, düzenlenen serbest meslek makbuzunda gösterilir." açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, mahkemelerce hükmolunan vekâlet ücretinin sözleşme gereği ücret karşılığı hizmet verilen müvekkillerin davasından kaynaklanıyor olması halinde söz konusu vekalet ücreti ödemeleri KDV'ye tabi olmayacaktır. Ancak müvekkil ile avukat arasında bir ücret akdi olmaksızın verilen avukatlık hizmeti karşılığı alınan vekâlet ücretleri serbest meslek kazancı kapsamında değerlendirilecek ve KDV'ye tabi tutulacaktır.

5.7.23. Serbest Meslek Erbabınca Banka Kredisi İle Alınan Arsa İçin Amortisman Ayrılıp Ayrılamayacağı, Kullanılan Kredi Faizlerini Gider Yazılıp Yazılmayacağı:[105]

Serbest meslek faaliyetinde kullanılmak üzere iktisap edilen gayrimenkulün tapu kayıtlarında niteliğinin arsa olarak gözükmesi halinde amortismana tabi tutularak amortisman yoluyla da giderleştirmesi mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, serbest meslek faaliyetinde kullanılmak üzere satın alınan ancak tapuda arsa olarak gözüken gayrimenkulün serbest meslek faaliyeti ile ilişkisi bulunmadığından söz konusu gayrimenkul için kullanılan banka kredisine ilişkin faizlerin mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler kapsamında değerlendirilmesi ve serbest meslek kazancının tespitinde hasılattan indirilmesi mümkün değildir.

5.7.24. Serbest Meslek Kazancında 10.000 TL'yi aşan Stopaj İadesinde Kısmen Mahsuben Kısmen Nakden İade Talebi Halinde İnceleme Raporu ve Teminat Aranmaksızın İadenin Mümkün Olduğu:[106]

Serbest meslek kazancına ilişkin verilen yıllık gelir vergisi beyannamesinde hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergilerin mahsubu sonucu iadesi gereken tutarın 10.000 TL'sini aşması durumunda 10.000 TL'sini aşan tutarın mahsuben iadesi sonrası kalan 10.000- TL' ye kadar olan nakden iadeye ilişkin bilgilerin E-VDO

105 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 68-655 sayılı özelgesi.

106 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.09.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-120-852 sayılı özelgesi.

merkezi sorgulama sisteminden tespit edilmesi durumunda inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilmesi gerekmektedir.

Ancak, tevkif yoluyla ödenmiş vergilerin nakden iadesinde istenilen bilgilerin, E-VDO merkezi sorgulama ekranından tespit edilememesi durumunda 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ekinde yer alan yıl içinde yapılan tevkifatlara ilişkin tablo ile birlikte serbest meslek kazancınıza ilişkin olarak vergilerin sorumlu adına tahakkuk ettiğini gösteren onaylı ilgili saymanlık yazısının dilekçeye eklenmesi koşuluyla, inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilmesi mümkün bulunmaktadır.

5.7.25. Özel hastanelerde çalışan doktorların kazancı ve hastanenin ortağı olması durumunda elde edilen kazancın niteliği :[107]

40 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Sirkülerinde, sağlık kuruluşlarında çalışan hekimlerin, elde ettikleri gelirin niteliği belirlenirken; hekimlerin işe başlama bildirimi, bildirim üzerine düzenlenen yoklama fişi varsa kira sözleşmesi, özel hastane işleten gerçek veya tüzel kişilerle hekim arasında düzenlenen sözleşmeler dikkate alınarak;

- Hekimlerin, günlük çalışma saatlerinin bir kısmında çalışmak üzere kiraladıkları (sağlık kuruluşlarının odaları dahil) bu işyerlerinde kendi nam ve hesabına serbest meslek faaliyetinde bulunması, mesleki faaliyetine ilişkin tahsilatları için hizmet verdiği hastalara serbest meslek makbuzu vermeleri ve bu işyerlerinde pos cihazı bulundurmaları ve kullanmaları kaydıyla elde ettikleri gelirin serbest meslek kazancı,

- İşveren ile hekim arasında hizmet sözleşmesi düzenlenmesi, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak onun emir ve talimatları dahilinde çalışması halinde ise, elde edilen gelirin ücret,

olarak değerlendirilmesi gerektiği görüşü yer almaktadır.

Bu çerçevede özel hastanelerde çalışan hekimin durumunun söz konusu açıklamalar kapsamında değerlendirilerek elde ettiği gelirin niteliğinin belirlenmesi gerekmektedir.

Öte yandan, hekimin hastaneye sahip şirketin ortağı olması durumu hekim olarak fiilen çalışması karşılığında elde ettiği gelirin niteliğine etki etmemektedir.

5.7.26. Abonelikleri Kendi Adına Kayıtlı Olan Ancak Ortak Bir Şekilde Kullanılan Doğalgaz, Elektrik, Su, Telefon, İnternet v.b. Harcamaların Ne Şekilde Gider Yazılacağı ve İndirim Konusu Yapılacağı[108]

Aynı adreste ayrı ayrı serbest meslek faaliyetinde bulunan, abonelikleri ortaklardan biri adına olmakla birlikte, söz konusu iş yerine ait doğalgaz, elektrik, su, telefon, internet vb. giderleri ortak bir şekilde kullanılması ve bedellerin yine ortak bir şekilde ödenmesi durumunda, bu giderlerin faaliyette bulunulan işyerine ait olduğunun ve işle ilgili olarak kullanıldığı ile hangi kısmının kim tarafından ödendiğinin tevsiki halinde her bir ortak tarafından kendi ödediği kısım serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

5.7.27. Öğrencilere Karşılıksız Verilen Bursun İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı[109]

İhtiyaç sahibi kişilere karşılıksız olarak verilen öğrenci burslarının, Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinde yer alan indirilecek giderler ve 89 uncu maddede sayılan indirimler arasında yer almadığından, serbest meslek kazancınızın tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

107 Nevşehir Defterdarlığı'nın 15.08.2012 tarih ve B.07.4.DEF.0.50.10.00-GV-5-10 sayılı özelgesi.

108 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.04.2014 tarih ve 27575268-105[003-2013-164]-427 sayılı özelgesi

109 Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.04.2014 tarih ve 49327596-120[GVK.ÖZ.2013.56]-101 sayılı özelgesi

6. GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARI

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlara gayrimenkul sermaye iradı adı verilmektedir.

Bu kapsamda 2015 yılı içerisinde gayrimenkul sermaye iradı elde edenler, bu gelirlerini 25 Mart 2016 tarihine kadar ikametgâhlarının bulunduğu yer vergi dairesine verecekleri gelir vergisi beyannamesi ile beyan edeceklerdir.

Biz de rehberin bu bölümünde uygulamada birçok mükellefi bulunan gayrimenkul sermaye iradı gelirlerinin hesaplanması ve beyanına ilişkin açıklamalara yer vereceğiz.

6.1. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ MÜKELLEFİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'nci maddesine göre bu maddede sayılan mal ve hakların kiraya verilmesinden elde edilen gayrimenkul sermaye iratlarının mükellefi bu mal ve hakların;

a) Sahipleri; (Kiraya verilen mal veya hakkın mülkiyet hakkına malik olan yani adına tapuya tescil yapılmış olan kimsedir.)

b) Mutasarrıfları; (Bir mal veya hak üzerinde, fiilen kullanma yetkisine sahip olan kimsedir. Bu kimse aynı zamanda sahip veya zilyet konumunda da olabilir.)

c) Zilyetleri; (Menkul mallar veya gayrimenkulleri el altında bulunduran ve bunlar üzerinde fiilen hâkimiyet kuran şahıslardır.)

d) İrtifak Hakkı Sahipleri;(Bir gayrimenkul üzerinde diğer bir gayrimenkul veya şahıs lehine tesis edilen ayni hakkı tapuya tescil suretiyle elinde bulunduran kimselerdir.)

e) İntifa Hakkı Sahipleri; (Kanun veya sözleşme gereği gayrimenkul üzerinde zilyetlik, istifade, kullanma hakları adına tapuya tescil edilmiş kimselerdir.)

f) Kiracılarıdır; (Gayrimenkul niteliğindeki mal veya hakkı kiralamış olan kimsedir. Kiralanan bir gayrimenkul veya hakkın kiracısı tarafından bir başka şahsa kiralanmasından elde edilen gelir de gayrimenkul sermaye iradıdır.)

6.2. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADI – TİCARİ KAZANÇ AYRIMI

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'nci maddesinin ikinci fıkrası hükmüne göre; gayrimenkul sermaye iradı getiren mal ve haklar ticari veya zirai bir işletmeye dâhil bulunduğu takdirde bunların iratları ticari veya zirai kazancın tespitine yönelik hükümlere göre hesaplanır. Dolayısıyla bu şekilde ticari faaliyete bağlı olarak elde edilen kira gelirleri için, bu bölümde yapacağımız açıklamalar değil, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazancın tespiti hakkındaki hükümleri geçerli olacaktır.

6.3. GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARINDA GAYRİSAFİ HASILATIN TESPİTİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 72'nci maddesi hükmüne göre; "Gayrimenkul sermaye iratlarında, gayrisafi hâsılat, 70'inci maddede yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin tutarıdır. Ayın olarak tahsil edilen kiralar, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrilir."

Madde metninden de anlaşılabileceği gibi; gayrimenkul sermaye iratlarında, gayrisafi hâsılatın elde edilmesi tahsilat esasına bağlanmıştır. Tahsilat esası; hem hukuki hem de ekonomik tasarrufu kapsayan, bir başka deyişle fiili tasarrufu ifade eden bir kavramdır.

Örneğin; Önceki yıllara tahsil edilemeyen 2013, 2014 ile 2015 yılları kira gelirlerinin topluca 2015 yılında tahsil edilmesi durumunda; tahsil edilen tutarın tamamı 2015 yılının geliri olarak dikkate alınacaktır.

Ancak, gelecek yıllara ait olup peşin tahsil edilen kira bedelleri, ilgili yılın geliri olarak kabul edilerek ilgili yıllarda beyan edilir.

Örneğin; 2015, 2016 ve 2017 yıllarına ilişkin 3 yıllık kira gelirinin topluca 2015 yılında tahsil edildiği durumda; her yıla ait kira bedeli ilgili yılda beyan edilecektir.

Hasılatın hangi dönemde elde edilmiş sayılacağına ilişkin özellik gösteren bazı durumlar ise aşağıda açıklanmıştır.

1- Gelecek yıllara ait olup peşin tahsil olunan kiralar, ilgili bulundukları yılların hasılatı sayılır. Görüldüğü gibi peşin tahsil olunan kiralar için tahsilat esası geçerli olmamaktadır.

Örneğin; Mükellef sahip olduğu bir binayı 01.10.2015 - 30.09.2016 döneminde yıllık 24.000 TL peşin bedelle kiraya vermiş ise, bunun 2015 yılına isabet eden (3 aylık) 6.000 TL'lik kısmı 2015 yılı geliri olarak 25 Mart 2016'ya kadar, diğer 18.000 TL'lik kısmı ise 2016 yılı geliri olarak 25 Mart 2017'ye kadar beyana konu edilecektir.

2- Ölüm ve memleketi terk hallerinde ise; mükellefiyetin kalktığı tarihi takip eden zamanlara ait olmak üzere peşin tahsil olunan kiralar, mükellefiyetin kalktığı dönemin hasılatı olarak kabul edilir. Yukarıdaki örneğimizde mükellefin, 1 yıllık kira bedelini peşin olarak tahsil ettikten sonra 15.11.2015 tarihinde ölmesi durumunda, peşin tahsil edilen kira tutarı olan 24.000 TL'nin tamamı mirasçıları tarafından 2015 yılı geliri olarak beyan edilip, vergilendirilecektir.

3- Kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değerini devamlı surette artıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymetler, kira süresinin bitiminde bedelsiz (Kıymetlerin emsal bedelinden düşük değerle devri halinde, aradaki fark bedelsiz devir sayılır) olarak kiralayana devrolunduğu takdirde, söz konusu kıymetler kiralayan bakımından, bu tarihte aynen tahsil edilmiş kabul edilir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 72'nci maddesinin beşinci fıkrası hükmüne göre gayrimenkul sermaye iradı sahipleri için aşağıdaki hususlar gayrisafi hasılatın tespiti yönünden tahsil hükmündedir.

1. Bilgisi olmaları şartıyla adlarına, kamu müessesine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması,

2. Kira olarak doğan alacağın başka bir şahsa temliki (Temlikin ivazlı olup olmadığına bakılmaz. İvazlı temliklerde ivazın tahsil şartı aranmaz) veya kiracısına olan borcu ile takası,

Aynı maddenin son fıkrasında ise yabancı para cinsinden yapılan ödemelerin, öde-

me gününün borsa rayici ile borsada rayici yoksa, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek kur üzerinden Türk parasına çevrileceği hüküm altına alınmıştır. Maliye Bakanlığı'da, yayınlamış olduğu 130 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, yabancı para cinsinden yapılan kira ödemelerinin ödeme günündeki T.C. Merkez Bankasınca ilan olunacak döviz alış kuru üzerinden TL'ye çevrileceğini belirlemiştir.

6.3.1. İşyeri Ve Konut Kiralama İşlemlerine İlişkin Yapılacak Tahsilat Ve Ödemelerin Banka Veya Posta İdarelerince Düzenlenen Belgelerle Tevsik Edilmesi

Maliye Bakanlığı kira gelirlerini üzerindeki denetim ve kontrolü artırmak amacıyla işyeri ve konut kira ödemelerinin daha özel bir şekilde ödenmesine ilişkin düzenleme yapmıştır. Söz konusu düzenleme 268 seri no.lu GVK Genel Tebliğ ile gerçekleşmiş ve 01.11.2008 tarihinden itibaren, işyeri ve konut kiralama işlemlerine ilişkin yapılacak olan tahsilat ve ödemelerin banka veya posta idareleri üzerinden gerçekleştirilerek söz konusu kurumlarca düzenlenecek olan belgelerle tevsik edilmesi istenmiştir. Buna göre,

- Konutlarda her bir konut için aylık 500 TL ve bu tutar üzerinde kira geliri elde edenlerin,

- İşyerlerinde, işyerini kiraya verenler ile kiracıların,

kiralamaya ilişkin tahsilat ve ödemelerinin banka veya posta idarelerince düzenlenecek olan belgeler ile tevsik edilmesi, belgelendirilmesi gerekmektedir.

Söz konusu uygulamada dikkat edilmesi gereken husus, konut kiralamaları için 500,00.-TL'lik bir sınır söz konusu iken işyeri kiralamalarında böyle bir sınır bulunmamasıdır. Ayrıca konutlarda tevsik zorunluluğu sadece kiraya vereni kapsamakta iken işyerlerinde hem kiraya veren hem de kiracılar ödeme ve tahsilatları için zorunluluk kapsamına alınmıştır.

Banka veya PTT Genel Müdürlüğü aracı kılınmak suretiyle, para yatırma veya havale, çek veya kredi kartı gibi araçlar kullanılmak suretiyle yapılan tahsilat ve ödemeler, bankaların internet şubeleri üzerinden gerçekleşen işlemler ile mahkeme ve icra yoluyla yapılan tahsilatlar da düzenlemeye uygun işlemler olarak gerçekleşecektir. Ayın olarak yapılan ödemeler ise bu düzenleme kapsamına girmemektedir.

Örneğin Bayan (M), Ankara Çankaya'da bulunan ve konut olarak aylık 900,00. TL'den kiraya vermiş olduğu gayrimenkulüne ilişkin tahsilatlarını yukarıda belirtilmiş olan banka ve Posta İdarelerince düzenlenen tevsik edici ödeme belgeleri ile belgelendirmek durumundadır.

Bayan (M), söz konusu gayrimenkulünü aylık 400,00.-TL'den işyeri olarak kiraya vermiş olsaydı, bu durumda da yine belirtilen tevsik edici belgeler ile söz konusu tahsilatlarını belgelendirmek durumunda olacaktı. Ayrıca bu durumda söz konusu işyeri kira ödemesini yapan kiracının da tevsik yükümlülüğü bulunacaktı.

Belirtilen zorunluluğa uyulmaması durumunda ise mükellefler hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 355'nci maddesinde yer alan ve aşağıda tutarlarına yer verilen özel usulsüzlük cezasının uygulanacağına yine söz konusu tebliğde yer verilmiştir. Buna göre 2016 yılında gerçekleşen her bir usulsüz ödeme ve tahsilat için;

- 1'inci sınıf tüccarlar için 1.370 TL'den aşağı olmamak üzere ilgili işlem tutarının % 5'i,

- 2'nci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 690-TL'den aşağı olmamak üzere işlem tutarının % 5'i,

- Yukarıda yazılanlar dışında bulunanlar hakkında ise 340-TL'den aşağı olmamak üzere işlem tutarının % 5'i tutarında özel usulsüzlük cezası uygulanacaktır.

6.4. EMSAL KİRA BEDELİ ESASI

Mevzuatımızda yer alan vergi güvenlik müesseselerinden biri olan emsal kira bedeli esası Gelir Vergisi Kanunu'nun 73'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre; Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının intifasına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır. Bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanununa göre belirlenen vergi değerinin %5' idir. Vergi Usul Kanununun 4751 sayılı Kanunla değişik 268'inci maddesinde vergi değeri; bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesine göre tespit edilen değeri şeklinde tanımlanmıştır. Bina ve arazide emsal kira bedelinin belirlenmesinde yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kiranın uygulanmasına sınırlı olarak rastlanmakta yaygın olarak Vergi Usul Kanununa göre belirlenen vergi değerinin %5' i olarak uygulanmaktadır.

Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve haklarının maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanununun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin %10' udur.

Bu nedenlerle gayrimenkul sermaye iradı elde eden mükelleflerin 2015 yılı gelir vergisi beyannamesinde bu hususu göz önünde bulundurarak kiraya verdikleri bina ve arazilerin kira bedellerinin rayiç bedele göre yeniden tespit edecekleri emsal kira bedelinden düşük olmamasına özen göstermeleri gerekmektedir.

Konuyu bir örnekle açıklayacak olursak; Olcay beyin Antalya'da bulunan ve konut olarak kiraya verdiği binasının rayiç bedeli (Normal alım-satım değeri) 200.000 TL ise bu durumda mükellef Olcay beyin 2015 yılı gelir vergisi beyannamesinde gayrimenkul sermaye iradını hesaplarken esas alacağı yıllık kira bedeli, emsal kira bedeli olan (200.000 x % 5 =) 10.000 TL.' den düşük olamayacaktır.

Yukarıda yapmış olduğumuz açıklamalar çerçevesinde kiraya verilen mal ve hakların kira bedellerinin, emsal kira bedelinden düşük olamayacağı genel kural olmakla birlikte; bazı sosyal gerekçelerle Gelir Vergisi Kanunu'nun 73'üncü maddesinin ikinci fıkrasında aşağıda yazılı hallerde emsal kira bedeli esası uygulanmayacağına hükmolunmuştur.

1. Boş kalan gayrimenkullerin muhafazaları maksadıyla bedelsiz olarak başkalarının ikametine bırakılması;

2. Binaların mal sahiplerinin usul, füru veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi (Usul, füru ve kardeşlerden her birinin ikametine birden fazla konut tahsis edilmiş ise bu konutların yalnız birisi hakkında emsal kira bedeli hesaplanmaz. Kardeşler evli ise eşlerden sadece biri için emsal kira bedeli hesaplanmaz.) Bu bent kapsamında birden fazla gayrimenkulü bulunan şahısların söz konusu gayrimenkullerini usul, füru veya kardeşlerinin her birinin ikametine birer adet tahsis etmiş olmaları şartıyla emsal kira bedeli uygulamasına muhatap tutulmayacaklardır.

Örneğin; 5 adet kardeşi bulunan bir kişinin, bu kardeşlerinden her birine birer adet gayrimenkulünü ikamet olarak kullanmaları şartıyla tahsis etmesi durumunda, toplam bedelsiz tahsis edilen gayrimenkul sayısı 5 olmasına karşın emsal kira bedeli uygulanmayacaktır.

3. Mal sahibi ile birlikte akrabaların da aynı evde veya dairede ikamet etmesi.

4. Genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamalarda.

Ancak, Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan 05.01.1999 Tarih ve 1999/1 No'lu Gelir Vergisi Kanunu İç Genelgesinde de açıklandığı üzere, elde edilen gerçek kira gelirinin kira sözleşmesi, ödemeye ilişkin banka dekontu, havale makbuzu vb. belgelerle veya kiracının ifadesi ile ispat ve tevsik edildiği durumlarda emsal kira bedeli esası uygulamasına gidilmeyecektir.

6.5. GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARININ TESPİTİNDE GAYRİSAFİ HASILATTAN İNDİRİLEBİLECEK GİDERLER

Gayrimenkul sermaye iradı sahipleri beyana konu edecekleri kira gelirlerinin tespitinde kira hasılatlarından düşecekleri giderleri, gerçek ya da götürü gider esaslarından birine göre tespit edebileceklerdir.

6.5.1. Gerçek Gider Usulü

Gelir Vergisi Kanunu'nun 74'üncü maddesi hükmüne göre safi iradın bulunması için, izleyen bölümlerinde açıklayacağımız ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 21'inci maddesine göre istisna edilen kısma isabet edenler hariç olmak üzere gayrisafi hâsılattan aşağıda yazılı giderler indirilir;

1. Kiraya veren tarafından ödenen aydınlatma, ısıtma, su ve asansör giderleri,

2. Kiraya verilen malların idaresi için yapılan ve gayrimenkulün hacmi ile uyumlu olan idare giderleri,

3. Kiraya verilen mal ve haklara ilişkin sigorta giderleri,

4. Kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara sarf olunan borçların faizleri ile konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren 5 yıl süre ile iktisap bedelinin % 5'i .

Bu bent hükmü çerçevesinde; konut olarak kiraya verilen gayrimenkullerin iktisap bedelinin her yıl % 5'i, beş yıl süre ile gayrisafi hasılattan indirilebilecektir. Beş yıllık süre gayrimenkulün iktisap edildiği yıldan itibaren başlamaktadır. İktisap bedelinin % 5'i tutarındaki bu indirim, birden fazla gayrimenkulün kiraya verilmesi halinde sadece ilgili gayrimenkule ait hasılata uygulanacak, artan tutar olması halinde fazlalık diğer gayrimenkullerin hasılatından indirilemeyecektir. Aynı şekilde, indirilemeyen kısım Gelir Vergisi Kanunu'nun 88'inci maddesinin 3'üncü fıkrası uygulaması çerçevesinde gider fazlalığı olarak diğer gelir unsurlarından da mahsup edilemeyecektir.

5. Kiraya verilen mal ve haklar için ödenen emlak, çevre temizlik vb. vergiler, resim, harç ve şerefiyelerle kiraya verenler tarafından ödenmiş olmak şartıyla belediyelere ödenen harcamalara iştirak payları,

6. Kiraya verilen mal ve haklar için ayrılan amortismanlar; bu bent uygulamasında üzerinden amortisman ayrılacak değer, gayrimenkulün biliniyorsa maliyet bedeli, bilinmiyorsa, bina ve arazi için emlak vergisi değeri, diğer mallar için Vergi Usul Kanununun 267'inci maddesinin 3'üncü sırasına göre tespit edilen emsal değeridir.

7. Kiraya verenin yaptığı onarım giderleri; gayrimenkulün iktisadi değerini artıracak surette tevsii, tadili veya gayrimenkule ilaveler yapılması için yapılan zorunlu olmayan giderler onarım giderleri kapsamına girmemektedir.

8. Kiraya verilen mal ve haklara ait bakım ve idame giderleri;

9. Kiraladıkları mal ve hakları kiraya verenlerin ödedikleri kiralar ve diğer gerçek giderler,

10. Sahibi bulundukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutun kira bedeli;

Yukarıda yer alan 10'ncu bent çerçevesinde; kira indirimi, elde edilen gayri safi hâsılattan bu maddenin diğer bentlerinde yazılı giderler düşüldükten sonra, kalan miktar üzerinden yapılır. Kiranın indirilemeyen kısmı Gelir Vergisi Kanunu'nun 88'inci maddesinin 3'üncü fıkrası uygulaması çerçevesinde gider fazlalığı olarak diğer gelir unsurlarından da mahsup edilemeyecektir. Bu uygulamadan yararlanabilmenin esasları ve şartları şunlardır.

a) Sahip olunan gayrimenkul konut olarak kiraya verilmeli, indirilecek kira gideri de mesken olarak oturulan konuta ait olmalıdır.

b) Ödenen kiraların indirime esas alınacak tutarı elde edilen kira bedeli ile sınırlıdır.

c) Bu uygulamadan dar mükellefler, (yurt dışında işçi olarak çalışan Türk vatandaşlarımız da dar mükellef kapsamındadır) yabancı ülkelerde ödedikleri kira bedelleri için yararlanamamaktadırlar. Ancak, resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları tam mükellefiyet esasında, vergilendirildiğinden Türkiye'de kendisine ve eşine ait bulunan gayrimenkulleri mesken olarak kiraya vermeleri ve gerçek gider usulünü seçmeleri halinde, yabancı ülkede oturdukları yer için ödedikleri kira bedellerine, anılan Kanunun 74'üncü maddesinin 10 numaralı bendindeki şartlar dahilinde elde ettikleri kira gelirlerinden indirebileceklerdir.

Diğer taraftan, yurt dışında ödenen kiraya ait belgenin Türkçe'ye çevrilmiş bir örneğinin bulunulan ülke Büyükelçiliğine tasdik ettirileceği ve ilgili vergi dairesince istenildiğinde ibraz edileceği tabiidir

d) Madde uygulamasında; eşle birlikte oturulan konut için ödenen kira bedelinin veya lojman kirasının evlilik birliğinde müşterek bir gider olması nedeniyle, eşlerden birinin konut kira geliri dolayısıyla gerçek gider usulünde vereceği beyannamede, söz konusu giderlerin istisnaya isabet eden kısmı hariç olmak üzere gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. [110]

Ancak, Çocuğun kiracı olarak oturduğu konutun kira sözleşmesi kira geliri elde eden mükellef (ana veya baba) tarafından yapılmış ve/veya kirası mükellef tarafından ödeniyor olsa bile, söz konusu kira ödemelerinin kira gelirinin beyanında indirim konusu yapılması mümkün değildir.[111]

11. Kiraya verilen mal ve haklarla ilgili olarak sözleşmeye, kanuna veya yargı kararına istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar.

Gayrimenkul sermaye mahiyetindeki mal ve hakların kısmen kiraya verilmesi halinde, yukarıda yazılı giderlerden yalnız bu kısma isabet edenler hasılattan indirilebilir.

Bu madde hükmünün uygulanmasında para cezaları ve vergi cezaları hasılattan gider olarak indirilemez.

Ancak, bu giderlerin vergiden istisna edilen tutara isabet eden kısmı indirim konusu yapılamaz. Vergiye tabi hasılata isabet eden yani indirilebilecek gider kısmının hesabında aşağıdaki formül kullanılacaktır.

$$\text{İndirilebilecek Gider Hesabı} = \frac{\text{Vergiye Tabi Hasılat x Toplam Gider}}{\text{Toplam Hasılat}}$$

110 Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 13.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 74-962 sayılı mukteza.

111 Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 15.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 74-984 sayılı mukteza.

6.5.2. Götürü Gider Usulü

Gelir Vergisi Kanunu'nun 74'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası hükmüne göre mükellefler (hakları kiraya verenler hariç) isterlerse gerçek gider usulünde indirilebilecekleri giderlere karşılık olmak üzere kira hasılatlarının % 25'ini götürü gider olarak indirebilirler.

Bu usulde indirilebilecek azami gider tutarı yukarıda yaptığımız açıklamalar çerçevesinde belirlenecek olan gayrisafi hasılatın % 25'idir. Mükellefler götürü gider usulünü seçmişlerse bu usule göre belirledikleri gidere ek olarak G.V.K.'nun 74'üncü maddesinde sayılan gerçek gider unsurlarından hiçbirini ayrıca indirime konu edemeyeceklerdir.

Götürü gider usulünü seçmek mükelleflerin tercihine bırakılmıştır. Mükellefler gerçek veya götürü gider usullerinden lehlerine olanı seçmekte serbesttirler. Gerçek gider usulünü seçenler istedikleri dönemde götürü gider usulüne dönebilirken, götürü gider usulünü kabul edenler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler.

Götürü gider usulü mükelleflerin sahip oldukları tüm gayrimenkuller için (Haklar hariç) bir bütün olarak uygulanır. Yani mükellefler sahip oldukları gayrimenkullerin safi iradının tespitinde bir kısım gayrimenkulleri için götürü gider usulünü, diğer kısmı için ise gerçek gider usulünü uygulayamazlar.

Götürü gider usulü uygulamasından sahip oldukları gayrimenkulleri hem mesken ve hem de işyeri olarak kiraya verenler yararlanabileceklerdir.

Hakların kiralanmasından elde edilen safi iradın tespitinde ise götürü gider usulü uygulanmayacaktır.

6.6. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADI İSTİSNASI

Gelir Vergisi Kanunu'nun 21'inci maddesi hükmünün son olarak 2012 yılında elde edilen mesken kira gelirleri için uygulanacak olan şeklinde; "Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hâsılatın o yıl için belirlenmiş tutardaki kısmı gelir vergisinden müstesnadır. İstisna haddi üzerinde hasılat elde edilip, beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu istisnadan yararlanılamaz. Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile gelirleri bunlar tarafından bildirilecek olanlar bu istisnadan faydalanmazlar." hükmüne yer verilmiş ve uzunca yıllar mesken kira istisnası bu hüküm çerçevesinde uygulana gelmiştir.

Ancak, bahse konu hüküm 15.06.2012 tarih ve 28324 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 6322 sayılı Kanunun 5. Maddesi ile 01.01.2013 tarihinden itibaren elde edilen hasılata uygulanmak üzere; "Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile istisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı (2015 yılı için 106.000 TL) aşanlar bu istisnadan faydalanamazlar." şeklinde değiştirilmiştir.

İstisnanın uygulamasına ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir:

6.6.1. Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olanlar için istisna uygulaması

Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyannameyle bildirmek zorunda olanlar söz konusu istisnadan yararlanamayacaklardır. Bu kapsamda yıllık beyanname vermek durumunda olan kollektif şirket ortakları ile adi ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortakları da bu istisnadan faydalanamayacaktır.

6.6.2. Ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve irat elde edenler için istisna uygulaması

Gelir Vergisi Kanununun mezkûr maddesinde 6322 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, istisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, anılan Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarın (2015 yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınmak üzere 106.000 TL) üzerinde ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve irat elde edenler söz konusu istisnadan yararlanamayacaklardır.

Mesken kira gelirine istisna uygulanıp uygulanmayacağına yönelik tutarın tespitinde ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratların, ayrı ayrı veya birlikte elde edilmesine bakılmaksızın, elde edilen kazanç ve iratların brüt tutarlarının toplamı dikkate alınacaktır. Söz konusu tutarın tespitinde, sayılan bu kazanç ve iratların beyan edilip edilmemesinin ya da bu kazanç ve iratlara herhangi bir istisna uygulanıp uygulanmamasının önemi bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, istisna haddinin altında elde edilen mesken kira gelirleri; ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratları toplamının anılan Kanunun 103 üncü maddesinde yer alan tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı aşıp aşmadığına bakılmaksızın yıllık gelir vergisi beyannamesine dahil edilmeyecektir. Söz konusu istisna tutarı, 287 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2015 takvim yılında elde edilen kira gelirlerine uygulanmak üzere 3.600 TL olarak tespit edilmiştir.

Örnek 1: Bay (A), 2015 yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden 6.000 TL kira geliri ile birlikte tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş 44.000 TL işyeri kira geliri ve 50.000 TL mevduat faizi elde etmiştir.

Bay (A)'nın elde ettiği kira geliri bakımından istisna uygulanıp uygulanmayacağı; 2015 yılında elde edilen kira gelirinin istisna haddi üzerinde olması şartıyla, beyan edilip edilmeyeceklerine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte mükellefin elde etmiş olduğu varsa ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayrisafi tutarları toplamının Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı aşıp aşmadığına bakılarak tespit olunacaktır.

Buna göre, Bay (A)'nın 2015 yılı içerisinde elde ettiği 5.000 TL'lik mesken kira gelirinin istisna haddi üzerinde olması nedeniyle, istisnadan yararlanılıp yararlanılamayacağının tespitinde bu tutar da hesaplamaya katılacak olup, elde edilen tüm gelir (kazanç ve iratlar) toplamının da 2015 yılı için 106.000 TL'yi aşması durumunda istisnadan yararlanılması söz konusu olmayacaktır.

Dolayısıyla, 2015 yılı içerisinde elde ettiği gelir toplamı (44.000 + 50.000 + 6.000 = 100.000 TL), 2015 yılı bakımından Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (106.000 TL) aşmadığından Bay (A)'nın elde ettiği kira geliri için istisna uygulanacaktır.

Örnek 2: Bayan (B), 2015 yılında konut olarak kiraya verdiği dairesinden 120.000 TL kira geliri elde etmiştir.

Bayan (B)'nin elde ettiği konut kira geliri (120.000 TL), 2015 yılı bakımından Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (106.000 TL) aştığından elde edilen kira geliri için istisna uygulanmayacaktır.

Örnek 3: Bay (C), 2015 yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden 7.000 TL

kira geliri, tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş 25.000 TL işyeri kira geliri ve 80.000 TL ücret geliri elde etmiştir.

Elde edilen gelir toplamının (7.000 + 25.000 + 80.000 = 112.000 TL) 2015 yılı bakımından Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (106.000 TL) aşması nedeniyle, 7.000 TL'lik konut kira geliri bakımından 3.600 TL'lik istisnanın uygulanması söz konusu olmayacaktır.

Örnek 4: Bay (D), 2015 yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden 3.200 TL kira geliri, tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş 30.000 TL mevduat faiz geliri ve 90.000 TL ücret geliri elde etmiştir.

Bay (D)'nin elde etmiş olduğu kira geliri istisna haddinin altında kaldığından, bu gelirin istisnaya konu edilip edilmeyeceğinin tespiti bakımından mükellefin elde etmiş olduğu menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ve ücret geliri toplamının Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yer alan tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı aşıp aşmadığına ayrıca bakılmayacaktır. Dolayısıyla, Bay (D) elde etmiş olduğu toplam gelir (3.200 + 30.000 + 90.000 = 123.200 TL) Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (106.000 TL) aşmasına karşın mesken kira geliri (3.200 TL) istisna tutarının altında kaldığından bu gelir için beyanname vermeyecektir.

Örnek 5: Bayan (E), 2015 yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden 3.500 TL kira geliri, tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş 36.000 TL iş yeri kira geliri, birinci işverenden 45.000 TL, ikinci işverenden ise 30.000 TL ücret geliri elde etmiştir.

Bayan (E)'nin elde etmiş olduğu konut kira geliri istisna haddinin altında kaldığından, bu kira geliri yıllık gelir vergisi beyannamesine dâhil edilmeyecektir.

Örnek 6: Bay (F), 2015 yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden 12.000 TL kira geliri, ortağı olduğu anonim şirketten tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş 120.000 TL kar payı elde etmiştir.

Her ne kadar anonim şirketlerden elde edilen kâr payının yarısı Gelir Vergisi Kanununun 22 nci maddesine göre gelir vergisinden istisna olsa da, bu tutarın tamamı mesken kira gelirine istisna uygulanıp uygulanmayacağına yönelik kıyaslamaya esas tutarın tespitinde dikkate alınacaktır. Buna göre elde edilen gelir toplamının, (120.000 + 12.000 = 132.000 TL) 2015 yılı bakımından Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (106.000 TL) aşması nedeniyle, 12.000 TL'lik konut kira geliri bakımından istisna uygulanması söz konusu olmayacaktır.

Örnek 7: Bayan (G), 2015 yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden 5.000 TL kira geliri, birinci işverenden 50.000 TL, ikinci işverenden ise 25.000 TL ücret geliri ve gayrimenkul satışından kaynaklı 60.000 TL değer artış kazancı elde etmiştir.

Her ne kadar 2015 yılı bakımından gayrimenkul satışından elde edilen değer artış kazancının 10.600 TL'si Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80 inci maddesine göre gelir vergisinden istisna olsa da, mesken kira gelirine istisna uygulanıp uygulanmayacağına yönelik kıyaslamaya esas tutarın tespitinde bu tutarın tamamı dikkate alınacaktır. Buna göre elde edilen gelir toplamının, (5.000 + 50.000 + 25.000 + 60.000 = 140.000 TL) 2015 yılı bakımından Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (106.000 TL) aşması nedeniyle, 5.000 TL'lik konut kira geliri bakımından istisna uygulanması söz konusu olmayacaktır.

Örnek 8: Kamu kurumunda aylık brüt 5.000 TL maaşla çalışan Bay (H), 01.07.2015 tarihinde emekli olup, 75.000 TL emekli ikramiyesi almış ve kendisine 3.000 TL emekli

aylığı bağlanmıştır. Ayrıca 2015 yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden 7.500 TL kira geliri elde etmiştir.

Bay (H)'nın elde ettiği kira geliri bakımından istisna uygulanıp uygulanmayacağı; 2015 yılında elde edilen kira gelirinin istisna haddi üzerinde olması şartıyla, beyan edilip edilmeyeceklerine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte mükellefin elde etmiş olduğu varsa ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayrisafi tutarları toplamının Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı aşıp aşmadığına bakılarak tespit olunacaktır.

Buna göre, Bay (H)'nin 2015 yılı içerisinde elde ettiği 7.500 TL'lik mesken kira gelirinin istisna haddi üzerinde olması nedeniyle, istisnadan yararlanılıp yararlanılamayacağının tespitinde bu tutar da hesaplamaya katılacak olup, elde edilen tüm gelir (kazanç ve iratlar) toplamının da 106.000 TL'yi aşması durumunda istisnadan yararlanılması söz konusu olmayacaktır.

Buna göre, 2015 yılı içerisinde elde ettiği gelir toplamı (6 x 5.000 + 75.000) +(6 x 3.000) + 7.500 = 130.500 TL, 2015 yılı bakımından Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (106.000 TL) aşması nedeniyle, 7.500 TL'lik konut kira geliri bakımından istisna uygulanması söz konusu olmayacaktır.

6.6.3. İstisna Uygulamasında Özellik Arz Eden Diğer Hususlar

Yukarıda yaptığımız açıklamaların yanı sıra aşağıda sıralayacağımız mükellefler diğer şartları taşısalar dahi gayrimenkul sermaye iradı istisnasından yararlanamazlar.

1. Mesken dışında kiraya verilen binalardan elde edilen gelirler; Bu istisnadan sadece binaların mesken olarak kiraya verilmesi durumunda yararlanılabilecek, binaların işyeri, muayenehane, mağaza, depo v.b. şekillerde kiraya verilmesi durumunda tevkif suretiyle vergilendirme yapılacak ve istisnadan faydalanılamayacaktır.

2. İstisna haddi üzerinde hasılat elde edip beyan etmeyenler veya eksik beyan edenler; Gelir Vergisi Kanunu'nun 21'inci maddesinde 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile, istisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, gayrimenkul sermaye iradı istisnasından yararlanılamayacağı hüküm altına alınmış, bu şekilde binaların mesken olarak kiraya verilmesinden elde edilen hasılatın tam olarak ve zamanında beyanı teşvik edilmiştir.

Ancak, Maliye Bakanlığınca yayınlanan 10.02.1999 Tarih ve 1999/2 No'lu Gelir Vergisi Kanunu İç Genelgesinde de açıklandığı üzere, idarece herhangi bir tespit yapılmadan önce süresinde beyan etmedikleri veya süresinde verdikleri beyannamede yer almayan mesken kirası gelirlerini kendiliklerinden ve süresinden sonra verecekleri beyanname ile beyan edenler de bu istisnadan yararlanabileceklerdir.

3. Sahip olunan birden fazla konut dolayısıyla kira geliri elde edilmiş ise istisna yalnızca bir kez uygulanabilir. Örneğin; bir şahıs sahip olduğu 5 daireyi kiraya vermişse her bir konut için elde ettiği kira gelirleri için ayrı ayrı değil, tüm kira geliri üzerinden bir kez (2015 yılı için 3.600 TL) istisnadan yararlanabilecektir. Benzer bir şekilde geçmiş yıllara ve bu yıla ait olmak üzere birden fazla yıla ilişkin kiranın tamamının 2015 yılında tahsil edildiği durumda da aynı şekilde tüm kira gelirleri üzerinden bir kez (2015 yılı için 3.600 TL) istisnadan yararlanabilecektir.

4. Kira geliri elde edilen meskene birden fazla kişi ortak ise 3.600 TL.'lik istisna her bir ortak için ayrı ayrı uygulanabilecektir. Dolayısıyla örneğin mesken olarak kiraya verilen bir binaya tapu kayıtlarına göre iki kardeş müştereken sahip ise kardeşlerden

her biri hisselerine isabet eden kira hasılatlarından, 3.600 TL.'lik istisna tutarını ayrı ayrı düşebileceklerdir. Karı-koca adına müştereken tapuda tescilli gayrimenkuller içinde aynı durum geçerlidir.

6.6.4. Basit Usule Tabi Mükelleflerin Gayrimenkul Sermaye İradı İstisnasından Yararlanıp Yararlanamayacağı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 4369 sayılı Kanunla değişik 46'ncı maddesinin ikinci fıkrasına göre; basit usulde vergilendirilenler, kazancın tespiti ve V.U.K.' nun defter tutma hükümleri hariç, bildirme, vesikalar, muhafaza, ibraz, diğer ödevler ve ceza hükümleri ile Vergi Usul Kanunu ve diğer kanunlarda yer alan ikinci sınıf tüccarlar hakkındaki hükümlere tabidirler. Dolayısıyla, bu hüküm çerçevesinde ticari kazancını basit usulde tespit edenler, yıllık beyanname vermek zorunda olduklarından daha önce yaptığımız açıklamalara göre gayrimenkul sermaye iradı istisnasından yararlanamayacaklardır.

6.6.5. Gayrimenkul Sermaye İradı İstisnasına İlişkin Uygulama Örneği

Örnek 1: Nuray hanım 2015 yılı içerisinde mesken olarak kiraya verdiği evinden 9.600 TL kira hasılatı elde etmiştir. Götürü gider usulünü seçen ve başkaca geliri bulunmayan bu mükellefin beyan edeceği gayrimenkul sermaye iradı aşağıdaki şekilde hesaplanabilir.

	TUTAR (TL)
Gayrisafi Kira Hasılatı	9.600
G.M.S.İ. İstisnası (-)	(-) 3.600
Kalan	6.000
Götürü Gider Tutarı (6.000 x %25)	(-)1.500
Beyan Edilecek G.M.S.İ	4.500

Nuray hanımın 2015 yılı içerisinde mesken olarak kiraya verdiği evinden elde ettiği kira hasılatını 9.600 TL olarak değil de 6.000 TL olarak beyan ettiğinin daha sonra yapılan bir vergi incelemesinde tespit edilmiş olması durumunda ise gelir vergisine tabi gayrimenkul sermaye iradı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.(Bu durumda mükellef G.M.S.İ. İstisnasından yaralanamaz.)

	TUTAR (TL)
Gayrisafi Kira Hasılatı	9.600
Götürü Gider Tutarı (9.200 x %25)	(-) 2.400
Beyan Edilecek G.M.S.İ	7.200

Bu durumda mükellefin istisnadan yararlanmak suretiyle verdiği kendi beyanı üzerinden hesaplanan vergi ile yukarıdaki matrah üzerinden hesaplanan arasındaki fark kadar vergi ziyaı doğmuş olacak ve bu tutar vergi ziyaı cezası ile gecikme faizi uygulanmak suretiyle mükelleften tahsil edilecektir. Ancak bu durum mükellefin izleyen yıllarda istisnadan yararlanmasına engel değildir.

Örnek 2: Mükellef Esra KAYA, Adana'da bulunan dairesini konut olarak kiraya vermesi sonucu, 2015 yılında 36.000 Türk Lirası kira hasılatı elde etmiştir. Beyana tabi başka geliri olmayan mükellef, gerçek gider yöntemini seçmiş olup, bu konut ile ilgili gerçek giderleri toplamı 15.000 Türk Lirasıdır.

Gerçek gider usulünü seçen mükellefler, vergiden istisna edilen kısma isabet eden giderleri hasılatlarından indiremeyecekler, sadece vergiye tabi hasılata isabet eden giderleri indirebileceklerdir. Vergiye tabi hasılata (36.000 – 3.600) isabet eden gider aşağıdaki formüle göre hesaplanacaktır.

$$\frac{\text{Vergiye Tabi Hasılat x Toplam Gider}}{\text{Toplam Hasılat}} = \frac{32.400 \times 15.000}{36.000} = 13.500$$

	TUTAR (TL)
Gayrisafi Kira Hasılatı	36.000,00
G.M.S.İ. İstisnası (-)	(-) 3.600,00
Kalan	32.400,00
İndirilebilecek Gerçek Gider Tutarı	13.500,00
Beyan Edilecek G.M.S.İ	18.900,00

6.7. TEVKİF SURETİYLE VERGİLENDİRİLEN GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARININ BEYAN ESASLARI

Bilindiği üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/5. maddesi hükmü çerçevesinde gayrimenkulleri işyeri olarak kiralayan kişi ve kuruluşlar, kira ödemeleri üzerinden gelir vergisi kesintisi yapacaklardır. Yani işyerinin kiracıları, ödeyecekleri kira üzerinden vergi keseceklerdir.

Kimlerin vergi kesintisi yapmak zorunda olduğu Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılmıştır. Buna göre işleriyle ilgili olarak yapmış oldukları ödemelerden vergi kesintisi (tevkifat) yapmak zorunda olanlar şunlardır.

- Kamu idare ve müesseseleri,
- İktisadî kamu müesseseleri,
- Sair kurumlar,
- Ticaret şirketleri,
- İş ortaklıkları,
- Dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri,
- Kooperatifler,
- Yatırım fonu yönetenler,
- Gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı,
- Zirai kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler.

Kiracı olan bu kişi ve kuruluşlar, yaptıkları kira ödemelerinin brüt tutarı üzerinden %20 oranında gelir vergisi kesintisi yapmak zorundadırlar.

Bu vergi kesintisi, gelecek aylara veya yıllara ait olmak üzere peşin ödenen kira bedeli üzerinden de yapılacaktır. Örneğin; 3 aylık veya 2 yıllık işyeri kirası peşin tahsil edildiğinde, bu durumda peşin tahsil edilen kiranın tamamı vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Ancak, gayrimenkulü kiralayan mükellef basit usulde vergiye tabi ise; kira ödemesi üzerinden her hangi bir vergi kesintisi yapılmaz. Bu durumda gayrimenkulden elde edilen kira geliri ikinci şekilde vergilendirilir. Yani yıllık beyanname ile beyan edilir.

Kiraya verilen gayrimenkulün hem mesken ve hem de işyeri olarak kullanılması halinde ise; kiralanan yerin tamamı veya bir kısmı işyeri olarak kullanıldığı sürece, kira bedelinin tamamı vergi kesintisine tabi olacaktır.

Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanunu'nun 4842 sayılı Kanunun 9›uncu maddesiyle değişen "Toplama Yapılmayan Haller" başlıklı 86'ncı maddesinin 1/c bendi hükmüne göre; tam mükellefiyette vergiye tabi gelirin; sadece gayrisafi tutarları toplamı G.V.K ' nun 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2015 Yılı için 29.000 TL) aşmayan Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan gayrimenkul sermaye iratlarından oluşması halinde beyanname verilmeyecek ya da diğer gelirler nedeniyle beyanname verilse dahi bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir.

Bu tutarın aşılması halinde ise 25 Mart 2016 akşamına kadar beyanname verilecek ve verilen beyanname üzerinden hesaplanacak gelir vergisinden daha önce tevkif suretiyle kesilen vergiler mahsup edilecektir.

Beyan sınırı olan 29.000 TL.'lik haddin hesabında dikkat edilmesi gereken ve özellik gösteren önemli bir konu ise, bu haddin aşılıp aşılmadığının hesabında her ne kadar kanun metnine bakıldığında tevkif suretiyle vergilendirilmiş tutarın, bir başka deyişle işyeri kira gelirlerinin toplamının esas alınacağı anlaşılsa da Maliye Bakanlığının bu konudaki yorumu farklı olduğu hususudur. Bu konuya ilişkin açıklamaların yer aldığı 220 seri no' lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 4. bölümünün 34 no'lu paragrafında "elde ettiği mesken kirası gelirinin istisna haddini aşan tutarı ile vergi kesintisine tabi işyeri kira gelirinin toplamı 29.000 TL.'yi (2015 yılı için) aşan gayrimenkul sermaye iradı sahiplerinin beyanname verecekleri yönünde belirleme yapılmıştır. Nitekim gerek aynı tebliğin 7. bölümünde yer alan 5 no'lu örnek ve gerekse Gelir İdaresi Başkanlığınca yayınlanan beyanname düzenleme rehberlerinde yer alan örnekler tebliğde yapılan açıklamalara paralellik göstermektedir.

Konuyu bir örnekle açıklayacak olursak; Bir mükellefin 2015 yılı içinde mesken olarak kiraya vermiş olduğu gayrimenkulünden 12.600 TL işyeri olarak kiraya vermiş olduğu bir başka gayrimenkulünden ise 24.000 TL kira hasılatı elde ettiği bir durumda, tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan brüt işyeri kira hasılatı 29.000 TL'lik beyan sınırının altında kalmakla birlikte, mesken kirası hasılatının istisna haddini aşan kısmı 9.000 TL ile işyeri kirasının toplamı olan 33.000 TL 86'ncı maddede yer alan 29.000 TL'lik beyan sınırını aştığından, bu gelirlerin tamamı beyana konu edilecektir. Ancak beyanname üzerinden hesaplanan vergiden işyeri kirasından kesilen vergiler mahsup edilecektir.

Diğer taraftan, 2015 takvim yılında elde edilen işyeri kira gelirlerinin brüt tutarının 29.000 TL'yi aşması halinde, yıllık beyanname verilecektir. Ancak, bu durumda daha önce kesinti yoluyla ödenen vergiler beyanname üzerinden mahsup edilecektir.

Bu çerçevede gerçek kişilerce elde edilen gelirin işyeri kirasından ibaret olduğu durumda aşağıda yer alan tablonun tetkikinden de görüleceği üzere 29.000 TL'ye kadar hiç beyanda bulunulmayacak, elde edilen brüt kira tutarının 29.001 TL - 126.560 TL arasında olduğu durumda ise beyanname verilmesine karşın, ödenecek vergi doğmamaktadır.

2015 YILINDA ELDE EDİLEN İŞYERİ KİRALARININ BEYANI VE VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN TABLO (TL)						
Yıllık Kira Geliri (Brüt)	**Gelir Vergisi Stopajı (% 20)**	**Götürü Gider Tutarı (% 25)**	**Gelir Vergisi Matrahı**	**Hesaplanan Vergi**	**İade Edilecek Vergi**	**Ödenecek Vergi**
001-29.000	5.800,00	7.250,00	21.750,00			BEYAN YOK
29.001,00	5.800,20	7.250,25	21.750,75	3.750,15	2.050,05	-
50.000,00	10.000,00	12.500,00	37.500,00	7.495,00	2.505,00	-
75.000,00	15.000,00	18.750,00	56.250,00	12.557,50	2.442,50	-
85.000,00	17.000,00	21.250,00	63.750,00	14.582,50	2.417,50	-
100.000,00	20.000,00	25.000,00	75.000,00	18.340,00	1.660,00	-
110.000,00	22.000,00	27.500,00	82.500,00	20.965,00	1.035,00	-
126.560,00	25.312,00	31.640,00	94.920,00	25.312,00	0,00	-
130.000,00	26.000,00	32.500,00	97.500,00	26.215,00	-	215,00
200.000,00	40.000,00	50.000,00	150.000,00	44.590,00	-	4.590,00

6.8. TUTARI 1.500 TL'YE KADAR OLAN TEVKİFATA VE İSTİSNA UYGULAMASINA KONU OLMAYAN GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARI BEYAN DIŞI KALACAKTIR.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesine 4842 sayılı Kanunla eklenen 1/d bendi hükmüne göre; "Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 2015 yılı için 1.500 TL'yi aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları" beyan dışı bırakılmıştır. Yapılan düzenleme ile geçmişteki uygulamada tevkifata tabi olmayan ve tutarı ne olursa olsun beyan edilmesi gereken gayrimenkul sermaye iratlarının beyanı, belirli bir tutarın aşılması halinde söz konusu olmaktadır. Vergi sistemimize ilk kez 4842 sayılı Kanunla giren bu düzenleme ile çok küçük gelirler için beyanname verilmesi zorunluluğu da kaldırılmış, mükellef ve vergi dairesi gereksiz ve verimsiz işlerden kurtarılmıştır.

Konuya örnek olarak basit usulde ticari kazanç sahiplerine işyeri olarak kiraya verilen binalardan elde edilen gayrimenkul sermaye iratlarını vermemiz mümkündür. Bilindiği üzere basit usulde vergiye tabi mükellefler yapmış oldukları ödemelerden tevkifat yapmamakta, bina işyeri olarak kiraya verildiği içinde herhangi bir istisnadan da yararlanamamaktadır. Dolayısıyla bu kapsamda elde edilen gelir tutarı 1.500 TL'yi aşmadığı sürece beyan edilmeyecek, 1.500 TL'yi aştığı takdirde ise 1.500 TL'lik kısımda dahil olmak üzere elde edilen gelirin tamamı beyan edilecektir.

6.9. YURT DIŞINDA ÇALIŞAN VATANDAŞLARIMIZIN DURUMU

Gelir Vergisi Kanununun 3 üncü ve 4 üncü maddelerinde Türkiye'de yerleşme ve tam mükellefiyet, 6 ncı maddesinde ise, dar mükellefiyet esası düzenlenmiş olup, 3

üncü maddesinde, Türkiye'de yerleşmiş olan gerçek kişilerin Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilecekleri hüküm altına alınmış, 4 üncü maddesinde de;

"Aşağıda yazılı kimseler Türkiye'de yerleşmiş sayılır.

1. İkametgâhı Türkiye'de bulunanlar (İkametgâh, Kanunu Medeninin 19'uncu ve müteakip maddelerinde yazılı olan yerlerdir);

2. Bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmez)"hükmüne yer verilmiş ve aynı Kanunun 6 ncı maddesinde, "Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler." denilmiştir.

Mezkûr Kanunun 70 inci maddesinde, aynı maddede bentler halinde sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 21 inci maddesinde; "Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın (2015 yılı için) 3.600-TL'si gelir vergisinden müstesnadır. İstisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu istisnadan yararlanılamaz.

Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile (6322 sayılı kanunun 5. maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 15.06.2012 [01.01.2013 tarihinden sonra elde edilecek gelirlere uygulanmak üzere]) istisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayrisafi tutarları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı (2015 yılı gelirleri için: 106.000-TL) aşanlar bu istisnadan faydalanamazlar." hükmü yer almaktadır.

Yine aynı Kanunun "Toplama Yapılmayan Haller" başlıklı 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde de, dar mükellefiyette, tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirlerin beyannameye dâhil edilmeyeceği belirtilmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; Türkiye'de bulunan gayrimenkulünüzün konut olarak kiraya verilmesine bağlı olarak elde ettiğiniz konut kira geliri, ilgili yıl için belirlenen istisna tutarını aşması halinde, iç mevzuatımız yönünden verginin konusuna girmektedir.

Diğer taraftan; Türkiye'de kira geliri elde eden şahsın mukimi bulunduğu ülke ile Türkiye arasında söz konusu gelirin beyanı hususunda "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması" varsa bu anlaşma hükümlerinin saklı kalacağı tabiidir.

Buna göre, anlaşmaların ilgili maddesinde; bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette bulunan ve ikinci fıkrada tanımlanan gayrimenkul varlıklardan elde ettiği gelirlerinin vergilendirme hakkının gayrimenkulün bulunduğu kaynak devlete ait olduğu belirtilmiştir. Ancak; yine birinci fıkra, gayrimenkul kira gelirleri üzerinden mukim olunan devletin vergileme hakkını da korumuştur. Sonuç olarak, Anlaşmanın ilgili hükmü uyarınca, gayrimenkulün Türkiye'de bulunması nedeniyle elde ettiğiniz kira gelirlerini vergilendirme hakkı kaynak devlet olarak Türkiye'ye ait olduğundan, bu gelirlerin iç

mevzuat hükümlerimiz uyarınca, Türkiye'de vergilendirilmesi gerekmektedir. Ancak, söz konusu kira geliri üzerinden mukimi bulunulan ülkenin de vergi alma hakkı bulunmaktadır.

Bu durumda ortaya çıkacak bir çifte vergilendirme ise, Anlaşmanın 22 nci maddesinin ikinci fıkrası hükümlerine göre, elde edilen kira gelirleri sebebiyle Türkiye'de ödenen vergilerin yurt dışında ödenecek vergilerin hesaplanmasına esas olan matrahın dışında bırakılması (istisna yöntemi uygulanması) suretiyle giderilecektir. Ancak, yurt dışında vergiye tabi başkaca gelirinizin olması durumunda, artan oranlı vergi oranını belirlerken, vergiden istisna edilmiş gelir unsurlarını da matrah toplamında dikkate alabilecektir.

6.10. GAYRİMENKUL KİRALAMALARINDA ZARAR DOĞMASI HALİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 88. maddesi hükmü çerçevesinde, gayrimenkul sermaye iratlarının hesabında gider fazlalığı dolayısıyla doğan zararların diğer gelir unsurlarından doğan kazançlardan mahsup edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Bunun birinci istisnası Gelir Vergisi Kanunu'nun 74'üncü maddesinin 10. bent hükmü çerçevesinde sahibi bulundukları konutları kiraya verenlerin elde ettikleri hasılattan, kira ile oturdukları konutun kira bedeli düşmeleri sonucunda zarar doğması hali olup, aynı bendin parantez içi hükmünde yer alan özel düzenleme çerçevesinde bu nedenle doğan zararın diğer gelir unsurlarından doğan kazançlardan mahsup edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Aynı şekilde Gelir Vergisi Kanunu'nun 74'üncü maddesinin 4. bent hükmü çerçevesinde gayrimenkullerin iktisap bedelinin % 5'inin indirimi sonucunda doğan zararında diğer gelir unsurlarından doğan kazançlardan mahsup edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Kiraya verilen gayrimenkullerin sermaye değerlerinde meydana gelen eksilmelerde gider veya zarar olarak kabul edilmeyecektir.

6.11. GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARININ BEYAN EDİLMEMESİNİN VEYA EKSİK BEYAN EDİLMESİNİN MÜEYYİDELERİ

• Konutlardan elde edilen kira gelirleri beyan edilmez veya eksik beyan edilirse, 2015 yılı için 3.600 TL'lik istisnadan yararlanılamaz.

• Beyan edilmesi gereken kira gelirinin bildirilmemesi halinde, mükellef adına iki kat l'inci derece usulsüzlük cezası kesilir ve gelir takdir komisyonunca takdir edilir.

• Takdir edilen gelir üzerinden, gelir vergisi ile vergi ziyaı cezası hesaplanır. Ayrıca gecikilen her ay için gecikme faizi talep edilir.

• Bu şekilde tahakkuk eden vergi, ceza ve gecikme faizinin tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmesi zorunludur. Ödenmediği takdirde, vergi dairesince ayrıca her ay için (Ay kesirlerine isabet eden gecikme zammı günlük olarak hesap edilir.) ayrı ayrı gecikme zammı hesaplanmak suretiyle cebren tahsil yoluna gidilir.

• Geçmiş takvim yıllarına ait kira gelirlerini ilgili beyan döneminde hiç beyan etmeyen veya eksik beyan eden kira geliri sahibinin bu gelirlerini, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan Pişmanlık ve Islah hükümlerinden yararlanarak beyan etmeleri mümkündür. Kira gelirlerini pişmanlık yoluyla beyan eden mükellefler istisnadan yararlanacak ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre vergi cezaları kesilmeyecektir. Bu mükellefler hakkında sadece pişmanlık zammı uygulanacaktır.

6.12. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADI İLE İLGİLİ ÖRNEK ÖZELGELER

6.12.1. Konukevine Ödenen Hizmet Bedelinin Gayrimenkul Sermaye İradının Tespitinde Gider Olarak Gösterilip Gösterilmeyeceği:[112]

Gelir Vergisi Kanununun gayrimenkul sermaye iratlarında indirilecek giderleri düzenleyen 74 üncü maddesinin 10 uncu bendi hükmüne göre, otel, huzur evi ve yaşlılar bakım evi v.b yerlerin kira ile oturulan konut olarak değerlendirilmesi ve bunlara ödenen bedellerin de gayrimenkul sermaye iradından gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmadığından, ödenen konaklama bedellerinin gayrimenkul sermaye iradının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün değildir.

6.12.2. Mülkiyeti Eşe Ait Gayrimenkulün hem İkametgâh Hem de İş Yeri Olarak Kullanılması Durumunda Emsal Kira Bedeli Üzerinden Tevkifat Yapılıp Yapılamayacağı:[113]

Mülkiyeti mükellefin eşine ait olan ve iş yeri olarak kullanılacak konut için nakden veya hesaben (vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemler, hesaplarda iş yeri kirası karşılığı olarak gider gösterilmesi gibi) kira ödemesi söz konusu olduğu takdirde, ödenen kira bedeli üzerinden tevkifat yapılarak vergi dairesine yatırılması gerekmekte olup, kira geliri elde eden eş tarafından elde edilen gelirin Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesinin birinci bendinin (c) alt bendi gereğince ilgili bulunduğu yıl için belirlenen (2015 yılı için 29.000 TL) tutarı aşması halinde beyan edileceği, aşmaması halinde ise beyan edilmeyeceği tabiidir.

Mülkiyeti eşe ait olan ve iş yeri olarak diğer eşin kullanımına bırakılan konut için gayrimenkul sahibi eşe nakden veya hesaben bir kira ödemesinde bulunulmaması diğer bir ifadeyle iş yeri kirası olarak hesaplarda gider gösterilmemesi durumunda ise tevkifat yapılmayacak olup bedelsiz olarak kullanılan söz konusu gayrimenkul nedeni ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 73'üncü maddesi hükmüne göre emsal kira bedeli hesaplanması ve tevkifata ve istisnaya konu olmayan kira bedelinin yıllar itibarıyla belirlenen (2015 yılı için 1.500 TL) tutarı aşması halinde gayrimenkul sahibi eş tarafından yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir

Ancak, mülkiyeti eşe ait olan gayrimenkulün seyyar olarak yapılacak faaliyetlerin icrasına tahsis edilmeksizin veya bu faaliyetlerde kullanılmaksızın sadece kayıtlarda iş yeri adresi olarak gösterilmiş olması halinde, söz konusu gayrimenkul iş yeri olarak kabul edilmeyeceğinden tevkifat yapılması ve emsal kira bedeli esası uygulanması söz konusu olmayacaktır.

6.12.3. Kira Geliri Elde Edilen Gayrimenkul İçin Yaptırılan Kombi Değişiminin Gider Yazılmadan Maliyet Bedeline Eklenmesi Suretiyle İndirim Konusu Yapılabileceği:[114]

Gayrimenkul sermaye iratlarında safi iradın tespitinde kiraya veren tarafından gayrimenkulün iktisadi değerini arttıracak nevi'den yapılan harcamaların (örneğin sobalı evin, kombiliye çevrilmesi, binaya asansör yaptırılması vb.) Gelir Vergisi Kanununun 74 üncü maddesinin 7 nci bendine göre normal onarım gideri olarak dikkate alınması mümkün olmayıp, bu nitelikteki harcamaların gayrimenkulün maliyetine ilave edilmesi gerekmektedir.

---

112 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.10.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 74-1712 sayılı özelgesi.

113 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 94-1377 sayılı özelgesi.

114 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.04.2010 tarih ve B.07.1.GİB. 4.35.16.01-176200-10 sayılı özelgesi.

6.12.4. Gurbetçi Vatandaşlarımızca Yurtdışında Ödenen Konut Kirasının Yurt İçinde Elde Edilen Gayrimenkul Sermaye İradının Beyanında İndirim Konusu Yapılamayacağı:[115]

Gelir Vergisi Kanunu'nun 74 üncü maddesinin 10 numaralı bendinde, sahibi bulundukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutun kira bedelinin (kira indirimi gayrisafi hasılattan bu maddenin 1 ila 9 ve 11 numaralı bentlerinden yazılı giderler düşüldükten sonra, kalan tutar üzerinden yapılır, kiranın indirilemeyen kısmı 88 inci maddenin üçüncü fıkrasının uygulanmasında gider fazlalığı sayılmaz.) gayrisafi hasılattan indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır. Bu imkândan dar mükellefiyete tabi mükellefler yurt dışında ödemiş oldukları kiralar için yararlanamayacaklardır.

Söz konusu hükümlerin uygulanmasına ilişkin açıklamaların yer aldığı 210 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde; Gelir Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin 2 numaralı bendinde belirtilenler hariç olmak üzere, çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla bir süredir yurt dışında yaşayan Türk vatandaşlarının Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları bakımından dar mükellefiyet esasında vergilendirilmeleri gerektiği, bu vatandaşlarımızdan kesin dönüş yaparak Türkiye'ye yerleşenler ile bir takvim yılı içinde altı aydan daha fazla süreyle Türkiye'de oturanların ise tam mükellef esasında vergilendirilecekleri açıklamasına yer verilmiştir.

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, yurt dışında yaşayan gurbetçi vatandaşlarımızca Türkiye'de elde edilen mesken kira gelirinin Gelir Vergisi Kanununun 21 inci maddesinde belirtilen 2015 yılına ilişkin istisna tutarı olan 3.600 TL'nı aşması halinde beyanname verilmesi gerekmekte olup, çalışma veya oturma izni olarak altı aydan fazla bir süredir yurt dışında yaşayan vatandaşlarımızın yurt dışında ödemiş olduğunuz kira bedellerinizi Türkiye'de elde etmiş olduğunuz kira gelirlerinizden gider olarak düşmesi mümkün bulunmamaktadır.

6.12.5. Kiraya Verilen Konut Dışında Başka Bir Konut Almak İçin Kullanılan Konut Kredisi Faizlerinin, Diğer Konuttan Elde Edilen Kira Gelirinden Gider Olarak İndirilmesi:[116]

Gelir Vergisi Kanunu'nun 74 üncü maddesinin 4 numaralı bendinde, "Kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara sarf olunan borçların faizleri ile konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren beş yıl süre ile iktisap bedelinin % 5'i (İktisap bedelinin % 5'i tutarındaki bu indirim, sadece ilgili gayrimenkule ait hasılata uygulanır. Ancak, indirilmeyen kısım 88' inci maddenin 3' üncü fıkrasının uygulanmasında gider fazlalığı sayılmaz), ..." hükmü yer almaktadır.

Bu çerçevede kira geliri elde edilmeyen konutun iktisabı için kullanılan kredi dolayısıyla ödenen faizlerin, diğer gayrimenkullerden elde edilen kira gelirlerinden indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. Ancak, söz konusu konuttan kira elde edilmesi ve gerçek gider usulünün seçilmesi halinde, bu konutun iktisabında kullanılan krediye ilişkin olarak ödenen faizlerin, toplam kira gelirlerinden indirilebileceği tabiidir.

6.12.6. İntifa Hakkı Bedelinin Vergilendirilmesi:[117]

Taşınmaz üzerinde tapu kütüğünde intifa hakkı tescil ettirilmesi karşılığında yapılacak ödemelerin, bu çerçevede gelir elde eden gerçek kişilerce gayrimenkul ser-

115 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.05.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 74-128 sayılı özelgesi.

116 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21.04.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-70-5-297 sayılı özelgesi.

117 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.10.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-70-6-644 sayılı özelgesi.

maye iradı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, peşin olarak ödenen intifa hakkı bedelinin ve sözleşme tarihinden sonra intifa hakkının kullanıldığı sürece ödenecek aylık kira bedellerinin brüt tutarları üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 5/(a) bendi uyarınca %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmekte olup, yine aynı Kanunun 98 inci maddesi gereğince bu şekilde hesaplanan tevkifatın intifa hakkı tescil ettiren şirket tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilerek Kanunun 119 uncu maddesinde belirtilen sürelerde ödenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, tevkifata tabi tutulan gayrimenkul sermaye iradının ilgili yıllara isabet eden kira bedellerinin brüt tutarlarının her bir malik tarafından yıllık beyanname ile beyan edilip edilmeyeceği hususu Gelir Vergisi Kanununun 86 ncı maddesi çerçevesinde değerlendirilecek ve ilgili yıllara isabet eden vergi tevkifatları da, her bir malik tarafından beyan edilen matrah üzerinden hesaplanacak vergiden mahsup edilebilecektir.

Ancak, yapılan kira ödemelerinden herhangi bir tevkifat yapılmadığı durumda; söz konusu ödemelerin ilgili yıllara isabet eden tutarlarının her bir malik tarafından beyan edilmesi gerekmekte olup, beyanname üzerinde mahsup edilecek bir tutarın olmayacaktır.

6.12.7. Şirket Ortağına Ait İşyerinin Bedelsiz Kullanımı:[118]

Şirket ortaklarına ait gayrimenkullerin şirket tarafından bedelsiz olarak kullanılmasında nakden veya hesaben bir ödeme yapılmadığından Gelir Vergisi Kanununun 94/5-a maddesine göre tevkifat yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Ancak şirkete bedelsiz tahsil edilen iş yeri için Gelir Vergisi Kanunu'nun 73 üncü maddesine göre tespit edilecek emsal kira bedeli, aynı Kanunun 86-1/d maddesi gereğince 2015 yılı için 1.500 TL'yi aşması halinde emsal kira bedeli olarak hesaplanan tutarın tamamının şirket ortağı tarafından gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.

6.12.8. Gayrimenkul Sermaye İradından Kaynaklanan Gider Fazlalığının Serbest Meslek Kazancından İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı:[119]

Gerçek gider yönteminin tercih edilmesi koşuluyla, elde edilen kira gelirinden, (Gelir Vergisi Kanununun 21 nci maddesine göre istisna edilen gayrisafi hasılata isabet edenler hariç olmak üzere) öncelikle Gelir Vergisi Kanununun 74 üncü maddesinin 1, 9, 11 numaralı bentlerinde yazılı giderleri ve gayrimenkule ilişkin kredi faizlerinin düşülmesi, bu indirimlerden sonra kalan tutar bulunması halinde, ikamet edilen meskene ilişkin ödenen kira bedelinin indirim konusu yapılması gerekir. Ancak, ikamet edilen konut için ödenen kira tutarı ile kiraya verilen konutun iktisap bedelinin % 5'i tutarındaki indirimin kira gelirinden indirilemeyen kısmı, Gelir Vergisi Kanununun 88 inci maddenin 3 üncü fıkrası uyarınca gider fazlalığı sayılmadığından zarar olarak beyan edilmesi ve sonraki yıllarda indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Buna göre, gerçek gider usulünü seçilmesi halinde gayrimenkul sermaye iradından indirim konusu yapılamayan konuta ilişkin kredi faizinin serbest meslek kazancından indirim konusu yapılması mümkün olup, gayrimenkul sermaye iradından indirim konusu yapılamayan ve gider fazlalığı sayılmayan kira bedellerinin ise serbest meslek kazancından indirim konusu yapılması ise mümkün bulunmamaktadır.

---

118 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.01.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-94-40-41 sayılı özelgesi.

119 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01-GV-10-51-110 sayılı özelgesi.

6.12.9. Gayrimenkul Sermaye İradında Götürü Gider Usulünden Gerçek Gider Usulüne Geçiş:[120]

Gelir Vergisi Kanununun 70'inci maddesinin üçüncü fıkrasında, "Mükellefler (hakları kiraya verenler hariç) diledikleri takdirde yukarıda yazılı giderlere karşılık olmak üzere hâsılatlarından % 25'ini götürü olarak indirebilir. Götürü gider usulünü kabul edenler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler." hükmüne yer verilmiştir.

Anılan maddede yer alan "Götürü gider usulünü kabul edenler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler" hükmünden; gayrimenkul sermaye iradı beyannamelerini götürü gider usulünü seçerek veren mükelleflerin, söz konusu dönemi takip eden yıl için verecekleri gayrimenkul sermaye iradı beyannamelerinde gerçek gider usulünü seçemeyeceklerinin anlaşılması gerekmektedir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde örneğin; 2012 takvim yılına ait gelirleri için götürü gider usulünü seçerek beyanda bulunan bir mükellefin 2013 yılında gayrimenkul sermaye iradı için beyanname verilmesi durumunda da götürü gider usulünü seçmesi gerekmekte olup, elde edilen kiranın istisna tutarının altında kalması nedeniyle 2013 yılında beyanname verilmemesi durumunda 2014 yılına ilişkin verilecek beyannamede gerçek gider usulünün seçilmesinde bir engel bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, kanuni süresinde verilen 2012 yılına ait gelir vergisi beyannamesinde götürü gider usulü seçilmesine karşın, beyanname verilen takvim yılı içerisinde olmak kaydıyla, düzeltme beyannamesi verilmesi halinde gerçek gider usulünden yararlanması mümkün bulunmaktadır.

6.12.10. Gerçek Kira Gelirinin, Emlak Vergisi Matrahına Göre Hesaplanan Emsal Kira Bedelinden Düşük Olması Durumunda, Hangisinin Kira Geliri Olarak Beyan Edileceği:[121]

Kira geliri elde edilen gayrimenkullerin emlak vergisi matrahına göre hesaplanan emsal kira bedelinin, elde edilen gerçek kira bedelinin çok üstünde olduğu durumda; kira geliri olarak, emsal kira bedelinin mi yoksa gerçek kira bedelinin mi beyan edilmesi gerektiği hususunda verilen bir muktezada ise özetle aşağıdaki hususa yer verilmiştir.

Konuya ilişkin olarak yayımlanan, 1999/1 Sıra No'lu Gelir Vergisi Kanunu İç Genelgesinde belirtildiği üzere;

" Gelir Vergisi Kanununun 73 üncü maddesinde, "Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının intifaına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır. Bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanununa göre belirlenen vergi değerinin % 5'idir. Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve haklarının maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanununun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlere göre belli edilen değerinin % 10'udur." hükmüne yer verilmiştir.

Emsal kira bedeli uygulamasına ilişkin bu hüküm, esas itibariyle gayrimenkullerin bedelsiz olarak Gelir Vergisi Kanununun 73 üncü maddesinde belirtilenler dışındaki kişilerin kullanımına tahsis edilmesi veya kira bedelinin tespit edilememesi halleriyle muvazaalı olarak gerçek kira gelirinin altında beyanda bulunulması durumlarında vergi güvenlik müessesesi olarak kullanılmak amacıyla getirilmiştir.

120 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 74-763 sayılı özelgesi.

121 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 73-956 sayılı özelgesi.

Elde edilen gerçek kira gelirinin kira sözleşmesi, ödemeye ilişkin banka dekontu veya havale makbuzu, vb. belgelerle veya kiracının ifadesi ile ispat veya tevsik edildiği durumlarda ayrıca emsal kira bedeli karşılaştırılması uygulaması yoluna gidilmemektedir. Sözü edilen ispat veya tevsik işlemine ise, ancak beyan edilen kira gelirinin gerçek durumu yansıtmadığına ilişkin karinelerin bulunması veya vergi incelemeleri sırasında yetkililerce talep edilmesi durumunda başvurulmaktadır." açıklamaları yer almaktadır.

Buna göre, kira gelirini tam ve doğru olarak beyan eden ve beyan ettiği tutarın gerçekte elde ettiği kira tutarı olduğunu kanıtlayabilen mükelleflerin, Vergi Usul Kanununa göre belirlenen vergi değerinin % 5'ine göre beyanname verme zorunluluğu bulunmamaktadır.

6.12.11. İntifa Hakkı Kendisinde Kalmak Koşuluyla Mülkiyeti Devredilen Taşınmazdan Kira Bedeli Alınmaması Durumunda Beyanname Verilip Verilmeyeceği:[122]

4721 sayılı Türk Medenî Kanunu'nun 794'üncü maddesinde; intifa hakkının, taşınırlar, taşınmazlar, haklar veya bir malvarlığı üzerinde kurulabileceği, aksine düzenleme olmadıkça bu hakkın, sahibine, konusu üzerinde tam yararlanma yetkisi sağlayacağı, 795'inci maddesinde; intifa hakkının, taşınırlarda zilyetliğin devri, alacaklarda alacağın devri, taşınmazlarda tapu kütüğüne tescil ile kurulacağı, taşınır ve taşınmazlarda intifa hakkının kazanılması ve tescilinde, aksine düzenleme olmadıkça, mülkiyete ilişkin hükümlerin uygulanacağı, intifa hakkının konusunun tamamen yok olması ve taşınmazlarda tescilin terkini; yasal intifa hakkının ise sebebinin ortadan kalkması ile sona ereceği, sürenin dolması veya hak sahibinin vazgeçmesi ya da ölümü gibi diğer sona erme sebeplerinin, taşınmazlarda malike terkini isteme yetkisi verdiği, 803'üncü maddesinde; intifa hakkı sahibinin, hakkın konusu olan malı zilyetliğinde bulundurma, yönetme, kullanma ve ondan yararlanma yetkilerine sahip olduğu belirtilmiştir.

Dolayısıyla söz konusu taşınmazın kuru mülkiyetinin usul, füru ya da kardeşler dışında kalan birine örneğin yeğene devredilerek bu durumun tapu kütüğünde tescil ettirilmesi taşınmazın yeğene tamamen devri anlamına gelmemekte olup sözü edilen taşınmazın üzerinde bulunan ve tapu sicilinde tescil edilmiş olan intifa hakkı, bu taşınmazın kullanma, kiralama ve yararlanma gibi haklarını intifa hakkı sahibine vermekte olup gayrimenkulle ilgili gelir ve iratlar da intifa hakkı sahibi olarak size ait olacaktır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, intifa hakkı sahibi olunan bir taşınmazın usul, füru ya da kardeşler dışında kalan biri örneğin yeğen tarafından kullanılması durumunda bu kullanımın gayrimenkul kiralanması olarak değerlendirilmesi ve Gelir Vergisi Kanunu'nun gayrimenkul sermaye iradı hükümleri kapsamında vergilendirilmesi gerekmekte olup, sözü edilen taşınmazın yeğene kiralanması karşılığında herhangi bir bedel alınmasa dahi gayrimenkul sermaye iradı gelirinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 73'üncü maddesi gereği emsal kira bedeli üzerinden yıllar itibarıyla aynı Kanun'un 86'ncı maddesinin (1-d) alt bendinde belirtilen tutarlar dikkate alınarak beyan edilmesi gerekmektedir.

6.12.12. Çekle Yapılan Kira Ödemelerinde Çekin Tevsik Edici Belge Olarak Kabul Edilip Edilmeyeceği ile Tahsil Tarihi Olarak Hangi Tarihin Esas Alınması Gerektiği:[123]

Ancak, 5941 sayılı Çek Kanununun Geçici 1 nci maddesinin 5 numaralı bendinde yer alan geçici düzenleme, gerekse uygulamada çekin vadeli olarak kullanılması, çekin

122 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 70-1437 sayılı özelgesi.

123 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 70-43 sayılı özelgesi.

bankadan tahsili açısından geçerli olup, ticari açıdan çekin istenildiği zaman başkalarına ciro edilmesi, takas edilmesi ve mal ve emtia alımında kullanılmasına engel teşkil etmeyecektir. Bu çerçevede, kira karşılığı çek alındığı andan itibaren, mükellefin söz konusu çeki herhangi bir şekilde (ciro gibi) kullanması veya üzerinde tasarrufta bulunması mümkün olup, gayrimenkul sermaye iradının tahsilini, çekin bankadan tahsil zamanına bağlamak hem hukuki hem de ekonomik gerçekliğe uygun düşmemektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, mal ve hakların kiraya verilmesinde ilgili yıla veya geçmiş yıllara ilişkin olarak çekle yapılan kira tahsilatları çekin alındığı dönemin geliri, gelecek yıllara ait olup çekle peşin tahsil olunan kiraların ise ilgili bulundukları yılların gelirleri olarak dikkate alınması gerekmektedir. Ayrıca, işyeri ve konut kiralama işlemlerine ilişkin yapılacak tahsilat ve ödemelerin banka veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsiki açısından, çekle yapılan tahsilat ve ödemeler karşılığında dekont veya hesap bildirim cetvelleri düzenlendiğinden bu belgeler tevsik edici belge kabul edilecektir.

6.12.13. Elde Edilen Kira Gelirinin İntifa Hakkı Sahibi Tarafından Beyan Edilmesi[124]

4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 794 ncü maddesinde, intifa hakkının, taşınır, taşınmazlar, haklar veya bir malvarlığı üzerinde kurulabileceği, aksine düzenleme olmadıkça bu hakkın, sahibine, konusu üzerinde tam yararlanma yetkisi sağlayacağı, 803 üncü maddesinde de intifa hakkı sahibinin, hakkın konusu olan malı zilyetliğinde bulundurma, yönetme, kullanma ve ondan yararlanma yetkilerine sahip olduğu belirtilmiştir.

Buna göre, kuru mülkiyeti torun adına kayıtlı taşınmaz üzerinde bulunan ve tapu kütüğünde dede lehine tescil edilmiş olan intifa hakkı, bu taşınmazın kullanma, kiralama ve yararlanma gibi haklarını dedeye vermekte olup, bu kapsamda intifa hakkı dedeye ait gayrimenkulün kiralanmasına bağlı olarak elde edilen kira geliri de dedeye ait olacaktır.

6.12.14. Eş Tarafından Ödenen Lojman Kirasının Kira Gelirinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı[125]

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun Aynı Kanunun 74 üncü maddesine göre, "Safi iradın bulunması için, 21 inci maddeye göre istisna edilen gayrisafi hasılata isabet edenler hariç olmak üzere gayrisafi hasılattan aşağıda yazılı giderler indirilir:

...

10- Sahibi bulundukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutun kira bedeli (kira indirimi gayrisafi hasılattan bu maddenin 1 ila 9 ve 11 numaralı bentlerinden yazılı giderler düşüldükten sonra, kalan miktar üzerinden yapılır; kiranın indirilemeyen kısmı 88 inci maddenin 3 üncü fıkrasının uygulanmasında gider fazlalığı sayılmaz);" hükmü yer almaktadır. Aynı maddenin üçüncü fıkrasında ise, "Mükellefler (hakları kiraya verenler hariç) diledikleri takdirde yukarıda yazılı giderlere karşılık olmak üzere hasılatlarından %25'ini götürü olarak indirebilirler. Götürü gider usulünü kabul edenler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler." hükmüne yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, eşle birlikte oturulan lojmana yapılan ödemelerin kira sayılması ve lojman kira bedellerinin evlilik birliği içerisinde yapılan müşterek gider olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Buna göre, sahip olunulan konutun kiraya verilmesi sonucu elde edilen kira gelirinin

124 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.02.2013 tarih ve 38418978-120[70-12/18]]-133 sayılı özelgesi.

125 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.05.2013 tarih ve 38418978-120[74-13/1]-438 sayılı özelgesi.

beyanında, gerçek gider yöntemini seçilmesi koşuluyla, istisnaya isabet eden kısım hariç olmak üzere ikamet edilen konut (lojman) için ödenen kira bedelinin gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

6.12.15. GMSİ Beyanında Dövize Endeksli Alınan Konut Kredi Anapara Taksitine İlişkin Kur Farkının İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı[126]

Gayrimenkulün iktisabı için kullanılan konut kredisi anapara ödemelerinin ve bu anapara taksitlerine ilişkin kur farklarının, söz konusu gayrimenkulden elde edilen kira geliri için verilecek gayrimenkul sermaye iradı beyannamesinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Ancak, anapara taksitine ilişkin ödenen kur farklarının gayrimenkulün iktisap bedeline eklenmesi suretiyle oluşacak bedelin % 5 ini aşmayacak şekilde 5 yıl süreyle sadece ilgili gayrimenkule ait gayrisafi hasılattan gider olarak indirim konusu yapılması mümkün olup, yine söz konusu anapara taksitine ilişkin ödenen kur farklarının iktisap edilen gayrimenkulün maliyetine eklenmesi suretiyle bulunan yeni değer üzerinden hesaplanan amortisman tutarı da gayrisafi hasılattan indirilebilecektir.

6.12.16. Kira Ödemeyen Torununun Kaldığı Mesken İçin Emsal Kira Bedeli Üzerinden Beyanname Verilip Verilmeyeceği[127]

Gayrimenkul sermaye iradlarının beyanında, usul (üstsoy) ve füru (altsoy) kapsamında bulunanların kullanımına bedelsiz olarak tahsis edilen konutlar bakımından emsal kira bedeli uygulaması olmayacağından füru (altsoy) kapsamında bulunan torunlara konut olarak kullanılmak üzere devredilen gayrimenkul bakımından da emsal kira bedeli esasının uygulanmaması gerekmektedir.

6.12.17. Kira Sözleşmesinde Belirtilen Kira Bedelinin Net veya Brüt Olduğunun Belirlenmemesi Durumunda Vergi Tevkifatının Hangi Tutar Üzerinden Yapılacağı[128]

Kira sözleşmelerinde belirtilen kira bedelinin net veya brüt olduğunun belirlenmemesi durumunda, kira sözleşmesine göre fiilen ödenen tutarın net tutar olarak kabul edilerek, bu tutarın brüte iblağ edilmek suretiyle tevkifat matrahının belirlenmesi gerekmektedir.

6.12.18. Vergi Dairesi Tespitine İstinaden 2010 yılı İçin Ödenen tapu Harcının Ödemenin Yapıldığı Yıl Olan 2014 Yılı Kazancının Tespitinde Dikkate Alınıp Alınamayacağı[129]

Gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde giderler yönünden dönemsellik ilkesi geçerlidir. Dönemsellik ilkesinde giderin ilgili olduğu döneme intikalinin sağlanması gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, 2010 takvim yılında iktisap edilen gayrimenkulün, alım-satım bedelinin eksik beyan edilmesi nedeniyle ikmalen tarhiyatla salınan ve 2014 takvim yılında ödenen ek tapu harcının, esas itibariyle 2010 takvim yılında gider olarak dikkate alınması gerekeceğinden 2014 takvim yılına ilişkin verilecek gayrimenkul sermaye iradı beyannamesinden indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

126 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.04.2014 tarih ve 62030549-120[74-2013/289]-907 sayılı özelgesi

127 Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.04.2014 tarih ve 51421814-120[70-2013/100]-45 sayılı özelgesi

128 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.03.2014 tarih ve 62030549-120[94-2013/966]-581 sayılı özelgesi,

129 Eskişehir VDB'nın 11.09.2015 tarih ve 11355271-120.05[70-2015/10]-40745 sayılı özelgesi,

6.12.19. Şofben, Petek vb. Harcamaların Gayrimenkul Sermaye İradının Tespitinde Gider Olarak Dikkate Alınıp Alınamayacağı [130]

Kiralanan gayrimenkullerin onarımı için yapılan giderler gayrisafi hâsılattan indirilebilmektedir. Onarımdan amaç; eskiyen, kırılan, dökülen, yıkılan kısımların tamir veya yeniden yaptırılmasıdır. Onarım giderinin hâsılattan indirilebilmesi için kiraya veren tarafından yapılmış olması gerekir. Ancak bu tür giderlerin gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı önem ve genişlikte olmaması gerekmektedir. Ayrıca söz konusu madde hükmünde; emlakin iktisadi değerini artıracak surette genişletilmesi, değiştirilmesi veya bunlara ilaveler yapılması için yapılan giderlerin onarım gideri sayılmayacağı belirtilmiştir. Onarım gideri olarak kabul edilmeyen bu türden giderlerin hâsılattan indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 262 nci maddesinde maliyet bedelinin, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade edeceği belirtilmiştir.

Buna göre, safi iradın tespitinde, kiraya veren tarafından gayrimenkulün iktisadi değerini arttıracak neviden yapılan harcamaların Gelir Vergisi Kanunu'nun 74'üncü maddesinin 7'nci bendine göre normal onarım gideri olarak dikkate alınması mümkün olmayıp, bu nitelikteki harcamaların gayrimenkulün maliyetine ilave edilmesi gerekmektedir.

Yukarıda yer alan hükümlere göre, kazancınızın tespitinde gerçek gider yönteminin seçilmesi halinde, istisna edilen gayrisafi hasılata isabet edenler hariç olmak üzere; arızalı şofben değişimi ve halihazırda kullanılmakta olan ısıtma sistemine petek ilavesi vb. için yapılan harcamaların doğrudan indirim konusu yapılması mümkün olmayıp, söz konusu harcamanın maliyet bedeline eklenmesi ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun 74/6 maddesi uyarınca amortisman yoluyla hasılattan indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

6.12.20. Bedelsiz Olarak Kayınvalide ve Kayınpederin İkametlerine Bırakılan Gayrimenkul İçin Emsal Kira Bedeli Uygulanacağı[131]

Gelir Vergisi Kanununun "Emsal Kira Bedeli Esası" başlıklı 73'üncü maddesinde: "Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının intifaına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır. Bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenen vergi değerinin % 5'idir. Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve haklarının maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanunu'nun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin % 10'udur.

Aşağıda yazılı hallerde emsal kira bedeli esası uygulanmaz:

... ...

2. Binaların mal sahiplerinin usul, füru veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi (Usul, füru ve kardeşlerden herbirinin ikametine birden fazla konut tahsis edilmiş ise bu konutların yalnız birisi hakkında emsal kira bedeli hesaplanmaz. Kardeşler evli ise eşlerden sadece biri için emsal kira bedeli hesaplanmaz.);

..." hükmüne yer verilmiştir.

130 Manisa VDB'nın 07.09.2015 tarih ve 85373914-120[40.01.56]-99sayılı özelgesi,

131 İzmir VDB'nın 19.08.2015 tarih ve 84098128-120.05.04[73-2015-2]-384 sayılı özelgesi,

4721 sayılı Türk Medeni Kanununun "Kan Hısımlığı" başlıklı 17'nci maddesinde; "Kan hısımlığının derecesi, hısımları birbirine bağlayan doğum sayısıyla belli olur. Biri diğerinden gelen kişiler arasında üstsoy-altsoy hısımlığı; biri diğerinden gelmeyip de, ortak bir kökten gelen kişiler arasında yansoy hısımlığı vardır." hükmü yer almıştır.

Aynı Kanunun "Kayın Hısımlığı" başlıklı 18'inci maddesinde ise; "Eşlerden biri ile diğer eşin kan hısımları, aynı tür ve dereceden kayın hısımları olur.

..." hükmüne yer verilmiştir.

Bu itibarla, Medeni Kanuna göre usul (üstsoy); anne, baba, büyükanne, büyükbaba ve bunların anne ve babalarıdır. Füru (altsoy) ise; evlatlar, torunlar ve bunların çocuklarıdır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; Gelir Vergisi Kanununun 73›üncü maddesinde yer alan hüküm, mal sahiplerinin usul, füru ve kardeşlerini kapsamakta olup, anılan hükmün diğer kan ve kayın hısımlarını (sıhri hısımları) da kapsadığı değerlendirilemeyeceğinden, bunların dışında kalan akrabalara (yeğen, dayı, amca, kayınpeder, kayınvalide, baldız vb.) ikamet amacıyla tahsis edilen gayrimenkullerde emsal kira bedelinin uygulanması gerekmektedir.

Buna göre, kayınvalide ve kayınpeder ile aradaki bağın «Kayın Hısımlığı» olması nedeniyle, emsal kira bedeli uygulamak suretiyle yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi gerekmektedir.

6.12.21. Gayrimenkul Sermaye İradı Stopaj İadesinde Kira Kontratının Aranmayacağı[132]

Gelir Vergisi Kanununun 121 inci maddesinde, yıllık beyannamede gösterilen gelire dâhil kazanç ve iratlardan bu kanuna göre kesilmiş bulunan vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edileceği, mahsubu yapılan miktarın, hesaplanan gelir vergisinden fazla olması durumunda aradaki farkın vergi dairesince mükellefe bildirileceği ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunacağı, Maliye Bakanlığının iadeyi mahsuben veya nakden yaptırmaya, inceleme raporuna, yeminli mali müşavir raporuna veya teminata bağlamaya ve iade için aranılacak belgeleri belirlemeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisinden mahsubu ve kalan kısmın iadesi, geçici verginin mahsup ve iadesi ile bu vergilere ait vergi hatalarından kaynaklanan iade işlemlerine ilişkin düzenleme ve açıklamaların yer aldığı 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "1.3.2.Nakden İade" başlıklı bölümünde, nakden iade taleplerinin dilekçe ile yapılmasının şart olduğu, tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin nakden iade edilecek tutarın 10 bin lirayı geçmemesi halinde iade talebinin, yıl içinde yapılan tevkifatlara ilişkin tablo (Ek:1) ile birlikte; ücret ve gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olması halinde ücretlere ilişkin olarak işveren tarafından verilen ve kesintinin yapıldığını gösteren yazının, gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olarak kira sözleşmesinin, ilgili kurumca onaylanan bir örneğinin dilekçeye eklenmesi koşuluyla inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirileceği açıklamalarına yer verilmiştir.

Öte yandan, söz konusu Tebliğ uyarınca dilekçe ekinde ibraz edilmesi gereken kira sözleşmesinin, ilgili iadenin yapılacağı döneme ilişkin olarak yürürlükte bulunan kira sözleşmesi olması gerekmekte olup anılan sözleşmenin cari yıla ilişkin olma şartı bulunmamaktadır.

132 Kocaeli VDB'nın 19.06.2015 tarih ve 93767041-120[121-2014/9]-62sayılı özelgesi,

Ayrıca, tevkif yoluyla kesilen vergilerin nakden iadesinin yapılabilmesi için dilekçeye eklenmesi gerekli olan kira sözleşmesinin onaylanmasındaki "ilgili kurum" dan kastın, sadece noter olarak değerlendirilmemesi, bu sözleşmenin diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca da (vergi dairesi vs.) onaylanabileceğinin anlaşılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, tevkif suretiyle ödenen vergilerin mahsup ve iadesinde aranılan belgeler hakkında düzenleme ve açıklamaların yer aldığı 05.01.2012 tarih ve 79 Sıra No.lu Gelir Vergisi Sirkülerinin

"Yasal Düzenleme" başlıklı 2 no.lu bölümünde;

"...

Öte yandan, Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerine muhtasar beyannamelerini elektronik ortamda verme zorunluluğu getirilmiştir. Elektronik ortamda verilen muhtasar beyannamede yer alan "Ücret ve Ücret Sayılan Ödemeler ile Menkul Sermaye İratları Dışında Kalan Ödemelere Ait Bildirim" ile gayrimenkul sermaye iradı, serbest meslek kazancı, ticari kazanç ve zirai kazançlara ilişkin olarak yapılan tevkifatlarda, tevkifat yapılan kişinin adı soyadı, vergi kimlik numarası (T.C.kimlik numarası) ödemenin gayri safi tutarı ve yapılan tevkifatın miktarına ilişkin bilgiler bulunmakta ve bu bilgiler ile vergilerin ödenip ödenmediği hususu vergi daireleri tarafından E-VDO merkezi sorgulamalar ekranında e-beyanname bölümünden sorgulanabilmektedir.

Bu nedenle, mükelleflerin iade işlemleri için harcadığı zamanı, ödemenin gecikmesi sebebiyle katlandıkları maliyeti ve vergi daireleri üzerindeki iş yükünü azaltmak amacıyla 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca tevkif yoluyla ödenmiş vergilerin nakden iadesinde istenilen bilgilerin, E-VDO merkezi sorgulama ekranından tespit edilebilmesi durumunda, bu bilgilere ilişkin belgeler mükelleflerden ayrıca kâğıt ortamında aranılmayacak olup, dilekçe ile yıl içinde yapılan tevkifatlara ait tablo yeterli olacaktır.

Ancak, nakden iadeye ilişkin bilgilerin E-VDO merkezi sorgulama sisteminden tespit edilememesi durumunda ise 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen belgelerin dilekçe ekinde istenilmesine devam edilecektir.

..." açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu itibarla, elde etmiş olduğunuz gayrimenkul sermaye iradı yönünden, kiracı şirket tarafından yapılan kira ödemeleri üzerinden uygulanan tevkifatların, anılan Sirkülerde de belirtildiği üzere, E-VDO merkezi sorgulama sisteminden tespit edilebilmesi durumunda, nakden iade talebinin karşılanabilmesi mümkün bulunmaktadır.

6.12.22. Adına Vergi Kesintisi Yapılan ile Gelir Sahibinin Farklı Gerçek veya Tüzel Kişi Olması[133]

Diğer taraftan, 252 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin "4.3. Adına Vergi Kesintisi Yapılan ile Gelir Sahibinin Farklı Gerçek veya Tüzel Kişi Olması" başlıklı bölümünde;

Bazı durumlarda, adına vergi kesintisi yapılan gerçek veya tüzel kişi ile üzerinden kesinti yapılan gelirin sahibi olan gerçek veya tüzel kişi farklı olabilmektedir. Bu durumda gelir sahibinin beyan ettiği gelirle ilgili olarak tevkif yoluyla kesilen vergilerin mahsubu ve iadesi konusunda sorunlar yaşanmaktadır.

Gelirin sahibi olmadığı halde adına vergi kesintisi yapılmış olan mükellef, ilgili dö-

133 İstanbul VDB'nın 08.06.2015 tarih ve 62030549-120[70-2014/592]-59346 sayılı özelgesi ile 252 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

nemde kendisi adına yapılan vergi tevkifatlarının ne kadarlık kısmının kendi gelirleri ne kadarlık kısmının diğer gerçek ve tüzel kişilere ait gelirler ile ilgili olduğunu bildiren bir dilekçeyi ekinde diğer gerçek veya tüzel kişilere ait olan gelirler ve bunlar üzerinden yapılmış kesinti tutarlarını gösteren bir tabloyu ve kesilen vergilerin vergi sorumlusu tarafından ilgili vergi dairesine yatırılmış olduğuna ilişkin belgelerin onaylı bir örneğini bağlı bulundukları vergi dairesine vereceklerdir.

Tablonun bir örneği dilekçe ve eklerinin tamamlanmış olması koşuluyla vergi dairesine ibraz edildiği ifadesine yer verilerek mükellefe iade edilir. Mükellefe iade edilen örnek, gelirin sahibi tarafından kesinti yoluyla ödenen vergilerin mahsubu ve iadesinde bu Tebliğin önceki bölümlerinde adına vergi kesintisi yapılan mükelleften istenen belgelerin yerine kullanılacaktır.

Bankalarca, özel finans kurumlarınca veya aracı kurumlarca yapılan ödemelerden kesilen vergilerle ilgili olarak, kesintiyi yapan kurum tarafından düzenlenmiş ve vergi kesintisinin yapıldığını gösteren bir belgenin eklenmiş olması yeterlidir."açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu açıklamalar çerçevesinde müşterek mülkiyet halinde sahip olunulan gayrimenkuller için kira bedelinin ya da bazı durumlarda eşlerden biri adına olan gayrimenkule ait kira bedelinin tamamının ortaklardan biri hesabına yatırılması ve dolayısıyla stopajın tamamının sehven ortaklardan biri ya da eş adına yapılması durumunda, 252 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin "4.3. Adına Vergi Kesintisi Yapılan ile Gelir Sahibinin Farklı Gerçek veya Tüzel Kişi Olması" başlıklı bölümünde yer alan açıklamalar uyarınca işlem yapılması gerekmektedir.

6.12.23. Tahakkuk Ettiği Tarihte Tevkifata Tabi Tutulmuş Olan Kira Gelirinin Kur Farkı İle Birlikte Tahsil Edildiği Dönemde Ne Şekilde Beyan Edileceği[134]

Gayrimenkul sermaye iradının elde edilmesinde tahsil esası cari olup gelirin, tahsil edildiği dönemde beyan edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle yabancı parası üzerinden yapılan kiralamalarda, kira gelirinin tahsil tarihi itibarıyla hesaplanması ve yabancı parası üzerinden yapılan ödemelerin bu tarihteki kur üzerinden Türk parasına çevrilerek beyan edilecek kira gelirinin hesaplanması gerekmektedir.

Dolayısıyla, tahakkuk ettiği tarihte kiracı tarafından gelir vergisi tevkifatına tabi tutulan, ancak ödenmeyip dava konusu edilen ve dava sonucuna istinaden tahsil edilen kira gelirinin, bu tarihe kadar işleyen kur farkları dahil, brüt tutarının tahsil edildiği dönemin geliri olarak Gelir Vergisi Kanununun 86 ncı maddesinin (1-c) bendine göre beyan edilmesi gerekmektedir. Bu gelir üzerinden kiracı tarafından kesilmiş olan vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edileceği tabiidir.

Diğer taraftan, yukarıdaki açıklamalara göre yapılması gereken beyan işlemleri, tevkifat tarihi ile ödeme tarihi arasında oluşan kur farkı üzerinden ayrıca kiracı tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılması sorumluluğunu ortadan kaldırmamakta olup, söz konusu tutara ilişkin tevkifatın yapılmamış olması halinde, yapılmayan vergi tevkifatının mahsuba konu edilemeyeceği ve buna ilişkin ceza ve gecikme zammının kiracıdan aranılacağı tabiidir.

6.12.24. Devremülk Hakkının Kiraya Verilmesi Durumunda Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi [135]

"Devre Mülk Hakkı" 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanununun 57-65 inci maddelerinde düzenlenmiş ve devre mülk hakkının mesken olarak kullanılmaya elverişli bir yapı veya

134 İstanbul VDB'nın 27.11.2012 tarih ve 62030549-GVK 70-3102 sayılı özelgesi.

135 Tekirdağ VDB'nın 08.01.2015 tarih ve 75497510-120[70-2014-59]]-1sayılı özelgesi,

bağımsız bölümün ortak maliklerinden her biri lehine bu yapı ve bağımsız bölümünden yılın belli dönemlerinde istifade hakkı, müşterek mülkiyet payına bağlı bir irtifak hakkı olarak kurulabilen bir hak olduğu belirtilmiştir. Devre mülk hakkı, satışa konu edilebildiği gibi kiralama konusu da edilebilmektedir.

Devre mülk hakkı nitelik itibariyle gayrimenkul olarak tescil edilen bir hak olduğundan, bu tür hakların kiralanmasından elde edilen gelir de 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 70/4 üncü maddesine göre gayrimenkul sermaye iradıdır.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, alınılan devre mülkün yine aynı yıl içerisinde kiraya verilmesi sonucu kiracı konumunda bulunan şirket tarafından kira ödemesi yapılması yerine hediye tatil kullanımı adı altındaki ayni ödeme veya hediye tatil karşılığı yapılan nakdi ödemelerin gayrimenkul sermaye iradı kapsamında değerlendirilmesi gerekmekte olup, elde edilen kira gelirinin brüt tutarının Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2015 yılı için 29.000 TL olup, beyanname verme sınırı olan 29.000 TL'nin aşılıp aşılmadığının tespitinde, gelir vergisi kesintisine tabi brüt kira gelirleri ile mesken kira gelirlerinin gelir vergisinden istisna edilen tutarı aşan kısmı ve bu toplamada beyana tabi başkaca gelirlerinin olup olmadığı hususları birlikte dikkate alınacaktır.) aşması halinde beyana dahil edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan söz konusu ödemelerin Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan kişi ve kurumlar tarafından yapılması halinde kira ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacağı ve beyanname verilmesi halinde, kira ödemeleri üzerinden yapılan tevkifatların beyannamenin kesinti yoluyla ödenen vergiler satırına yazılmak suretiyle mahsup edilebileceği tabiidir.

7. MENKUL SERMAYE İRATLARININ HESABI VE BEYANI

7.1. MENKUL SERMAYE İRADI KAVRAMI

Menkul sermaye iratları, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin birinci fıkrasında; "Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye ya da para ile temsil edilen değerlerden oluşan sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar" şeklinde tanımlanmış olup, yine aynı maddenin ikinci fıkrasında da bu maddenin uygulamasında hangi kazanç ve irat türlerinin menkul sermaye iradı olduğu 17 bent halinde sayılmıştır.

Buna göre kaynağı ne olursa olsun aşağıda yazılı iratlar menkul sermaye iradı sayılır;

1. Her nevi hisse senetlerinin kâr payları (kurucu hisse senetleri ve diğer intifa hisse senetlerine verilen kâr payları ve pay sahiplerine hazırlık dönemi için faiz olarak veya başka adlarla yapılan her türlü ödemeler ile Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kâr payları ile konut finansmanı fonlarını temsilen ihraç edilen ipoteğe dayalı menkul kıymetlere ve varlık finansmanı fonlarını temsilen ihraç edilen varlığa dayalı menkul kıymetlere ödenen faiz, kâr payı veya benzeri gelirler dahil.);

2. İştirak hisselerinden doğan kazançlar (Limited Şirket ortaklarının, iş ortaklıklarının ortakları ve komanditerlerin kâr payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir. Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan kârların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde tevzii, kazanç dağıtımı sayılmaz.)

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7 nci maddesindeki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde; Türkiye'de yerleşik gerçek kişilerin doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kazançları dağıtılsın veya dağıtılmasın, iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren yıl itibarıyla dağıtılan kâr payı sayılır. Türkiye'de vergilendirilmiş kazancın iştirak tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kâr paylarının vergilendirilmiş kısmı bu tutardan indirilir.

Adi komandit şirketlerde komanditerlerin kâr payları, şirket kârının ilişkin bulunduğu takvim yılında elde edilmiş sayılır;

3. Kurumların idare Meclisi Başkan ve üyelerine verilen kar payları;

4. Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmı,

5. Her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipoteğe dayalı menkul kıymetler hariç ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler (Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere

endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları irat sayılmaz.)

6. Her nevi alacak faizleri (Adi, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklarla cari hesap alacaklarından doğan faizler ve kamu tüzelkişilerince borçlanılan ve senede bağlanmış olan meblağlar için ödenen faizler dahil.)

7. Mevduat faizleri (Bankalara, bankerlere, tasarruf sandıklarına, tevdiat kabul eden diğer müesseselere yatırılan vadeli, vadesiz paralara ödenen faizler, bunlar dışında kalan kişi ve kuruluşlardan devamlı olarak para toplama işi ile uğraşanların her ne şekil ve ad altında olursa olsun toplanan paralara sağladıkları gelirler ve menfaatler ile bankalar ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizler de mevduat faizi sayılır.);

8. Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponların satışından elde edilen bedeller;

9. İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temliki karşılığında alınan para ve ayınlar;

10. Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri;

11. (3239 sayılı Kanunun 57'nci maddesiyle bent kaldırılmıştır.)

12. Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr, ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları.

13. (4842 sayılı Kanunun 37/1-e maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.)

14. (6322 sayılı kanunun 8.maddesiyle değişen ibare; Yürürlük 15.06.2012) Menkul kıymetleri geri alım ve satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler.

15. (6327 sayılı kanunun 8.maddesiyle değişen ibare; Yürürlük 29.08.2012)

Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile sigorta ve emeklilik şirketleri tarafından;

a) On yıldan az süreyle prim veya aidat ödeyerek ayrılanlara ödenen irat tutarları,

b) On yıl süreyle prim veya aidat ödeyerek ayrılanlar ile vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara ödenen irat tutarları."

16. (6327 sayılı kanunun 8. maddesiyle değişen ibare; Yürürlük 29.08.2012)

Bireysel emeklilik sisteminden;

a) On yıldan az süreyle katkı payı ödeyerek ayrılanlar ile bu süre içinde kısmen ödeme alanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı (28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil.),

b) On yıl süreyle katkı payı ödemiş olmakla birlikte emeklilik hakkı kazanmadan ayrılanlar ile bu süre içinde kısmen ödeme alanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı (4632 sayılı Kanun kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil.),

c) Emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı (4632 sayılı Kanun kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil.)."

Bu maddenin ikinci fıkrasının (15) numaralı bendinde yer alan irat tutarı; varsa fesih ve iştira kesintisi indirilmeden önceki birikim tutarından, yatırıma yönlendirilen tutar indirilerek bulunur. Aynı fıkranın (16) numaralı bendinde yer alan irat tutarı; hak kazanılan Devlet katkısı ve getirileri dahil ödemeye konu toplam birikim tutarından, (varsa ertelenmiş giriş aidatı indirilmeksizin) ödenen katkı payları ve Devlet katkısının hak edilen kısmı indirilerek bulunur.

17. (6322 sayılı kanunun 8.maddesiyle eklenen bent; Yürürlük 15.06.2012) Yukarıdaki bentlerde sayılanlar dışında Sermaye Piyasası Kanunu hükümlerine göre ihraç edilen her türlü sermaye piyasası araçlarından elde edilen gelirler

Yukarıda yazılı iratlar, bunları sağlayan sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı bulunduğu takdirde, ticari kazancın tespitinde nazara alınır.

Genel kural olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 85 ve 86'ncı maddeleri çerçevesinde elde edilen menkul sermaye iratları beyana tabi olmakla birlikte, 2015 yılı içinde de elde edilen menkul sermaye iratlarının bir kısmı; Gelir Vergisi Kanunu'nun 22, 76, 86, Geçici 59, 62 ve 67'nci maddeleri çerçevesinde beyan dışı kalmaktadır. Bu bölümün konusunu da 2015 yılı içinde elde edilen menkul sermaye iratlarının beyanına ilişkin esaslar oluşturacaktır.

7.2. GELİR VERGİSİ KANUNU'NUN GEÇİCİ 67'NCİ MADDESİ İLE YAPILAN KANUNİ DÜZENLEME:

Gelir Vergisi Kanununa 5281 sayılı Kanunun 30 uncu maddesiyle eklenen Geçici 67 nci maddede, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması ve elde tutulması sürecinde elde edilen gelirler ile mevduat faizleri, repo gelirleri ve katılım bankalarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine yönelik düzenlemelere yer verilmiştir.

Yapılan bu düzenlemeler sonrasında menkul sermaye iratları ile menkul kıymetlerden elde edilen kazanç ve iratlar için 1.1.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere yeni bir vergileme rejimi getirilmiştir. Bu sistem, bankalar ve aracı kurumlar tarafından tutulacak kayıtlara göre bu kurumlar tarafından tevkifat suretiyle yapılacak vergilemeyi öngören ve kazancı elde edenler açısından basitleştirilmiş bir uygulama mahiyetinde olacaktır. Bu uygulama ile basitliğin sağlanmasının yanı sıra, ayrıca (döviz ve Türk lirası cinsinden olanlar dışında) bütün finansal araçlar açısından vergilemede uyum sağlanmaktadır.

Öte yandan, tasarrufların vergilendirilmesi konusunda ortaya çıkan gelişmeler ve genel trendler dikkate alınarak hazırlanan 5436 ve 5527 sayılı Kanunlarla Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67 nci maddesinde yer alan vergileme esasları yeniden düzenlenmiş, 22/07/2006 tarih ve 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile de anılan maddede yer alan bazı kazanç ve iratlardan yapılacak tevkifat oranları belirlenmiştir.

7.2.1. Yasal Düzenleme

Menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması ve elde tutulması sürecinde elde edilen gelirler ile ilgili olarak Gelir Vergisi Kanununa 5281 sayılı Kanunun 30 uncu maddesiyle eklenen, 5436, 5527, 6009 ve 6111 sayılı Kanunlarla değişen düzenlemeleri de içeren Geçici 67 nci madde aşağıda yer almaktadır.

"1) Bankalar ve aracı kurumlar takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla;

a)Alım satımına aracılık ettikleri menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçlarının alış ve satış bedelleri arasındaki fark,

b) Alımına aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının itfası halinde alış bedeli ile itfa bedeli arasındaki fark,

c) Menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının tahsiline aracılık ettikleri dönemsel getirileri (herhangi bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracına bağlı olmayan),

d) Aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan gelirler Üzerinden % 15 oranında vergi tevkifatı yaparlar.(6009 sayılı Kanunun 4 üncü maddesiyle değişen cümle Yürürlük; 01.10.2010)5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin birinci fıkrası kapsamındaki mükellefler ile münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan mükelleflerden 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Maliye Bakanlığınca belirlenenler için bu oran % 0 olarak uygulanır.

(2006/10731 sayılı B.K.K. ile tam mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran %10 olarak uygulanır. Yürürlük; 23.07.2006) Aynı menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracından değişik tarihlerde alımlar yapıldıktan sonra bunların bir kısmının elden çıkarılması halinde, ilk giren ilk çıkar yöntemi kullanılmak suretiyle, tevkifat matrahının tespitinde dikkate alınacak alış bedeli belirlenir. Bir menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracının alımından önce elden çıkarılması halinde, elden çıkarılma tarihinden sonra yapılan ilk alım işlemi esas alınarak üzerinden tevkifat yapılacak tutar tespit edilir.(5436 sayılı Kanunun 14/d maddesiyle eklenen ibare. Geçerlilik; 01.01.2006) Aynı gün içerisindeki işlemlerde ağırlıklı ortalama yöntemi kullanılabilir. Alış ve satış işlemleri dolayısıyla ödenen komisyonlar ile Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi tevkifat matrahının tespitinde dikkate alınır.

Üç aylık dönem içerisinde aynı türden menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı ile ilgili olarak birden fazla alım satım işlemi yapılması halinde tevkifatın gerçekleştirilmesinde bu işlemler tek bir işlem olarak dikkate alınır. Aynı türden menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı alım satımından doğan zararlar takvim yılı aşılmamak kaydıyla izleyen dönemlerin tevkifat matrahından mahsup edilir. Dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracının alış ve satış bedeli olarak işlem tarihindeki Yeni Türk Lirası karşılıkları esas alınarak tevkifat matrahı tespit edilir. Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracının yabancı bir para cinsinden ihraç edilmiş olması halinde ise tevkifat matrahının tespitinde kur farkı dikkate alınmaz.

Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı sahibinin, bu kıymetleri başka bir banka veya aracı kuruma aktarması halinde, söz konusu menkul kıymetlerin alış bedeli ve alış tarihi aktarma yapılan kuruma bildirilir. Aktarmanın başka bir kişi veya kurum adına yapılması halinde, alış bedeli ve alış tarihinin ilgili banka veya aracı kuruma bildirilmesinin yanı sıra işlem Maliye Bakanlığına da bildirilir. Bu bildirimler, başka bir kişi veya kurum adına naklin aynı banka veya aracı kurumun bünyesinde gerçekleştirilmesi veya kıymetin sahibi tarafından fiziken teslim alınması halinde de yapılır.

Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracının fiziken bir banka veya aracı kuruma teslim edilmesi halinde alış bedeli olarak, tevsik edilmesi kaydıyla, kıymet sahibinin beyanı esas alınır ve yapılan işlem Maliye Bakanlığına bildirilir.

Hazine ve 4749 sayılı Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin alım satımı, itfası sırasında elde edilen getirileri ile bunların dönemsel getirilerinin tahsilinde, tam mükellef kurumlara ait olup, İstanbul

Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri ile sürekli olarak portföyünün en az % 51'i İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin elden çıkarılmasında ve hisse senetleri kâr paylarının hisse sahipleri adına tahsilinde bu fıkra hükümleri uygulanmaz. Tam mükellef kurumlara ait olup, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler için, Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 80 inci madde hükümleri uygulanmaz.

Bu fıkra kapsamında yapılan tevkifat tutarları, verilecek muhtasar beyannameye dahil edilmez. Banka ve aracı kurumlar, tevkif ettikleri vergileri şekli ve muhteviyatı Maliye Bakanlığınca belirlenecek bir beyanname ile tevkifat dönemini izleyen ayın yirmiüçüncü günü akşamına kadar(8) bağlı oldukları vergi dairesine beyan eder ve yirmialtıncı günü akşamına kadar öderler.

Bu maddenin uygulaması bakımından banka veya aracı kurumlar (işleme taraf olanlar) kendilerinde bulunan veya ulaştırılan bilgi ve belgeler kapsamında tarhiyattan sorumlu tutulurlar. Bilgilerin eksik veya yanlış olması nedeniyle eksik beyan edilen kısım için bildirimi yapan adına gerekli tarhiyat yapılır.

2) Bu Kanunun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından ((6322 sayılı kanunun 11.maddesiyle değişen ibare; Yürürlük 15.06.2012)Hazine ve 4749 sayılı Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketleri(13) tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilenler hariç), ödemeyi yapanlarca, banka veya aracı kurumlara veya bunlar aracılığıyla diğer gerçek ve tüzel kişilere ödenenler hariç, % 15 oranında vergi tevkifatı yapılır. (2006/10731 sayılı B.K.K. ile tam mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran %10 olarak uygulanır. Yürürlük; 23.07.2006)

Bankalara veya aracı kurumlara alış bedeli tevsik edilmeksizin teslim edilmiş olan menkul kıymetlerin gelirlerinin ödenmesinde ise ödeme banka veya aracı kurumlar aracılığıyla yapılsa dahi tevkifat yapılır. Menkul kıymetin bir banka veya aracı kurum aracılığıyla alınmış olması halinde tevkifatta, bu işlemdeki itfa bedeli ile alış bedeli arasındaki fark esas alınır. Bu iratlar üzerinden 94 üncü madde veya Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesi kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz.

3) Bankalar ile aracı kurumlar, bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracını (hisse senetleri ile (1) numaralı fıkranın altıncı paragrafında belirtilen menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçları hariç) (1) numaralı fıkra kapsamında tevkifata tâbi tutulmaksızın almaları halinde, kendilerine satış yapanlar adına satış bedeli ile alış bedeli arasındaki fark üzerinden % 15 oranında tevkifat yaparlar. (2006/10731 sayılı B.K.K. ile tam mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran %10 olarak uygulanır. Yürürlük; 23.07.2006) Menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracının daha önce bir banka veya aracı kurumdan alınmamış olması halinde, tevkifatın yapılmasında alış bedeli yerine ihraç bedeli esas alınır. Tevkif edilen vergiler (1) numaralı fıkra kapsamında verilecek beyannameye dahil edilmek suretiyle beyan edilir ve ödenir.

4) Bankalar arası mevduat ile aracı kurumların borsa para piyasasında değerlendirdikleri kendilerine ait paralarına yürütülen faizler hariç olmak üzere, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratlarından ödemeyi yapanlarca % 15 oranında vergi tevkifatı yapılır. Bu fıkra kapsamında yapılan tevkifat tutarları 98 inci ve 119 uncu maddelerde belirtilen sürelerde beyan edilir ve ödenir. Bu iratlar üzerinden 94 üncü madde veya Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesi kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz. (2)

5) Gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olması, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmaması, vergiden muaf olup olmaması ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmaması (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkra hükümleri uyarınca yapılacak tevkifatı etkilemez. Şu kadar ki, Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan borsa yatırım fonları ve emeklilik yatırım fonlarının elde ettikleri kazançlar üzerinden (1) ve (4) numaralı fıkralar uyarınca tevkifat yapılmaz. (2006/10731 sayılı B.K.K. ile borsa yatırım fonları ile konut finansman fonları ve varlık finansman fonlarının (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkralarda belirtilen gelirleri için %0 oranında tevkifat yapılır. Yürürlük; 01.10.2006) (2006/10731 sayılı B.K.K. ile Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonları ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkralarda belirtilen gelirleri için 01.10.2006 tarihine kadar %10, 01.10.2006 tarihinden itibaren %0 oranında tevkifat yapılır.)

6) Bu maddenin (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkralarında belirtilen tevkifat oranlarını yabancı para cinsinde ihraç edilen menkul kıymetlerden sağlanan getiriler ile döviz cinsinden açılmış hesaplardan elde edilen faiz gelirleri için beş puana kadar artırmaya veya kanunî oranına kadar indirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.

7) (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkra hükümleri uyarınca tevkifata tâbi tutulan kazançlar için gerçek kişilerce yıllık veya münferit beyanname verilmez. Diğer gelirler dolayısıyla verilecek yıllık beyannameye bu gelirler dahil edilmez. (5527 sayılı Kanunun 1/c maddesiyle eklenen cümle. Yürürlük; 07.07.2006)Söz konusu fıkra hükümleri uyarınca tevkifata tabi tutulsun tutulmasın dar mükellef gerçek kişi veya kurumlarca (6111 Sayılı Kanunla değiştirilen ibare Yürürlük; 25.02.2011) (6322 sayılı kanunun 11.maddesiyle değişen ibare; Yürürlük 15.06.2012)Hazine, 4749 sayılı Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketleri ve tam mükellef kurumlar(14) tarafından(12) yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden sağlanan kazanç ve iratlar için münferit veya özel beyanname verilmez. Ticarî faaliyet kapsamında elde edilen gelirler ticarî kazanç hükümleri çerçevesinde kazancın tespitinde dikkate alınır ve tevkif suretiyle ödenmiş olan vergiler, 94 üncü madde kapsamında tevkif edilen vergilerin tâbi olduğu hükümler çerçevesinde tevkifata tâbi kazançların beyan edildiği beyannamelerde hesaplanan vergiden mahsup edilir. Şu kadar ki, (2) ve (3) numaralı fıkralar kapsamında tevkif suretiyle ödenen verginin, işlemden doğan kazancın tâbi olduğu tevkifat oranı ile çarpımı sonucu bulunacak tutarı aşan kısmı yıllık beyannamede hesaplanan vergiden mahsup edilmez.

8) Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonları (5527 sayılı Kanunun 1/ç maddesiyle değişen hüküm. Geçerlilik; 01.10.2006)(borsa yatırım fonları ile konut finansman fonları ve varlık finansman fonları dahil)(3) ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının Kurumlar Vergisinden istisna edilmiş olan portföy kazançları, dağıtılsın veya dağıtılmasın % 15 oranında vergi tevkifatına tâbi tutulur.. (2006/10731 sayılı B.K.K. ile borsa yatırım fonları ile konut finansman fonları ve varlık finansman fonları için bu oran %0 olarak uygulanır. Yürürlük; 01.10.2006) (2006/10731 sayılı B.K.K. ile Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonları ile menkul kıymetler yatırım ortaklıkları için 01.10.2006 tarihine kadar bu oran %10, 01.10.2006 tarihinden itibaren %0 olarak uygulanır.) Bu kazançlar üzerinden 94 üncü madde uyarınca ayrıca tevkifat yapılmaz. Bu fon veya ortaklıklarının katılma belgelerinin ilgili fona iadesinden elde edilen gelirler ile hisse senetlerinin alım satımından elde edilen kazançlar için yıllık beyanname verilmez. Diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmez. Ticarî işletmeye dahil olan bu nitelikteki gelirler, bu fıkra kapsamı dışındadır.

9) Bu maddenin yürürlük tarihinden önce ihraç edilmiş olan her nevi tahvil ve (5436 sayılı Kanunun 14/d maddesiyle değişen ibare. Geçerlilik; 01.01.2006) Hazine bonoları

ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin elde tutulması veya elden çıkarılması suretiyle sağlanan gelirlerin vergilendirilmesinde bu madde hükümleri uygulanmaz. Bu gelirlerin vergilendirilmesinde, 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümler uygulanır.

10) Bu maddenin yürürlüğe girmesinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından veya elde tutulma sürecinde elde edilen gelirler için bu madde hükümleri uygulanmaz. Bu gelirlerin vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümler uygulanır.

11) Dar mükellefler de dahil olmak üzere, bu madde kapsamında tevkifata tabi tutulan ve yıllık veya münferit beyanname ile beyan edilmeyeceği belirtilen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından doğan kazançlar için takvim yılı itibariyle yıllık beyanname verilebilir. Beyan edilen gelirden, aynı türden menkul kıymetler için yıl içinde oluşan zararların tamamı mahsup edilebilir. Beyan edilen gelir üzerinden % 15 oranında vergi hesaplanır. (2006/10731 sayılı B.K.K. ile bu oran %10 olarak uygulanır. Yürürlük; 23.07.2006) Hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif edilen vergiler mahsup edilir, mahsup edilemeyen tutar genel hükümler çerçevesinde red ve iade edilir. Şu kadar ki, mahsup edilemeyen zararlar izleyen takvim yıllarına devredilemez.

12) Bu maddede geçen, "banka" kavramı 18.6.1999 tarihli ve 4389 sayılı Bankalar Kanunu kapsamında Türkiye'de faaliyette bulunan bankaları,(5436 sayılı Kanunun 14/d maddesiyle eklenen ibare. Geçerlilik; 01.01.2006) ile Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasını"aracı kurum" kavramı ise 28.7.1981 tarihli ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında Türkiye'de faaliyette bulunan aracı kurumları ifade eder.

13) Bu maddede geçen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı ifadesi, özel bir belirleme yapılmadığı sürece Türkiye'de ihraç edilmiş ve Sermaye Piyasası Kurulunca kayda alınmış ve/veya Türkiye'de kurulu menkul kıymet ve vadeli işlem ve opsiyon borsalarında işlem gören menkul kıymetler veya diğer sermaye piyasası araçları ile kayda alınmamış olsa veya menkul kıymet ve vadeli işlem borsalarında işlem görmese dahi Hazinece veya diğer kamu tüzel kişilerince ihraç edilecek her türlü menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracını ifade eder.

Bankaların ve aracı kurumların taraf olduğu veya bunlar aracılığıyla yapılan; belirli bir vadede, önceden belirlenen fiyat, miktar ve nitelikte, ekonomik veya finansal göstergeye dayalı olarak düzenlenenler de dahil olmak üzere, para veya sermaye piyasası aracını, malı, kıymetli madeni ve dövizi alma, satma, değiştirme hak ve/veya yükümlülüğünü veren vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri bu madde uygulamasında diğer sermaye piyasası aracı addolunur.

14) (5436 sayılı Kanunun 14/d maddesiyle değişen fıkra. Geçerlilik; 01.01.2006) Türkiye'de kurulu vadeli işlem ve opsiyon borsalarında 31.12.2008 tarihine kadar yapılan işlemlerden elde edilen kazançlar için (1) numaralı fıkrada belirtilen tevkifat oranı sıfır olarak uygulanır.Tam ve dar mükellef kurumların (Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla faaliyette bulunmayanlar hariç) aralarında yaptıkları vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden doğan kazançları bakımından bu madde hükmü uygulanmaz. Şu kadar ki banka ve benzeri finans kurumları için Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla faaliyette bulunma şartı aranmaz.

15) Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin 5281 sayılı Kanunla kaldırılmadan önceki 2 numaralı fıkrasında "Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonu" olarak addolunmuş dar mükellefiyete tabi yatırım fonlarının vergilendirilmeye ilişkin 31.12.2005 tarihindeki bu statüleri;

a) 31.12.2005 tarihinden önce ihraç edilen menkul kıymetlerle (hisse senetleri hariç) sınırlı olmak üzere bu menkul kıymetlerin tamamı itfa edilinceye kadar,

b) 31.12.2005 tarihinde portföylerinde bulunan hisse senetleri için ise bu menkul kıymetlerin bu tarihten sonra portföyden ilk çıkış tarihine kadar, devam eder.

16) Bu madde kapsamına girmeyen ve 1.1 2006 tarihinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan gelirlerin vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihi itibariyla geçerli olan hükümler uygulanır.

17) Bakanlar Kurulu bu maddede yer alan oranları her bir sermaye piyasası aracı, kazanç ve irat türü ile bunların vadesi ve bunları elde edenler itibarıyla, yatırım fonlarının katılma belgelerinin fona iade edilmesinden veya diğer şekillerde elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar için fonun portföy yapısına göre, ayrı ayrı sıfıra kadar indirmeye veya %15'e kadar artırmaya yetkilidir.

18) (5436 sayılı Kanunun 14/d maddesiyle değişen fıkra. Geçerlilik; 01.01.2006) Bu madde hükümlerinin uygulanmasına ilişkin esas ve usulleri belirlemeye, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

19) Bu madde hükümleri 31.12.2015 (6655 Sayılı Kanunla 31.12.2020) tarihine kadar uygulanır."

7.2.2. Geçici 67. Maddeye İlişkin Kısa Açıklamalar

Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67'nci maddesine eklenen hüküm ile 1.1.2006 tarihinden itibaren, çeşitli finansal araçlardan elde edilen getirilerin aynı düzeyde kaynakta vergilenmesi ticari faaliyetlere dâhil olmayan gelirler için kaynakta yapılan bu vergilemenin nihai vergileme olması öngörülmektedir.

Madde kapsamına menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından veya elde tutulma sürecinde elde edilen gelirler, mevduat faizleri, özel finans kurumlarından, elde edilen gelirler ve repo kazançları girmektedir. Yapılan düzenleme sonucunda Hazinece ihraç edilen tahvillerden sağlanan getirilerle özel sektör tahvillerinden sağlanan getirilerin aynı esaslar çerçevesinde vergilendirilmesi amaçlanmıştır.

Maddenin (1) numaralı fıkrası ile menkul kıymetlerin ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması sonucunda veya elde tutulma sürecinde elde edilen getiriler üzerinden, bankalar veya aracı kurumlar aracılığıyla kaynakta vergileme yapılması öngörülmekte ve bu uygulamanın gerçekleştirilmesinde uygulanacak kurallar belirlenmektedir.

Tevkifat;

- Alım satımına aracılık ettikleri menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçlarının alış ve satış bedelleri arasındaki fark,

- Alımına aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının itfası halinde alış bedeli ile itfa bedeli arasındaki fark,

- Menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının tahsiline aracılık ettikleri dönemsel getirileri (herhangi bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracına bağlı olmayan),

üzerinden gerçekleştirilecektir.

Banka veya aracı kurumun kendi portföylerinde bulunan kağıtları müşterilerine alıp satmaları halinde de alış ve satış bedelleri arasındaki fark üzerinden tevkifat yapacaklardır.

Aynı menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracından değişik tarihlerde alımlar yapıldıktan sonra bunların bir kısmının elden çıkarılması halinde, ilk giren ilk çıkar yöntemi kullanılmak suretiyle, tevkifat matrahının tespitinde dikkate alınacak alış bedeli belirlenecektir. Tevkifatın yapılmasında üç aylık dönem içerisinde aynı türden menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı ile ilgili olarak birden fazla alım satım işlemi yapılması halinde tevkifatın gerçekleştirilmesinde bu işlemler tek bir işlem olarak dikkate alınacaktır.

Örneğin Üç aylık dönem içerisinde çeşitli şirketlere ait hisse senetlerinin alım satımı yapılmışsa, tevkifat her bir işlem dikkate alınarak değil, üç aylık süreç içerisinde yapılan işlemler dikkate alınarak belirlenecektir. Dolayısıyla bir alım satım işlemi sonucu oluşan negatif fark, bir diğer işlemden oluşan pozitif farktan düşülecektir. Ancak, aynı dönemde tahvil alım satımı olması halinde tahvillerle ilgili işlemler hisse senetleri ile bir arada değerlendirilmeyecektir.

Üzerinden tevkifat yapılacak tutarların tespitinde, dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracının alış ve satış bedeli olarak işlem tarihindeki Türk Lirası karşılıkları esas alınacaktır. Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracının yabancı bir para cinsinden ihraç edilmiş olması halinde ise tevkifat matrahının tespitinde kur farkı dikkate alınmayacaktır.

Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonlarının katılma belgelerinin ilgili olduğu fona iadesi veya alım satımı, menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin alım satımı, hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin alım satımı, itfası sırasında elde edilen getirileri ile bunların dönemsel getirilerinin tahsilinde ve tam mükellef kurumlara ait olup, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançların yanı sıra sürekli olarak portföyünün en az % 51'i İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar da istisna kapsamına alınmaktadır. Düzenlemeyle Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlarının fon ve ortaklık bünyesinde tevkif suretiyle vergilendirilmesi yerine yatırımcılar nezdinde (dışarıdan) vergilendirilmesi uygulamasına geçilmiş bulunmaktadır.

Maddenin (2) numaralı fıkrasında bir önceki fıkra kapsamında tevkifata tabi tutulmayan getirilerin, menkul kıymetleri çıkaranlarca ödenmesi sırasında tevkifata tabi tutulması öngörülmektedir. Bir önceki madde kapsamında tevkifata tabi tutulan getirileri kapsam dışında bırakmak amacıyla banka veya aracı kurumlar aracılığıyla yapılan ödemelerde tevkifat yapılmaması öngörülmüştür.

Yapılan düzenleme ile mevduat faizleri, özel finans kurumlarından elde edilen getiriler ve repo kazançların tevkif suretiyle vergilenmesi ve tevkifata tabi tutulan bu kazançlar için ayrıca beyanname verilmemesi uygulaması devam edecektir. Tevkifat oranı, diğer gelirler için uygulanacak tevkifat oranına paralel olarak bu maddede belirlenmektedir.

Bu madde kapsamında tevkifata tutulan kazançlar için, gerçek kişilerce yıllık veya münferit beyanname verilmeyecek, diğer gelirler dolayısıyla verilecek yıllık beyannameye bu gelirler dahil edilmeyecektir. Ticari faaliyet kapsamında elde edilen gelirler ise ticari kazanç hükümleri çerçevesinde kazancın tespitinde dikkate alınacak ve tevkif suretiyle ödenmiş olan vergiler, 94 üncü madde kapsamında tevkif edilen vergilerin tabi olduğu hükümler çerçevesinde tevkifata tabi kazançların beyan edildiği beyannameler üzerinde hesaplanan vergiden mahsup edilecektir. Ancak maddenin (2) ve (3) numara-

lı fıkraları kapsamında tevkif suretiyle ödenen verginin, işlemden doğan kazancın tabi olduğu tevkifat oranı ile çarpımı sonucu bulunacak tutarı aşan kısmı yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilmeyecektir.

Gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olması, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmaması, vergiden muaf olup olmaması ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmamasının madde kapsamında yapılacak tevkifatlara etkisi olmaması öngörülmüştür. Ancak emeklilik yatırım fonlarının kazançları üzerinden (1) ve (4) numaralı fıkralar uyarınca tevkifat yapılmayacaktır.

Maddede yapılacak tevkifat oranları % 15 olarak belirlenmiştir. Ancak bu oranları yabancı para cinsinde ihraç edilen menkul kıymetlerden sağlanan getiriler ile döviz cinsinden açılmış hesaplardan elde edilen faiz gelirleri için 5 puana kadar artırmaya veya kanuni oranına kadar indirme konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir.

Söz konusu tevkifat oranı, 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1 inci maddesinin (b) bendi gereğince yeniden düzenlenmiştir.

Bu düzenleme çerçevesinde; Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonları ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna edilmiş olan portföy kazançları üzerinden 01/01/2006 tarihinden 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının Resmi Gazete'de yayımlandığı 23/07/2006 tarihine kadar % 15 oranında, 23/07/2006 tarihinden 01/10/2006 tarihine kadar % 10 oranında, 01/10/2006 tarihinden itibaren ise % 0 oranında tevkifat yapılacaktır.

Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonları ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna edilmiş olan portföy kazançlarından dağıtılsın veya dağıtılmasın % 10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır. Bu fon veya ortaklıklarının katılma belgeleri ile hisse senetlerinin alım satımından elde edile kazançlar ile katılma belgelerinin fona iadesinden elde edilen gelirler için yıllık beyanname verilmeyecek fon veya ortaklık bünyesinde yapılan vergileme nihai vergileme olacaktır. Ticari işletmeye dahil olan bu nitelikteki gelirler ise ticari kazancın tespitinde dikkate alınacaktır.

Yine yatırım fon ve ortaklıklarının dışarıda vergilendirilmesi uygulamasına geçilmesiyle birlikte bu fon ve ortaklıkların portföy işletmeciliği kazançları üzerinden yapılacak tevkifat oranı sıfıra indirilmekte, böylece mükerrer vergilendirme önlenmiş olmaktadır.

Bu maddenin yürürlük tarihi olan 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan her nevi tahvil ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin elde tutulması veya elden çıkarılması suretiyle sağlanan gelirler ile yine bu maddenin yürürlüğe girmesinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından veya elde tutulması sürecinde elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde Gelir Vergisi Kanununun 31.12.2005 tarihi itibariyle geçerli olan hükümleri uygulanacaktır.

Yine Geçici 67. madde kapsamına girmese dahi 1.1.2006 tarihinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan gelirlerin vergilendirilmesinde de 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümler uygulanacaktır.

Bununla beraber yapılan düzenlemelerin 1.1.2006 tarihinden sonra ihraç edilen devlet iç borçlanma senetleriyle bu tarihten sonra iktisap edilen menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarından bu kanunun yürürlüğe girmesinden sonra sağlanan kazanç ve iratlar bakımından geçerli olacağı hüküm altına alınmaktadır.

7.2.3 Menkul Kıymetler ve Diğer Sermaye Piyasası Araçlarının Elden Çıkarılması ve Elde Tutulması Sürecinde Elde Edilen Gelirler Üzerinden Yapılacak Tevkifat

Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67 nci maddesinin (1) numaralı fıkrası hükmü ile bankalar ve aracı kurumlar,

- Alım-satımına aracılık ettikleri menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının alış ve satış bedelleri arasındaki fark,

- Alımına aracılık ettikleri menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının alış ve itfa bedelleri arasındaki fark,

- Menkul kıymetlerin ve diğer sermaye piyasası araçlarının tahsiline aracılık ettikleri dönemsel getirileri (herhangi bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracına bağlı olmayan),

- Aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinde, ödünç veren tarafın lehine kalan tutar

üzerinden vergi tevkifatı yapmakla sorumlu tutulmuşlardır.

Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı ifadesi, Türkiye'de ihraç edilmiş ve Sermaye Piyasası Kurulunca kayda alınmış ve/veya Türkiye'de kurulu menkul kıymet ve vadeli işlem ve opsiyon borsalarında işlem gören menkul kıymetler veya diğer sermaye piyasası araçları ile kayda alınmamış olsa veya menkul kıymet ve vadeli işlem borsalarında işlem görmese dahi Hazinece veya diğer kamu tüzel kişilerince ihraç edilecek her türlü menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracını ifade etmektedir.

Bankaların ve aracı kurumların taraf olduğu veya bunlar aracılığıyla yapılan; belirli bir vadede, önceden belirlenen fiyat, miktar ve nitelikte, ekonomik veya finansal göstergeye dayalı olarak düzenlenenler de dahil olmak üzere, para veya sermaye piyasası aracını, malı, kıymetli madeni ve dövizi alma, satma, değiştirme hak ve/veya yükümlülüğünü veren vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri bu madde uygulamasında diğer sermaye piyasası aracı olarak kabul edilecektir. Bu tanımlama dışında kalan bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracının alım satımı veya itfası dolayısıyla elde edilen getiriler Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67 nci maddesinin (1) numaralı fıkrası kapsamında tevkifata tabi değildir.

7.2.4. Geçici 67 nci Madde Hükmünün Uygulanmayacağı Gelirler

Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67 nci maddesinin (1) numaralı fıkrası kapsamında bankalar ve aracı kurumlarca tevkifata tabi tutulacak menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarından elde edilen gelirlere yer verilmiş, anılan fıkranın altıncı paragrafında ise bu fıkra hükümlerinin uygulanmayacağı gelirler belirlenmiştir.

En son 5527 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeyle, Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonlarının katılma belgelerinin ilgili olduğu fona iadesi ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin alım satımından elde edilen gelirler Geçici 67 nci maddenin (1) numaralı fıkrası kapsamında tevkifat uygulamasına dahil edilmiş, sürekli olarak portföyünün en az % 51'i İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler ise tevkifat kapsamı dışına çıkarılmıştır.

Yapılan düzenlemeler çerçevesinde, Geçici 67 nci maddenin (1) numaralı fıkra hükümlerinin uygulanmayacağı gelirler aşağıda gösterilmiştir:

- Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin (Eurobond) alım-

satımı, itfası sırasında elde edilen getirileri ve bunların dönemsel getirilerinin tahsili,

- Hisse senetleri kar payları,

- Tam mükellef kurumlara ait olup, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler,

- Sürekli olarak portföyünün en az % 51'i İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler

tevkifat kapsamında olmayacaktır.

Ancak, yatırım fonu katılma belgelerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirlerin tevkifat kapsamı dışında tutulabilmesi için, satışı yapılan yatırım fonu katılma belgesinin satış tarihi ile alım tarihi arasında geçen 1 yıllık sürede, söz konusu fon katılma belgesinin fon iç tüzüğüne göre sürekli olarak portföyünün en az % 51'inin İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisse senetlerinden oluşması gerekmektedir.

Değişken fonlarla ilgili olarak ise, Takasbank tarafından günlük olarak açıklanan bilgiler çerçevesinde, fon portföyünün % 51'inin İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisse senetlerinden oluşması şartının ihlal edilmesi durumunda, ertesi günden itibaren söz konusu katılma belgelerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler üzerinden tevkifat yapılacaktır. Bu uygulamada, açıklanan bilgilerle ilgili olarak Takasbank'ın sorumluluğu kendisine gelen bilgi-belge ile sınırlıdır.

Ayrıca, Geçici 67 nci maddeye 5527 sayılı Kanunla getirilen hüküm gereğince, tevkifata tabi tutulsun tutulmasın dar mükellef gerçek kişi ve kurumlarca Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden sağlanan kazanç ve iratlar için münferit veya özel beyanname verilmeyecektir.

7.2.5. Geçici 67 nci Madde Hükmünün Uygulanma Süresi 2020 Yılı Sonuna Kadar Uzatıldı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 01.01.2016 tarihinden bu yana yürürlükte bulunan ve uygulama süresi 31.12.2015 tarihinde sona eren Geçici 67. Maddenin 19 bendinde 6655 sayılı Kanunla[136] yapılan değişiklikle 31.12.2020 tarihine kadar uzatıldı.

7.3. G.V.K. HÜKÜMLERİNE GÖRE BEYAN DIŞI KALAN MENKUL SERMAYE İRATLARI

Bilindiği üzere menkul sermaye iratları hukuki tasarruf (gelir sahibi tarafından talep edilebilir hale gelmesi) ve ekonomik tasarruf kavramlarının (ödemeyle yükümlü olanın geliri sahibinin emrine hazır kılması) her ikisinin de bir arada gerçekleşmiş olması şartıyla elde edilmiş sayılmaktadır. Bu şekilde elde edilen menkul sermaye iratlarının hangilerinin hangi şartlarda beyana tabi olduğu veya hangi şartlarla beyan dışı kalacağına ilişkin açıklamalara izleyen bölümlerde yer verilecektir

7.3.1. G.V.K.'nun 76'ncı Maddesine Göre İndirim Oranı Uygulanacak Menkul Sermaye İratları

Gelir Vergisi Kanununun 76 ncı maddesinin 5281 sayılı Kanunun 44 üncü maddesiyle kaldırılan ikinci fıkrasında, Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının 5, 6, 7, 12 ve 14 numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratlarına (döviz cinsinden açılan hesaplara ödenen faiz ve kar payları, dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetler ile döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden

136 6655 sayılı Kanun 01.01.2016 tarih ve 29580 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak aynı tarihte yürürlüğe girmiştir.

elde edilenler hariç) fıkrada belirtilen indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısmın, bu iratların beyanı sırasında indirim olarak dikkate alınacağı belirtilmişti.

Gelir Vergisi Kanununun indirim oranı uygulamasına yönelik 76 ncı maddesinin ikinci fıkrası 1/1/2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere 5281 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmakla birlikte, anılan Kanunun Geçici 67 nci maddesinin 9 numaralı fıkrası hükmü gereğince 1/1/2006 tarihinden önce ihraç edilen her nevi tahvil ve Hazine bonolarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde 31/12/2005 tarihinde yürürlükte olan hükümler esas alınacağından, indirim oranı uygulaması ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamaların yapılmasında yarar görülmüştür.

İndirim oranı; Vergi Usul Kanununa göre o yıl için tespit edilmiş olan yeniden değerleme oranının, aynı dönemde Devlet tahvili ve Hazine bonosu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranına bölünmesi suretiyle tespit edilmektedir.

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre 2015 yılı için tespit edilmiş olan yeniden değerleme oranı %5,58›dir. Bu dönemde Devlet tahvili ve Hazine bonosu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranı ise %9,24›tür. Buna göre, 2015 yılında elde edilen bir kısım menkul sermaye iradının beyanında uygulanacak indirim oranı (%5,58/%9,24 =) %60,39 olmaktadır.

Bu kapsamda, 2015 takvim yılında elde edilen menkul sermaye iratlarından, 1/1/2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan ve Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde sayılan her nevi tahvil ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler indirim oranı uygulanmak suretiyle beyan edilecektir.

Dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetler ile döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilen menkul sermaye iratlarının beyanında indirim oranı uygulanmayacaktır.

Ayrıca, ticari işletmelere dâhil kazanç ve iratlar için indirim oranı uygulanması söz konusu değildir.

Diğer taraftan, geçici 67 nci maddenin dördüncü fıkrası uyarınca, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratlarından 1/1/2006 tarihinden itibaren ödemeyi yapanlarca vergi tevkifatı yapılmakta olup, bu gelirlerin beyanı ve bu gelirlere indirim oranı uygulanması söz konusu değildir.

7.3.2. G.V.K.'nun 86'ncı Maddesinde Yer Alan Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Gelirin toplanması ve beyan" başlıklı 85'inci maddesi hükmüne göre; mükelleflerin, Gelir Vergisi Kanununun 2'nci maddesinde yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için aksine hüküm bulunmadıkça yıllık beyanname vermeleri ve beyanı gereken gelirlerini yıllık beyannamede toplamaları gerekmektedir.

Ancak aynı Kanunun "Toplama Yapılmayan Haller" başlıklı 86'ncı maddesinde aşağıda yazılı şartlarla yıllık beyanname verilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 4842 sayılı Kanunun 9'uncu maddesiyle değişen 86'ncı maddesi aşağıdaki gibidir.

"Aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dâhil edilmez.

1. Tam mükellefiyette;

a) Gerçek usulde vergilendirilmeyen ziraî kazançlar, bu Kanunun 75 inci madde-

sinin (6327 sayılı kanunun 7.maddesiyle değişen ibare; Yürürlük 29.08.2012) (15) ve (16) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratları, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı,

b) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dahil),

c) Vergiye tâbi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları,

d) Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 1.500 lirayı (290 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2016 yılı için 1.580 TL.) aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları.

2. Dar mükellefiyette, tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar."

7.3.2.1. G.V.K.'nun 86-1/a Maddesine Göre Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesine 4697 sayılı Kanunun 5. maddesiyle eklenen 15 numaralı bent hükmü ile tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından yapılan ödemelerde elde edenler açısından menkul sermaye iradı olarak gelir vergisinin konusuna alınmıştır. Son olarak, 6327 sayılı kanunun 29.08.2012 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 8. maddesiyle 15. bent hükmü değiştirilmiş ve maddeye 16. bent hükmü eklenmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinin 6327 sayılı kanunun 7. maddesiyle değişen ve 29.08.2012 tarihinde yürürlüğe giren 1-a bendi kapsamında; aynı Kanunun 75 inci maddesinin (15) ve (16) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratları için tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname verilmeyecek, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dâhil edilmeyecektir.

6327 sayılı Kanunla değişik Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (15) ve (16) numaralı bent hükümleri uyarınca, tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile sigorta ve emeklilik şirketleri, birikimli şahıs sigortaları, emeklilik ve sigorta şirketleri ise, bireysel emeklilik sözleşmeleri dolayısıyla yaptıkları ödemelerde irat tutarları üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapmak durumundadır.

Bakanlar Kurulunun 12/1/2009 tarihli ve 2009/14592 sayılı Kararnamesinin eki Kararda değişiklik yapan 6/9/2012 tarihli ve 2012/3571 sayılı Kararı uyarınca, 29/8/2012 tarihinden itibaren yapılacak ödemeler için geçerli olmak üzere,

- Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile sigorta ve emeklilik şirketleri tarafından;

a) On yıldan az süreyle prim veya aidat ödeyerek ayrılanlara ödenen irat tutarları üzerinden %15,

b) On yıl süreyle prim veya aidat ödeyerek ayrılanlar ile vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara ödenen irat tutarları üzerinden %10,

- Bireysel emeklilik sisteminden;

a) On yıldan az süreyle katkı payı ödeyerek ayrılanlar ile bu süre içinde kısmen

ödeme alanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı (28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil.) üzerinden %15,

b) On yıl süreyle katkı payı ödemiş olmakla birlikte emeklilik hakkı kazanmadan ayrılanlar ile bu süre içinde kısmen ödeme alanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı (4632 sayılı Kanun kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil.) üzerinden %10,

c) Emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı (4632 sayılı Kanun kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil.) üzerinden %5,"

oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

6327 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununun 22 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasında yapılan ve 29/8/2012 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren değişiklik uyarınca, tevkifata tabi irat tutarlarına herhangi bir istisna uygulanması söz konusu değildir.

Katılımcı tarafından hak kazanılmaması nedeniyle Devlet katkılarının ve bunlara isabet eden irat tutarlarının Hazine'ye geri ödenmesi durumunda, söz konusu Devlet katkısı tutarlarına isabet eden irat tutarları üzerinden tevkifat yapılmayacaktır.

7.3.2.2. G.V.K.'nun 86-1/c Maddesine Göre Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları

Gelir Vergisi Kanunu'nun Toplama Yapılmayan Haller başlıklı 86. maddesinin 1/c bendi hükmü uyarınca 2015 yılında 29.000 TL'yi aşmaması durumunda aşağıdaki menkul sermaye iratları beyan edilmeyecektir;

- 1.1.2006 tarihinden önce ihraç edilen Her çeşit tahvil ve hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler,
- Tam mükellef kurumlardan elde edilen kar paylarının istisna sonrası tutarı,

7.3.2.3. G.V.K.'nun 86-1/d Maddesine Göre Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları

G.V.K.'nun 86. maddesinin 1/d bendi uyarınca 2015 takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 1.500 TL'yi aşmayan tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan aşağıdaki menkul sermaye iratları beyan edilmeyecektir;

-Kıyı bankacılığından (off-shore bankacılık) elde edilen faiz gelirleri

-Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller

-İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temliki karşılığında alınan para ve ayınlar

-Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri

-Yurt dışından elde edilen diğer menkul sermaye iratları (faiz, repo, kar payı v.b.)

-Her çeşit alacak faizleri

Bahsi geçen 1.500 TL tutarı bir istisna değildir, gelirin beyanına ilişkin bir haddir. Bu had yukarıda belirtilen gelirlerin her biri için ayrı ayrı uygulanmayacak olup, bu gelirler ile vergi kesintisine tabi olmayan ve istisna uygulanmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının toplam tutarı dikkate alınacaktır.

7.3.3. Tutarı Ne Olursa Olsun Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları

Yukarıda yaptığımız ayrıntılı açıklamalar doğrultusunda aşağıda belirtilen gelirler tutarı ne olursa olsun beyan edilmez. Diğer gelirler nedeniyle verilen beyannameye de dâhil edilmez. Vergi kesintisine tabi tutulmuş olan;

- Mevduat faizleri,
- Katılım bankalarınca (Özel Finans Kurumlarınca) kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları,
- Repo gelirleri,
- Menkul kıymetler yatırım fonlarının katılma belgelerine ödenen kar payları veya bu fonların katılma belgelerinin İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında alım satımından elde edilen kazançlar ile Türkiye'de kurulu vadeli işlem ve opsiyon borsalarında yapılan işlemler sonucunda elde edilen kazançlar.
- 07/10/2001 tarihinden itibaren düzenlenen şahıs sigorta poliçeleri dolayısıyla elde edilen menkul sermaye iratları.
- Kurumlar vergisi mükelleflerince 31/12/1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen kazançların dağıtımı halinde, gerçek kişilerce elde edilen kar payları.
- Kurumların karlarını sermayeye eklemek suretiyle gerçekleştirdikleri kar dağıtım işlemlerinde gerçek kişi ortaklarca elde edilen kar payları.

7.4. DEVLET TAHVİLİ VE HAZİNE BONOSU GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen ve TL cinsinden olan devlet tahvili ve hazine bonosu faiz gelirleri yukarıda belirttiğimiz üzere indirim oranı uygulanarak beyan edilecektir. Bahse konu dönemde devlet tahvili ve hazine bonosu faiz gelirleri % 0 oranında stopaja tabi bulunduğundan hesaplanan gelir vergisinden herhangi bir stopaj mahsubu da yapılmayacaktır.

01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilen devlet tahvili ve hazine bonosu faiz gelirleri ise Geçici 67. madde hükümleri uyarınca tam mükellef gerçek kişiler için % 10, dar mükellefler için % 0 oranında vergi tevkifatı uygulaması yapılmaktayken, Anayasa Mahkemesinin 08.01.2010 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 2009/146 sayılı gerekçeli kararı sonrasında yayımlanan 6009 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 1/10/2010 tarihinde yürürlüğe giren 4 üncü maddesiyle, Anayasa Mahkemesinin gerekçeli kararı dikkate alınarak, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının alım/satım ve itfa kazançlarında yerli-yabancı ayrımına dayalı stopaj uygulamasına son verilerek, sermaye şirketleri (yatırım fon ve ortaklıkları ile münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan dar mükelleflerden 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıkları ile benzer nitelikte olduğu Maliye Bakanlığınca belirlenenler dahil) için %0 oranında stopaj yapılacağı hükme bağlanmıştır. Bunu müteakiben 27.09.2010 tarih ve 2010/926 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla tam ve dar mükellefler için bu ayrım ortadan kaldırılarak her iki mükellefiyet türü için de %10 stopaj yapılacağı belirtilmiştir.

7.5. EUROBOND FAİZ GELİRLERİNİN DURUMU

Devletin ya da özel teşebbüsün, yabancı kaynak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla, yurt dışında yabancı para (ağırlıklı olarak ABD Doları) cinsinden satışa sundukları uzun vadeli finansman araçlarına (tahvil) eurobond adı verilmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinde; ticari, zirai veya mesleki faaliyet dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden oluşan sermaye dolayısıyla elde edilen kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmekte olup, yukarıda da belirtildiği üzere, her nevi tahvil ve Hazine bonosu faizleri menkul sermaye iradı olarak kabul edilmektedir.

Vergi uygulaması bakımından, Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetler de (Eurobond) Devlet tahvili ve Hazine bonosu gibi değerlendirilmektedir. Bu kapsamda, Eurobondlardan elde edilen faiz gelirleri, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 7/a bendine göre % 0 (Sıfır) oranında tevkifata tabi tutulmakta olup, vergi uygulamasında tevkifat oranı sıfır olarak belirlenmiş kazançlar tevkifatlı kabul edilmektedir.

Eurobondların döviz cinsinden ihraç edilmesi nedeniyle elde edilen faiz gelirlerine indirim oranı uygulanmamaktadır. Eurobondların döviz cinsinden ihraç edilmesi nedeniyle, bu kıymetlerin itfası sırasında oluşan kur değerlemesinden kaynaklanan değer artışları irat sayılmamaktadır.

Eurobondlardan elde edilen faiz gelirinin 2015 yılı için 29.000 TL'lik beyan sınırını aşması durumunda beyan edilmesi söz konusu olacaktır.

7.6. BEYANNAME VERİLMESİ HALİNDE VERGİLENDİRME

Beyana tabi menkul sermaye iratlarını aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz.

7.6.1. Kurumlardan Elde Edilen Kar Payları

Gelir Vergisi Kanununun 22'nci maddesinin ikinci fıkrası ile Geçici 62. maddesinde yer alan istisnalar düşüldükten sonra 2015 yılı için belirlenmiş olan 29.000.- TL'lik beyan sınırını aşan ve aşağıda sıralanan kurumlardan elde edilen kar payları beyana tabi bulunmaktadır.

1. Her nevi hisse senetlerinin kar payları, (Gelir Vergisi Kanunu Md.75 / 1)
2. İştirak hisselerinden doğan kazançlar, (Gelir Vergisi Kanunu Md.75 / 2)
3. Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar payları.(GVK Md.75/3)

Yukarıda sıraladığımız, kurumlarca dağıtılan ve gerçek kişilerce elde edilen bu kar paylarının tamamı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94-6/b-i maddesi çerçevesinde, dağıtım esnasında vergi tevkifatına tabi tutulmaktadır. Dolayısıyla Gelir Vergisi Kanunu'nun "Toplama Yapılmayan Haller" başlıklı 86'ncı maddesinin 1/c alt bendi gereğince; gayri safi tutarının 29.000.- TL'lik yıllık beyanname verme sınırını aşılmadığı sürece bu gelir unsurunun beyan edilmeyeceği açıktır. GVK'nın 22. maddesi uyarınca 2015 yılı içinde elde edilen kar paylarının yarısının istisna olması nedeniyle kalan tutarın 29.000.- TL'yi aşması halinde beyanname verilmesi bir zorunluluktur. Beyanname verildiği durumda kar payları üzerinden yapılmış olan tevkifatların tamamının mahsup edilmesi gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun 01.01.2003 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 22'nci maddesinin ikinci fıkrasında; "Tam mükellef kurumlardan elde edilen, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarının yarısı gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen tutar üzerinden 94 üncü madde uyarınca tev-

kifat yapılır ve tevkif edilen verginin tamamı, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir." hükmü bulunmaktadır. Bu hüküm çerçevesinde;

2003 ve sonraki yıllara ilişkin karların dağıtımından elde edilen ve %19,8 oranında yatırım indirimi istisna stopajına konu edilmemiş kar payının yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan yarısı, 2015 yılı için beyan sınırı olan 29.000 TL'yi aşarsa beyan edilecektir.

- Beyannamede hesaplanan şahsi gelir vergisinden kar dağıtan kurum bünyesinde %15 oranında yapılan stopajın tamamı mahsup edilecek.
- Mahsuptan sonra arta kalan tutar olursa bu tutar, kar payını beyan eden mükellefe red ve iade olunacaktır.

Örneğin: Bu açıklamalarımız çerçevesinde Bay A'nın ortağı bulunduğu ve tam mükellef bir kurum olan X Anonim Şirketi'nin 2014 yılı karını dağıtması neticesinde 2015 yılında sırasıyla brüt 100.000 TL, 316.400 TL veya 500.000 TL tutarında kar payı (temettü) elde ettiği ve mükellefin başkaca geliri bulunmadığı varsayıldığında mükellefin ödeyeceği veya iade olunacak gelir vergisi aşağıdaki gibi olacaktır. (Elde edilen kar payı kurum bünyesinde %15 nispetinde stopaja tabi tutulmaktadır.)

	I	II	III
Kar Payı Tutarı (58.000 TL' ye Kadar Beyan Dışı)	100.000 TL	**316.400 TL**	500.000 TL
İstisna Tutarı	50.000 TL (100.000 x ½)	**158.200. TL (316.400 x ½)**	250.000. TL (500.000 x ½)
Gelir Vergisi Matrahı	50.000 TL	**158.200 TL**	250.000 TL
Hesaplanan Vergi	11.060 TL	**47.460 TL**	80.260 TL
Mahsup Edilecek Vergi	15.000 TL (100.000 x%15)	**(47.460) TL (316.400 x%15)**	(75.000) TL (500.000 x %15)
Ödenecek/İade Edilecek GV	3.940 TL İADE	**0.- TL**	5.260 TL ÖDENECEK

Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanununun Geçici 62 inci maddesinde ise; kurumlar vergisi mükelleflerince dağıtıma konu edilen 2002 ve önceki yıllara ilişkin olarak karlar ile Geçici 61 inci madde kapsamında %19,8 oranında yatırım indirimi istisnası stopajına tâbi tutulmuş kazançlarının bu kazançlardan pay alan gerçek kişilerce ne şekilde beyan edileceğine ve stopaja ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Bahse konu kanun maddesi gereğince;

"1. Kurumlar vergisi mükelleflerinin;

a) 31.12.1998 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançlarının,

b) (a) bendi kapsamı dışında kalan ve 31.12.2002 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen, kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlarının,

c) Geçici 61 inci madde kapsamında tevkifata tâbi tutulmuş kazançlarının,

Dağıtımı halinde 94 üncü madde uyarınca tevkifat yapılmaz.

2. Gerçek kişilerce (1) numaralı fıkranın (a) bendi kapsamında elde edilen kâr payları gelir vergisinden müstesnadır.

3. Gerçek kişilerce (1) numaralı fıkranın (b) ve (c) bendi kapsamında elde edilen kâr paylarının net tutarına elde edilen kâr payının 1/9'u eklendikten sonra, bulunan tutarın

yarısı vergiye tâbi gelir olarak dikkate alınır. Bu gelirler ile ilgili olarak yıllık beyanname verilmesi halinde, beyannameye intikal ettirilen tutarın 1/5'i beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir.

4. Kurumlar vergisi mükelleflerinin doğrudan veya iştirakleri aracılığıyla, bu maddenin (1) numaralı fıkrasında belirtilen nitelikte kâr payı elde etmeleri halinde, bu kâr paylarının dağıtımı ve kâr payı elde eden gerçek kişilerce bu kâr paylarının beyanı ile ilgili olarak (1), (2) ve (3) numaralı fıkra hükümleri uygulanır.

5. Bu madde kapsamındaki kâr payları için 22 nci madde hükümleri uygulanmaz."

Örneğin: Bayan (B) 2015 yılı içinde ortağı bulunduğu ve tam mükellef bir kurum olan (Z) Anonim Şirketi'nin 1998 yılı karlarının dağıtımından net 300.000 TL, 2002 yılına ait olup tamamı kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançların dağıtımından net 30.000.-TL, 2008 yılına ait olup GVK Geçici 61 inci madde kapsamında %19,8 oranında yatırım indirimi istisnası stopajına tâbi tutulmuş karların dağıtımından ise net 60.000 TL olmak üzere toplam 390.000 TL tutarında net kar payı (temettü) elde etmiştir. Mükellefin başkaca geliri bulunmamaktadır.

Bu durumda, mükellefin beyanı aşağıdaki gibi olacaktır.

Elde Edilen Kar Payı Toplamı	390.000.- TL
İstisna (1998 y1ılı kar payı, GVK Geç. 62/2)	-(300.000).- TL
Kalan Net Kar Payı	90.000.- TL
İlave (90.000x 1/9, GVK Geç. 62/3)	10.000.-TL
Brüt Kar Payı	100.000.- TL
İstisna Tutarı (100.000 x ½, GVK Geç. 62/3)	50.000.- TL
GELİR VERGİSİ MATRAHI	50.000.- TL
Hesaplanan Vergi	10.870.- TL
Mahsup Edilecek Vergi (50.000/5, GVK Geç. 62/3)	- (10.000) TL
Ödenecek Gelir Vergisi	870.- TL

7.6.2. Beyana Tabi Diğer Menkul Sermaye İratları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesinin 1/c alt bendinde yer alan 29.000.- TL'lik beyan sınırından yararlanamaması nedeniyle, aynı maddenin 1/d bendinde yer alan 1.500.- TL'lik beyan sınırı aştığı takdirde beyan edilecek olan menkul sermaye iratlarını ise aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz.

1- Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen gelirler; Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/8. maddesine göre; Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının bunların bağlı bulunduğu hisse senedi veya tahvilden ayrı olarak satışından elde edilen gelirler, menkul sermaye iradı olarak kabul edilmiştir. Bu tür vadesi gelmemiş kuponların bunların bağlı olduğu menkul kıymet ile birlikte satılması halinde ise doğan kazanç menkul sermaye iradı olarak değil, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80'nci maddesinin birinci bent hükmü gereğince değer artış kazancı olarak vergiye tabi olacaktır.

2- İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temliki karşılığında alınan para ve ayınlar; Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/9. maddesine göre; iştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temliki karşılığında alınan para ve ayınlar menkul sermaye iradı olarak kabul edilmiştir. İştirak hisselerinin bizzat kendisinin satılması ise Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80'nci maddesinin dördüncü bent hükmü gereğince değer artış kazancı olarak vergiye tabi olacaktır.

3- Her çeşit senetlerin iskonto edilmeleri karşılığında alınan iskonto bedelleri; Ticari faaliyetle iştigal eden mükellefler tarafından daha iyi bileceği üzere piyasada finans-

man sıkıntısını aşmak için en çok kullanılan yöntemlerden biri de elde bulundurulan alacak senedi niteliğindeki bono ve poliçelerin vadesinden önce kırdırılmasıdır. (iskonto ettirilmesi) İşte bu tür senetleri kıranların, bu işleme karşılık elde ettikleri iskonto bedelleri de Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/10. maddesine göre menkul sermaye iradı olarak kabul edilmiştir.

4-Yurt dışı mevduat ve off-shore faiz gelirleri: Bu gelirler, yurt dışında elde edilen gelir niteliğinde olduklarından Türk vergi kanunlarına göre herhangi bir vergi tevkifatına tabi tutulamayacak dolayısıyla toplam tutarın 1.500.- TL'yi aşması halinde beyan edileceklerdir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-d maddesi hükmünde yer alan 1.500 TL'lik tutar bir istisna olmayıp, gelirin beyan edilip edilmeyeceğine yönelik tespitte dikkate alınacak bir haddir. Bu had yukarıda belirtilen gelirlerin her biri için ayrı ayrı uygulanmayacak olup, bu gelirler ile vergi kesintisine tabi olmayan ve istisna uygulanmayan gayrimenkul sermaye iratlarının toplam tutarı dikkate alınarak hesaplanacaktır.

7.7. MENKUL SERMAYE İRADININ SAFİ TUTARININ TESPİTİNDE İNDİRİLEBİLECEK GİDERLER VE ZARAR DOĞMASI HALİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 78. maddesi hükmüne göre; menkul sermaye iratlarında safi iradın bulunması için aşağıdaki giderler indirilir.

1. Depo etme ve sigorta ücretleri gibi menkul kıymetlerin muhafazası için yapılan giderler,

2. Temettü hisseleri ile faizlerin tahsil giderleri, (Şirket toplantılarına bizzat veya bilvekale iştirak gibi sermayenin idaresi için yapılan giderler irattan indirilemez.)

3. Menkul kıymetler ve bunların iratları için ödenen her türlü vergi, resim ve harçlar, (gelir vergisi irattan indirilemez).

Yukarıda sıralanan giderlerin menkul sermaye iradından düşülmesi sonucunda, negatif bir fark (zarar) doğmuşsa, doğan bu zarar mükellefin varsa diğer gelir unsurları nedeniyle elde edilen gelirlerden mahsup edilebilir. Gider fazlalığı dışındaki nedenlerle oluşan zararlar ise, Gelir Vergisi Kanunu'nun 88 / 3. maddesi hükmüne göre zarar olarak kabul edilmez ve diğer gelir unsurlarından doğan karlardan mahsup edilemez.

7.8. MENKUL SERMAYE İRATLARININ BEYAN DURUMUNA İLİŞKİN AYRINTILI TABLO

Konuya ilişkin olarak önceki bölümlerinde yapmış olduğumuz açıklamalar çerçevesinde menkul sermaye iratlarının 2015 yılına ilişkin beyanına ilişkin özet tablo aşağıdaki gibi olmaktadır.

1- MEVDUAT FAİZLERİ & REPO KAZANÇLARI

- ➢ Mevduat faizleri % 10-18 Aralığında vadeye ve para birimine göre değişen oranda stopaja tabi.
- ➢ Repo kazançları % 15 oranında stopaja tabi.
- ➢ Mevduat faizleri ve repo kazançları tutarı ne olursa olsun yıllık beyana tabi değil.
- ➢ Stopaj nihai vergidir.
- ➢ Katılım bankalarınca katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları için de yukarıdaki esaslar uygulanır.

2- MENKUL KIYMET YATIRIM FONLARINDAN ELDE EDİLEN GELİRLER

- ➢ Sürekli olarak portföyünün en az % 51'i İMKB'de işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının, bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinden elde edilenler stopaja ve beyana tabi değil.
- ➢ Aylık ağırlıklı ortalama bazda portföylerinin en az % 75'i İMKB'de işlem gören hisse senetlerinden (MKYO hisse senetleri hariç) oluşan hisse senedi yoğun fonların katılma belgelerinden elde edilenler % 0 oranında stopaja tabi.
- ➢ Yukarıda belirtilen fonlar dışındaki yatırım fonu katılma belgelerinden elde edilenler % 10 oranında stopaja tabidir.
- ➢ Stopaj nihai vergi olup, ayrıca beyanname verilmez.

3- HAZİNE BONOSU/DEVLET TAHVİLİ FAİZ GELİRİ

- ➢ 2006 ve sonrası ihraçlı:
- ➢ Tam ve dar mükellef ayrımı olmaksızın % 10 stopaj var.
- ➢ Tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname ile beyan edilmez.

- ➢ 2006 öncesi ihraçlı kâğıtlar için beyan esası geçerlidir.
- ➢ Stopaj oranı % 0
- ➢ TL cinsinden olanlar için Enflasyon indirimi var. (2015 yılı için faiz gelirlerinin %60,39'u beyan dışı). Kalan kısım 29.000 TL'yi geçiyorsa beyana tabi.
- ➢ Döviz cinsinden tahvil ve bonolardan elde edilen faiz geliri 29.000 TL'yi aşıyorsa beyana tabi, stopaj oranı da sıfır olduğu için hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilecek tutar yok.

4. HAZİNE BONOSU/DEVLET TAHVİLİ ALIM-SATIM KAZANCI

2006 ve sonrası ihraçlı:

- ➢ Tam ve dar mükellef ayrımı olmaksızın % 10 stopaj var.
- ➢ Tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname ile beyan edilmez.

2006 öncesi ihraçlı **devlet tahvilleri için;**

- ➢ 1 Ocak 2006 tarihinden önce ihraç edilen Devlet tahvili ve Hazine bonolarının elden çıkarılmasından sağlanan alım satım kazancının 23.000 TL'lik kısmı gelir vergisinden istisnadır. Bu tutarı aşan bir gelir elde edilmesi durumunda aşan kısım vergiye tabidir.
- ➢ 23.000 TL'lik istisna, bu menkul kıymetlerden elde edilen alım satım kazancının yanında, diğer menkul kıymetlerden elde edilen beyana tabi alım satım kazançlarının bulunması durumunda, toplam alım satım kazancına uygulanmalıdır.
- ➢ Alım satım kazancının belirlenmesi sırasında bu menkul kıymetlerin maliyet bedellerinin ÜFE'ye göre endekslemeye tabi tutulması mümkündür. Bu endekslemenin yapılabilmesi için endeks farkının % 10'u aşması şartı yoktur.

5. EUROBOND FAİZ GELİRİ

- ➢ % 0 oranında Stopaja tabidir.
- ➢ Anapara üzerinden hesaplanan kur farkları vergilendirilmez.
- ➢ İndirim oranı ya da maliyet bedeli endekslemesi uygulanmaz.
- ➢ Elde edilen Eurobond faiz gelirlerinin, tevkifata tabi tutulmuş diğer menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile birlikte 2015 yılı için geçerli olan 29.000 TL'lik beyan sınırını aşması halinde gelirin tamamı beyan edilir.

6. EUROBOND ALIM-SATIM KAZANCI

2006 öncesinde ihraç olunan Eurobondlar;

- ➢ Stopaja tabi değil.
- ➢ İktisap bedeli, herhangi bir şarta bağlı olmaksızın, ÜFE artış oranında artırılmak suretiyle alım satım kazancı Türk Lirası cinsinden hesaplanır.
- ➢ Bir kısım eorobondların satışından doğan zarar ile diğer kısmın satışından doğan karlar birbirinden mahsup edilebilir.
- ➢ Diğer alım satım kazançlarıyla birlikte 2015 yılı için 23.000 TL'si vergiden istisna olup, beyan sınırı olmaksızın istisnayı aşan tutar beyan edilir.

2006 ve sonrasında öncesinde ihraç olunan Eurobondl**ar ;**

- ➢ Stopaja tabi değil.
- ➢ İktisap bedeli, ÜFE artış oranının % 10 veya üzerinde olması şartıyla ÜFE artış oranında artırılmak suretiyle alım satım kazancı Türk Lirası cinsinden hesaplanır.
- ➢ Bir kısım eorobondların satışından doğan zarar ile diğer kısmın satışından doğan karlar birbirinden mahsup edilebilir.

7- HİSSE SENEDİ TEMETTÜ GELİRİ

- ➢ %15 stopaj (Temettüyü dağıtan kurum tarafından dağıtılan temettünün tamamı üzerinden yapılır; bu gelirin beyanı halinde söz konusu stopajın tamamı hesaplanan gelir vergisinden düşülür.)
- ➢ Temettü gelirinin 1/2 si gelir vergisinden istisna olup, kalan yarısı tevkifata tabi tutulmuş diğer menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile birlikte 2015 yılı için geçerli olan 29.000 TL'lik beyan sınırını aşması halinde diğer gelirlerle birlikte beyan edilir.
- ➢ Beyan edilen matrah üzerinden hesaplanan gelir vergisinden kar payının tamamı üzerinden yapılan %15 oranındaki stopaj mahsup edilir.

8- HİSSE SENEDİ ALIM-SATIM KAZANCI

- ➢ İMKB'de işlem gören, menkul kıymet yatırım ortaklığı dışındaki hisse senetlerinin satışından elde edilen kazançlar;
- ➢ % 0 oranında stopaja tabi olup, stopaj nihai vergi olarak kabul edilir ve ayrıca yıllık beyanname ile beyan edilmez.
- ➢ İMKB'de işlem gören menkul kıymet yatırım ortaklığı hisse senetlerinin satışından elde edilen kazançlar; % 0 oranında stopaja tabi olup, stopaj nihai vergi olarak kabul edilir ve ayrıca yıllık beyanname ile beyan edilmez. (1 yıldan fazla elde tutulanlar stopaja ve beyana tabi değil.)
- ➢ Banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla elde edilmeyen alım satım kazancı (Gelir Vergisi Kanunu'nun genel hükümlerine göre beyan edilecek olup, bu çerçevede 2 yıldan fazla elde tutulan tam mükellef kurumlara ait hisse senetleri veya geçici ilmühaberlerin elden çıkarılmasından doğan kazançlar tutarı ne olursa olsun vergilendirilmeyecektir.

9- OFF-SHORE, YURT DIŞI MEVDUAT ve YABANCI TAHVİL-BONO FAİZ GELİRLERİ

- ➢ Mevduat yurt dışındaki bir bankaya yatırıldığından stopaja tabi değil.
- ➢ 2015 yılı için geçerli olan 1.500 TL'lik beyan sınırını aşması halinde gelirin tamamı beyan edilir.
- ➢ Mahsup edilecek stopaj olmadığından hesaplanan verginin tamamı ödenir.

10- VADELİ İŞLEMLER (TÜREV FİNANSAL ARAÇLAR) VE OPSİYON PİYASALARINDAN ELDE EDİLEN GELİRLER

VOB'da ve VOB dışında banka ve aracı kurum aracılığıyla;

- Hisse senetlerine veya hisse senedi endekslerine dayalı kontratlardan elde edilen kazançlar; % 0 oranında stopaja tabi olup, stopaj nihai vergi olarak kabul edilir ve ayrıca yıllık beyanname ile beyan edilmez.
- Diğer kontratlardan sağlanan kazançlar; % 10 oranında stopaja tabi olup, stopaj nihai vergi olarak kabul edilir ve ayrıca yıllık beyanname ile beyan edilmez.

7.9. YURT DIŞINDA ÇALIŞAN VATANDAŞLARIMIZIN DURUMU

Gelir Vergisi Kanunu'nun 6. maddesinde Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin sadece, Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilecekleri hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda 210 no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar çerçevesinde; çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla bir süredir yurt dışında yaşayan Türk vatandaşlarının Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları bakımından dar mükellefiyet esasında vergilendirilmeleri uygun görülmüştür. Dolayısıyla yabancı ülkelerde çalışan Türk işçileri dar mükellefiyet kapsamında vergilendirildiğinden Gelir Vergisi Kanunu'nun "Toplama Yapılmayan Haller" başlıklı 86'ncı maddesinin ikinci fıkrası hükmüne göre Türkiye'de elde ettikleri vergi kesintisine tabi menkul sermaye iratları için tutarı ne olursa olsun beyanname vermeyecekler, buna karşın Türkiye'de elde ettikleri ve vergi kesintisine tabi tutulmamış menkul sermaye iratlarının tamamını ise beyan edeceklerdir.

7.10. TÜREV ÜRÜNLERDEN ELDE EDİLEN GELİRLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

19.01.2012 tarih ve 28178 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 282 seri numaralı Gelir Vergisi genel Tebliğinde Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi kapsamında türev ürünlerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin geniş açıklamalara ve örneklere yer verilmiştir. Söz konusu Genel tebliğde yer alan açıklamalara göre türev ürünlerin geçici 67. madde kapsamında vergilendirilmesi aşağıdaki şekilde olacaktır.

Geçici 67. madenin (14) numaralı fıkra hükmü uyarınca kurumların aralarında yaptıkları vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden doğan kazançlarının geçici 67 nci madde uygulaması karşısındaki durumu tablo halinde gösterilmiştir.

Sözleşmenin Tarafları	Daimi Temsilci/ İşyeri	Geçici 67 nci Mad. Göre Tevkifat
Tam Mük. Kurum - Tam Mük. Kurum	-	Yapılmayacak
Dar Mük. Kurum - Tam Mük. Kurum	Var	Yapılmayacak
Dar Mük. Kurum - Tam Mük. Kurum	Yok	Yapılacak
Dar Mük. Banka ve Benzeri Finans Kurumu-Tam Mük. Kurum	Var	Yapılmayacak
Dar Mük. Banka ve Benzeri Finans Kurumu-Tam Mük. Kurum	Yok	Yapılmayacak

Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla faaliyette bulunmayan dar mükellef kurumlar için tevkifat yapılması öngörülen durumda, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin birinci fıkrası kapsamındaki mükellefler ile münhasıran

menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan mükelleflerden 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Maliye Bakanlığınca belirlenenler için uygulanacak tevkifat oranı % 0'dır.

Bu kapsamda, bazı türev ürünlerin geçici 67 nci maddeye göre vergilendirilmesine ilişkin temel esaslar aşağıda açıklanmaktadır.

7.10.1. Forward Sözleşmeleri

Forward sözleşmesi, taraflardan birinin sözleşmeye konu olan finansal varlığı sözleşmede belirlenen fiyat üzerinden gelecekteki belirli bir tarihte satın almasını, karşı tarafın da sözleşmeye konu finansal varlığı satmasını şart koşan bir sözleşme türüdür.

Sözleşmeye konu varlığın fiyat, miktar ve teslim tarihinin sözleşme tarihinde belirlendiği forward işlemlerinde, işlemin karla sonuçlanması durumunda, sözleşmeye baz alınan kıymetin piyasa fiyatına göre oluşan değeri ile işlem fiyatına (kullanım fiyatına) göre oluşan değeri arasındaki fark tevkifat matrahını oluşturacaktır.

Buna göre, forward sözleşmesinin hükmünden yararlanıldığı anda, sözleşmeye baz alınan kıymetin piyasa fiyatına göre oluşan değeri ile işlem fiyatına göre oluşan değeri arasındaki fark üzerinden sözleşmenin sona erdiği tarih itibarıyla bankalar ve aracı kurumlar tarafından tevkifat yapılacaktır.

7.10.2. Swap İşlemleri

Swap, iki tarafın belirli bir zaman dilimi içinde farklı faiz ödemelerini ve/veya farklı para birimlerini karşılıklı olarak değiştirdikleri bir takas sözleşmesidir.

7.10.2.1. Para Swapı

Tarafların önceden anlaştıkları oran ve koşullarda belirli miktardaki para birimlerini değiştirmek suretiyle gerçekleştirdikleri para swapı işleminde, farklı para birimlerinin karşılıklı olarak değiştirilmesi sonucunda ortaya çıkan gelir tevkifat matrahını oluşturacaktır.

Buna göre tevkifat matrahı, ilk değişim tarihindeki kura göre hesaplanan değer ile sözleşmede vadedeki değişim için belirlenen kura göre oluşan değer arasındaki farka eşit olacaktır.

7.10.2.2. Faiz Swapı

Faiz swapı, gösterge bir anapara tutarı üzerinden farklı faiz oranı esaslarına göre hesaplanacak faizlerin iki taraf arasında anlaşılan vadelerde değişimini öngören bir sözleşme çeşidi olup, aynı para biriminden olan borçların sadece faiz ödemelerinin yapısı değişmekte, anapara değişimi gerçekleşmemektedir.

Faiz swapı işlemlerinde, faiz ödemelerinin değişimi nedeniyle ödeme dönemleri itibarıyla hesaplanan net kazanç tutarları tevkifat matrahını oluşturacaktır.

Bu çerçevede, faiz ödemelerinin bir takvim yılı içerisinde karşılıklı olarak aynı tarihlerde gerçekleşmesi (çakışma) durumunda her bir ödeme tarihi itibarıyla hesaplanan net kazanç tutarı tevkifat matrahını oluşturacaktır.

Ödeme tarihlerinin bir kısmının çakışması durumunda ise, bir takvim yılı aşılmamak suretiyle ödemelerin çakıştığı tarihler itibarıyla, müşteri tarafından ödenen faiz tutarları ile müşteriye o tarihe kadar yapılan faiz ödemelerinin tamamı karşılaştırılmak suretiyle net kazanç tutarı tespit edilecektir.

Ödeme dönemleri itibarıyla ortaya çıkan zararların ise, takvim yılı aşılmamak kaydıyla, 257, 258 ve 269 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde yer alan açıkla-

malar çerçevesinde izleyen dönemlerde aynı tür işlemlerden doğan gelirlerden mahsubu mümkündür. Takvim yılı sonuna kadar mahsup edilemeyen zararlar ise ihtiyari beyanname yoluyla mahsup edilebilecektir.

7.10.3. Opsiyon Sözleşmeleri

Belirli bir miktardaki varlığı (fiziksel emtia veya finansal varlık) belirli bir fiyattan gelecekte belirli bir tarihte satın alma veya satma hakkı sağlayan opsiyon sözleşmelerinde, satın alma veya satma hakkının kullanılması suretiyle gelir elde edilmesi halinde tevkifat matrahı, sözleşmeye baz alınan kıymetin piyasa fiyatına göre oluşan değeri ile işlem fiyatına göre oluşan değeri arasındaki farktan, ödenen opsiyon priminin düşülmesi suretiyle hesaplanacaktır.

Opsiyon Primi, prim ödemesinin yapıldığı tarihte geçerli olan kur üzerinden Türk Lirasına çevrilmek suretiyle hesaplanacaktır.

7.10.4. Vadeli İşlem ve Opsiyon Borsası İşlemleri

Gelir Vergisi Kanununun 6009 sayılı Kanunla değişik geçici 67 nci maddesinin (1) numaralı fıkrası kapsamında, banka ve aracı kurumların menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarından elde edilen gelirler üzerinden yapmakla yükümlü oldukları tevkifat, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin birinci fıkrası kapsamındaki mükellefler ile münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan mükelleflerden 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Maliye Bakanlığınca belirlenenler için 01.10.2010 tarihinden itibaren % 0 oranında uygulanacaktır.

Diğer taraftan, 27/9/2010 tarihli ve 2010/926 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı(7) ile 193 sayılı Kanunun geçici 67 nci maddesinin (1), (2) ve (3) numaralı fıkralarında yer alan oran; tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından hisse senetlerine ve hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri ve İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören aracı kuruluş varantları dahil olmak üzere, hisse senetlerine (menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetleri hariç) ilişkin olarak elde edilen kazançlar için % 0 olarak belirlenmiştir.

Buna göre, geçici 67 nci maddenin (14) numaralı fıkrası hükmü gereği Türkiye'de kurulu vadeli işlem ve opsiyon borsalarında yapılan işlemlerden elde edilen kazançlar için, anılan maddenin (1) numaralı fıkrasında belirtilen tevkifat oranının sıfır olarak uygulanmasına, 31/12/2008 tarihi itibarıyla son verilmiş olmasına rağmen, anılan borsalarda hisse senetlerine (menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetleri hariç) ve hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilen kazançlar için 2009/14580 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereği 1/1/2009'dan itibaren, 2010/926 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereği ise 1/10/2010 tarihinden itibaren % 0 oranında tevkifat uygulanmasına devam edilmektedir.

Türkiye'de kurulu vadeli işlem ve opsiyon borsalarında 1/10/2010 tarihinden itibaren gerçekleştirilen ve hisse senetlerine veya hisse senedi endekslerine dayalı olanlar dışında kalan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilen kazançlara uygulanacak tevkifat oranı ise % 10 olup, Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin birinci fıkrası kapsamındaki mükellefler ile münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan mükelleflerden Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Maliye Bakanlığınca belirlenenler tarafından elde edilen söz konusu kazançlar üzerinden ise % 0 oranında tevkifat yapılacaktır.

Türkiye'de kurulu vadeli işlem ve opsiyon borsaları ile bu borsalar dışında 1/10/2010 tarihinden itibaren hisse senetlerine ve hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılanlar dışında kalan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilecek gelirlerin geçici 67 nci madde uygulaması karşısındaki durumu tablo halinde gösterilmiştir.

Yatırımcı Tipi	**Piyasa Türü**	
	Vadeli İşlem ve Opsiyon Borsası	**Tezgâh üstü**
Tam Mükellef Gerçek Kişi	% 10 tevkifat	% 10 tevkifat
Tam Mükellef Sermaye Şirketi (Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlar dahil)	% 0 tevkifat	Tevkifat yok
Diğer Tam Mükellef Kurum	% 10 tevkifat	Tevkifat yok
Dar Mükellef Gerçek Kişi	% 10 tevkifat	% 10 tevkifat
Dar Mükellef Sermaye Şirketi ile münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan mükelleflerden 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Maliye Bakanlığınca belirlenen dar mükellefler (işyeri/daimi temsilcisi olmayan ve banka ve benzeri finans kurumu da olmayan)	% 0 tevkifat	% 0 tevkifat
Dar Mükellef Sermaye Şirketi ve münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan mükelleflerden 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Maliye Bakanlığınca belirlenenler dışında kalan dar mükellefler (işyeri/daimi temsilcisi olmayan ve banka ve benzeri finans kurumu da olmayan)	% 10 tevkifat	% 10 tevkifat
Türkiye'de İşyeri veya Daimi Temsilcisi Olan Dar Mükellef Kurumlar	% 0 tevkifat	Tevkifat yok
Dar Mükellef Kurum (banka ve benzeri finans kurumu olanlar)	% 0 tevkifat	Tevkifat yok

7.10.5. Aracı Kuruluş Varantları

Aracı kuruluş varantı, elinde bulunduran kişiye, dayanak varlığı ya da göstergeyi önceden belirlenen bir fiyattan belirli bir tarihte veya belirli bir tarihe kadar alma veya satma hakkı veren ve bu hakkın kaydi teslimat ya da nakit uzlaşı ile kullanıldığı, aracı kuruluşlarca ihraç edilen menkul kıymet niteliğindeki bir sermaye piyasası aracıdır. Aracı kuruluş varantları opsiyon sözleşmelerine gösterdiği benzerlik nedeniyle opsiyon sözleşmelerinin menkul kıymetleştirilmiş bir çeşidi olarak kabul edilmektedir.

27/9/2010 tarihli ve 2010/926 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yapılan düzenleme ile İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisse senetlerine ve hisse senedi endekslerine dayalı olarak ihraç edilen aracı kuruluş varantlarından elde edilen gelirler, hisse senetlerine ilişkin olarak elde edilen kazançlar kapsamına alınmış olup, 1/10/2010 tarihi itibarıyla tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören bu kapsamdaki aracı kuruluş varantlarından elde edilen gelirler üzerinden % 0 oranında tevkifat yapılmaktadır.

Diğer taraftan, bu kapsamda olmayan aracı kuruluş varantlarının gelirleri geçici 67 nci maddeye göre genel hükümler çerçevesinde tevkifata tabi tutulacaktır.

7.10.6. Türev Ürünlerin Geçici 67. Madde Kapsamında Vergilendirilmesi İle ilgili Diğer Hususlar

Vadeli İşlemler ve Opsiyon Borsasında gerçekleştirilen vadeli işlemlerde sözleşme, ters pozisyon alınarak vadeden önce kapatılabilmekte veya vade tarihinde tasfiye edilebilmekte olup, sözleşmeden doğan kar/zarar tutarı sözleşmenin sona erdiği bu tarihler itibarıyla kesinleşmektedir. Dolayısıyla, sözleşmenin ters pozisyon alınarak kapatılması veya vade tarihi beklenerek tasfiye edilmesinden önce, açık pozisyon sahiplerinin teminat hesaplarına günlük olarak yansıtılan gün sonu uzlaşma fiyatına göre hesaplanmış değerleme karları üzerinden, henüz sözleşme kar/zararı kesinleşmemiş olduğundan geçici 67 nci madde kapsamında tevkifat yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Buna göre, bu işlemlere ilişkin tevkifat karın kesinleştiği aşamada gerçekleştirilecek olup, tevkifat matrahı sözleşmelerin ters pozisyon alınarak vadeden önce kapatılması durumunda ilk sözleşme fiyatı ile ikinci sözleşme fiyatı arasındaki fark, vadede kapatılması durumunda ise kapanış fiyatı (vade tarihi uzlaşma fiyatı) ile sözleşme fiyatı arasındaki fark olacaktır.

Organize borsalarda (VOB vb.) işlem yapan müşterilerin teminat hesaplarında bulunan TL cinsinden nakdi teminatların TAKASBANK tarafından nemalandırılması sonucu elde edilen gelir mevduat faizi olarak geçici 67 nci madde kapsamında % 15 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Organize borsalarda işlem yapan bankalara ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kuruluna göre kurulan aracı kurumlara ait nakdi teminatların nemalandırılması sonucu elde edilen gelirler üzerinden geçici 67 nci maddenin (4) numaralı fıkrası hükmü gereğince tevkifat yapılmayacaktır.

Geçici 67 nci maddenin (1) numaralı fıkrasına göre, üç aylık dönem içerisinde aynı türden menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı ile ilgili olarak birden fazla alım-satım işlemi yapılması halinde tevkifatın gerçekleşmesinde bu işlemler tek bir işlem olarak dikkate alınacak olup, aynı tür menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının gruplandırılmasında esas alınmak üzere;

I. Sabit getirili menkul kıymetler,

II. Değişken getirili menkul kıymetler,

III. Diğer sermaye piyasası araçları,

IV. Yatırım fonları katılma belgeleri ve yatırım ortaklıkları hisse senetleri

adları altında dört sınıf ihdas edilmişti. Bu Tebliğ ile “III. Diğer sermaye piyasası araçları” sınıfı, “III. Diğer menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçları” olarak değiştirilmiştir.

Geçici 67 nci madde kapsamında aynı tür menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı işlemleriyle ilgili olarak ortaya çıkan ve bir takvim yılı aşılmamak kaydıyla izleyen üçer aylık dönemlere devri öngörülen zararların mahsubu açısından önem taşıyan bu sınıflandırmaya göre, menkul kıymetlere bağlı olarak yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri menkul kıymetin dahil olduğu sınıf içinde değerlendirilecek, menkul kıymete bağlı olmaksızın yapılan işlemler ise “III. Diğer menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçları” sınıfı kapsamında değerlendirilecektir.

Bu kapsamda, hisse senedi ve hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri ile İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisse senedi ve hisse senedi endekslerine dayalı olarak ihraç edilen aracı kuruluş

varantları hisse senetlerinin dahil olduğu değişken getirili menkul kıymetler sınıfında değerlendirilecektir.

Öte yandan, hisse senedi ve hisse senedi endeksleri dışında bir dayanak varlığa bağlı varantlar söz konusu gruplandırmada III. sınıf kapsamında değerlendirilecektir.

7.11. MENKUL SERMAYE İRATLARI İLE İLGİLİ ÖRNEK ÖZELGELER

7.11.1. Yurt Dışından Elde Edilen Kar Paylarının Türkiye'de Vergilendirilmesi:[137]

"Buna göre, Türkiye'de tevkif yoluyla vergilendirilmeyen ve istisna uygulamasına konu olmayan yurt dışından elde edilen menkul sermaye iratlarının (faiz, kâr payı vb.) tamamının, 86'ncı maddenin yukarıda bahsi geçen hükmü gereğince 1.500 TL'yi aşması durumunda yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanunu'nun 123'üncü maddesine göre, tam mükelleflerin yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan mahallinde ödedikleri benzeri vergilerin, Türkiye'de tarh edilen gelir vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirilmesi mümkün olup indirilecek miktarın gelir vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından fazla olması halinde, fazla olan tutar indirim konusu yapılamayacaktır. Vergi indiriminin yapılabilmesi için yabancı memlekette ödenen vergilerin gelir üzerinden alınan şahsi bir vergi olması ve yabancı memlekette vergi ödendiğinin yetkili makamlardan alınan ve mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan memleketin aynı mahiyetteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgelerle tevsik edilmesi şarttır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, Nijerya'da ortağı bulunduğunuz Şirket tarafından dağıtılan kârdan elde ettiğiniz kâr payının brüt tutarının 2015 yılı için 1.500 TL'yi aşması halinde söz konusu kâr payınızı yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmeniz gerekmekte olup söz konusu gelirle ilgili olarak anılan ülkede ödemiş olduğunuz vergiler beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisi tutarından yukarıda bahsi geçen açıklamalar çerçevesinde indirilebilecektir."

7.11.2 Yurt Dışında Mukim Bir Şirket Tarafından İhraç Edilen ve Sermaye Piyasası Kurulunca Kayda Alınan Hisse Senetlerinin Tevkifata Tabi Olup Olmayacağı:[138]

"Bu hükme göre,

-Türkiye'de ihraç edilmiş ve Sermaye Piyasası Kurulunca kayda alınmış ve/veya Türkiye'de kurulu menkul kıymet ve vadeli işlem ve opsiyon borsalarında işlem gören ya da

-Türkiye'de Kurulu borsalarda işlem görmemekle birlikte Türkiye'de ihraç edilmiş ve Sermaye Piyasası Kurulunca kayda alınmış olanlar ile

-Türkiye'de ihraç edilmiş olsun veya olmasın Türkiye'de Kurulu borsalarda işlem gören menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları, geçici 67'nci madde kapsamında bulunan menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı sayılmaktadır.

Ayrıca, Sermaye Piyasası Kurulunca kayda alınmamış olsa veya menkul kıymet ve vadeli işlem borsalarında işlem görmese dahi Hazinece veya diğer kamu tüzel kişile-

137 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 86-1382 sayılı özelgesi.

138 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK Geç.67-1334 sayılı özelgesi.

rince ihraç edilecek her türlü menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı da geçici 67'nci madde kapsamında değerlendirilmektedir.

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, yurt dışı mukimi dar mükellef şirket tarafından Türkiye'de halka arza edilen, Sermaye Piyasası Kurulunca kayda alınan ve İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisse senetlerinin, Türkiye'de kurulu borsalarda işlem görmeleri nedeniyle, Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67'nci maddesinde yer alan menkul kıymet kavramı kapsamında değerlendirileceği ve söz konusu hisse senetlerinden elde edilen kazançların geçici 67'nci maddenin (1) numaralı fıkrası kapsamında %0 oranında tevkifata tabi tutulacağı tabiidir."

7.11.3. Vakfın İktisadi İşletmesi Tarafından Vakfa Aktarılan Gelirin Kar Dağıtımı Sayılması:[139]

"Yukarıda yer alan hükümlerin incelenmesinden de görüleceği üzere tam mükellef kurumlar tarafından gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara dağıtılan kar payları üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6/b-i) bendi uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir.

Buna göre vakfınıza bağlı iktisadi işletmenin, dağıtılabilir karlarını vakfa aktarması kar dağıtımıdır. Aktarılan bu tutar, vakfınız yönünden ise anılan Kanunun 75'inci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde belirtilen iştirak kazancıdır. Bir kazancın iştirak kazancı sayılabilmesi için işletme hisselerinin sadece bir kısmına sahip olunması zorunlu olmayıp, bağlı veya ait işletmenin tamamına sahip olunması halinde de bir iştirak kazancı elde edilmesi söz konusudur. Kendisi kurumlar vergisi mükellefi olmayan bir vakfın, sermayesini temin ederek vergiye tabi bir kuruluş oluşturması halinde kendisine aktarılan gelir, iştirak kazancıdır.

Bu itibarla, kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan vakfınıza, kurumlar vergisi mükellefi olan iktisadi işletmeniz tarafından aktarılan kar payları üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6/b-i) bendi uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir."

7.11.4. Bağışa Dayalı Emeklilik Sisteminden Elde Edilen Nemanın Alacak Faizi Olarak Vergilendirilmesi:[140]

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 75'inci maddesinin birinci fıkrasında, sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratların menkul sermaye iradı olduğu hüküm altına alınmıştır.

Anılan maddenin ikinci fıkrasının (6) numaralı bendinde de; "Her nevi alacak faizleri (Adi, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklarla carî hesap alacaklarından doğan faizler ve kamu tüzelkişilerince borçlanılan ve senede bağlanmış olan meblağlar için ödenen faizler dahil.)" nin menkul sermaye iradı sayılacağı belirtilmiştir.

Ayrıca, aynı Kanunun vergi tevkifatına ilişkin 94'üncü maddesinde, alacak faizlerinden vergi tevkifatı yapılacağına dair bir hükme yer verilmemiştir.

Menkul sermaye iratlarında gelirin elde edilmesi hukuki veya ekonomik tasarrufun gerçekleşmesine bağlanmıştır. Hukuki tasarruf, sahiplerinin gelir üzerinde talepte bulunma hakkını ifade etmekle birlikte ekonomik tasarruf, gelirin sahiplerinin emrine amade kılınmasını yani söz konusu hakkın istendiği anda sahibine ödenecek hale gelmesidir.

---

139 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.03.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-94-24-238 sayılı özelgesi.

140 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21.05.2013 tarih ve 84098128-120.06[75-2013-1]-313 sayılı özelgesi.

Buna göre, "Bağışa Dayalı Emekli Geliri Sistemi"nden ayrılma sonucunda, yapılan ödemelerin alacak faizi olarak değerlendirilmesi ve vergiyi doğuran olayın söz konusu ödemenin yapıldığı anda meydana geldiğinin kabul edilmesi gerekmektedir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, "Bağışa Dayalı Emekli Geliri Sistemi"nden bu sistemden adınıza bugüne kadar nemalandırılan tutarların sistemden ayrılış tarihinde ödenmesiyle, vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olmaktadır. Dolayısıyla, söz konusu sistemden tarafınıza yapılan nema ödemelerinin Gelir Vergisi Kanununun 85'inci ve 86'ncı maddeleri uyarınca tevkifata ve istisnaya konu olmayan menkul sermaye iradları için öngörülen beyan haddini (2015 yılı için 1.500.-TL) aşması nedeniyle, tamamının 2015 yılına ait yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

7.11.5. Avans Kar Paylarının Vergilendirilmesi:[141]

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin birinci fıkrasında, sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkül sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratların menkul sermaye iradı olduğu belirtilerek, ikinci fıkrasının (2) numaralı bendinde, "İştirak hisselerinden doğan kazançların (Limited Şirket ortaklarının, iş ortaklıklarının ortakları ve komanditerlerin kâr payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dâhildir. Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan kârların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde tevzii, kazanç dağıtımı sayılmaz.) kaynağı ne olursa olsun menkul sermaye iradı sayılır." hükmü yer almıştır.

Öte yandan, anılan Kanunun 22 nci maddesinin (2) numaralı bendinde ise, tam mükellef kurumlardan elde edilen, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarının yarısının gelir vergisinden müstesna olduğu, istisna edilen tutar üzerinden 94 üncü madde uyarınca tevkifat yapılacağı ve tevkif edilen verginin tamamının, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edileceğine hükmedilmiştir.

Yine aynı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında kimlerin tevkifat yapacağı belirtilmiş olup, anılan maddenin (6/b-i) bendinde ise, tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve gelir vergisinden muaf olanlara dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.) % 15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun uygulanmasına ilişkin açıklamaların yer aldığı 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "15.6.6. Avans kar payı dağıtımı" başlıklı bölümünde;

" (6 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 20.maddesiyle değişen bölüm) Kurumlar vergisi mükelleflerince avans kâr payı dağıtımı yapılması halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre vergi kesintisi yapılacaktır. Kesilen vergiler, avans kâr payı dağıtımının yapıldığı aya ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir.

Avans kâr payı dağıtımında kurum ortakları açısından elde etme, kurumun yıllık safi kazancının kesinleşip, kârın nakden veya hesaben dağıtıldığı, diğer bir ifadeyle avansın kâr dağıtım kararı uyarınca dağıtılan kârdan mahsup edildiği tarihte gerçekleşecektir. Şu kadar ki; bu süre, ilgili hesap dönemine ilişkin beyannamenin verilmesi gereken tarihi içeren hesap döneminin sonunu geçemeyecektir.

141 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.02.2013 tarih ve 62030549-120[75-2012/997]-280 sayılı özelgesi.

..."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalara göre, 2014 yılında avans kâr payı dağıtılması halinde, 2015 yılı sonuna kadar kar dağıtımı için karar alınarak avans kâr paylarının mahsup edilmesi gerekmektedir. Kâr payı elde eden gerçek kişi ortakların elde ettikleri kazancın kanunda belirtilen beyan sınırını geçmesi durumunda, 2015 takvim yılına ait gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmekte olup, 2014 yılında avans kar payı üzerinden kesilerek beyan edilen vergilerin gelir vergisi beyannamesinde hesaplanan vergiden mahsup edilmesi mümkün bulunmaktadır.

7.11.6. Kiracının Kirayı Zamanında Ödememesi Dolayısıyla Hesaplanan Gecikme Faizlerinin Vergilendirilmesi:[142]

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinin 1'inci fıkrasında; maddede yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu, 72'nci maddesinde ise gayrimenkul sermaye iratlarında, gayrisafi hasılatın 70'inci maddede yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinde bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin tutarı olduğu hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun "Vergi Tevkifatı" başlıklı 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında; "Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar." hükmüne yer verilmiş olup, 5/b bendi ise; vakıflar (mazbut vakıflar hariç) ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri üzerinden % 20 (2009/14592 sayılı B.K.K.) oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Anılan Kanunun 75'inci maddesinde ise, "Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkül sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır.

Kaynağı ne olursa olsun aşağıda yazılı iratlar menkul sermaye iradı sayılır:

.....

6. Her nevi alacak faizleri (Adi, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklarla carî hesap alacaklarından doğan faizler ve kamu tüzelkişilerince borçlanılan ve senede bağlanmış olan meblağlar için ödenen faizler dahil.)

....."

hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinde, alacak faizlerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacağına dair bir hükme yer verilmemiştir.

Ayrıca, 25 numaralı Gelir Vergisi Sirküleri'ne göre, kiracıların kira bedellerini ödememeleri nedeniyle açılan davalar sonucu verilen yargı kararlarında, kira bedelinin yanı sıra yasal faiz ödenmesine de karar verilmiş olması halinde, tahsil edilen kira bedelinin gayrimenkul sermaye iradı, faiz gelirinin ise menkul sermaye iradı olarak vergi-

142 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12.10.2012 tarih ve 84098128-120-905 sayılı özelgesi.

lendirilmesi gerekir. Bu kapsamda gecikme faizleri alacak faizi niteliğinde olduğundan gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmaması gerekmektedir.

7.11.7. Eurobond Alım-Satım Kazancının ve Eurobondlardan Elde Edilen Faiz Gelirlerinin Vergilendirilmesi:[143]

258 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 5.2- Faiz Gelirlerinin Vergilendirilmesi başlıklı bölümünde;

"Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinde; ticari, zirai veya mesleki faaliyet dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden oluşan sermaye dolayısıyla elde edilen kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmekte olup, yukarıda da belirtildiği üzere, her nevi tahvil ve Hazine bonosu faizleri menkul sermaye iradı olarak kabul edilmektedir.

Vergi uygulaması bakımından, Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetler de (Eurobond) Devlet tahvili ve Hazine bonosu gibi değerlendirilmektedir.

Bu kapsamda, Eurobondlardan elde edilen faiz gelirleri, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 7/a bendine göre %0 (sıfır) oranında tevkifata tabi tutulmakta olup, vergi uygulamasında tevkifat oranı sıfır olarak belirlenmiş kazançlar tevkifatlı kabul edilmektedir.

Eurobondların döviz cinsinden ihraç edilmesi nedeniyle elde edilen faiz gelirlerine indirim oranı uygulanmamaktadır.

Bu durumda, gerek 01.01.2006 tarihinden önce gerekse bu tarihten sonra ihraç edilen Eurobondların elde tutulması sürecinde elde edilen faiz gelirlerinin tam mükellef gerçek kişiler yönünden vergilendirilmesi aşağıdaki gibi olacaktır.

Tam mükellef gerçek kişilerce elde edilen faiz gelirinin 26.07.2001 tarihinden önce ihraç edilen Eurobondlara ilişkin olması halinde, bu gelirlere Geçici 59 uncu maddedeki istisna uygulanmayacak olup, faiz gelirinin 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan beyan sınırını aşması halinde, tamamının yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

31.12.2007 tarihine kadar uygulanmak üzere, 26.07.2001-31.12.2005 tarihleri arasında ihraç edilen Eurobondlardan faiz geliri elde edilmesi durumunda ise, Geçici 59 uncu maddeye göre ilgili yıl için belirlenmiş istisna tutarı düşülecek olup, kalan tutarın beyan sınırını aşması halinde bu tutarın tamamı beyan edilecektir.

Tam mükellef gerçek kişilerce elde edilen faiz gelirinin 01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilen Eurobondlara ilişkin olması halinde, bu gelirlere Geçici 59 uncu maddedeki istisna uygulanmayacak, beyan sınırının aşılması halinde, tamamı yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Eurobondların döviz cinsinden ihraç edilmesi nedeniyle, bu kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları irat sayılmadığı gibi, elde edilen gelirlere indirim oranı uygulaması da söz konusu değildir. Bu uygulamada Eurobondların ihraç tarihinin herhangi bir önemi bulunmamaktadır." açıklamaları yer almaktadır.

7.11.8. Mahkeme Kararına Göre Tahsil Edilen Kira, Sözleşmeden Doğan Tazminat, İcra İnkâr Tazminatı ve Faiz Gelirlerinin Beyanı[144]

Faiz, icra inkar tazminatı ve yasal faizler Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında menkul sermaye iradı olarak kabul edilmektedir bu sebeple, bu şekilde elde edilen gelirlerin aynı Kanunun 86 ncı maddesinin (1-d) bendi hükmü uyarınca 2015 yılı için 1.500 TL'lik haddi aşması durumunda beyan edilmesi gerekmektedir.

143 Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 31.05.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.20.15.01-120[75-2012/288]-371 sayılı özelgesi.

144 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30.07.2014 tarih ve 38418978-120[70-13/11]-814 sayılı özelgesi

7.11.9. Müteahhit Firma Tarafından Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi Kapsamında Kira Gelirlerinin Tazmini İçin Yapılan Ödemelerin Vergilendirilmesi[145]

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin birinci fıkrasında, sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratların menkul sermaye iradı olduğu hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, müteahhit firmalar tarafından kat karşılığı taşınmaz satış vaadi ve inşaat sözleşmesine istinaden kira gelirlerinin tazmini için yapılan ödemelerin, Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesine göre menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi gerekmekte olup, anılan Kanunun 86 ncı maddesinde belirtilen tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul sermaye iratlarına ilişkin beyan haddinin (2015 yılı için 1.500 TL) aşılması durumunda söz konusu ödemelerin tamamının beyan edilmesi gerekecektir.

7.11.10. Para Swapı İşleminde Vergilendirme [146]

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun geçici 67›nci maddesinde, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanan gelirler ile mevduat faizleri, repo gelirleri ve katılım bankalarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine yönelik düzenlemelere yer verilmiş olup, anılan maddenin yedinci fıkrasında, (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkra hükümleri uyarınca tevkifata tâbi tutulan kazançlar için gerçek kişilerce yıllık veya münferit beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler dolayısıyla verilecek yıllık beyannameye bu gelirlerin dâhil edilmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Anılan maddenin onbirinci ve onüçüncü fıkralarında;

"11) Dar mükellefler de dahil olmak üzere, bu madde kapsamında tevkifata tabi tutulan ve yıllık veya münferit beyanname ile beyan edilmeyeceği belirtilen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından doğan kazançlar için takvim yılı itibarıyla yıllık beyanname verilebilir. Beyan edilen gelirden, aynı türden menkul kıymetler için yıl içinde oluşan zararların tamamı mahsup edilebilir. Beyan edilen gelir üzerinden % 15 oranında vergi hesaplanır. (2006/10731 sayılı B.K.K. ile bu oran %10 olarak uygulanır. Yürürlük; 23/7/2006) Hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif edilen vergiler mahsup edilir, mahsup edilemeyen tutar genel hükümler çerçevesinde red ve iade edilir. Şu kadar ki, mahsup edilemeyen zararlar izleyen takvim yıllarına devredilemez.

.....

13) Bu maddede geçen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı ifadesi, özel bir belirleme yapılmadığı sürece Türkiye de ihraç edilmiş ve Sermaye Piyasası Kurulunca kayda alınmış ve/veya Türkiye de kurulu menkul kıymet ve vadeli işlem ve opsiyon borsalarında işlem gören menkul kıymetler veya diğer sermaye piyasası araçları ile kayda alınmamış olsa veya menkul kıymet ve vadeli işlem borsalarında işlem görmese dahi Hazinece veya diğer kamu tüzel kişilerince ihraç edilecek her türlü menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracını ifade eder.

Bankaların ve aracı kurumların taraf olduğu veya bunlar aracılığıyla yapılan; belirli bir vadede, önceden belirlenen fiyat, miktar ve nitelikte, ekonomik veya finansal göstergeye dayalı olarak düzenlenenler de dahil olmak üzere, para veya sermaye piyasası aracını, malı, kıymetli madeni ve dövizi alma, satma, değiştirme hak ve/veya yüküm-

145 Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 15.04.2014 tarih ve 93767041-120[75-2013/48]-50 sayılı özelgesi

146 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.06.2014 tarih ve 84098128-120.06.08[75-2013-3]-330 sayılı özelgesi

lülüğünü veren vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri bu madde uygulamasında diğer sermaye piyasası aracı addolunur.

....." hükümlerine yer verilmiştir.

Konuyla ilgili olarak yayımlanan 263 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "1-İhtiyari Beyan" başlıklı bölümünde, geçici 67'nci madde kapsamında tevkifata tabi tutulan ve yıllık veya münferit beyanname ile beyan edilmeyeceği belirtilen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından doğan kazançlar için sadece tam veya dar mükellef gerçek kişiler tarafından takvim yılı itibarıyla ihtiyari olarak yıllık beyanname verilebileceği, söz konusu beyanın, sadece geçici 67'nci madde kapsamındaki menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasına ilişkin olup, faiz ve itfa gelirlerinin beyanının söz konusu olmadığı, alım satım işlemlerine ilişkin olarak beyan edilecek kazançlardan, aynı türden menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarına ilişkin olması şartıyla yıl içinde oluşan zararların tamamının mahsup edilebileceği, vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinin alım satıma konu edilmesi durumunda sadece alım satımdan elde edilen kazanç veya oluşan zararın diğer sermaye piyasası araçları kategorisi altında ihtiyari beyana konu edilebileceği açıklamalarına yer verilmiştir.

Öte yandan, 282 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde türev ürünlerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin açıklamalar yer almakta olup, söz konusu Tebliğin "3. Swap İşlemleri" başlıklı bölümün "3.1.Para Swapı" başlıklı alt bölümünde;

"Tarafların önceden anlaştıkları oran ve koşullarda belirli miktardaki para birimlerini değiştirmek suretiyle gerçekleştirdikleri para swapı işleminde, farklı para birimlerinin karşılıklı olarak değiştirilmesi sonucunda ortaya çıkan gelir tevkifat matrahını oluşturacaktır.

Buna göre tevkifat matrahı, ilk değişim tarihindeki kura göre hesaplanan değer ile sözleşmede vadedeki değişim için belirlenen kura göre oluşan değer arasındaki farka eşit olacaktır.

Örnek 2: Bay (B)›nin (Y) Bankası ile yapmış olduğu USD/TL para swapı sözleşmesine ilişkin veriler aşağıda yer almaktadır.

İşlem Tarihi	: 25/4/2011
Vade Tarihi	: 24/5/2011
İşlem Tarihindeki Kur	: 1,5112
Sözleşme Kuru	: 1,5220

Bay (B) sözleşme tarihinde (sözleşmenin spot bacağı), 20.000.000 USD karşılığı olarak 30.224.000 TL vermiş, vadede ise (sözleşmenin forward bacağı) 20.000.000 USD verip 30.440.000 TL almıştır.

Bay (B)'nin bu işlemi (30.440.000-30.224.000) 216.000 TL karla sonuçlanmış olup, söz konusu kar üzerinden % 10 oranında tevkifat yapılacaktır.

Örnek 3: Bayan (C)'nin (Z) Bankası ile yapmış olduğu EURO/USD para swapı sözleşmesine ilişkin veriler aşağıda yer almaktadır.

İşlem Tarihi	: 27/5/2011
Vade Tarihi	: 26/6/2011
İşlem Tarihindeki Kur	: 1,4239
Sözleşme Kuru	: 1,4230

Bayan (C) sözleşme tarihinde (sözleşmenin spot bacağı), 25.000.000 EURO

karşılığı olarak 35.597.500 USD vermiş, vadede ise (sözleşmenin forward bacağı) 25.000.000 EURO verip 35.575.000 USD almıştır.

Bayan (C)›nin bu işlemi (35.575.000-35.597.500) 22.500 USD zararla sonuçlanmış olup, oluşan zararın 257, 258 ve 269 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde yer alan açıklamalar çerçevesinde aynı tür işlemlerden doğan karlardan mahsubu mümkün bulunmaktadır." açıklamalarına yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, bankadan yapacağınız para swapı işlemlerinde elde ettiğiniz kazanç üzerinden % 10 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması, tevkifat matrahının tespitinde ise ilk değişim tarihindeki kurun dikkate alınması gerekmektedir.

Öte yandan, söz konusu para swapı işlemlerinin zararla sonuçlanması halinde, oluşan zararın 257, 258 ve 269 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde yer alan açıklamalar çerçevesinde aynı tür işlemlerden doğan karlardan mahsubu mümkün bulunmakta olup, bu işlemlerinize ilişkin olarak aynı türden menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarına ilişkin olması şartıyla yıl içinde oluşan zararların tamamını ihtiyari beyanda bulunmak suretiyle mahsup edebileceğiniz tabiidir.

8. DİĞER KAZANÇ VE İRATLAR

Gelir Vergisi Kanunu çerçevesinde, belirli bir kaynağa bağlı gelir unsurlarının yanı sıra belirli bir kaynağa bağlı olmayan ya da süreklilik taşımayan gelir unsurları, diğer kazanç ve iratlar grubunda gelir vergisine tabi bulunmaktadır.

Buna göre, Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde sayılan gelir unsurlarından bu bölüme kadar açıkladığımız ilk altısının kapsamında yer almayanların "diğer kazanç ve iratlar" adı altında gelir vergisine tabi olacaktır. Ancak bu noktada unutulmaması gereken, diğer kazanç ve iratlar grubuna dâhil olan gelirlerin de vergilendirilebilmesi için mutlaka aynı Kanunun mükerrer 80 ve 82. maddelerinde ismen sayılmış olanlardan birisi olması gerekliliğidir.

Bu açıklamalarımız çerçevesinde arızi kazançlar ve değer artış kazançları olarak ikili bir ayrıma tabi tutabileceğimiz değer artış kazançlarının beyanına ve vergilendirilmesine ilişkin açıklamalara bu bölümde yer verilecektir.

8.1. DEĞER ARTIŞI KAZANÇLARI

4783 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler sonrasında değer artışı kazançlarının vergilendirilmesi G.V.K.'nun 81 ve mükerrer 80 ve mükerrer 81'inci maddelerinde yer verilen hükümlerine göre yapılacaktır. GVK'nun Mükerrer 80'inci maddede hangi mal ve hakların elden çıkarılmasından sağlanan kazançların değer artış kazancı olduğu, 81'inci maddede vergilendirilemeyecek değer artış kazançlarının kapsamı, Mükerrer 81'inci maddede ise değer artış kazançlarında safi değer artışının hesaplanmasına ilişkin hükümler yer almaktadır.

Çalışmamızın bu bölümünde ağırlıklı olarak uygulamada sıklıkla rastlanan menkul kıymetlerin ve gayrimenkullerin alım-satımı sonucunda 2015 yılında elde edilen değer artış kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin esaslara yer verilecektir.

8.1.1. Hisse Senetlerinin Elden Çıkarılmasında Değer Artışı Kazancı

8.1.1.1. Verginin Konusuna Giren Hisse Senetleri Alım-Satım İşlemlerinin Belirlenmesi

Gerçek kişilerin sahip oldukları hisse senetlerini 2015 yılı içinde elden çıkarmaları dolayısıyla elde ettikleri kazançların vergilendirilmesinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 5281 sayılı Kanunla değişik mükerrer 80'inci maddesinin birinci bendinde yer alan hüküm uygulanacaktır. Söz konusu hükme göre; ivazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançların değer artışı kazancı olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu çerçevede; ivazsız olarak iktisap edilen hisse senetleri, menkul kıymet borsalarında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri (GVK Geçici 67. Madde) ile menkul kıymet borsalarında işlem görmemesine karşın tam mükellef kurumlara ait ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin 2015 yılı içinde elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar vergiye tabi olmayacak, buna karşın bir ivaz

karşılığında iktisap edilen tam mükellef kurumlara ait hisse senetlerinin iki yıldan kısa süreyle elde tutulduktan sonra elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar ise değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir.

Hisse senedi satış kazancının verginin konusuna girip girmediğinin tespiti açısından, satışa konu edilen hisse senedinin iktisap tarihinin net olarak belirlenmesi gerekmektedir. Bu hususa 232 Seri Numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile açıklık getirilmiştir. Söz konusu tebliğde;

- Genel olarak hisse senedi üzerinde tasarruf hakkına sahip olunan tarihin iktisap tarihi olarak dikkate alınacağı,

- Sermaye yedekleri veya kar yedeklerinin sermayeye eklenmesi dolayısıyla sahip olunan hisse senetlerinin iktisap tarihinin, bedelsiz hisse senetlerinin elde edilmesine neden olan hisse senetlerinin iktisap tarihi olacağı,

- Hisse senedi sahipleri tarafından rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibari değerleri ödenerek sahip olunan hisse senetlerinin iktisap tarihinin, rüçhan hakkının elde edilmesini sağlayan hisse senetlerinin iktisap tarihi olacağı,

- Belirli bir şirketin hisse senedinden değişik tarihlerde alımlar yapıldıktan sonra, alınan hisse senetlerinin bir kısmının elden çıkarılması halinde; mükelleflerin, elden çıkarılan hisse senetlerinin hangi işlem ile alındığı konusunda serbestçe karar verebileceği belirtilmiştir.

8.1.1.2. Verginin Konusuna Giren Hisse Senedi Alım-Satım İşlemlerinden Doğan Değer Artışı Kazançlarının Tespiti

Hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazancın tespitinde uygulanacak hükümlere ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 5281 sayılı Kanunla değişik "Safi Değer Artışı" başlıklı mükerrer 81'inci maddesinde yer verilmiştir. Buna göre; genel olarak, değer artışında safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunacaktır. Ancak 232 Seri Numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde yer verilen açıklamaya göre; hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan değer artış kazancının tespitinde, kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin finansman giderlerinin indirim konusu yapılması mümkün değildir.

8.1.1.3. Sermaye Artırımları Nedeniyle Bedelsiz Sahip Olunan Hisse Senetlerinin Maliyet Bedelinin Belirlenmesi

Sermaye artırımları nedeniyle bedelsiz sahip olunan hisse senetlerinin maliyet bedelinin belirlenmesine ilişkin esaslar ise 232 Seri Numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile açıklanmıştır. Buna göre;

- Şirketlerin sermaye yedekleri ile sermaye artırımında bulunmaları halinde, bu işlem sonrasında gerek önceden sahip olunan gerekse sermaye artırımı nedeniyle elde edilen hisse senetlerinin maliyet bedeli; daha önce sahip olunan hisse senetlerinin maliyet bedelinin, sermaye artırımı sonrasında sahip olunan toplam hisse senedi sayısına bölünmesi suretiyle,

- Kar yedekleri kullanılmak suretiyle sermaye artırımında bulunulması halinde, bu işlem nedeniyle sahip olunan hisse senetlerinin maliyet bedeli; daha önce sahip olunan hisse senetlerinin maliyet bedeli ile yeni alınan hisse senetlerinin itibari değerleri toplamının sermaye artırımı sonrasında sahip olunan toplam hisse senedi sayısına bölünmesi suretiyle,

- Şirketler tarafından nakit olarak sermaye artırımına gidildiği durumlarda, hisse senedi sahipleri tarafından rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibari değerleri ödenerek sahip olunan hisse senetlerinin maliyet bedeli; daha önce sahip olunan hisse senetlerinin maliyet bedeli ile yeni alınan hisse senetleri için ödenen bedelin toplamının sermaye artırımı sonrasında sahip olunan toplam hisse senedi sayısına bölünmesi suretiyle, hesaplanacaktır.

8.1.1.4 Hisse Senedi Maliyet Bedelinin Endekslenmesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 4783 sayılı Kanunla değişik "Safi Değer Artışı" başlıklı mükerrer 81'inci maddesinin son fıkrası hükmüne göre, değer artışı kazancının tespitinde hisse senetlerinin iktisap bedeli, hisse senetlerinin elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilebilecektir. Dolayısıyla, kazancın tespitinde satış bedelinden maliyet bedelinin endekslenmesi sonucu bulunan tutarın düşülmesi gerekmektedir. Böylece gelirin içinde yer alan ve enflasyonun neden olduğu fiktif kazançlar, vergilendirilecek kazancın kapsamından çıkarılmaktadır.

Geçmişteki uygulamada, hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan değer artış kazancının tespitinde, yararlanılabilen bir diğer imkân olan Gelir Vergisi Kanunu'nun 76/2'nci maddesi ile düzenlenen indirim oranı uygulamasından ise, Gelir Vergisi Kanunu'nun 4783 sayılı Kanunla değişik "Safi Değer Artışı" başlıklı mükerrer 81'inci maddesinde yer verilmediğinden, 2015 yılı içinde elde edilen değer artış kazançları için yararlanılamayacaktır.

Menkul kıymetlerin elden çıkarılması dolayısıyla elde edilen kazançların enflasyondan arındırılmasında kullanılabilen indirim oranı uygulamasının yürürlükten kaldırılmasının gerekçesi ise, özellikle kısa vadeli alım satım işlemlerinde vergiye tabi olacak reel kazancın gerçekçi bir şekilde tespitine imkân tanınmamasıdır.

Dolayısıyla mükelleflerin değer artış kazançlarının tespitinde maliyet bedelini toptan eşya fiyat endeksi oranında endeksleme veya indirim oranı uygulamasından yararlanmak hususundaki seçimlik haklarına, 4783 sayılı Kanunla son verilmiş olup, 2015 yılı içinde elde edilen değer artış kazancı matrahlarını bu yöntemlerden sadece maliyet bedeli endekslemesini kullanarak tespit edebileceklerdir.

8.1.1.5. Menkul Kıymet Alım Satım İşlemlerinin Bir Kısmının Karlı, Bir Kısmının ise Zararlı Olması Halinde Beyan Edilecek Kazancın Tespiti

Aynı yıl içinde birden fazla menkul kıymet alım satım işlemi yapılması ve bu işlemlerin bir kısmının karlı, bir kısmının ise zararlı olması halinde beyan edilecek diğer kazanç ve irat tutarının (değer artışı kazancı) nasıl belirleneceği konusundaki eski düzenlemelere, Gelir Vergisi Kanunu'nun 4783 sayılı Kanunla değişik "Safi Değer Artışı" başlıklı mükerrer 81'inci maddesinde yer verilmemesi nedeniyle uygulamada doğan tereddütlere Maliye Bakanlığı'nca yapılan 21.01.2003 tarihli basın açıklaması ile son verilmiştir. Bakanlık bu açıklamasında, bir yıl içinde birden fazla menkul kıymet alım satım işlemi yapılması halinde, bu işlemlerden elde edilen kâr veya zarar tutarlarının birlikte değerlendirileceğini, dolayısıyla işlemin aynı yıl içinde yapılması koşuluyla bir işlem nedeniyle doğan zararın, diğer işlemler dolayısıyla elde edilen kârdan mahsup edilmesinin mümkün olabileceğini ifade etmiştir.

Buna göre; eskiden olduğu gibi mevcut durumda da, bir yıl içinde birden fazla stopaja tabi olmayan menkul kıymet alım satım işlemi yapılması halinde, bu işlemlerden elde edilen kar veya zarar tutarları birlikte değerlendirilecektir. Dolayısıyla işlemin aynı yıl içinde yapılması koşuluyla bir işlem nedeniyle doğan zararın, diğer işlemler dolayı-

sıyla elde edilen kardan mahsup edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi kapsamına giren menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, kazancın sağlanmasına aracılık eden banka veya aracı kurum tarafından tevkifata (stopaj) tabi tutulmaktadır. Alım satıma aracılık eden banka veya aracı kurum tarafından stopaj matrahı hesaplanırken, menkul kıymetlerin elden çıkarılması sırasında oluşan zarar, aynı türden menkul kıymetlerin alım satımından sağlanan kazançtan indirilebilmektedir.

Bu durumda geçici 67 nci maddenin (1) numaralı fıkrasında, üç aylık dönem içerisinde aynı türden menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçları ile ilgili olarak birden fazla yapılan alım-satım işlemlerinin tek bir işlem olarak dikkate alınacağı hükme bağlanmış olduğundan, hangi menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının aynı türden sayılacağı hususu tevkifat matrahının tespiti ve zarar mahsubu uygulaması açısından önem taşımaktadır.

Bu çerçevede, 257 ve 258 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde aynı tür menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı sınıflandırılmasında esas alınmak üzere;

I. Sabit getirili menkul kıymetler,

II. Değişken getirili menkul kıymetler,

III. Diğer sermaye piyasası araçları,

IV. Yatırım fonları katılma belgeleri

adları altında dört sınıf ihdas edilmiş olup, nihayetinde 258 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2008/14272 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının yürürlük tarihi olan 14/11/2008 tarihinden itibaren "Yatırım fonları katılma belgeleri" sınıfı "Yatırım fonları katılma belgeleri ve yatırım ortaklıkları hisse senetleri" olarak değiştirilmiştir.

Uygulama çerçevesinde menkul kıymetlerle yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinde sınıflandırma, işlemle ilişkilendirilen menkul kıymetin dahil olduğu gruba göre yapılacaktır. Menkul kıymete bağlı olmaksızın yapılan işlemler ise III. Gruptaki vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri kapsamında değerlendirilecektir.

Bu sınıflandırma kapsamında örneğin; mükellefin üç aylık kazancını (stopaj matrahını) hesaplayacak olan aracı kurumun mükellefin yatırım ortaklığı hisse kazancından (4. sıra), örneğin opsiyon sözleşmesinin (3.sıra) alım satımından oluşan zararını mahsup etme imkânı bulunmamaktadır.

Satış zararının, satış karına mahsubu imkânı sadece menkul kıymetler açısından getirilmiştir. Bu durumda menkul kıymetlerin dışında kalan gayrimenkullerin ya da diğer mal ve hakların alım satımının yıl içinde birden fazla yapılması ve alım satımın birinden kar, diğerinden ise zarar doğması halinde, zarar tutarı kardan mahsup edilemeyecek ve karın tamamı vergilendirilecektir.

Başka bir deyişle 2015 yılı içinde iki adet gayrimenkulünü satan ve bu satışların birinden kar, diğerinden de zarar eden gerçek kişinin satış sonucu elde ettiği karın tamamının (zarar mahsup edilmeden) vergilendirilmesi gerekmektedir.

8.1.1.6. Hisse Senedi Satış Kazançlarının Vergilendirilmesinde 01.01.2006 İtibaren Geçerli Olacak Düzenlemeler

Gerçek kişilerin sahip oldukları hisse senetlerini elden çıkarmaları dolayısıyla elde ettikleri kazançların vergilendirilmesine ilişkin hükümlerin yer aldığı G.V.K.'nun mükerrer 80 ve mükerrer 81'inci maddelerinde 5281 sayılı Kanun ile 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere köklü değişiklikler yapılmıştır. Ayrıca Gelir Vergisi

Kanunu'na eklenen Geçici 67. madde hükmü uyarınca bazı düzenlemelere gidilmiştir. Buna göre borsa kazançlarının vergilemesinde 01.01.2006 tarihinden itibaren gerçekleştirilen işlemler aşağıdaki şekilde olacaktır.

- İki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar vergiye (13.11.2008 tarih ve 2008/14272 sayılı BKK ile % 0 stopaj) tabi olacaktır.
- Hisse Senedi maliyet bedelinin endekslenebilmesi ÜFE oranının % 10'u aşması şartına bağlanmıştır.
- Bankalar ve aracı kurumlarca yatırımcıların elde ettikleri hisse senedi alım-satım kazançları üzerinden üçer aylık dönemler itibariyle 2008/14272 sayılı BKK ile % 0 oranında stopaj yapılacaktır.
- Stopaja tabi tutulmuş bulunan hisse senedi alım-satım kazançları elde edenlerce beyan edilmeyecektir.
- Hisse senedi alım-satım kazançlarının belli bir tutardaki kısmının vergiden istisna edilmesi uygulamasına son verilmiştir.

8.1.1.7. 01.01.2006 Tarihinden Önce İhraç Edilen Hisse Senetlerinin Satış Kazançlarının Vergilendirilmesi

01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilen hisse senetleri alım-satım kazançları için geçici 67 nci madde kapsamında tevkifat yapılması söz konusu değildir. Bu gelirler 31.12.2005 tarihinde geçerli olan mevzuat hükümlerine göre vergilendirilecek olup, Mükerrer 81. madde hükmüne göre maliyet bedeli endekslemesi ve 2015 yılı için 23.000 TL istisna uygulamasından sonra kalan tutar ne olursa olsun beyan edilecektir. Diğer taraftan 2006'dan önce ihraç edilen hisse senetleri için o dönem yürürlükte olan mevzuat çerçevesinde vergi dışı kalmak için belirlenen 3 ay ve 1 yıllık süreler her durumda aşıldığı için bu senetlerin 2015 yılı içerisinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar tutarı ne olursa olsun vergi dışı kalacaktır.

8.1.2. Devlet Tahvilleri ve Hazine Bonolarının Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar

Devlet Tahvili ve Hazine Bonoları alım satım kazançları Geçici 67. madde kapsamında tevkifata tabidir.

Ancak 01.01.2006 tarihinden önce tedavüle çıkan devlet tahvilleri ve hazine bonolarının elden çıkarılmasından doğacak kazancın vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihinde geçerli olan mevzuat hükümleri dikkate alınacaktır. Söz konusu tarihte geçerli olan mevzuat gereğince endeksleme yapıldıktan sonra değer artış kazancının 2015 yılı için 23.000 TL'si gelir vergisinden müstesna olacak, aşan kısım ise beyana konu edilecektir.

01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilen devlet tahvilleri ve hazine bonolarının elden çıkarılmasından doğacak kazancın vergilendirilmesi ise Geçici 67. madde hükmüne göre yapılacaktır. Değer artış kazancı üzerinden %15 oranında yapılmakta olan tevkifat oranı 22.07.2006 tarihli ve 2006/10731 sayılı BKK ile tam mükellefler için %10, 27.06.2006 tarihli ve 5527 sayılı BKK ile dar mükellefler için %0 olarak belirlenmiştir. 6009 sayılı kanunla Gelir Vergisi Kanunun Geçici 67. maddesi 1. fıkrasında yapılan; tam ve dar mükellefiyet ayrımını ortadan kaldıran düzenlemeyi müteakiben 27.09.2010 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2010/926 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla her iki mükellefiyet türü için de 01.01.2006 sonrası ihraç edilen devlet tahvili ve hazine bonolarının elden çıkarılması sonucu elde edilecek kazanç üzerinden yapılacak tevkifat oranı 01.10.2010 tarihinden itibaren %10 olarak belirlenmiştir.

Kamu kâğıtlarının satışından doğan zarar diğer menkul kıymetlerin satış kazançlarından veya diğer menkul kıymetlerin satışından doğan zarar, kamu kâğıdı satış kazancından mahsup edilebilecektir.

8.1.3. Eurobondlardan Vadesinden Önce Elden Çıkarılması Sonucu Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi:

Devletin ya da özel teşebbüsün, yabancı kaynak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla, yurt dışında yabancı para (ağırlıklı olarak ABD Doları) cinsinden satışa sundukları uzun vadeli finansman araçlarına (tahvil) eurobond adı verilmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80 inci maddesine göre, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar değer artış kazancı olarak vergilendirilmektedir.

Söz konusu menkul kıymetlerin alım-satımından elde edilen değer artış kazançlarında vergilendirmeye esas alınacak kazanç, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 81 inci maddesine göre elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan kıymetin maliyet bedeli ile elden çıkarılma dolayısıyla yapılan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunacaktır.

Eurobondların elden çıkarılmasından doğan kazanç, elden çıkarma karşılığında elde edilen yabancı para tutarının Türk Lirası karşılığından, bunların alımında ödenen yabancı para tutarının Türk Lirası karşılığı ve varsa alım-satım giderlerinin düşülmesi suretiyle hesaplanacaktır.

Gelir Vergisi Kanunun Geçici 67 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre, bankalar ve aracı kurumlar tarafından menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının alış ve satış bedelleri arasındaki fark ile alış ve itfa bedelleri arasındaki fark ve dönemsel getiriler üzerinden tevkifat yapılması gerekmekte ancak, Hazine tarafından ihraç edilen Eurobondların itfası ve alım-satımı neticesinde elde edilen gelirler madde kapsamında yer almamaktadır.

Diğer taraftan Geçici 59. Maddede yer alan istisna uygulamasına 31.12.2007 tarihi itibarı ile son verilmiştir. Dolayısıyla 2015 yılında eurobondların alım – satımından doğan değer artış kazancı eurobondların ihraç tarihine göre farklılık göstermektedir.

Öte yandan, 5281 sayılı Kanunla mükerrer 81 inci maddeye eklenen hükümle, 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere, endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının % 10 veya üzerinde olması şartı getirilmiş olmakla birlikte, 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen eurobondların elden çıkarılması durumunda, artış oranı % 10'dan az olsa dahi kazancın tespiti sırasında endeksleme yapılabilecektir. Buna göre; 01/01/2006 tarihinden sonra ihraç edilen Eurobondlardan alım-satım kazancı elde edilmesi durumunda maliyet bedeli endekslemesi yapıldıktan sonra bulunacak kazanç, tutarı ne olursa olsun beyan edilecektir.

Bu açıklamalarımız çerçevesinde;

1 Ocak 2006 tarihinden önce ihraç edilen Eurobondların elden çıkarılmasından sağlanan kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan yabancı para tutarının TL karşılığından, bunların alımında ödenen yabancı para tutarının TL karşılığı ve varsa alım-satım giderlerinin düşülmesi suretiyle hesaplanacaktır. Bu hesaplamada eurobondun alımında ödenen yabancı para tutarının TL karşılığı maliyet bedelinin endekslenmesi yöntemi ile güncellenebilecektir. Bu şekilde satış bedelinden endekslenmiş maliyet bedelinin düşülmesi sonucunda bulunan alım satım kazancının, 2015 yılı için geçerli istisna tutarı olan 23.000 TL'yi aşması durumunda aşan kısmın beyan edilmesi ge-

rekmektedir. Bu uygulamada 23.000 TL'lik istisna eurobondun yanı sıra varsa diğer menkul kıymetlerden elde edilen alım satım kazancı elde edilmesi durumunda, toplam kazanca uygulanacaktır.

1 Ocak 2006 tarihinden sonra ihraç edilen eurobondların alım – satımından doğan kazanç ise; aynı şekilde elden çıkarma karşılığında alınan yabancı para tutarının TL karşılığından, bunların alımında ödenen yabancı para tutarının TL karşılığı ve varsa alım-satım giderlerinin düşülmesi suretiyle hesaplanacaktır. Bu hesaplamada eurobondun alımında ödenen yabancı para tutarının TL karşılığı maliyet bedelinin endekslenmesi yöntemi ile güncellenebilecektir. Ancak 1 Ocak 2006 tarihinden sonra ihraç edilen eurobondlar için bu yöntemin kullanılabilmesi için ÜFE farkının % 10'un üzerinde olma şartı bulunmaktadır. Buna göre; 01/01/2006 tarihinden sonra ihraç edilen Eurobondlardan alım-satım kazancı elde edilmesi durumunda maliyet bedeli endekslemesi yapıldıktan sonra bulunacak kazanç için herhangi bir istisna uygulanmayacak, tutarı ne olursa olsun beyan edilecektir.

8.1.4. Diğer Menkul Kıymetlerin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar

01.01.2006 tarihinden önce satın alınmış olan hisse senetleri, hazine bonoları ve devlet tahvilleri dışında kalan menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan satış kazancı da esas itibariyle hisse senedi satış kazancının tespitine ait hükümlere (iktisap tarihinden itibaren iki yıl içinde satılma şartı aranmaksızın) göre yapılacaktır. Bu kazançlar için de maliyet bedeli endekslemesi yapılacak ve tespit edilen gelirin 23.000 TL'nin üzerinde kalan kısmı beyan edilecektir.

8.1.5. Ortaklık Haklarının Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 4783 sayılı Kanunla değişik mükerrer 80'inci maddesinin 4'üncü bendi hükmüne göre; ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların da değer artışı kazancı olarak gelir vergisine konu olacağı belirtilmiştir. Ortaklık hakkı veya hissesi her türlü şahıs ve sermaye şirketlerinde, ortakların hisse senedine bağlanmamış paylarını ifade eder. Örneğin; Limited Şirketlerdeki ortaklık payları, kooperatif hisseleri, hisse senedi veya geçici ilmühabere bağlanmamış anonim şirket paylarının satışından doğan kazançlar bu bent hükümlerine göre vergilenecektir. Dolayısıyla, ortaklık haklarının elden çıkarılmasında bir menkul kıymet satışından söz edilemeyecektir. Burada bir malın ya da hakkın elden çıkarılması söz konusu olacağı için maliyet bedeli endekslemesi yapılabilecek ve 2015 yılı için 10.600 TL'lik istisnadan yararlanılabilecektir.

8.1.6. Dar Mükelleflerin Menkul Kıymet Satış Kazançlarının Tespitinde Kur Farklarının Durumu

Dar mükelleflerin menkul kıymet satış kazancının tespitinde kur farklarının durumu ile ilgili hükümlere Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 81'inci maddesinde yer verilmiştir. Buna göre; dar mükelleflerin (kurumlar dahil), yabancı sermaye mevzuatına göre ilgili mercilerden izin almak suretiyle, Türkiye'ye bizzat getirdikleri veya ayni sermaye karşılığında iktisap ettikleri menkul kıymetler ile iştirak hisselerini elden çıkarmalarından doğan değer artışı kazançlarının hesabında kur farkından doğan kazançlar dikkate alınmaz. Şu kadar ki bu mükelleflerin Türkiye'de elde ettikleri kazançların münhasıran bu menkul kıymet veya iştirak hisseleri dolayısıyla elde edilen menkul sermaye iratlarından ve bu kıymet veya hisselerin elden çıkarılması nedeniyle oluşan değer artışı kazançlarından ibaret olması şarttır. Bu mükelleflerin, Türkiye'de menkul kıymet alım satımıyla devamlı olarak uğraşmaları halinde, kur farkından doğan kazançlarda ticari kazancın hesabında dikkate alınır.

Kur farkından doğan kazançların hesabında, menkul kıymet veya iştirak hisselerinin iktisabına tahsis edilen yabancı sermayenin, bu kıymet veya hisselerin iktisap tarihindeki T.C. Merkez Bankası döviz alış kuruna göre hesaplanan Türk Lirası karşılığı ile bu kıymet veya hisselerin elden çıkarılması tarihindeki aynı miktar yabancı sermayenin T.C. Merkez Bankası döviz alış kuruna göre hesaplanan Türk Lirası karşılığı arasındaki fark esas alınır.

8.1.7. Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasında Değer Artışı Kazancı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 4783 sayılı Kanunla değişik mükerrer 80'inci maddesinin 6 numaralı bendinde, bir ivaz karşılığı iktisap edilen ve aynı kanunun 70'inci maddesinin birinci fıkrasının 1, 2, 4 ve 7 numaralı bentlerinde yer alan mal ve hakların (gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin zirai istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artışı kazancı olacağı belirtilmiştir. Buna göre;

- Arazi, bina, maden suları, memba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatının,
- Voli mahalleri ve dalyanların,
- Gayrimenkul olarak tescil edilen hakların ve
- Gemi ve gemi payları ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtalarının,

beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancı olarak vergilendirilecektir.

Bu hükümler karşısında ivazsız olarak iktisap edilen gayrimenkullerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar ile gayrimenkullerin iktisap tarihinden başlayarak beş yıldan fazla bir süre elde tutulduktan sonra elden çıkarılmasından doğan kazançlar vergilendirilmeyecektir.

Bu kapsamda kendisine veraset yoluyla (ivazsız olarak) intikal eden arsanın mirasçılar tarafından satışından elde edilen kazançlar vergilendirilmeyecektir. Ancak aynı arsanın kat karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında bir müteahhide verilmesi sonucunda elde edilen binaların bina olarak tescilinden itibaren 5 yıl için de satışından doğan kazançların Maliye Bakanlığı'nca verilen görüşler çerçevesinde süreklilik arz etmediği takdirde değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Çünkü artık bu durumda arsa ivazsız olarak iktisap edilmiş olmakla birlikte, binalar müteahhitten arsa karşılığı elde edilmiştir.

Kanun hükmünde 01.01.2007 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 5615 sayılı kanun ile yapılan değişiklik ile iktisap tarihi ile elden çıkarma arasında geçen süre 5 yıl olarak belirlenmiştir. Bu durumda Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 72. Maddesinde de yer alan özel düzenleme çerçevesinde 01.01.2007 tarihinden önce iktisap edilmiş olan gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesinde dört yıllık süre esas alınacaktır. Diğer taraftan 01.01.2007 tarihinden itibaren iktisap edilen gayrimenkullerin elden çıkarılması sonucu doğacak kazancın vergilendirilmesinde ise beş yıllık süre söz konusu olacaktır.

Gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan kazancın tespitinde de maliyet bedeli endekslemesi yapılabilecek ve söz konusu madde de yer alan 2015 yılı için 10.600 TL'lik istisnadan yararlanılabilecektir.

Gayrimenkullerin elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan gayrimenkullerin, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Türkiye İstatistik Kurumu'nca belirlenen

toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilecektir. 2006 yılının Ocak ayından itibaren toptan eşya fiyat endeksi yerine, üretici fiyat endeksi yayımlanmaktadır. Bu nedenle 01.01.2006 tarihinden sonra yapılan endekslemelerde toptan eşya fiyat endeksi yerine, üretici fiyat endeksi dikkate alınacaktır.

Ancak, bu endekslemenin yapılabilmesi için söz konusu artış oranının %10 veya üzerinde gerçekleşmesi gerekmektedir.

Örneğin; Osman Bey 24.08.2012'de 200.000 TL' ye satın almış olduğu bir arsayı 18.11.2015'de 500.000 TL' ye satmıştır.

Gayrimenkulün iktisap tarihinden önceki ay olan Temmuz 2012'de kümülatif ÜFE 201,20 iken, elden çıkarıldığı aydan önceki ay olan Ekim 2015'de ÜFE 253,74'dür. Bu durumda endeksleme oranının ilgili dönemde %10' un üzerinde artmış olduğu görülmektedir. ((253,74-201,20) / 201,20= % 26,11)

Dolayısıyla elden çıkarılan gayrimenkulün endekslenmiş maliyet bedeli;

200.000 + (200.000 TL * % 26,11) = 252.220 TL olarak dikkate alınacaktır.

Buna göre Osman Bey, satmış olduğu apartman dairesinden dolayı (500.000 – 252.220 =) 247.780 TL tutarında istisna öncesi değer artış kazancı elde etmiş olacaktır.

Söz konusu kazanca 10.600 TL tutarında istisna uygulanarak bulunacak 237.180 TL'ye Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesindeki vergi nispetleri uygulanarak mükellefin 2015 yılı için ödeyeceği gelir vergisi hesaplanacaktır.

Hesaplanan Gelir Vergisi ..... 75.103,00 TL

Bulunan 75.103,00 TL tutarındaki vergi 2016 yılının Mart ayının yirmibeşinci günü akşamına kadar yıllık beyanname ile beyan edilip, Mart ve Temmuz 2016 aylarında 2 eşit taksitle ödenecektir.

Diğer taraftan, gayrimenkulün satış bedelinin tapuda düşük gösterilerek değer artış kazancının eksik beyan edilmesi ve durumun idarece tespit edilmesi halinde; eksik beyan edilen vergi ve vergi ziyaı cezasının idare tarafından tarh edilerek gecikme faizi ile tahsil edileceği unutulmamalıdır.

8.1.8. Diğer Mal ve Hakların Elden Çıkarılmasında Değer Artışı Kazancı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 4783 sayılı Kanunla değişik mükerrer 80'inci maddesinin;

- 2 numaralı bendinde; aynı kanunun 70'inci maddesinin 5 numaralı bendinde yazılı hakların (Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı, alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar dahil, ihtira beratları hariç),
- 3 numaralı bendinde; telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından,
- 5 numaralı bendinde ise faaliyeti kısmen veya tamamen durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen,

elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artışı kazancı olarak vergilendirileceği belirtilmiştir.

Bu tür mal veya hakların elden çıkarılması sonucu oluşacak kazancın tespitinde de maliyet bedeli endekslenebilecektir. Bununla beraber; satış sonucu zarar doğması halinde bu zarar menkul ya da gayrimenkul satış karından mahsup edilemeyecektir. Diğer taraftan satış kazancının 2015 yılı için 10.600.-TL'nı aşan kısmı vergiye tabi tutulacaktır.

8.1.9. Değer Artış Kazançlarında 10.600 TL'lik İstisnanın Uygulanması

Gelir Vergisi Kanunu'nun 4783 sayılı Kanunla değişik mükerrer 80'inci maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan 10.600 TL'lik istisnadan işlem bazında her bir değer artış kazancı için değil bir takvim yılı içinde elde edilen değer artış kazançlarının toplamı üzerinden yararlanılabilecektir.

8.1.10. Vergilendirilmeyecek Değer Artışı Kazançları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 4783 sayılı Kanunla değişik 81'inci maddesinde belirtildiği üzere aşağıda yazılı hallerde değer artışı kazancı hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir.

1. Ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanuni mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerleri ile (bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devir alınması,

2. Kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolunması, devralan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahip veya sahiplerinin şirketten, devir bilançosuna göre hesaplanan özsermayesi tutarında ortaklık payı alması (Bu ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır),

3. Kollektif ve adi komandit şirketlerin bu fıkranın 2 numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde nevi değiştirerek sermaye şirketi haline dönüşmesi (Kollektif ve adi komandit şirketlerin şekil değiştirerek anonim şirket haline dönüşmesi durumunda şekil değiştiren kollektif ve adi komandit şirketlerin ortaklarının anonim şirketteki ortaklık paylarını gösteren hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.)

8.2. ARIZİ KAZANÇLAR

Vergiye tabi olan arızi kazançların neler olduğu ve vergilendirilmesine ilişkin esaslar daha öncede belirttiğimiz üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun 4783 sayılı Kanunla değişik 82'inci maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddede düzenlenen arızi kazançlardan bir takvim yılında 82'inci maddenin 1, 2, 3 ve 4 numaralı bentlerinde belirtilen ve toplam tutarı 2015 yılı için 23.000 TL'sını aşmayan arızi kazançlar gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu madde çerçevesinde arızi kazançları 23.000 TL'lik istisnadan yararlanabilenler ve yararlanamayanlar olarak iki başlık altında toplayabiliriz.

8.2.1. Yıllık Maktu İstisnadan Yararlanabilen Arızi Kazançlar

Gelir Vergisi Kanunun 82'inci maddesinde vergiye tabi arızi kazançlar tek tek sayılmıştır. Aynı maddenin ikinci fıkrası hükmünde yer verilen bu kazançlardan 23.000 TL'lik istisnadan yararlanabilenleri aşağıda yer almaktadır.

- Arızi olarak ticari muamelelerin icrasından veya bu nitelikte muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar,
- Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetiyle serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi, karşılığında elde edilen hasılat,
- Gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ile peştamallıklar (kiracıya ait tesisat ve malların tahliye ve devri sırasında kiralayana veya yeni kiracıya devrinden doğan kazançlar dahil),
- Arızi olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hasılat,

gelir vergisinden istisnadır.

Ayrıca yukarıda bahsedilen arızi kazançlarda ki hasılat deyimi, alınan para ve ayınlarla diğer suretlerle elde edilen ve para ile temsil edilen menfaatleri ifade etmektedir.

Arızi kazanç; arızi ticari muamelede satış bedelinden maliyet bedeli ve satış dolayısıyla yapılan giderler indirilerek, diğerlerinde ise hasılattan tevsik edilmek kaydıyla yapılan giderler indirilerek tespit edilir. Elde edilen ve yukarıda sayılan arızi kazançlar toplamının 23.000 TL'lik istisna haddinin altında kalması halinde hiç bir şekilde yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecek olup, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilse dahi söz konusu arızi kazançlar beyannameye dahil edilmeyecektir. Arızi kazancın istisna haddinin üzerinde olması halinde ise, istisna tutarı elde edilen kazançtan düşüldükten sonra kalan tutar mutlak suretle beyan edilecektir.

8.2.2. Tamamı Vergiye Tabi Olan Arızi Kazançlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 82'inci maddesinde yer alan arızi kazançların bir kısmı, yukarıda bahsedilen 23.000.-TL'lik istisna uygulamasının dışında kalmaktadır. İstisnaya tabi olmayan arızi kazançların mutlak suretle yıllık gelir vergisi beyannamesinde diğer kazanç ve irat olarak beyan edilmesi gerekmektedir. İstisna uygulanmayan arızi kazançları ise aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz.

- Henüz başlanmamış olan ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girişilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar,
- İhale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar,
- Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleri ile ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar (zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil),
- Dar mükellefiyete tabi olanların 45'inci maddede yazılı işleri arızi olarak yapmalarında elde ettikleri kazançlar.

Yukarıda sıralanan arızi kazançlar herhangi bir istisnaya tabi olmayıp herhangi bir şekilde elde edilmesi halinde, diğer kazanç ve irat olarak yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi zorunludur. Burada tutarın bir önemi olmayıp, önemli olan bir kazancın elde edilmesidir.

Dar mükelleflerin diğer kazanç ve irat elde etmeleri halinde ise (Gelir Vergisi Kanunu'nun 45'inci maddesinde yazılı ulaştırma işlerini arızi olarak yapmalarından elde ettikleri kazançlar da dahil) durum biraz farklıdır. Eğer dar mükelleflerin kazançları sadece diğer kazanç ve iratlardan ibaret ise söz konusu mükelleflerin yıllık beyanname verme zorunluluğu bulunmamaktadır. Elde edilen diğer kazanç ve iratlar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 101'inci maddesi gereğince Münferit Beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

8.3. DİĞER KAZANÇ VE İRATLARLA İLGİLİ ÖRNEK ÖZELGELER

8.3.1. Trampa Yoluyla Satılan Gayrimenkulün Vergilendirilip Vergilendirilmeyeceği:[147]

Satın alınan gayrimenkulün daire numaralarının tapuda yanlış yazılması neticesinde trampa yoluyla tapuda düzeltilmesi satış olarak değerlendirilecek olup söz konusu gayrimenkulün iktisap tarihi ile trampa edildiği tarih arasındaki süre beş yılı geçtiğinde değer artışı kazancı söz konusu olmayacaktır.

147 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK mük.80-1351 sayılı özelgesi.

Diğer taraftan, trampa yoluyla tapuda yapılan değişiklik yeni bir iktisap olarak dikkate alınacak olup, gayrimenkulün söz konusu değişiklik tarihinden itibaren beş yıl içinde elden çıkarılması halinde ortaya çıkacak kazancın, Gelir Vergisi Kanununun değer artışı kazancına ilişkin hükümleri çerçevesinde vergilendirileceği tabiidir.

8.3.2. Veraseten İntikal Eden Arsanın Kat Karşılığı Müteahhide Verilmesi Ve Karşılığında Alınan Dairelerin Satışı Halinde Vergilendirmenin Nasıl Olacağı:[148]

Kat karşılığı inşaat yapımı sözleşmesi neticesinde iktisap edilen birden çok daireden oluşan taşınmazların iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde aynı kişiye bir seferde satılması halinde söz konusu gayrimenkullerin elden çıkarılması neticesinde elde edilecek kazanç değer artışı kazancı olarak vergilendirilecektir.

Diğer taraftan, bahse konu dairelerin aynı kişiye farklı tarihlerde veya farklı kişilere aynı tarihte satılması veya birbirini izleyen yıllarda satılması durumunda, yapılan satışlar devamlı olarak gayrimenkul alım-satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil edeceğinden elde edilecek gelirin ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekeceği de tabiidir.

8.3.3. Gayrimenkulün Satışından Elde Edilen Gelirin İstisna Sınırı Altında Kalması Halinde Bu Gelirin Beyan Edilmesi:[149]

İktisap olunan bir gayrimenkulün gayrimenkulün 5 yıldan az bir süre içinde satılması dolayısıyla elde edilen kazanç değer artışı kazancı olmakla birlikte, alış ve satış tutarları arasındaki farkın istisna sınırını aşmaması halinde söz konusu kazancın yıllık beyanname ile beyan edilmesine gerek bulunmamaktadır.

8.3.4. Arsa Üzerine Yapılan Dairelerin İktisap Tarihinden Başlayarak, Dört Yıl İçinde Topluca Tek Satış İşlemi İle Satılması Halinde Bu Satıştan Elde Edilen Kazanç Değer Artışı Kazancı Kapsamında Olması:[150]

Kat karşılığı inşaat yapımı sözleşmesi neticesinde iktisap edilen dairelerin tapuya tescil edildiği tarihin iktisap tarihi olarak kabul edilmesi gerekmekte olup, anılan gayrimenkulün fiili kullanım hakkının, tapuya tescil tarihinden önceki bir tarihte kazanıldığı durumda ise, iktisap tarihi olarak bu tarihin esas alınacağı tabiidir. Dolayısıyla, anılan gayrimenkullerin iktisap tarihinden başlayarak, beş yıl içinde topluca tek satış işlemi ile satılması halinde bu satıştan elde edilen kazanç değer artışı kazancı olacak iktisap tarihinden itibaren 193 sayılı Kanunun mükerrer 80 inci maddesinde belirtilen süreler geçtikten sonra elden çıkarılması halinde ise değer artışı kazancı doğmayacaktır.

Diğer taraftan, söz konusu gayrimenkullerin satışının ticari bir organizasyon içerisinde yürütülmesi veya bu tür organizasyon içinde yürütülmemekle beraber kazanç aynı kişiye farklı tarihlerde ve farklı kişilere aynı tarihte satılması veya birbirini izleyen yıllarda satılması durumunda ise yapılan satışlar devamlı olarak gayrimenkul alım-satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil edeceğinden, elde edilen kazancın Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesi çerçevesinde ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

8.3.5. İmar Uygulaması Nedeniyle Arsaya Dönüşen Gayrimenkullerin Satışından Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi:[151]

"İmar değişikliği sonucunda 6 yıldır sahibi olduğunuz arazinin parsellenmesi sonu-

148 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10.09.2013 tarih ve 62030549-120[Mük.80-2012/545]-1469 sayılı özelgesi.

149 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.03.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-MÜK.80-3-204 sayılı özelgesi.

150 Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.07.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.26.15.01-GVK 40-2/4-32 sayılı özelgesi.

151 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.12.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-37-8-744 sayılı özelgesi.

cunda oluşan 5 adet arsanın veya bu arsalara karşılık kat karşılığı inşaat sözleşmesine göre sahip olacağınız dairelerin;

-İktisap tarihinden başlayarak beş yıllık süre içerisinde, topluca tek satış işlemi ile satılmasından elde edilen kazanç 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 80 inci maddesi hükmü gereğince, "değer artışı kazancı" olarak,

-İktisap tarihinden sonra, aynı kişiye farklı tarihlerde ve farklı kişilere aynı tarihte satılması veya birbirini izleyen yıllarda satılması durumunda ise yapılan satışlar devamlı olarak gayrimenkul alım-satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil edeceğinden, elde edilecek kazanç, Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesi çerçevesinde "ticari kazanç" olarak,

vergilendirilecektir."

8.3.6. Gayrimenkul Satış Vaadi ve Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi:[152]

Veraset dolayısıyla birden fazla mirasçıya ortak olarak kalan gayrimenkullerden;

- Kat karşılığı müteahhide verilen arsaların; üzerine bina yapılması ve bunun neticesinde elde edilen dairelerin ortaklar adına tapuya tescili gayrimenkulün vasfını değiştireceğinden, tapu tescil işleminin yeni bir iktisap olarak değerlendirilmesi dolayısıyla, ortaklar adına tapuya tescil ettirilen söz konusu dairelerden bir kısmının iktisap tarihinden başlayarak (beş yıllık süre içerisinde) satılmış olması halinde, bu satıştan ortakların hissene düşen kazancın, ilgili yıl için belirlenen istisna tutarını (2015 takvim yılı için 10.600 TL) aşması halinde, aşan kısmın değer artışı kazancı olarak beyan edilmesi,

- İvazsız olarak (veraset yoluyla) iktisap edilen dairelerin; herhangi bir tarihte satışı dolayısıyla hissenize düşen kazanç, söz konusu malların satışından elde edilen kazançların değer artış kazancı kapsamına girmemesi nedeniyle, vergiye tabi tutulmaması,

gerekmektedir.»

8.3.7. Limited Şirketten Anonim Şirkete Dönüşen Şirkette Nevi Değişikliği Nedeniyle Ortaklara Verilen Hisse Senetlerinin İlk İktisap Tarihi:[153]

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu açısından şirketlerde nev'i değişikliği devir hükmünde olup, limited şirketin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19 ve 20'nci maddeleri kapsamında anonim şirkete dönüşmesi halinde, devir nedeniyle münfesih olan limited şirket ortaklarına verilen hisse senetlerinin ilk iktisap tarihi olarak nev'i değiştiren limited şirketin sermayesine iştirak edilen tarihin dikkate alınması gerekmektedir.

Öte yandan, anonim şirkete dönüşmesini takiben yapılacak olan satış işleminin hisse senedi bastırılmamış veya hisse senedi yerine geçen geçici ilmühaberle temsil edilmeyen anonim şirkete ait ortaklık hissesinin satılması şeklinde gerçekleşmesi halinde, satıştan doğan kazanç Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80/4 maddesi kapsamında herhangi bir süre ile sınırlı olmaksızın, değer artışı kazancı olarak gelir vergisine tabi tutulacaktır.

8.3.8. Hisse Senedi Alım Satımının Vergilendirilmesi:[154]

1/1/2006 tarihinden sonra iktisap edilmiş, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında

152 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.03.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-MÜK-80-5-231 sayılı özelgesi.

153 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.03.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-Mük.80-16-140 sayılı özelgesi.

154 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.05.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-GEÇ-67-2-335 sayılı özelgesi.

işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan gelirler üzerinden Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesine göre vergi tevkifatı yapılması söz konusu olmayıp, bu gelirler için yıllık gelir vergisi beyannamesi de verilmeyecektir.

Söz konusu hisse senetlerinin bir yıldan kısa süre içinde elden çıkarılması durumunda ise, elde edilen gelir üzerinden vergi tevkifatı yapılması gerekmekte olup, % 15'lik tevkifat oranı tam mükellefler için, 22/7/2006 tarihli ve 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile % 10'a, 27/10/2008 tarihli ve 2008/14272 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile de % 0'a indirilmiştir. Ayrıca, bu gelirler için Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesinin (7) numaralı fıkrası gereğince yıllık beyanname de verilmeyecektir.

Dolayısıyla, 2009 yılında İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisse senetlerinizin banka aracılığı ile alım-satımından elde edilen gelirin beyan edilmesine gerek bulunmamakta olup, söz konusu geliriniz diğer gelirleriniz nedeniyle vereceğiniz yıllık gelir vergisi beyannamesine de dâhil edilmeyecektir.

8.3.9. Alındıktan Bir Yıl Sonra Tadilattan Geçirilerek Satılan Daire için Yapılan Tadilat Giderlerinin Maliyet Unsuru Olup Olmayacağı:[155]

Satın alındıktan bir yıl sonra tekrar satılan gayrimenkulün satışı dolayısıyla elde edilen kazanç değer artış kazancıdır. Değer artışı kazancının hesaplanmasında, gayrimenkulün iktisadi değerini artıracak surette yapılan tevsii, tadil veya genişletme giderlerinin maliyeti artırıcı nitelik taşıdığı kabul edilmektedir. Bu nitelikte olmayan normal bakım ve tamir giderlerinin ise dairenin maliyet bedeline eklenmesi mümkün bulunmamaktadır.

Bu itibarla, söz konusu dairenin elden çıkarılması karşılığında alınan tutar ile mutfak, banyo, boya, zemin ve benzer işler dolayısıyla yapmış olduğunuz harcamalar dairenizin iktisap bedeline eklenmeden, elden çıkarılan ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsü'nce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki (Endeksleme yapılabilmesi için ÜFE artış oranının %10 veya üzerinde olması gerekmektedir.) artış oranı uygulanmak üzere bulunacak tutar arasındaki olumlu farkın, 2015 yılı için 10.600 TL yi aşması halinde aşan kısmın vergiye tabi olması ve yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

8.3.10. Kollektif Şirketin Anonim Şirkete Dönüşmesi Halinde Ortaklara Verilecek A.Ş. Hisselerinin İktisap Tarihinin Ne Olacağı:[156]

Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinin birinci fıkrasının;

- (2) numaralı bendinde, kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolunması, devir alan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahip veya sahiplerinin şirketten, devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında ortaklık payı alması (Bu ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.) halinde değer artış kazancı hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği,

- (3) numaralı bendinde ise kollektif ve adi komandit şirketlerin bu maddenin (2) numaralı bendinde yazılı şartlar dâhilinde nev'i değiştirerek sermaye şirketi haline dönüşmesi (Kollektif ve adi komandit şirketlerin şekil değiştirerek anonim şirket haline dönüşmesi halinde şekil değiştiren kollektif ve adi komandit şirketlerin ortaklarının anonim şirketteki ortaklık paylarını gösteren hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.)

155 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK mük.80-684 sayılı özelgesi.

156 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29.09.2014 tarih ve 62030549-120[81-2013/267]-2301 sayılı özelgesi.

halinde değer artış kazancı hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği, hükmü yer almaktadır.

Bu durumda, Gelir Vergisi Kanunun 81 inci maddesinin (3) numaralı bendinde belirtilen şartlar dahilinde, kollektif şirketin bir sermaye şirketine dönüşmesi halinde nevi değişikliği nedeniyle değer artışı kazancı hesaplanmayacak ve vergileme yapılmayacaktır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi kapsamında, kollektif şirket statüsünde olan şirketinizin nev'i değişikliği yapılarak anonim şirkete dönüştürülmesi halinde, ortakların anonim şirketten devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermaye tutarında alacakları ortaklık paylarını temsil eden hisse senetlerinin ilk iktisap tarihi olarak nevi değişikliğine ilişkin kararın ticaret sicilinde tescil edildiği tarihin dikkate alınması gerekmektedir.

8.3.11. Zarar Ziyan Bedeli Olarak Alınan Tazminat Bedelinin Beyan Edilip Edilmeyeceği:[157]

Bilindiği üzere, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 1 inci maddesinde, gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tâbi olduğu ve gelirin bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olduğu hükme bağlanmış olup aynı Kanunun "Gelirin Unsurları" başlıklı 2 nci maddesinde ise gelire giren kazanç ve iratlar yedi bent halinde sıralanmıştır.

Buna göre, maden ararken meydana gelen kayma sonucu ticari işletmeye dahil olmayıp şahsa ait arazide oluşan zarar ziyan için, bilirkişi tarafından yapılan inceleme ve tarafların anlaşması neticesinde belirlenen ve zarar veren şirket tarafından zarar-ziyan bedeli olarak ödenen tazminatın Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen yedi gelir unsurunun konusuna girmediğinden beyan edilmesi gerekmemektedir.

8.3.12. Sahip Olunan Arsanın, Hazineye Ait Olan Bir Arsa İle Takas Edilmesinin Değer Artış Kazancı Karşısındaki Durumu:[158]

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Değer Artış Kazançları" başlıklı Mükerrer 80 inci maddesinde; "Aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazançlarıdır.

....

6. İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin zirai istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.)

Bu maddede geçen "elden çıkarma" deyimi, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temliki, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder.

Bir takvim yılında elde edilen değer artış kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 2015 yılı için 10.600 TL'si gelir vergisinden müstesnadır." hükmü yer almaktadır.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere gayrimenkullerin takas edilmesi, satış hükmündedir.

---

157 Ordu Defterdarlığı'nın 10.08.2012 tarih ve B.07.4.DEF.0.52.10.00-002-20 sayılı özelgesi.

158 Bolu Defterdarlığı'nın 19.02.2013 tarih ve 68509125--GV-450/-1 sayılı özelgesi.

Öte yandan aynı Kanunun "Safi Değer Artışı" başlıklı Mükerrer 81 inci maddesinin birinci fıkrasında; "Değer artışında safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur. Hasılatın ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı Vergi Usul Kanununun değerleme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunur." hükmüne yer verilmiştir.

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre, 2 yıl önce alınan ve arsanın Milli Emlak Müdürlüğüne (Hazineye) ait olan bir arsa ile takas edilmesi halinde, bu takas işleminin elden çıkarma olarak kabul edilmesi ve Hazine'ye verilen arsanın maliyet bedeli ile karşılığında alınan arsanın rayiç bedeline göre oluşacak kazancın Gelir Vergisi Kanununun değer artış kazancına ilişkin hükümleri çerçevesinde vergilendirilmesi gerekmektedir.

8.3.13. Kollektif Şirketin nevi değişikliği yaparak Limited Şirkete dönüşmesi halinde vergilendirme:[159]

Kollektif şirket olarak faaliyet göstermekte iken limited şirkete nev'i değişikliğinin yapılacağı, bu dönüştürme ve devir işlemleri yapılırken devir kararının alındığı tarih ile nevi değişikliği neticesinde oluşacak limited şirketin hukuken tekemmül ettiği tarih arasında şirketin faaliyetini durdurmasının fiilen mümkün olmadığı belirtilerek, bu süredeki faaliyetlerin nasıl belgelendirileceği, hangi şirketin defterine kaydedileceği ve işlemlerin kollektif şirket kayıtlarına alınması durumunda mahkemece bilirkişi marifetiyle saptanan bilanço ile, limited şirketin hukuken tekemmül edeceği tarih arasında zorunlu olarak geçecek süredeki faaliyetlerin öz sermaye tutarında yapacağı değişikliğin nasıl değerlendirileceği hususunda talep edilen bir muktezaya aşağıdaki gibi görüş bildirilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinin birinci fıkrasının;

- (2) numaralı bendinde, kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolunması, devir alan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahip veya sahiplerinin şirketten, devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında ortaklık payı alması (Bu ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.) halinde değer artış kazancı hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği,

- (3) numaralı bendinde ise kollektif ve adi komandit şirketlerin bu maddenin (2) numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde nev'i değiştirerek sermaye şirketi haline dönüşmesi (Kollektif ve adi komandit şirketlerin şekil değiştirerek anonim şirket haline dönüşmesi halinde şekil değiştiren kollektif ve adi komandit şirketlerin ortaklarının anonim şirketteki ortaklık paylarını gösteren hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.) halinde değer artış kazancı hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği,

hükmü yer almaktadır.

Bu durumda, Gelir Vergisi Kanunun 81 inci maddesinin (3) numaralı bendinde belirtilen şartlar dahilinde, kollektif şirketin bir sermaye şirketine dönüşmesi halinde nevi değişikliği nedeniyle değer artışı kazancı hesaplanmayacak ve vergileme yapılmayacaktır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 161 inci maddesinde ise işi bırakma, vergiye tabi

159 Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.08.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.61.15.01-606-5-2011-95 sayılı özelgesi.

olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi şeklinde tanımlanmıştır.

Bu hükme göre, bir şahıs şirketinin aktif ve pasifiyle bir limited şirkete devredilmesi durumunda şahsi sorumluluk altında yürütülen faaliyet son bulacağından şahıs işletmesi açısından işi bırakma olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, sermaye şirketi tescil ile tüzel kişilik kazandığından sermaye şirketi tüzel kişilik kazanıncaya kadar geçecek süredeki faaliyetler şahıs işletmesinin kanuni defter ve belgeleri üzerinden yürütülecektir. Dolayısıyla, devir bilançosu tarihi ile tescil tarihi arasındaki döneme ait işlemler şahıs işletmesinin defterlerine kaydedilecektir. Tescil tarihi itibarıyla mükellefiyet tesisi yapılacaktır.

Buna göre, kollektif şirketin limited şirkete dönüşmesi durumunda, kollektif şirketin limited şirket olarak tescil edildiği tarihe kadar yapılan işlemlerin kollektif şirketin defterlerine intikal ettirilmesi, tescil tarihinden sonra yapılan işlemlerin ise limited şirketin defterlerine intikal ettirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, limited şirketin kazancı kurumlar vergisi mükellefiyetini, kollektif şirket ortaklarının kazançları ise gelir vergisi mükellefiyetini gerektirdiğinden, mükellefiyet türünde değişiklik olması nedeniyle kollektif şirket adına basılan belgelerin limited şirket bünyesinde kullanılması mümkün bulunmamaktadır.

Ayrıca, işletme bilançosunda kayıtlı aktif ve pasif kıymetlerin, limited şirketin tescil edilip hukuken tekemmül ettiği tarih itibarıyla kollektif şirketin çıkarılacak bilançosunun kayıtlı değeri üzerinden yeni oluşan limited şirkete devredilmesi gerekmektedir.

8.3.14. Bir Eğitim Projesi Kapsamında Emekli Öğretim Üyesinin Bir Defaya Mahsus Vereceği Eğitim Nedeniyle Elde Edeceğini Gelirin Arızi Kazanç Olarak Vergilendirilip Vergilendirilemeyeceği:[160]

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesinde, "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez."

65'inci maddesinde, "Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.

Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır..."

66'ncı maddesinde,"Serbest meslek faaliyetini mutat meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması bu vasfı değiştirmez..."

hükümleri yer almıştır.

Aynı Kanunun 82'nci maddesinin birinci fıkrasının 4 numaralı bendinde, serbest meslek faaliyetlerinin arızî olarak yapılmasından doğan kazançlar arızı kazançlar arasında sayılmış olup, aynı maddenin ikinci fıkrası uyarınca arızî olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazancın, bir takvim yılında toplamının (2015 yılı için) 23.000 TL tutarındaki kısmı gelir vergisinden istisna edilmiştir.

160 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.12.2013 tarih ve 84098128-120.07.02[82-2013-1]-703 sayılı özelgesi.

Buna göre, serbest meslek kazancının "arızi" sayılması için serbest meslek faaliyetine konu işin devamlılık arz edecek şekilde yapılmaması ve bu işin mutad meslek haline getirilmemesi gerekmektedir.

Söz konusu faaliyetin, bir hizmet sözleşmesi çerçevesinde işverene bağlılık arz edecek şekilde icra edilmesi durumunda elde edilecek gelir ücret geliri olacağından, Gelir Vergisi Kanununun 61, 94, 98 ve 103'üncü maddeleri uyarınca tevkifat yapılmak suretiyle, şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması halinde ise, bu faaliyetten elde edilecek kazancın serbest meslek kazancı olarak değerlendirilerek, serbest meslek kazancının tespitine ilişkin hükümlere göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

Bu nedenle, devamlılık arz etmeyecek ve işçi işveren statüsünde bağlılık doğurmayacak şekilde KOSGEB destekli bir eğitim projesi kapsamında... Ticaret ve Sanayi Odası üyelerine yurt dışına açılmaları konusunda eğitim verilmesi nedeniyle elde edilecek gelir arızi serbest meslek kazancı niteliğinde olacağından, tarafınıza yapılacak ödemeler üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94/2-b maddesi uyarınca tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilmesi gerekmekte olup, söz konusu kazancın 82'nci maddede belirtilen sınırı aşması halinde yıllık beyanname ile beyan edileceği tabiidir.

8.3.15. Eğitim ve Danışmanlık Faaliyeti Yapan Şirketin Üniversite Hocaları ve Mükellef Olmayan Kişilerden, Eğitmen veya Danışman Olarak Hizmet Alması Halinde Bu Kişilere Yapılacak Ödemelerin Vergilendirilmesi[161]

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde, "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez." denilmiştir.

Aynı Kanunun 65 inci maddesinde "Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.

Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır." hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun 66 ncı maddesinde ise, "Serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması bu vasfı değiştirmez..." hükmü yer almaktadır.

Serbest meslek faaliyetinde ana unsur, faaliyetin sermayeden ziyade şahsi çalışmaya, bilimsel veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanmasıdır. Bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olabilmesi için geliri doğuran emeğin ilmi ya da mesleki bilgi veya ihtisasa dayalı olması gerekmektedir.

Diğer taraftan, gerek ücret gerekse serbest meslek kazancı emeğe dayanan gelir unsurlarıdır. Serbest meslek kazançlarında emek, bir işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.

Serbest meslek erbapları, faaliyetlerini yaparken müşterilerine veya iş yaptığı kim-

161 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.08.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-2656 sayılı özelgesi.

selere bağlı olmaz, iş sahiplerinden emir ve talimat almazlar. Ücret uygulamasında ise, belli bir işyerine bağlı ve bir işverene tabi olarak, işverenin emir ve talimatları doğrultusunda çalışma söz konusudur.

Bu hükümlere göre, Eğitim Şirketi ile eğitmen ya da danışmanlar arasında sözleşme kapsamında yapılan ve bu kapsamda ödenen danışmanlık ücretlerinin ücret olarak değerlendirilip bu ücretlerin Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

Başka bir ifadeyle, eğitmen ya da danışmanların şirketinizin emir ve talimatı altında çalışması halinde yapılan ödemelerin ücret olarak vergilendirilmesi, ancak, eğitmen ya da danışmanlar ile şirketiniz arasında herhangi bir hizmet sözleşmesi bulunmaması ve bir organizasyon kurmayıp kendi sorumluluğu altında söz konusu faaliyetlerin ilmi, mesleki bilgi ve ihtisasına dayanarak birden fazla gerçekleştirilmesi halinde, serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilerek vergilendirileceği tabiidir.

8.3.16. Adi ortaklığın sermaye şirketine dönüşmesi ve hisse senetlerinin devri halinde değer artışı kazancı hesaplanıp hesaplanmayacağı:[162]

Borçlar Kanununda düzenlenmiş olan adi ortaklıkların devri ve nev'i değiştirmeleri ile ilgili olarak gerek 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda gerekse 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.

Ayrıca, söz konusu adi ortaklıklarda gerçek kişiye ait hissenin ferdi işletme sayılmak suretiyle, aktif ve pasifiyle bütün halinde bir sermaye şirketine devrolunması durumunda, mevcut adi ortaklık sona ermiş olacağından, söz konusu adi ortaklığın devir işleminin gelir veya kurumlar vergisi hükümlerine göre vergi ertelemesi müessesesinden yararlanmak suretiyle yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Bu durumda, devir nedeniyle ortakların edineceği hisse senetlerinin ilk iktisap tarihi olarak anonim şirket hisselerinin edinim tarihinin dikkate alınması gerekmektedir. Dolayısıyla, söz konusu hisse senetlerinin bu tarihten itibaren iki yıl içerisinde elden çıkarılmasından elde edilecek kazançların değer artışı kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmekte olup, iki yıldan fazla süreyle elde tutulduktan sonra elden çıkarılan hisse senetleri ile ilgili olarak ise değer artışı kazancı doğması söz konusu değildir.

8.3.17. Tapu Harcı, Kredi Faizi, Dask, Deprem Sigortası, Emlak Komisyonu, Kombi, Bina İzolasyon Harcamalarının Değer Artış Kazancının Tespitinde Gider/ Maliyet Unsuru Olarak Belirlenmesi[163]

Değer artışı kazancının hesaplanmasında; gayrimenkulün iktisap edilmesi veya iktisadi değerini artıracak surette tevsii, tadili veya bunlara ilaveler yapılması için ihtiyar olunan giderlerin maliyeti artırıcı nitelik taşıdığı kabul edilmektedir.

Dolayısıyla, gayrimenkullerin alışı sırasında ödenen tapu harcına ilişkin tutarların, bina izolasyon bedelinin ve kombi konulmasına ilişkin harcamaların iktisap bedelinin tespitinde maliyete dahil edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, DASK ve deprem sigortası prim tutarları ile alım-satıma ilişkin olarak emlak komisyoncusuna ödenen bedellerin iktisap bedelinin tespitinde maliyete dâhil edilmesi mümkün bulunmamakta olup, bu tutarların safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Bununla birlikte, satışa konu olacak gayrimenkulün iktisabında kullanıldığının tevsi-

162 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29.08.2014 tarih ve 62030549-120[81-2014/132]-2123 sayılı özelgesi.

163 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.04.2014 tarih ve 62030549-120[MÜK.80-2013/502]-866 sayılı özelgesi

ki şartıyla, kullanılan konut kredi faizlerine ilişkin ödemelerin, başkaca bir gelirden dolayı indirim konusu yapılmamış olması kaydıyla herhangi bir endeksleme yapılmaksızın konutun maliyet bedeline eklenebileceği tabiidir.

8.3.18. Belediye Tarafından İktisap Tarihinden İtibaren 5 Yıl İçinde Parsellenen Arsanın Ortağı Olduğu Şirkete Ayni Sermaye Olarak Konması[164]

Belediye tarafından imar işlemine tabi tutulmak suretiyle iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenmiş ve arsa vasfını kazanmış olan gayrimenkulün bir ticaret şirketine ayni sermaye olarak konması işlemi; "satılma" olarak değerlendirilemeyeceğinden Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi uyarınca ticari kazaç da söz konusu olmayacaktır.

Ancak, bu işlem, mezkûr Kanunun mükerrrer 80 inci maddesi çerçevesinde "elden çıkarma" kapsamında olması nedeniyle arazinin parsellenerek arsa vasfını kazandığı tarihten itibaren 5 yıl (cins tashihinin 01.01.2007 tarihinden önce yapılması halinde 4 yıl) içerisinde bir ticaret şirketine ayni sermaye olarak konulması halinde bu işlemden doğan kazancın değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

8.3.19. Satın Alınan Tarihten Sonra Tapusu Yenilenen Dairenin Satılması Durumunda Değer Artış Kazancı Hesaplanıp Hesaplanmayacağı[165]

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Değer artış kazançları" başlıklı mükerrer 80'inci maddesinde, "Aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançlarıdır.

…

6. İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70'inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.).

Bu maddede geçen «elden çıkarma» deyimi, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temliki, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder.

Bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 6.000 (287 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 1.1.2015 tarihinden itibaren 10.600 TL.)Yeni Türk Lirası gelir vergisinden müstesnadır.

…"

hükmü yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, 17.03.2009 tarihinde satın alınan dairenin sığınaktaki düzenleme nedeniyle, 20.08.2014 tarihinde tapusunun yenilenmesi yeni bir iktisap olarak değerlendirilemeyeceğinden ve 17.03.2009 tarihinde satın alınan daire iktisap tarihinden itibaren 5 yıllık süre geçtikten sonra satıldığından söz konusu dairenin elden çıkarılması nedeniyle elde edilecek kazancın değer artış kazancı kapsamında vergilendirilmemesi gerekmektedir.

164 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.02.2014 tarih ve 38418978-120[37-12/27]-104 sayılı özelgesi

165 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.11.2015 tarih ve 62030549-120[MÜK. 80-2015/460]-92663sayılı özelgesi

8.3.20. Bağış Yoluyla İvazsız İktisap Edilen Kooperatif Hissesinin Satışı[166]

Babasının sahip olduğu kooperatif ortaklık hissesini ivazsız olarak oğluna devretmesi ve söz konusu hissenin satılması halinde elde edilecek gelirin vergilendirilmesi hususundaki açıklamalar aşağıdaki gibidir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80 inci maddesinin birinci fıkrasında,

"Aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancıdır.

...

4. Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

...

Bu maddede geçen 'elden çıkarma' deyiminin, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temliki, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder.

Bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 6.000 (287 Seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 1.1.2015 tarihinden itibaren 10.600 TL.) Yeni Türk Lirası gelir vergisinden müstesnadır.

..." hükümlerine yer verilmiştir.

Aynı kanunun "Safi değer artışı" başlıklı mükerrer 81 inci maddesinde (01.01.2003 tarihinden geçerli olmak üzere) "Değer artışında safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur. Hasılatın ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı Vergi Usul Kanununun değerleme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunur.

Maliyet bedelinin mükelleflerce tespit edilememesi halinde maliyet bedeli yerine; Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, takdir komisyonlarınca tespit edilecek bedel, kazancı bilanço veya işletme hesabı esasına göre tespit edilen işletmelerde ise son bilançoda veya envanter kayıtlarında gösterilen değer esas alınır.

...

Mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilir. Şu kadar ki, bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının %10 veya üzerinde olması şarttır." hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan, 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde; Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset yoluyla veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikalinin veraset ve intikal vergisine tabi olduğu, aynı Kanunun 2 nci maddesinin (d) fıkrasında da ivazsız intikal tabirinin hibe yoluyla veya herhangi bir tarzda olan ivazsız iktisapları ifade edeceği hükme bağlanmıştır.

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, babasnın sahip olduğu kooperatif ortaklık hissesini ivazsız olarak oğluna devretmesi ve söz konusu hissenin satılması halinde Gelir Vergisi Kanununun mük. 80 inci maddesinin (4) numaralı bendi kapsa-

166 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.12.2014 tarih ve 38418978-120[Mük.80-13/20]-1308 sayılı özelgesi

mında değerlendirilip satıştan elde edilen kazancın ilgili yıl için belirlenen istisna haddini aşması halinde beyan edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan satışın gerçekleştirdiği yılda söz konusu kapsamda başkaca satışların da bulunması halinde, faaliyette devamlılık ve muamelede çokluk kapsamında satışların ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilebileceği tabiidir.

8.3.21. Marka Satışından Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi[167]

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinin birinci fıkrasının 5 numaralı bendinde yazılı haklar arasında sayılan markanın satışından elde edilen kazancın değer artış kazancı kapsamında değerlendirilmesi ve elde edilen kazancın 2015 takvim yılı için 10.600 TL'yi aşması halinde yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edilmesi gerekmektedir.

Ancak söz konusu markanın ticari bir işletmenin aktifine kayıtlı olması halinde satıştan elde edilecek kazancın ticari kazanç hükümleri çerçevesinde vergilendirileceği tabiidir.

8.3.22. Malik Olunulan Gayrimenkullerin Şirket Sermayesine İlave Edilmek Üzere Ayni Sermaye Olarak Konulması Durumunda Vergisel Yükümlülükler.[168]

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'nci maddesinin birinci fıkrasında, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu hükmüne yer verilmiş olup ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde, gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettikleri kazancın ticari kazanç olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu itibarla, gayrimenkul alım satımı ticari bir organizasyon içinde yapıldığında alım satımın ticari faaliyetin bir unsuru sayılması, ancak ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça belli olmadığı hallerde ise faaliyetin devamlılık kasıt ve niyeti ile yapıldığını belirleyen objektif ölçü olarak, muamelede çokluk olup olmadığına bakılması gerekmektedir. Muamelede çokluk, gayrimenkullerin aynı takvim yılı içerisinde birden fazla defada veya takip eden birden fazla takvim yılında ard arda satılmasıdır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80'inci maddesinde, "Aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançlarıdır.

...

6. İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.).

Bu maddede geçen "elden çıkarma" deyimi, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temliki, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder.

Bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 2015 yılı için 10.600 Türk Lirası gelir vergisinden müstesnadır." hükmü yer almıştır.

Öte yandan, 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 704 ve 705 inci maddelerine

167 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10.10.2014 tarih ve 62030549-120[Mük.80-2014/321]-2363 sayılı özelgesi

168 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.04.2014 tarih ve 62030549-120[Mük.80-2013/1069]-1168 sayılı özelgesi

göre taşınmaz mülkiyetinin konusuna giren gayrimenkulün mülkiyetinin kazanılması, tapuya tescille doğacağından "iktisap tarihi" olarak, tapu tescil tarihinin esas alınması gerekir. Ancak, gayrimenkulün fiilen kullanım hakkının tapu tescil tarihinden önce alıcıya bırakılmış olması halinde ise bu tarih, iktisap tarihi olarak dikkate alınacaktır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, maliki olduğunuz gayrimenkullerin topluca tek satış işlemi ile satışından veya bir ya da birden fazla şirkete ayni sermaye olarak konulmasından elde edilen kazanç, iktisap tarihinden itibaren 5 (beş) yıllık sürenin geçmiş olması nedeniyle değer artışı kazancı kapsamında vergilendirilmeyecektir.

Diğer taraftan, bahse konu gayrimenkullerin aynı kişiye farklı tarihlerde veya farklı kişi ve tüzel kişilere aynı tarihte ya da birbirini izleyen yıllarda satılması durumunda ise yapılan satışlar devamlı olarak gayrimenkul alım-satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil edeceğinden, elde edilen kazancın Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'nci maddesi çerçevesinde ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

9. GELİRİN TOPLANMASI VE BEYAN ESASI

9.1. MAHİYETİ

Beyan esası, mükellefin kendi mali gücünü bizzat kendisinin bildirmesidir. Gelir vergisi uygulaması bakımından mali gücün en iyi tespit kriteri ise yıllık gelirdir.

Aksine hüküm olmadıkça, gelir vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. Gelir vergisine tabi bulunan ve kanunun 2'nci maddesinde sayılan kazanç ve iratların vergilenmesinde temel prensip, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyan edecekleri gelir üzerinden verginin tarh olunmasıdır.

Beyan esasında, beyan edilecek, gelir mükellef veya vergi sorumlusu tarafından bir beyanname ile beyan edilir. Ancak Gelir Vergisi Kanunu ile Vergi Usul Kanunu bazı hallerde beyanın mükellef veya vergi sorumlusu dışındaki kimseler tarafından yapılmasını da öngörmüştür. Bunları kanuni temsilciler ve mirasçılar olarak sıralayabiliriz.

Gelirin toplanması ise mükelleflerin çeşitli kaynaklardan bir takvim yılı içinde (vergilendirme dönemi) elde ettikleri vergiye tabi kazanç ve iratlar için yıllık beyanname vermeleri ve bu kazanç ve iratlarını yıllık beyannamede birleştirmeleri anlamına gelmektedir.

Bu nedenle mükelleflerin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için Gelir Vergisi Kanunu'nda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname vermeleri ve beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannamede toplanması zorunludur.

Temel prensip yukarıda açıklandığı üzere; bir takvim yılı içinde elde edilen gelir unsurlarının bir beyannamede toplanarak beyan edilmesidir. Söz konusu temel prensip Gelir Vergisi Kanununda aksine bir hüküm olmadığı sürece geçerlidir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 85 ve 86'ncı maddelerinde ise hangi gelir unsurlarının verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesine dâhil edilmesinin zorunlu olduğu, hangi gelir unsurları için beyanname verilmeyeceği veya verilecek beyannameye dâhil edilmeyeceği açıkça hüküm altına alınmıştır.

9.2. YILLIK BEYANNAME İLE BEYAN EDİLMESİ ZORUNLU OLAN GELİRLER

9.2.1. Tam Mükellefiyette

9.2.1.1. Kazanç Elde Etmemiş Olsalar Dahi Yıllık Beyanname Vermek Zorunda Olanlar

Bazı gelir unsurları vardır ki kazanç elde edilmemiş olsa dahi yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmesi zorunludur. Gelir Vergisi Kanununun 85'inci maddesinin ikinci fıkrasında sayılan gelir unsurları için mükellefler kazanç elde etmemiş olsalar dahi yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek zorundadırlar. Söz konusu gelir unsurları Ticari Kazanç, Zirai Kazanç ve Serbest Meslek Kazançlarıdır. Bu gelir unsurlarının dışında yer alan diğer gelir unsurlarında ise vergiye tabi gelir elde edilmesi halinde mutlak suretle yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi gerekmektedir. Yapılan bu açıklamalar doğrultusunda gelir unsurları itibariyle mutlak suretle yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi gereken haller aşağıdaki şekilde olacaktır.

9.2.1.1.1. Ticari Kazanç Sahipleri

a. Gerçek Usulde Vergilendirilen Ticari Kazanç Sahipleri:

Gerçek usulde vergilendirilen ticari kazanç sahipleri ile kollektif şirket ortakları ve komandit şirketlerin komandite ortakları kazanç temin etmemiş olsalar dahi yıllık beyanname vermek zorundadırlar.

Söz konusu mükelleflerin, ticari ve sınai faaliyetleri sonucu bir kar elde edip etmemeleri, zarar etmiş olmaları, beyan edilecek bir gelirin bulunmaması vb. durumlarda olmaları yıllık beyanname verme zorunluluğunu ortadan kaldırmamaktadır.

Ayrıca kollektif şirketler ile komandit şirketlerinin tasfiye dönemlerine girmiş olmaları, kollektif şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının söz konusu dönemler için de yıllık beyannamelerini vermelerini gerektirmektedir.

b. Basit Usulde Vergilendirilen Ticari Kazanç Sahipleri:

4369 sayılı yasa ile yapılan düzenlemeler neticesinde "Götürü Usulde" vergilendirme uygulamasına son verilmiş 01.01.1999 tarihinden itibaren "Basit Usul" uygulamasına geçilmesi öngörülmüştür.

Bu geçişte temel prensip basit usulde vergilendirilen mükelleflerin ticari faaliyetinden elde ettikleri gelirleri yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmeleridir. Söz konusu mükelleflerin, ticari ve sınai faaliyetleri sonucu bir kar elde edip etmemeleri, zarar etmiş olmaları, beyan edilecek bir gelirin bulunmaması vb. durumlarda olmaları yıllık beyanname verme zorunluluğunu ortadan kaldırmamaktadır.

Basit usulde vergilendirilen mükelleflerin beyan edilecek gelirleri için bir üst sınır bulunmamakta olup elde edilen gelirin tamamı beyan konusu yapılarak vergilendirilecektir.

9.2.1.1.2. Zirai Kazanç Sahipleri

Zirai kazançlarda temel prensip, çiftçilerin elde ettiği zirai kazançların Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesine göre hasılatları üzerinden bu hasılatları kendilerine sağlayanlarca tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilmesidir. Bunun yanı sıra Gelir Vergisi Kanunu'nun 53'üncü maddesi belirli şartlar dâhilinde çiftçilerin gerçek usulde vergilendirilmesini kabul etmiştir.

Gerçek usulde kazancı tespit edilen çiftçiler yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Söz konusu çiftçilerin zirai faaliyetlerinden zarar etmiş olmaları veya hiç kazanç elde etmemiş olmaları yıllık beyannamenin verilmesine engel bir durum değildir.

9.2.1.1.3. Serbest Meslek Kazancı Sahipleri

Gerçek usulde vergilendirilen serbest meslek erbabı sahipleri de, gelirlerini yıllık beyannamede toplamak ve yıllık beyanname vermek mecburiyetindedirler.

4369 Sayılı kanun ile serbest meslek kazançlarının götürü usulde vergilendirilmesini düzenleyen 69'uncu madde yürürlükten kaldırılmıştır. Bu nedenle gelir vergisinden muaf tutulanlar dışında kalan bütün serbest meslek erbabının kazancı 01.01.1999 tarihinden bu yana gerçek usulde tespit edilmektedir.

Buna göre; gelir vergisinden muaf olmayan ve kazançları gerçek usulde tespit edilen serbest meslek erbabı, kazanç elde etmemiş olsalar dahi veya faaliyetleri zarar ile sonuçlanmış olması halinde de yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek zorundadırlar.

9.2.1.2. İstisna Haddinin veya Beyan Sınırının Aşılması Durumunda Beyanname Verilmesi Gereken Gelirler

9.2.1.2.1. Menkul Sermaye İradı Elde Edenler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinde yer alan menkul sermaye iratlarının

büyük bir çoğunluğu aynı kanunun Geçici 67'inci maddesine istinaden gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 4842 Sayılı Kanunla değişik "Toplama Yapılmayan Haller" başlıklı 86/1-c maddesine göre, tam mükellefiyette vergiye tabi gelirin; sadece gayrisafi tutarları toplamı G.V.K ' nun 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2015 yılı için 29.000 TL) aşmayan Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan menkul sermaye iratlarından oluşması halinde beyanname verilmeyecek ya da diğer gelirler nedeniyle beyanname verilse dahi bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir. Bu bendin uygulamasında; vergi kesintisine tabi menkul sermaye iratlarının yanı sıra kesintiye tabi olmayan menkul sermaye iratları da elde eden gerçek kişiler için, 29.000 TL'lik haddin aşılıp aşılmadığının tespitinde, bunların elde ettiği menkul sermaye iratlarının toplamı ile kıyaslama yapılarak, toplam tutar 29.000 TL'yi aşıyorsa tamamı için beyanname verilecektir.

245 seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 2. Bölümünde de açıklandığı üzere; menkul sermaye iradının 2015 yılı için 29.000 TL'yi aşıp aşmadığının tespitinde indirim oranı ve istisna uygulanabilecek menkul sermaye iratlarının, indirim oranı ve istisna uygulandıktan sonra kalan kısımlarının dikkate alınması, bu iratların beyan edilmesinin gerektiği durumlarda ise indirim oranı ve istisna uygulandıktan sonra kalan kısımların beyan edilmesi gerekmektedir.

Yine Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesine 4842 sayılı Kanunla eklenen 1/d bendi hükmüne göre de; "Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 2015 yılı için 1.500 TL'yi aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları" da beyan dışı bırakılmıştır. Maddede yer alan 1.500 TL'lik tutar bir istisna olmayıp, gelirin beyan edilip edilmeyeceğine yönelik tespitte dikkate alınacak beyan sınırıdır. Söz konusu tutarın aşılması halinde aşan kısım değil gelirin tamamı beyana konu edilecektir.

Son olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesinin 1/a bendi hükmüne göre; aynı Kanunun 75. maddesinin 15 ve 16 numaralı bendinde yer alan tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından yapılan ödemeler dolayısıyla elde edilen menkul sermaye iratları da tutarı ne olursa olsun beyan dışı bırakılmıştır.

Bununla beraber; aşağıda belirtilen gelirler tutarı ne olursa olsun beyan edilmez. Diğer gelirler nedeniyle verilen beyannameye de dahil edilmez.

1. Vergi kesintisine tabi tutulmuş olan;

- Mevduat faizleri,
- Katılım bankalarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları,
- Repo gelirleri,
- Menkul kıymetler yatırım fonlarının katılma belgelerine ödenen kar payları veya bu fonların katılma belgelerinin İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında alım satımından elde edilen kazançlar ile Türkiye'de kurulu vadeli işlem ve opsiyon borsalarında yapılan işlemler sonucunda elde edilen kazançlar.

2. 07/10/2001 tarihinden itibaren düzenlenen şahıs sigorta poliçeleri dolayısıyla elde edilen menkul sermaye iratları.

3. Kurumlar vergisi mükelleflerince 31/12/1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen kazançların dağıtımı halinde, gerçek kişilerce elde edilen kar payları.

4. Kurumların karlarını sermayeye eklemek suretiyle gerçekleştirdikleri kar dağıtım işlemlerinde gerçek kişi ortaklarca elde edilen kar payları.

9.2.1.2.2. Gayrimenkul Sermaye İradı Elde Edenler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 4842 Sayılı Kanunla değişik "Toplama Yapılmayan Haller" başlıklı 86/1-c maddesine göre, tam mükellefiyette vergiye tabi gelirin; sadece gayrisafi tutarları toplamı G.V.K.' nun 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2015 yılı için 29.000 TL) aşmayan Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan gayrimenkul sermaye iratlarından oluşması halinde de menkul sermaye iratlarında olduğu gibi beyanname verilmeyecek ya da diğer gelirler nedeniyle beyanname verilse dahi bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir.

Buna karşılık gayrimenkul sermaye iradının vergi tevkifatına tabi olmaması ve elde edilen iradın istisna tutarından fazla olması halinde beyan edilmesi gerekecektir.

Günümüzde en çok elde edilen gayrimenkul sermaye iratları mesken kira gelirleridir. Meskenlerin kiraya verilmesi sonucu elde edilen iratlar herhangi bir vergi tevkifatına tabi değildir. Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın Gelir Vergisi Kanunu'nun 21'nci maddesinde belirtilen istisna tutarını (2015 takvim yılı hasılatlarına uygulanacak istisna tutarı 3.600 TL'dir.) aşması halinde, elde edilen irat için yıllık gelir vergi beyannamesi verilmesi zorunludur.

Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesine 4842 sayılı Kanunla eklenen 1/d bendi hükmüne göre de; "Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 2015 yılı için 1.500 TL'yi aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları" da beyan dışı bırakıldığından, bu kapsama giren gayrimenkul sermaye iratları (örneğin; basit usulde vergiye tabi mükelleflere işyeri olarak kiraya verilen binalardan elde edilen kira gelirleri.) beyan edilmeyecek, söz konusu tutarın aşılması halinde aşan kısım değil gelirin tamamı beyana konu edilecektir.

9.2.1.2.3. Ücret Geliri Elde Edenler

4842 Sayılı Yasa ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde önemli değişiklikler yapmıştır. Buna göre tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler için geçmişte olduğu gibi tutarı ne olursa olsun beyanname verilmeyecek veya diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi durumunda bu şekilde elde edilen ücret geliri verilen beyannameye dahil edilmeyecektir.

Birden fazla işverenden ücret geliri elde edilmesi halinde ise beyan rejiminde çeşitli farklılaştırmalar mevcuttur. Şayet birden fazla işverenden tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret geliri elde eden bir kişinin, birden sonraki işveren ya da işverenlerden aldıkları ücretleri toplamı 2015 yılı için 29.000 TL'sını aşmıyorsa tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş tek işverenden ücret geliri elde eden kişilerin tabi olduğu usule tabi olacaktır. Yani bu gelirler hiçbir surette beyan edilmeyecektir. Tamamı tevkif suretiyle vergilendirilen ücret geliri sahiplerinin birden sonraki işverenden aldığı ücret tutarının 29.000 TL'sını geçmesi halinde ise elde edilen ücret gelirlerinin tamamı beyana konu edilecektir.

16 no'lu Gelir Vergisi Sirkülerinin 3.2. bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde; birden fazla işverenden ücret alınması halinde, birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağı mükellefçe serbestçe belirlenebilecektir. Yine aynı sirkülerde verilen örnekler çerçevesinde; diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde ücret gelirlerinin beyan edilip edilmeyeceğinin tespitinde, sadece birden sonraki işverenden elde edilen ücret gelirleri beyan sınırı olan 29.000 TL ile kıyaslanacak olup, beyana tabi diğer gelirlerin tutarının önemi bulunmamaktadır.

Örneğin; Bay (B)'nin tamamı üzerinden tevkifat yapılmış olan 2015 yılı gelirleri aşağıdaki gibidir.

Birinci işverenden alınan ücret	90.000,00.-
İkinci işverenden alınan ücret	18.000,00.-
İşyeri kira geliri (Brüt)	35.000,00.-

Burada Bay (B)'nin işyeri kira geliri tutarının ücret gelirlerinin beyanı açısından önemi olmayıp, birden sonraki işverenden aldığı ücret geliri olan 18.000 TL, 2015 yılı için geçerli olan 29.000 TL'lik beyan sınırını aşmadığından, ücret gelirleri beyan edilmeyecektir.

Bay (B)'nin işyeri kira geliri ise 2015 yılı için geçerli olan 29.000 TL'lik beyanname verme sınırını aştığından mükellef sadece bu gelirini beyan edecektir.

Elde edilen ücret gelirinin herhangi bir gerekçeyle vergi tevkifatına tabi tutulmamış olduğunda ise, söz konusu ücret gelirinin yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edileceği tabiidir.

9.2.1.2.4. Diğer Kazanç ve İrat Elde Edenler

Bilindiği üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun 80 ile 82. maddeleri arasında yer alan düzenlemeler diğer kazanç ve iratların vergilendirilmesine ilişkin hükümleri içermektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80 ve 82'nci maddelerinde yer alan diğer kazanç ve iratların beyan konusu edilip edilmeyeceği, elde edilen iradın istisna haddinin altında kalıp kalmadığına bağlıdır. Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80'inci maddesi gereğince bir takvim yılı içinde elde edilen değer artış kazancının (menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkartılmasından sağlananlar hariç) 10.600 TL'lik kısmı gelir vergisinden istisna olduğu için, bu tutarı aşan kısım beyan edilecektir. Benzer şekilde bir takvim yılında aynı Kanunun 82'inci maddesinin 1, 2, 3 ve 4 numaralı bentlerinde belirtilen ve toplam tutarı ise 23.000 TL'yi aşmayan arızi kazançlar gelir vergisinden müstesna olduğu için istisna kapsamındaki bu tutarlar için beyanname verilmeyecektir.

9.2.2. Dar Mükellefiyette

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Toplama Yapılmayan Haller" başlıklı 86'ncı maddesinin ikinci fıkrası hükmüne göre; dar mükellef gerçek kişiler, Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratları için beyanname vermeyecekler, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi durumunda da bu gelirlerini verecekleri beyannameye dâhil etmeyecektir.

Buna karşın dar mükellef gerçek kişiler, aynen tam mükellef gerçek kişilerde olduğu gibi ticari kazançları, gerçek usulde tespit edilen zirai kazançları ile vergi kesintisine tabi tutulmamış menkul ve gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Hatta ticari ve zirai faaliyetten kazanç sağlanmamış olsa bile yıllık beyanname verilerek faaliyet sonucunun beyannamede gösterilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda 210 no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar çerçevesinde; çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla bir süredir yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları da Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları bakımından dar mükellefiyet esasında vergilendirildiğinden yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda beyanname verip, vermeyeceklerini belirleyeceklerdir.

9.3. YILLIK BEYANNAME VERİLMESİ VE GELİRİN TOPLANMASIYLA İLGİLİ ESASLAR

Gelir Vergisi Kanunu'nun 85 ve 86'ncı maddeleri çerçevesinde yıllık beyanname verilmesi ve gelirin toplanması ile ilgili esasların dikkate alınması ile öncelikle, elde edilen gelir unsurları ayrı ayrı değerlendirilecek ve farklı gelir unsurlarından elde edilen kazanç ve iratlardan tek başına değerlendirildiğinde beyanname verme yükümlülüğü bulunanlar yıllık beyannamede birleştirilecektir. Ancak, her bir kazanç unsuru tek başına ele alındığında beyan zorunluluğu dışında kalıyorsa beyannamede de birleştirilmeyecektir.

Ticari, zirai ve mesleki kazançlarını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olan tam mükellefler ile yıllık beyanname veren dar mükellefler de sadece yıllık beyanname verme yükümlülüğü getirilen kazanç ve iratlarını beyannamelerine dâhil edeceklerdir.

9.4. TOPLAMA YAPILMAYACAK HALLER

Gelir Vergisi Kanunu'nun 4842 sayılı Kanunla değişik " Beyanname Verilmeyen Haller" başlıklı 86'ncı maddesi hükmü aynen aşağıdaki gibidir.

"Aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dâhil edilmez.

1. Tam mükellefiyette;

a) Gerçek usulde vergilendirilmeyen ziraî kazançlar, bu Kanunun 75 inci maddesinin (15) ve (16) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratları, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı,

b) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2015 Yılı için 29.000 TL) aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dâhil),

c) Vergiye tâbi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2015 Yılı için 29.000 TL) aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları,

d) Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 1.500 TL (2015 Yılı için) aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları.

2. Dar mükellefiyette, tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar."

Gelir vergisine tabi gelirlerin yıllık beyanname ile beyan edilip edilmeyeceğine ilişkin Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı madde hükmü ile yapılan düzenlemeyi tam mükellef gerçek kişiler açısından aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür.

1. Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar, tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler, 75 inci maddenin 15 ve 16 numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratları, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı, tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecek gelirler olarak belirlenmektedir.

2. Stopaja ve istisnaya tabi olmayan tutarı ne olursa olsun beyan edilmesi gereken menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının beyanı, bunların toplam tutarının 1.500 TL'yi geçmesi durumunda söz konusu olacaktır. Bu düzenlemeyle, çok küçük gelirler için beyanname verilmesi zorunluluğu kaldırılmakta, mükellef ve vergi dairesi gereksiz ve verimsiz işlerden kurtarılmaktadır.

3. Ticari, zirai ve mesleki kazançlarını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olan tam mükellefler ile yıllık beyanname veren dar mükellefler de sadece yıllık beyanname verme yükümlülüğü getirilen kazanç ve iratlarını beyannamelerine dahil edeceklerdir.

4. Beyana tabi gelirin sadece tevkifata tabi ücretlerden oluştuğu durumda, toplam ücret tutarı beyan sınırını geçse dahi, birinci işverenden sonraki işverenlerden alınan ücretler toplamının 2015 yılı için 29.000 TL'yi aşmaması halinde beyanname verilmeyecektir.

5. Birden fazla işverenden ücret alınması halinde, birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağı mükellefçe serbestçe belirlenebilecektir.

6. Diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde ücret gelirlerinin beyan edilip edilmeyeceğinin tespitinde, sadece birden sonraki işverenden elde edilen ücret gelirleri beyan sınırı olan 29.000 TL ile kıyaslanacak olup, beyana tabi diğer gelirlerin tutarının önemi bulunmamaktadır.

7. Maddenin 1/c bendi uygulamasında; tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının beyan edilip edilmeyeceği ise şu şekilde belirlenecektir. Öncelikle tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan toplam tutarı 29.000 TL'yi aşmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratların tutarı, beyan edilmesi gereken diğer gelirlerin (ticari kazanç, mesleki kazanç, gerçek usulde zırai kazanç ile diğer kazanç ve iratlar) toplam tutarına eklenerek, bulunan tutar 29.000 TL'lik beyan sınırını geçiyorsa, tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları verilecek beyannameye dahil edilecektir. Söz konusu beyan sınırının hesabında; bir ya da birden fazla işverenden ücret geliri elde ediliyorsa birden sonraki işverenlerden elde edilen ve toplam tutarı 29.000 TL'yi aşmayan ücret gelirleri dikkate alınmayacaktır.

Yukarıda yapmış olduğumuz açıklamalar çerçevesinde Gelir Vergisi Kanunu'nun "Toplama Yapılmayan Haller" başlıklı 86'ncı maddesine göre mükellefiyet türleri itibariyle aşağıda yazılı hallerde yıllık beyanname verilmeyecektir.

9.4.1. Tam Mükellefiyette

Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesi hükmüne göre; tam mükellefiyette vergiye tabi gelir, aşağıda belirtilen gelir unsurlarının bir veya bir kaçından veya tamamından ibaret ise yıllık beyanname verilmeyecektir.

9.4.1.1. Tevkif Suretiyle Vergilendirilmiş Ücretler, Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratları

Gelir Vergisi Kanunun 86'ncı maddesinin 4842 sayılı Kanunla değişik 1/b ve 1/c bentleri gereğince Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, Geçici 67'nci maddesi kapsamında tevkifata tabi tutulmuş menkul sermaye iratları ile gayrimenkul sermaye iratları önceki bölümlerde yaptığımız açıklamalar ve şartlar dâhilinde beyan edilecek ya da edilmeyecektir. Söz konusu şartları daha önce açıkladığımız için bu bölümde tekrar etmeyeceğiz.

9.4.1.2. Gerçek Usulde Vergilendirilmeyen Zirai Kazançlar

Kazançları gerçek usulde tespit edilerek vergilendirilmeyen çiftçiler için Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle yapılan vergileme nihai vergileme olmaktadır. Bu nedenle Gelir Vergisi Kanunun 86'ncı maddesinin 4842 sayılı Kanunla değişik 1-a bendi gereğince tam mükellefiyette gelir, gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlardan ibaret ise yıllık beyanname verilmeyecektir. Burada elde edilen zirai hasılatın veya kazancın tutarının bir önemi bulunmamaktadır.

Ayrıca diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi gereken hallerde de, kazançları gerçek usulde tespit edilerek vergilendirilmeyen çiftçiler elde ettikleri zirai kazançlarını yıllık beyannameye dahil etmeyeceklerdir.

9.4.1.3. Kazanç ve İratların İstisna Hadleri İçinde Kalan Kısımları

Gelir Vergisi Kanununun 86'ncı maddesinin 4842 sayılı Kanunla değişik 1-a bendinde; istisna haddi içinde kalan kazanç ve iratlar için yıllık beyanname verilmeyeceği belirtilmiştir. Buna göre kazanç ve iratları istisna hadleri içinde kalan mükellefler yıllık beyanname vermeyeceklerdir. Bu kapsamda örneğin, 2015 yılı için 3.600 TL'ye kadar mesken kira geliri istisna haddi altında kaldığı için yıllık beyanname verilmeyecektir.

9.4.1.4. Toplamı 1.500 TL'yi Aşmayan, Tevkifata ve İstisna Uygulamasına Konu Olmayan Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesine 4842 sayılı Kanunla eklenen 1/d bendi hükmüne göre de; "Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 1.500 TL'yi (2015 yılı için) aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları" da beyan dışı bırakılmıştır. Yapılan düzenleme ile stopaja tabi olma-

yan ve tutarı ne olursa olsun beyan edilmesi gereken menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının beyanı, belirli bir tutarı geçmesi koşuluna bağlanmaktadır. Diğer taraftan vergi sistemimize ilk kez 4842 sayılı Kanunla giren bu düzenleme ile çok küçük gelirler için beyanname verilmesi zorunluluğu da kaldırmış, mükellef ve vergi dairesi gereksiz ve verimsiz işlerden kurtarmıştır. Bu bent hükmüne göre; 2015 yılı içinde elde edilen ve toplam tutarı 1.500 TL'yi aşmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarından herhangi bir istisna ya da tevkifat uygulamasına konu olmayanlar beyan dışı kalacaktır.

Bu kapsama giren menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarına aşağıda sayılanları örnek olarak vermemiz mümkündür.

- Kıyı bankacılığından (off-shore bankacılık) elde edilen faiz gelirleri,
- Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller,
- İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temliki karşılığında alınan para ve ayınlar,
- Her çeşit senetlerin ıskonto edilmesi karşılığında alınan ıskonto bedelleri,
- Her nevi alacak faizleri,
- Yurt dışından elde edilen diğer menkul sermaye iratları,
- Basit usulde vergiye tabi mükelleflere işyeri olarak kiraya verilen binalardan elde edilen kira gelirleri.

Maddede yer alan 1.500 TL'lik tutar bir istisna olmayıp, gelirin beyan edilip edilmeyeceğine yönelik tespitte dikkate alınacak beyan sınırıdır. Bu had yukarıda belirtilen gelirlerin her biri için ayrı ayrı uygulanmayacak olup, vergi kesintisine tabi olmayan ve istisna uygulanmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının toplam tutarı dikkate alınacaktır. Yine 1.500 TL'lik beyan sınırı uygulamasında indirim oranı uygulaması, istisna olarak kabul edilmemekte, dolayısıyla indirim oranı uygulamasından yararlanmasına karşın, daha önce tevkif suretiyle vergilendirilmemiş bulunan menkul sermaye iratları da, indirim sonrası kalan tutar 1.500 TL'yi aşmamak koşuluyla beyan dışı kalabilmektedir.

9.4.2. Toplama Yapılmayan Hallere İlişkin Uygulama Örnekleri

Gelir Vergisi Kanunu'nun 4842 sayılı Kanunla değişik "Toplama Yapılmayan Haller" başlıklı 86'ncı maddesi uygulamasına ilişkin uygulama örneklerine aşağıda yer verilmiş bulunmaktadır.

Örnek 1: Nuray hanım üç ayrı şirkette yönetim kurulu üyesi olup, 2015 yılı gelirleri aşağıdaki gibidir.

Birinci işverenden alınan ücret	60.000
İkinci işverenden alınan ücret	21.000
Üçüncü işverenden alınan ücret	17.000
Konut kira hasılatı	13.600

Ücret gelirlerinin tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiştir.

Nuray Hanım, birden fazla işverenden aldığı ücret gelirinin yanı sıra mesken geliri elde etmiştir. Beyanname verilip verilmeyeceği diğer gelir unsurlarından bağımsız olarak öncelikle ücret gelirleri dikkate alınarak değerlendirilecektir.

Ücret gelirleri ile ilgili olarak birinci işverenden alınan ücret hariç, ikinci ve üçüncü işverenden alınan ücretlerin toplamı 29.000 TL'lik beyan sınırını aştığı için birinci işverenden alınan ücrette dahil olmak üzere ücret gelirlerinin tamamı (98.000 TL) beyan edilecektir.

Ayrıca Nuray Hanım 2015 yılında elde ettiği gelir toplamı 111.600 TL ücret geliri elde edenler için uygulanacak gelir vergisi tarifesinin üçüncü diliminde yer alan tutar olan 106.000 TL'yi aştığından konut kira gelirinden 3.600 TL'lik istisna tutarı düşemeyecek ve 111.600 TL'nin tamamını beyannameye dahil edecektir.

Örnek 2: Erhan beyin 2015 yılı gelirleri aşağıdaki gibi olup, ücret gelirleri ile işyeri kira gelirleri tevkif yoluyla vergilendirilmiştir.

Birinci işverenden alınan ücret	85.000
İkinci işverenden alınan ücret	18.000
Konut kira hasılatı	9.600
İşyeri kira hasılatı (Brüt)	24.000

İkinci işverenden alınan ücret, 29.000 TL'lik beyan sınırını aşmadığından ücret gelirleri beyan edilmeyecektir.

Ayrıca 2015 yılında elde ettiği gelir toplamı 136.600 TL ücret geliri elde edenler için uygulanacak gelir vergisi tarifesinin üçüncü diliminde yer alan tutar olan 106.000 TL'yi aştığından konut kira gelirinden 3.600 TL'lik istisna tutarı düşemeyecek, konut kirası ile işyeri kira geliri toplamı olan (9.600 + 24.000) 33.600 TL, 29.000 TL'lik beyan haddini aştığından, tevkifata tabi tutulmuş olan işyeri kira geliri de konut kira geliri ile birlikte beyan edilecek; hesaplanan vergiden tevkif yoluyla alınan vergiler mahsup edilecektir.

Örnek 3: Tuncer beyin, 2015 yılında tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş işyeri kira geliri ile birlikte konut kira geliri elde etmiştir.

İşyeri kira hasılatı (Brüt)	15.000
Konut kira hasılatı	11.600

Konut kira hasılatından 3.600 TL'lik istisna düşülecek olup, kalan tutar (8.000 TL) her halükarda beyana konu edilecektir.

İşyeri kira geliri ise, elde edilen gayrimenkul sermaye iradı toplamı (15.000 + 8.000 = 23.000 TL) 29.000 TL'lik beyan sınırını aşmadığından beyannameye dâhil edilmeyecektir.

Örnek 4: Osman bey 2015 yılında avukatlık faaliyeti dolayısıyla 50.000 TL serbest meslek kazancı, bunun yanı sıra işyeri olarak kiraya verdiği gayrimenkulünden brüt 3.600 TL kira hasılatı elde etmiştir.

Serbest Meslek Kazancı	50.000
İşyeri kira hasılatı (Brüt)	3.600

Örneğimizde Avukat Osman bey serbest meslek kazancı dolayısıyla her hal ve takdirde yıllık beyanname verecek, ayrıca serbest meslek kazancı ile işyeri kira hasılatı toplamı (50.000 + 3.600 = 53.600 TL) 29.000 TL'lik beyan sınırını aştığından serbest meslek kazancı dolayısıyla vermek zorunda olduğu beyannameye işyeri kira gelirini de dahil edecektir.

Örnek 5: Erkan bey 2015 yılında Ankara'da market işletmekte olup, bu faaliyetinden 10.000 TL ticari kazanç, bunun yanı sıra basit usulde vergiye tabi ticari kazanç sahibine işyeri olarak kiraya verdiği gayrimenkulünden 1.200 TL kira hasılatı, gerçek usulde vergiye tabi bir başka kişiye işyeri olarak kiraya verdiği gayrimenkulünden ise brüt 15.000 TL kira hasılatı elde etmiştir.

Erkan beyin ayrıca ticari işletmesine dahil olmayıp kendi adına kayıtlı ve 01.11.2014 tarihinde ihraç olunan hazine bonosundan 200.000 TL brüt faiz geliri, İMKB'ye kayıt-

lı hisse senetlerinin aracı kurum vasıtasıyla iktisabından 6 ay sonra satışından ise 120.000 TL alım-satım kazancı oluşmuştur.

Ticari Kazanç	10.000
İşyeri kira geliri (Stopaj öncesi Brüt)	15.000
İşyeri kira geliri (Basit Usuldeki Mükelleften)	1.200
Hazine Bonosu Faiz Geliri	200.000
Hisse Senedi Alım-Satım Kazancı	120.000

Örneğimizde Erkan Bey ticari kazancı dolayısıyla her hal ve takdirde yıllık beyanname verecektir. Diğer gelir unsurları değerlendirildiğinde ise;

01.01.2006 tarihinden sonra ihraç olunan hazine bonosundan elde ettiği faiz geliri %10 oranında, İMKB'ye kayıtlı hisse senetlerinin aracı kurum vasıtasıyla iktisabından 6 ay sonra satışından elde edilen 120.000 TL alım-satım kazancı ise GVK'nun geçici 67. Maddesi hükmü çerçevesinde %0 oranında da olsa tevkifata tabi bulunduğundan aynı maddede yer alan düzenleme çerçevesinde tutarı ne olursa beyan dışı kalacaktır.

Diğer taraftan basit usulde vergiye tabi ticari kazanç sahibine işyeri olarak kiraya verilen gayrimenkulünden elde edilen 1.200 TL kira hasılatı tevkifata ve istisnaya tabi bulunmadığından ve 2015 yılı için belirlenen 1.500 TL'lik beyan sınırını aşmadığından GVK'nun 86/1-d Maddesi hükmü çerçevesinde beyan edilmeyecektir.

Son olarak Erkan beyin ticari kazancı ile stopaja tabi tutulan işyeri kira hasılatının toplamı (10.000 + 15.000 = 25.000 TL) 29.000 TL'lik beyan sınırının altında kaldığından ticari kazanç nedeniyle vermek zorunda olduğu beyannameye işyeri kira gelirini dâhil etmeyecek, bir başka deyişle Erkan beyin 2015 yılı gelir vergisi matrahı ticari kazanç tutarı olan 10.000 TL ile sınırlı kalacaktır.

9.4.3. Dar Mükellefiyette

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Toplama Yapılmayan Haller" başlıklı 86'ncı maddesinin 4842 sayılı Kanunla değişik ikinci fıkrası hükmüne göre, dar mükellefiyette tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan;

a) Ücretler

b) Serbest meslek kazançları

c) Menkul sermaye İradı

d) Gayrimenkul sermaye İradı

e) Diğer kazanç ve iratlar

için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi durumunda bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

Bu hüküm çerçevesinde dar mükellef gerçek kişiler ticari kazançları ve gerçek usulde tespit edilen zirai kazançları ile tevkif yoluyla vergilendirilmemiş serbest meslek kazançları için yıllık beyanname vermek zorundadır. Buna karşın tam mükellef gerçek kişilerden farklı olarak tevkif yoluyla vergilendirilmiş serbest meslek kazançları için yıllık beyanname vermeyeceklerdir.

Dar mükellef gerçek kişilerin diğer kazanç ve iratları için de yıllık beyanname vermeleri söz konusu olmayıp, bu gelirlerini genel anlamda münferit beyanname ile beyan etmeleri gerekmektedir.

10. YILLIK BEYANNAME İLE BİLDİRİLECEK GELİRDEN YAPILABİLECEK İNDİRİMLER

Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi hükmüne göre, mükellefler yıllık beyanname ile bildirecekleri gelirlerden aynı maddede ondört bent halinde sayılan giderleri ve aynı Kanunun geçici 74, 79 ve 83. maddeleri çerçevesinde; sırasıyla tamamı kanunla kurulan İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti, Eskişehir 2013 Türk Dünyası Kültür Başkenti ile EXPO 2016 Antalya Ajanlarına yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının tamamını indirebilme imkânına sahiptirler. Dolayısıyla söz konusu maddede yer alan indirim haklarından kazançlarını yıllık beyanname ile beyan eden tüm gelir vergisi mükellefleri yararlanabileceklerdir.

Bu maddede yer alan indirim haklarından yararlanabilmenin olmazsa olmaz şartı yıllık beyannamede bildirilen bir gelirin bulunmasıdır. Zarar beyanı durumunda bu maddede yer alan indirim unsurlarının düşülmesi suretiyle zararın daha da artırılması mümkün değildir. Özetle, bu madde kapsamında yer almakla birlikte, gerek zarar beyanı ve gerekse kazancın yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen unsurların genel kural olarak daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılması veya zarar olarak devredilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Yine aşağıda açıklayacağımız indirim unsurlarından kazancın belli bir yüzdesi olarak (%5 veya % 10) tayin edilmiş olanlar için hesaplanmada esas alınacak gelir tutarı; indirimler ve geçmiş yıl zararları düşülmeden önceki tutar olacaktır.

5228 Sayılı Kanunun 28 inci maddesi ile GVK'nun 89 uncu maddesi "Diğer indirimler" başlığıyla birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden aşağıdaki indirimler yapılabilir:

1. (6327 sayılı kanunun 8.maddesiyle değişen bent; Yürürlük 01.01.2013) Beyan edilen gelirin %15'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla (Bu şartın tespitinde işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ile 63 üncü maddenin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi ve bu bent kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı birlikte dikkate alınır.) mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortalarına ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, hastalık, sağlık, (6462 sayılı Kanunun 1 inci maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 03.05.2013) engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri (Sigortanın Türkiye›de kâin ve merkezi Türkiye›de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması, prim tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması ve ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarının hesaplanması sırasında ayrıca indirilmemiş bulunması şartıyla, eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait prim kendi gelirlerinden indirilir.).

Bakanlar Kurulu bu bentte yer alan oranları yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir.

2. Beyan edilen (5281 sayılı Kanunun 43/8-c maddesiyle değişen ibare. Geçerlilik;

01.01.2005, Yürürlük; 31.12.2004) gelirin % 10' unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları (mükerrer 121 inci madde çerçevesinde eğitim ve sağlık harcamaları nedeniyle vergi indiriminden yararlanan ücretliler, aynı harcamalarını bu hükümden yararlanarak matrahlarından indiremezler).

3. Serbest meslek faaliyetinde bulunan veya basit usulde vergilendirilen (6462 sayılı Kanunun 1 inci maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 03.05.2013) engellilerin beyan edilen gelirlerine, 31 inci maddede yer alan esaslara göre hesaplanan yıllık indirim (Bu indirimden bakmakla yükümlü olduğu (6462 sayılı Kanunun 1 inci maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 03.05.2013) engelli kişi bulunan serbest meslek erbabı ile hizmet erbabı (tevkifat matrahı dâhil) da yararlanır.).

4. Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yıllık toplamı beyan edilecek gelirin % 5'ini (kalkınmada öncelikli yöreler için % 10'unu) aşmamak üzere, makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar.

5. Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve (6322 sayılı kanunun 9.maddesiyle değişen ibare; Yürürlük 15.06.2012) rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının (6525 sayılı Kanunun 5 inci maddesiyle eklenen ibare. Yürürlük; 27.02.2014) inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı.

6. Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan (5281 sayılı Kanunun 43/8-d maddesiyle değişen ibare. Geçerlilik; 01.01.2005, Yürürlük; 31.12.2004) gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamı.

7. Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen;

a) Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticari olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,

b) Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarisi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımı ve tanıtımının sağlanmasına,

c) Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,

d) 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon proje-

leri yapılması ve nakil işlerine,

e) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,

f) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirtilmesi çalışmalarına,

g) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

h) 2863 sayılı Kanun kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,

i) Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve etkinlikler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatın tedariki ile film yapımına,

j) Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültürel ve sanatsal etkinliklerin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına,

İlişkin harcamalar ile bu amaçla yapılan her türlü bağış ve yardımların % 100'ü (Bakanlar Kurulu, bölgeler ve faaliyet türleri itibariyle bu oranı yarısına kadar indirmeye veya kanuni oranına kadar çıkarmaya yetkilidir).

8. 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17.6.1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si.

9. Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik (5746 sayılı Kanunun 5 inci maddesiyle değişen bent) araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi".

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortismana tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz. Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamı ile uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeleri ve usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

10. (6552 sayılı Kanunun 92 inci maddesiyle değişen bent. Yürürlük; 11.09.2014) Başbakanlıkça veya Bakanlar Kurulunca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan ayni ve nakdî bağışların tamamı.

11. (5904 sayılı Kanunun 3 üncü maddesiyle eklenen bent. Yürürlük; 03.07.2009) İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine (6322 sayılı kanunun 9.maddesiyle eklenen ibare; Yürürlük 15.06.2012)ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı.

12. (6322 sayılı kanunun 9.maddesiyle eklenen bent; Yürürlük 15.06.2012) Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin %10'unu aşmayan kısmı.

13. (6322 sayılı kanunun 9.maddesiyle eklenen bent; Yürürlük 15.06.2012) Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri

saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'si. Bu indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şarttır. Bu bentte yer alan oranı, hizmet alanları itibarıyla sıfıra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya Bakanlar Kurulu, bu bendin uygulamasına ve denetime ilişkin usul ve esasları belirlemeye ilgili bakanlıkların görüşünü almak suretiyle Maliye Bakanlığı yetkilidir.

14. (6518 sayılı Kanunun 7 nci maddesiyle eklenen bent. Yürürlük; 19.02.2014) 1/7/2005 tarihli ve 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanuna göre kurulan korumalı işyerlerinde istihdam edilen ve iş gücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engelli çalışanlar için diğer kişi ve kurumlarca karşılanan tutar dâhil yapılan ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının yüzde 100'ü oranında korumalı işyeri indirimi (İndirim, her bir engelli çalışan için azami beş yıl süre ile uygulanır ve yıllık olarak indirilecek tutar, her bir engelli çalışan için asgari ücretin yıllık brüt tutarının yüzde 150'sini aşamaz.). Bu bentte yer alan oranı, engellilik derecelerine göre yüzde 150'ye kadar artırmaya veya tekrar kanuni oranına indirmeye Bakanlar Kurulu; bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı ile Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının görüşünü alarak Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, yoksa Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre Takdir Komisyonunca tespit edilecek değeri esas alınır."

10.1. BİREYSEL EMEKLİLİK SİSTEMİ VE ŞAHIS SİGORTALARINA ÖDENEN KATKI PAYI VE PRİMLERİN VERGİ MATRAHININ TESPİTİNDE İNDİRİMİ

Hatırlanacağı üzere 29/6/2012 tarihli ve 28338 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 13/6/2012 tarihli ve 6327 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun bireysel emeklilik sistemi ve şahıs sigortalarına ilişkin ödenen katkı payı ve primlerin vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması ve elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine yönelik hükümlerinde önemli değişiklikler yapılmıştı.

GVK'nun 89 uncu maddesi "Diğer indirimler" başlıklı maddesinin 6327 sayılı kanunun 8.maddesiyle değişen ve 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe giren 1. Bent hükmü aşağıdaki gibidir.

1. Beyan edilen gelirin %15'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla (Bu şartın tespitinde işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ile 63 üncü maddenin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi ve bu bent kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı birlikte dikkate alınır.) mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortalarına ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, hastalık, sağlık, (6462 sayılı Kanunun 1 inci maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 03.05.2013) engellilik (8), analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri (Sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması, prim tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması ve ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarının hesaplanması sırasında ayrıca indirilmemiş bulunması şartıyla, eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait prim kendi gelirlerinden indirilir.).

Bu değişikliklerden konumuzu ilgilendiren kısmıyla en önemlisi; 01/01/2013 tarihinden itibaren, yıllık beyanname veren mükellefler için vergi matrahlarının tespitinde bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı paylarının hiçbir şekilde indirim konusu yapılamayacak olmasıdır.

Bir diğer önemli değişiklik ise; 6327 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yapılan düzenleme uyarınca, 01/01/2013 tarihinden itibaren, elde edilen gelirler için verilecek yıllık gelir vergisi beyannamelerinde, bireysel emeklilik dışında kalan şahıs sigortaları için ödenen primlerin eski uygulamaya benzer bir biçimde beyan edilen gelirin % 15'ine kadar olan kısmı matrahın tespitinde indirim konusu yapılabilecek olmasıdır.

Konuya ilişkin detaylı açıklamalar 23.10.2012 tarih ve GVK-85/2012-7/Bireysel Emeklilik Sistemi-4 sayılı Gelir Vergisi Sirkülerinde yapılmış olup, bu açıklamalar çerçevesinde uygulama şu şekilde olacaktır.

10.1.1 Yasal Düzenlemeler

6327 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununun 22, 40, 63, 75, 86, 89, 94 üncü maddelerinde değişiklikler yapılmıştır. Anılan Kanunun 3, 6, 7 ve 9 uncu maddeleriyle Gelir Vergisi Kanununda yapılan değişiklikler 29/8/2012 tarihinde yürürlüğe girmiş olup; 4, 5 ve 8 inci maddeleriyle Gelir Vergisi Kanununda yapılan değişiklikler ise 1/1/2013 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

10.1.2 Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Paylarının Ücret Matrahından ve Yıllık Beyannameyle Beyan Edilecek Gelirlerden İndirimi

6327 sayılı Kanunun 5 ve 8 inci maddeleriyle Gelir Vergisi Kanununun 63 ve 89 uncu maddelerinde yapılan değişiklikler uyarınca, 1/1/2013 tarihinden itibaren, ücretliler için vergiye tabi ücret matrahının; yıllık beyanname veren mükellefler için vergi matrahlarının tespitinde bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları indirim konusu yapılamamakadır.

Söz konusu hükümler 1/1/2013 tarihinde yürürlüğe girdiğinden, anılan tarihten önceki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak ücretliler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları 3 sıra no.lu Gelir Vergisi Sirkülerinde yapılan açıklamalara göre sadece ilgili vergilendirme dönemi itibarıyla vergiye tabi ücret matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

10.1.3. Ödenen Şahıs Sigorta Primlerinin Yıllık Beyanname ile Beyan Edilecek Gelirlerden İndirimi

6327 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yapılan değişiklik uyarınca, 1/1/2013 tarihinden itibaren, elde edilen gelirler için verilecek yıllık gelir vergisi beyannamelerinde, bireysel emeklilik dışında kalan şahıs sigortaları için ödenen primlerin beyan edilen gelirin % 15'ine kadar olan kısmı matrahın tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir. Beyan edilen gelir olarak, yıllık gelir vergisi beyannamesinde yer alan indirimler ve geçmiş yıl zararları düşülmeden önceki tutar esas alınacaktır. Bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları hiçbir surette indirim konusu yapılmayacaktır.

Yıllık beyannamede matrahın tespitinde dikkate alınacak sigorta primleri;

- Mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait birikim priminin alındığı hayat sigortalarına ödenen primlerin %50'si ile
- Ölüm, kaza, hastalık, sağlık, engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primlerinden, müteşekkildir.

İndirim konusu yapılacak primlerin toplamı, beyan edilen gelirin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamayacaktır.

Bu sınırlamaların tespitinde;

- İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ile
- Gelir Vergisi Kanununun 63 üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi ve 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı

birlikte dikkate alınacaktır.

- Şahıs sigorta primlerinin matrahın tespitinde indirim konusu yapılabilmesi için; sigortanın Türkiye'de yerleşik ve merkezinin Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş ve prim tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması gerekmektedir.
- Mükelleflerce ödenen primlerin yıllık beyanname ile beyan edilen gelirden indirebilmesi için, bu primlerin ücretin safi tutarının tespitinde ayrıca indirilmemiş olması gerekmektedir.
- Mükellefin eş ve çocuklarının ayrı beyanname vermeleri halinde, eş ve çocuklar adına ödenen prim ve katkı payları öncelikle kendi gelirlerinden indirilecektir.

Örneğin**:** 2015 yılında ticari faaliyeti 40.000 TL kâr ve serbest meslek faaliyeti 10.000 TL zararla sonuçlanan bir mükellefin 2015 yılında ödediği katkı payı ve prim tutarlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Beyan Edilen Gelir	30.000 TL
Bireysel Emeklilik Sistemi Katkı Payı Ödemesi	1.000 TL
Şahıs Sigorta Primi Ödemesi	400 TL
Küçük Çocuklar Adına Şahıs Sigorta Primi Ödemesi	2.500 TL
Beyan Edilen Gelirin %15'i	4.500 TL

Mükellefin bireysel emeklilik sistemine ödediği 1.000 TL katkı payı tutarı hiçbir surette yıllık beyannamede vergi matrahının tespitinde indirilemeyecektir.

Şahıs sigorta primleri için ödenen tutarlar ise beyan edilen gelirin % 15'i sınırı dâhilinde kaldığından indirim konusu yapılabilecektir. Asgari ücretin yıllık tutarı ayrıca dikkate alınacaktır.

10.1.4. Ödenen Şahıs Sigorta Primlerinin Ücret Matrahının Tespitinde İndirimi

6327 sayılı Kanunun 5 inci maddesiyle Gelir Vergisi Kanununun 63 üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde yapılan değişiklik uyarınca, 1/1/2013 tarihinden itibaren, vergiye tabi ücret matrahının tespitinde, bireysel emeklilik dışında kalan şahıs sigortaları için ödenen primlerin elde edilen ücretin % 15'ine kadar olan kısmı ücret matrahının tespitinde indirilebilecektir.

Vergiye tabi ücret matrahının tespitinde dikkate alınacak sigorta primleri; sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması şartıyla;

- Ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait birikim priminin alındığı hayat sigortası poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin %50'si ile
- Ölüm, kaza, sağlık, hastalık, engellilik, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerden, müteşekkildir.

İndirim konusu yapılacak primlerin toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamayacaktır. Yıl içinde asgari ücret tutarında meydana gelebilecek değişiklikler, indirim yapılacak tutarların hesabında dikkate alınacaktır.

İndirim konusu yapılacak prim tutarının tespitinde esas alınacak ücret, işveren tarafından çalışana hizmeti karşılığında ödenen aylık (maaş), prim, ikramiye, sosyal yardımlar ve zamlar gibi vergiye tabi sürekli nitelikteki ödemelerin brüt tutarlarının toplamı olacaktır. Gider karşılığı olarak ödenen tutarlar (yapılan gerçek bir giderin karşılığı olsun olmasın) dikkate alınmayacaktır.

Şahıs sigorta primlerinin vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilmesi için; şahıs sigorta şirketlerinin Türkiye'de yerleşik ve merkezinin Türkiye'de olması gerekmektedir.

Örneğin: Öteden beri şahıs sigorta primi ödeyen ve Kasım 2015 döneminde bireysel emeklilik sistemine katılan bir ücretlinin ödediği katkı payı ve şahıs sigorta prim tutarlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Aylık Brüt Ücret	5.000 TL
Bireysel Emeklilik Sistemi Katkı Payı Ödemesi	300 TL
Şahıs Sigorta Primi Ödemesi	400 TL
Eş Adına Şahıs Sigorta Primi Ödemesi	400 TL
Önceki Dönemlerde (Ocak-Ekim/2015) İndirim Konusu Yapılmış Toplam Tutar	2.500 TL
Brüt Ücretin %15'i	750 TL

Eşin ücret geliri veya yıllık beyanname ile beyanı gereken başkaca bir geliri bulunmamaktadır.

Bu bilgilere göre, bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payı vergiye tabi ücret matrahından indirilemeyecektir.

Ücretlinin, şahıs sigortaları için ödediği toplam 800 TL'nin 750 TL'lik kısmı (brüt ücretinin %15'i) gelir vergisi matrahının hesaplanmasında indirim konusu yapılabilecektir. Ücretlinin Kasım ayına kadar indirim konusu yaptığı tutar ile Kasım ayında indirim konusu yapabileceği tutarın toplamı asgari ücretin yıllık tutarından düşük olduğunun varsayılması halinde, asgari ücret tutarı ile ilgili sınırlamanın Kasım ayında yapılabilecek indirim tutarına bir etkisi olmayacaktır.

10.1.5. Özellik Arz Eden Diğer Hususlar

- "Çocuk" veya "küçük çocuk" tabiri, mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilenler, evlat edinilenler ile ana veya babasını kaybetmiş torunlardan mükellefle birlikte oturanlar dâhil) 18 yaşını veya tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış çocukları, "eş" tabiri ise, aralarında yasal evlilik bağı bulunan kişileri ifade eder.
- Döner sermayeden alınan ek ödemeler ile maaş ödemelerinin tek işverenden alınan ücret olarak değerlendirildiği durumlarda, Gelir Vergisi Kanununun 63 üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinin uygulamasında ek ödemeler de indirim matrahının tespitinde dikkate alınır.
- Konut, taşıt ve tüketici gibi kredilerin kullanımı sırasında bu kredilere bağlı olarak ilgili bankalarca yapılan hayat sigortası poliçelerine ilişkin ödenen primler, Gelir Vergisi Kanununun 63 üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinin uygulamasında indirim olarak dikkate alınabilecektir.

➢ Primin matrahtan indirilebilmesi için; sigorta poliçesinin Türkiye'de kain ve merkezi Türkiye'de bulunan bir sigorta şirketi ile akdedilmiş ve gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması gerekir. Yıllık beyannamede indirim konusu yapılacak prim veya katkı payının, beyannamenin ilgili olduğu yıl ile ilişkili olması ve bu yılın sonuna kadar ödenmesi gerekmektedir. Geçmiş dönemlere ilişkin olarak yapılan prim ve katkı payı ödemelerinin düzeltme yoluyla ödemenin ilgili olduğu dönemin matrahının tespitinde indirim konusu yapılması da mümkün değildir**.**

➢ Primi ödeyen ve indirimden yararlanacak olan mükellef, tam mükellef gerçek kişi olmalıdır.

➢ İndirim konusu yapılacak tutarın hesaplamasında beyan edilen gelir olarak, yıllık gelir vergisi beyannamesinde yer alan indirimler ve geçmiş yıl zararları toplamından önceki tutar esas alınacaktır.

➢ Zarar beyanı ya da oran ve tutar sınırlamaları dolayısıyla yıllık beyannamede indirim konusu yapılamayan prim veya katkı paylarının daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılması mümkün değildir. Aynı şekilde ücretlilerin ödediği prim ve katkı payının ilgili olduğu ayda indirilemeyen kısmı, izleyen aylara ait ücretin matrahından indirilemeyecektir.

10.2. BAĞ - KUR PRİMLERİ

Bilindiği üzere 1479 sayılı Esnaf ve Sanatkârlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kanunu kapsamındaki kişilerin hak ve yükümlülükleri 5510 sayılı Kanun'un 4. Maddesinde yeniden düzenlenmiştir. Eski düzenlemede 1479 sayılı Esnaf ve Sanatkârlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu (Bağ-Kur) Kanununun 49 uncu maddesinin 3 üncü fıkrasında, sigortalılarca ödenen giriş keseneği ve sigorta primlerinin vergi uygulamasında gider olarak yazılabileceğine hükmolunmuş iken hâlihazırda 5510 sayılı Kanun'un 88. maddesinde de bu Kanun kapsamında ödenen sosyal güvenlik primlerinin gelir ve kurumlar vergisinde indirim konusu yapılabileceği hükmü yer almaktadır. Yine aynı kapsamda sosyal güvenlik destek primleri, basamak ilerlemesi için yapılan ödemelerde gider olarak yazılabilecektir.

Diğer taraftan daha önceki bölümlerde açıkladığımız üzere; serbest meslek erbaplarının ödemiş oldukları Bağ-Kur primlerini Gelir Vergisi Kanunun 68/8'inci maddesi hükmüne dayanarak da, mesleki kazançlarının tespitinde hasılattan indirme imkânları mevcuttur. Ancak, Bağ-Kur kapsamına giren serbest meslek erbabının, Gelir Vergisi Kanunun 68/8'inci maddesi hükmüne dayanarak hasılatlarından, emekli aidatı veya sosyal sigorta primi indirmemiş olmaları şartıyla, ödedikleri Bağ-Kur giriş keseneği ve primlerini, serbest meslek kazancı ile ilgili olarak verecekleri yıllık beyannamelerinde indirmeleri mümkün bulunmaktadır.

Bağ-kur Primlerinin indiriminde, şahıs sigorta prim ödemelerinde olduğu gibi %5 veya %10'luk sınır söz konusu değildir. Beyanname üzerinde kar tutarı kadar Bağ-Kur indirimi yapılabilir

Söz konusu Kanun hükmü çerçevesinde ödenen Bağ-Kur primlerinin her ne kadar kanuni defterlere doğrudan gider yazılması mümkünse de, özellikle ortaklık şeklinde faaliyet gösterilmesi durumunda bu yöntem çeşitli karışıklıklara yol açabilmektedir. Bu gerekçelerle 110 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde çeşitli açıklamalarda bulunulmuştur.

➢ Bağ-Kur giriş keseneği ve sigorta primlerinin Gelir Vergisi Kanununun 89/1'ncu maddesi hükmüne paralel olarak, gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olduğunun tevsik edilmesi kaydıyla mükellefler tarafından verilecek yıllık gelirden indirilecektir.

➢ Adi Komandit Şirketlerin komanditer ortakları ile Limited Şirket ortakları bakımından da yukarıdaki esaslar dâhilinde işlem yapılacaktır. Bir başka deyişle söz konusu kurumlarda ortaklara ait Bağ-Kur giriş keseneği ve sigorta primlerinin kurum kazancının tespitinde gider yazılması mümkün değildir.

Bağ-kur prim ödemelerinin beyanname üzerinde indirimine ilişkin olarak Maliye Bakanlığı birimlerince verilen ve özellik gösteren mukteza özetlerine aşağıda yer verilmiştir.

➢ Geçmiş Dönemlere Ait Bağ-kur Prim Ödemeleri Hangi Yıla Ait Olduğuna Bakılmaksızın Gelirin Elde Edildiği Yılda Ödenmiş Olduğunun Tevsik Edilmesi Kaydıyla Gelir Vergisi Matrahından İndirilebilir. (Aydın Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.10.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.09.15.01-3.2010.7.GVK.89.Md.-2 sayılı özelgesi.)

➢ Gayrimenkul kira geliri ve ücret gelirleri için vereceğiniz yıllık beyannamede, ödediğiniz Bağ-Kur primlerinizi indirim konusu yapmanız mümkün değildir. (İstanbul VDB'nin B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-89/1 sayılı özelgesi-GGM'nin 16821 sayılı özelgesi).

➢ Sadece gayrimenkul sermaye iradı yönünden yıllık beyanname veren mükelleflerce, 5510 sayılı Kanuna göre isteğe bağlı olarak sigorta primi ödenilen Sosyal Güvenlik Kurumunun, Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin birinci bendinde belirtilen sigorta şirketi niteliğinde olmaması ve sadece gayrimenkul sermaye iradı yönünden mükellef olunması nedenleriyle, bu kuruma ödenilen isteğe bağlı sigorta primlerinin gelir vergisi beyannamesinde bildirilen gelirlerden indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-GVK-89-3-511 sayılı özelgesi.)

➢ Gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olduğunun tevsik edilmesi şartıyla, limited şirket ortağı olarak ödenilen sosyal güvenlik primlerinin tamamının, Şirketten elde edilen kâr payları nedeniyle beyan edilen menkul sermaye iradından indirilmesi mümkün bulunmaktadır. Öte yandan, gelirin yeterli olmaması nedeniyle indirilemeyen sosyal güvenlik primlerinin, sonraki yıl gelirinden indirilmesi mümkün değildir. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 89-1424 sayılı özelgesi)

➢ Bağ-Kur'a eş adına ödenen primlerin, serbest meslek kazancı nedeniyle beyan edilecek gelirden indirilmesi mümkün bulunmamaktadır. (Konya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.42.16.01-GVK-2-751-38 sayılı özelgesi.)

➢ 110 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, Bağ-Kur Kanunu kapsamına giren serbest meslek erbabının, Gelir Vergisi Kanununun 68/8'inci maddesi hükmüne dayanarak ödedikleri sosyal sigorta primlerini gider yazmaları gerekmekte ise de, diledikleri takdirde Bağ-Kur giriş keseneği ve primlerini serbest meslek kazançları ile ilgili olarak verecekleri yıllık beyannamelerinde gösterdikleri gelirden indirmelerinin uygun bulunduğu açıklanmıştır.

➢ Öte yandan, söz konusu primlerin serbest meslek kazanç defterine gider yazılmayıp, beyanname üzerinde indirimin tercih edildiği durumda beyan edilen mesleki kazancın yetersiz olması veya dönem sonucunun zarar olması halinde müteakip yıllarda devreden geçmiş yıl zararı olarak indirilmesi mümkün değildir. (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-GVK-65-2-371 sayılı özelgesi)

10.3. ÖZEL SAĞLIK VE EĞİTİM HARCAMALARI

GVK' nun 89. maddesinin 2'nci bendi hükmü çerçevesinde "Beyan edilen gelirin % 10'unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları da yıllık beyannamede bildirilen gelirden indirim konusu yapılabilecektir. Bu şekilde mükelleflerin, kendilerine, eş ve çocuklarına ilişkin olarak yaptıkları sağlık ve eğitim giderlerinin beyan ettikleri gelirin belirli bir kısmını geçmemek koşuluyla, vergi matrahlarından indirimine imkân sağlanmıştır.

Kanunda indirimden yararlanmanın şartları olarak; harcamanın Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek ve tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi aranmıştır.

Bu nedenle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4. maddesi ve kendi özel kanunlarında yer alan hükümlerde, kurumlar vergisi muafiyeti tanınan kurumlara yapılan harcamalar indirimden yararlanamaz.

Yine genel, katma ve özel bütçeli kurumlara yapılan eğitim ve sağlık harcamaları da indirime konu edilmeyecektir. Örneğin; Sağlık Bakanlığı'na veya üniversitelere bağlı hastanelerin döner sermayelerine ödenen paralar indirim kapsamı dışındadır.

Kanunda harcamaların Türkiye'de yapılması şartı arandığında yurtdışında yapılan eğitim ve sağlık harcamalarının indirime tabi tutması mümkün değildir. Örnek olarak çocuğunu yurtdışındaki bir okula gönderen mükellef, okul ücretini buradan alacağı fatura ve/veya fatura benzeri belgelerle tevsik ederek indirimden yararlanamaz.

İndirime konu harcamalar, gelir ve kurumlar vergisine tabi mükelleflerden alınacak fatura, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi kaydedici cihazlara ait (yazar kasa) fişi ile tevsik edilmelidir.

Konuyla ilgili 23.10.2012 tarih ve GVK-85/2012-7 sayılı Gelir Vergisi Sirkülerinde, "çocuk» veya «küçük çocuk" tabirinden, mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilenler, evlat edinilenler ile ana veya babasını kaybetmiş torunlardan mükellefle birlikte oturanlar dâhil) 18 yaşını veya tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış çocukların anlaşılması gerektiği belirtilmiştir.

Özel eğitim ve sağlık harcamalarının beyanname üzerinde indirimine ilişkin olarak Maliye Bakanlığı birimlerince verilen ve özellik gösteren mukteza özetlerine aşağıda yer verilmiştir.

- Okul forma ve ayakkabı harcamalarının, ilgili ilköğretim kurumu bünyesinde öğrencilerine kullanımı zorunlu kılınmış ihtiyaç kalemleri arasında olduğunun, anılan kurumdan alınan belge ile tevsik edilmesi halinde, Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin (2) numaralı bendi çerçevesinde Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 89-1398 sayılı özelgesi.)

- Eğitim kurumları ile yapılan sözleşmeler uyarınca bu kurumlarda öğrencilere yemek hizmeti veren gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin bu hizmetlerinin eğitim hizmetinin bir parçası olarak değerlendirilmesi mümkün olmayıp, söz konusu yemek hizmetine ilişkin harcamalar eğitim gideri olarak kabul edilemez. (Ankara VDB'nın 22.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-89-11-451 sayılı özelgesi.)

- Vakıflar tarafından kurulan üniversiteler kurumlar vergisinden muaf olduklarından, anılan kurumlara çocuğunuz için ödemiş olduğunuz tutarların gelir vergisi beyannamenizde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. (İstanbul VDB'nın

21.05.2013 tarih ve 62030549-120[89-2013/140]-744 sayılı özelgesi.)

➢ Mükellefin bakmakla yükümlü olduğu ve üniversitede okuyan çocuğu için özel öğrenci yurduna yapılan ödemeler, bu kapsamda değerlendirilir.

➢ Mükellefin eşinin doğum yapması nedeniyle yapılan sağlık harcamaları, anılan maddede belirtilen şartların topluca mevcut olması halinde, yıllık gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirilebilecektir. Mükellefin eşinin doğum yapması nedeniyle yapılan harcamalar üzerinden hesaplanan KDV, vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV›den indirilememektedir. Bu nedenle, harcama toplamının KDV dâhil bedel olarak kabul edilmesi gerekmektedir (GİB'in 046765 sayılı özelgesi).

➢ Tüp Bebek Tedavisi nedeniyle yapılan harcamaların sağlık harcaması olarak indirim konusu yapılması mümkündür. (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.03.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-89-1-216 sayılı özelgesi)

➢ Eşe ait sağlık harcamalarının öncelikle kendisi tarafından gayrimenkul sermaye iradı dolayısıyla verilen yıllık gelir vergisi beyannamesinde, beyan edilen gelirin %10'unu aşmayacak şekilde indirime konu edilmesi gerekmekte olup, söz konusu sağlık harcamalarının bu indirimden arta kalan kısmının da diğer eş tarafından gayrimenkul sermaye iradı dolayısıyla verilen yıllık gelir vergisi beyannamesinde beyan edilen gelirin %10'u ile sınırlı olacak şekilde indirim olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.12.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 89-571 sayılı özelgesi.)

➢ Gelir Vergisi Kanunu›nun 89›uncu maddesine istinaden beyan edilen gelirden indirim konusu yapılacak sağlık harcamalarının gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilebilen bir sağlık harcaması olması gerektiğinden, Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı tarafından emekli maaşlarından yapılan SUT reçete kesintisi ile muayene iştirak kesinti tutarlarının bu kapsamda yapılmış bir sağlık harcaması olarak nitelendirilmesi söz konusu olmayacaktır. (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.03.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-89-6-139 sayılı özelgesi.)

➢ Eğitim ve sağlık harcamalarının kanunla belirlenen kısmının yıllık gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirilebilmesi mükelleflere kanunla tanınmış bir haktır. Bu hakkın hata sonucu kullanılmamış olması hiç kullanılamayacağı anlamını taşımamaktadır. Dolayısıyla şartların sağlanması halinde ilgili yıllar için verilecek düzeltme beyannameleri ile indirim konusu yapabilmeniz mümkün bulunmaktadır. (İstanbul Defterdarlığı'nın 11483 sayılı özelgesi).

➢ Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Bağımsız Denetçi Belgesine ilişkin eğitim (kurs) gideri ile Bağımsız Denetçi Yetkilendirme Belgesine ilişkin ücretler de Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesindeki serbest meslek kazancının tespitinde indirilecek giderler arasında sayılmadığından, söz konusu giderler için yapılan ödemeler de serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak hasılattan indirilemeyecek, ancak Bağımsız Denetçi Belgesine ilişkin eğitim (kurs) giderlerinin anılan Kanunun 89 uncu maddesinin 2 numaralı bendinde yer alan şartların taşınması halinde, yıllık beyanname üzerinden indirim konusu yapılması mümkün olacaktır. (Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.07.2014 tarih ve 17192610-120[ÖZG-2014-32]-215 sayılı özelgesi.)

10.4. BAĞIŞ VE YARDIMLARIN İNDİRİMİ

Gelir Vergisi Kanunun 89/4'üncü maddesine göre; gelir vergisi mükellefleri yıl içinde yapmış oldukları bağış ve yardımları maddede belirtilen şartları yerine getirmek koşuluyla yıllık beyanname ile bildirecekleri gelirlerden indirebileceklerdir. Gelir Vergisi Kanunun 89/4'üncü maddesine göre bağış ve yardımların beyannamede bildirilen gelirden indirilebilmesinin şartları aşağıda açıklanmıştır.

10.4.1. Bağış ve Yardımların Yapılacağı Kurum ve Kuruluşlar

Gelir Vergisi Kanunun 5228 sayılı Kanunla değişik 89/4'üncü maddesinde, mükelleflerin yaptıkları bağış ve yardımları bu maddede belirtilen ve ismen sayılan kurum, kuruluşlara yapılması kaydıyla indirim konusu yapılmasına imkân tanımıştır. Bir başka deyişle Kanunda sayılmayan kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımlar tutarı ne olursa olsun indirime konu edilemeyecektir. Kanunda sayılan kurum ve kuruluşlar ise şunlardır.

- Genel ve özel bütçeli kamu idareleri,
- İl özel idareleri ve belediyeler,
- Köyler
- Kamu yararına çalışan dernekler,
- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar,

Örneğin; Okul veya cami koruma dernekleri yukarıda belirtilen kurum ve kuruluşlar arasında yer almadığından, bu derneklere yapılan bağış ve yardımların beyan edilecek gelirden indirilmesi mümkün değildir. Ancak söz konusu derneklerin kamu menfaatine yararlı bir dernek olması halinde bu derneklere yapılan bağış ve yardımlar beyan edilen gelirin %5 ini aşmaması koşuluyla indirim olarak dikkate alınabilecektir.

10.4.2. Bağış ve Yardımlar Makbuz Karşılığı Yapılmalıdır

Yıl içinde yapılan bağışların indirime konu edilmesi bir başka şartı ise yapılan bağış ve yardımlar karşılığında mutlak suretle usulüne uygun olarak düzenlenmiş bağış makbuzu alınmasıdır. Vergi Usul Kanununa göre kanuni defterlere yapılan kayıtların tevsik şartı bağış ve yardımlar bağış makbuzu ile gerçekleşmektedir. Dolayısıyla yapılan bağış veya yardım karşılığında bağış makbuzu dışında kalan bir başka belge (örneğin; kermes giriş bileti, yardım konseri davetiyesi, spor kulüplerinin kombine maç biletleri vb.) ya da bağış yapılan kurum kuruluşlarca yayınlanan dergiler alınması durumunda yapılan bağış ve yardımların yıllık beyanname ile bildirecek gelirden indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

10.4.3. Bağış ve Yardımların Üst Sınırı

Gelir Vergisi Kanunun 89/4'üncü maddesinin parantez içi hükmünde, " Bir takvim yılı içinde yapılan bağış ve yardımların toplamı o yıla ait beyan edilecek gelirin %5'ini kalkınmada öncelikli yöreler için %10'unu aşarsa fazlası indirilmez." denilmek suretiyle yıllık beyanname ile bildirecek gelirden indirilebilecek bağış ve yardımlara üst sınır getirilmiştir. Buna göre;

➢ Bir takvim yılı içinde yapılan bağış ve yardımların toplamı, kalkınmakta öncelikli yöreler dışında faaliyet gösteren mükellefler için o yıla ilişkin olarak beyan edilecek gelirin, %5'ini aşarsa fazlası indirim konusu yapılamaz. Diğer bir deyişle, indirim konusu yapacak tutar beyan edilen gelirin %5'i ile sınırlıdır. Söz konusu oran kalkınmakta öncelikli yörelerde faaliyette bulunan mükellefler için %10 olarak uygulanacaktır.

➢ Bağış ve yardımın indirilebilmesi için mutlak suretle beyan edilen bir gelirin bulunması gerekir. Herhangi bir nedenle indirim konusu yapılamayan bağış ve yar-

dımlar bir sonraki yıla devredemez ve söz konusu yılın gelirlerinden indirim konusu yapılamaz.

10.4.4. Bağış ve Yardımların Aynen Yapılması Halinde Değer Tespiti

Bağış ve yardımın nakit olarak değil de, nakit dışında kalan bir değer verilmek suretiyle yapılması halinde Gelir Vergisi Kanunun 89. maddesinin son fıkrası hükmüne göre; bağışlanan ya da yardımın konusu teşkil eden mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, yoksa Takdir Komisyonunca Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit edilecek değeri esas alınır.

Vergi Usul Kanunu'nun 265'inci maddesi hükmüne göre mukayyet değer; bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir. Amortismana tabi iktisadi kıymetler için ise mukayyet değer; net değeri, bir başka deyişle iktisadi kıymetin maliyet bedelinden birikmiş amortismanlarının düşülmesi sonucunda bulunan değeri ifade etmektedir.

10.4.5. % 5 Oranı İle Sınırlı Olmaksızın Tamamı İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar

Yukarıda açıkladığımız sınırlamalar çerçevesinde; Gelir Vergisi Kanununun 89/5'inci maddesine göre; gelir vergisi mükelleflerinin yıllık beyanname ile bildirecekleri gelirlerden indirebilecekleri bağış ve yardımlara ilaveten 2003 yılı içinde 4842, 4962 ve 5035 Sayılı 2004 yılında ise 5228 ve 5281 sayılı kanunlarla yapılan değişiklikler ile madde kapsamında indirim konusu yapılabilecek bağış ve yardımların kapsamı genişletilmiştir. Söz konusu düzenlemeler çerçevesinde madde kapsamına dahil edilen bağış ve yardımlar beyan edilecek gelirin %5 (Kalkınmakta öncelikli yörelerde faaliyette bulunan mükellefler için %10) ile sınırlı olmayıp, kazancın müsait olması durumunda tamamı indirilebilecektir.

Gelir vergisi mükellefleri yapacakları bağış ve yardımları yıllık beyanname ile bildirecekleri gelirlerden indirim konusu yapabilmektedirler. Dolayısıyla, zarar beyan eden gelir vergisi mükelleflerinin bağış ve yardımları indirim konusu yapmaları mümkün bulunmamaktadır.

Bu durumda, bağış ve yardımların bir yılda indirim konusu yapılabilecek tutarı gelir vergisi mükelleflerinde Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinin "Gelir Bildirimi" tablosunda yer alan "Mahsup Edilecek İndirimler ve Geçmiş Yıl Zararları Toplamı" ndan önceki tutar ile sınırlı olmaktadır.

Gerek zarar beyanı gerekse gelirin yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen bağış ve yardımların daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılması veya zarar olarak devredilmesi ise mümkün değildir.

10.4.5.1. Okul, Sağlık Tesisi ve Öğrenci Yurtlarına Yapılan Bağışlar

Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının 5 numaralı bendinde, 4842 ve 4962 sayılı Kanunlarla yapılan değişiklikler ile kamu idare ve müesseselerine bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve ayni bağış ve yardımların tamamının, belirli bir oran ile sınırlı olmaksızın, yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden indirilebilmesine imkân sağlanmıştır.

Okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurdu yapımı veya bu tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan bağış ve yardımların (harcamaların) herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın vergi matrahının tespitinde dikkate alınabilmesi, bu bağış ve yardım-

ların aşağıda belirtilen kamu idare ve müesseselerine yapılması halinde mümkündür.

- Genel ve özel bütçeli kamu idareleri,
- İl özel idareleri
- Belediyeler
- Köyler

Kapsama dâhil olan bağış ve yardımlar;

- Bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak kapasitesinden az olmamak üzere (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) öğrenci yurtlarının inşası için yapılan harcama,
- Bu tesislerin inşası için yapılan bağış ve yardım,
- Mevcut okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurtlarının faaliyetlerine devam etmelerini sağlamak amacıyla yapılan bağış ve yardım,

niteliğinde olmalıdır.

Düzenlemedeki "okul" ifadesinden, doğrudan eğitim-öğretim hizmetlerinin verildiği temel birimlerin anlaşılması gerekmekte olup, rehberlik ve araştırma merkezi, mesleki eğitim merkezi, iş eğitim merkezi, mesleki ve teknik eğitim merkezi ve akşam sanat okulları da bu kapsamda değerlendirilecektir.

Örneğin; genel bütçeli bir kurum olan Milli Eğitim Bakanlığına ait öğretmen evi veya hizmet içi eğitim binası inşaatlarının yapımına "Eğitime %100 Destek Projesi" çerçevesinde mükelleflerce yapılan nakdi veya ayni yardımların tamamının, söz konusu öğretmen evi veya hizmet içi eğitim binasının "okul" kapsamında değerlendirilerek indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Yukarıda sayılan kamu kurum ve kuruluşları ile imzalanan protokol gereğince kamu arazisi üzerine okul yaptırılması halinde, 1 Seri No›lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 10.3.2.2.4. Bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde söz konusu okul inşasına ilişkin olarak yapılan harcamalar, harcamanın yapıldığı hesap dönemine ilişkin kurum kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir

Düzenlemedeki "sağlık tesisi" ifadesinden ise Sağlık Bakanlığı'nca sağlık tesisi kapsamında değerlendirilen kurum ve kuruluşların anlaşılması gerekmektedir.

Okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurdu inşası dolayısıyla yapılan harcamalar, harcamanın yapıldığı yıla ilişkin gelir vergisi matrahının tespitinde dikkate alınacaktır. Söz konusu tesislerin inşası veya faaliyetlerini devam ettirebilmelerine yönelik olarak yapılan bağış ve yardımların da bağışın yapıldığı yıla ilişkin olarak beyan edilecek gelirden indirilebileceği tabiidir.

10.4.5.2 Çocuk Yuvası, Yetiştirme Yurdu, Huzurevi, Bakım ve Rehabilitasyon Merkezlerine Yapılan Bağış ve Yardımlar

GVK'nun 89 uncu maddesinin 5 numaralı bendinde yer alan düzenleme ile; "Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamının yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirim konusu yapılmasına imkân sağlanmıştır.

10.4.5.3. İbadethaneler ve Gençlik Merkezlerine Yapılan Bağış ve Yardımlar

GVK'nun 89 uncu maddesinin 5 numaralı bendine 6322 sayılı kanunun 9. maddesiyle 15.06.2012 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapılan ekleme ile mülki idare

amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının (6525 sayılı Kanunun 5 inci maddesiyle eklenen ibare. Yürürlük; 27.02.2014) inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirim konusu yapılabilecektir.

Düzenlemedeki "ibadethane" ve "yaygın din eğitimi verilen tesis" ifadelerinden de Diyanet İşleri Başkanlığınca ibadethane sayılan yerler ile Diyanet İşleri Başkanlığı denetimine tabi olan ve din eğitimi verilen tesislerin anlaşılması gerekmektedir.

Mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethanelerin umuma açık olması, inşasının mülki idare amirlerinin iznine istinaden gerçekleştirilmesi, inşa ve faaliyetine devam etmesi için yapılan bağış ve yardımların da yine mülki idare amirlerinin denetiminde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Yaygın din eğitimi verilen tesisler için yapılan harcamaların da Diyanet İşleri Başkanlığı teşkilatınca denetlenmesi gerektiği tabiidir.

Mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası ve/veya faaliyetine devam etmesi amacıyla kurulmuş bulunan vakıf veya derneklere yapılan bağışlar, anılan kurumlardan alınan makbuzlara veya bunlar tarafından bankalarda açılan hesaplara yatırıldığına ilişkin alınan banka dekontlarına istinaden indirim konusu yapılabilecektir.

Ayni bağış ve yardımın, işletmenin aktifinden veya stokundan çekilerek bağışlanmış olması durumunda, mükelleflerin işletmeden çekip bağışladıkları değerler için fatura düzenlemesi; düzenlenen faturanın arka yüzüne faturada belirtilen değerlerin ilgili kamu kurum ve kuruluşu tarafından bağış veya yardım olarak alındığına ilişkin şerh konularak yetkili kimseler tarafından imzalanmış olması yeterlidir.

Ayni değerlerin, mükelleflerce dışarıdan alınarak kamu kurum ve kuruluşuna bağışlanmış olması durumunda ise bu kurum ve kuruluş tarafından teslim alınacak değerler için teslime ilişkin bir belge düzenlenmiş olması yeterli olup, düzenlenen belgede bağışlanan kıymetin değerinin, cinsinin ve miktarının tereddüde mahal bırakmayacak şekilde belirtilmiş olması gerekmektedir. Ayrıca, bağışlanan değerlere ilişkin olarak düzenlenmiş olan faturaların arka yüzünde yukarıda belirtilen açıklamalar dahilinde ilgili kamu kurum ve kuruluşlarının yetkililerinin imzası bulunacaktır.

Nakdi bağışların indirilebilmesi, bağışı kabul eden kuruluşlarca verilecek makbuzla veya bu amaçla bankalarda açtırılan hesaplara yatırıldığına ilişkin banka dekontlarıyla belgelendirilmesi şartıyla mümkündür.

Ancak, bunlar dışındaki diğer dernek veya vakıflara bu amaçla yapılan bağış ve yardımların ise; mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası ve/veya faaliyetine devam etmesi amacıyla gerekli harcamaları finanse etmek üzere bağış ve yardım toplama amacıyla bir organizasyon oluşturulması ve bu hususta mülki idare amirleri ile bir protokol yapılması, nakdi olarak yapılacak bağış ve yardımlar için sadece protokol kapsamındaki işte kullanılmak üzere bir hesap açılması ve yapılan bağış ve yardımların bu hesaba yatırılması, ayni olarak yapılan bağış ve yardımların protokol kapsamındaki işte kullanılmak üzere şartlı olarak makbuz karşılığında yapılması, banka dekontu ile makbuzda hangi amaçla yapıldığına ilişkin bir açıklamanın yer

alması, yapılan bağış ve yardımların, sadece yapılacak o işle ilgili olarak mülki idare amirleri gözetim ve denetimi altında kullanılması şartlarıyla, tamamının indirim konusu yapılabilmesi mümkün olacaktır.

Diğer taraftan madde hükmüne 6525 sayılı Kanunun 5 inci maddesiyle eklenen ve 27.02.2014 tarihinden itibaren yürürlüğe giren ibare ile Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirim konusu yapılabilecektir.

10.4.5.4. Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine Yapılan Bağış Veya Yardımlar

5904 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen ve 3/7/2009 tarihinden itibaren yürürlüğe giren (11). bent ile gelir vergisi mükellefleri tarafından Türkiye Kızılay Derneğine ve 6322 sayılı Kanunla aynı bentte yapılan değişiklikle 15/6/2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdî bağış veya yardımların tamamı, Kanunun yürürlük tarihinden itibaren gelir vergisi beyannamesi üzerinde gösterilmek şartıyla indirilebilecektir.

Anılan Dernek ve Cemiyete yapılacak aynî bağış ve yardımlar ise kitabımızın önceki bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde değerlendirilecektir.

Ayrıca bu hüküm Türkiye Kızılay Derneği'ne ve Yeşilay Cemiyeti'ne sadece nakdi olarak yapılan bağış ve yardımlar için geçerli olduğundan, ilgili derneğe makbuz karşılığında ayni olarak yapılan bağış ve yardımların indiriminde, yıllık beyannamede bildirilen kazancının ancak % 5'ine kadar olan kısmı dikkate alınabilecektir.

Diğer taraftan, anılan Dernek ve Cemiyetin iktisadi işletmelerine (örneğin; Kızılay Derneği Maden Suyu İşletmesi) yapılan bağış veya yardımların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün değildir.

10.4.5.5. Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Yapılan Bağışlar

Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerin maliyet bedellerinin tamamı beyan edilecek gelirden indirilebilecektir.

Son olarak 5281 sayılı Kanunla 01.01.2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapılan düzenleme ile; Gelir Vergisi Kanunu'nun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde yer alan "gıda maddelerinin" ibaresi, "gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin" şeklinde değiştirilmek suretiyle mükelleflerce fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda maddelerinin yanı sıra temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin de maliyet bedellerinin gider olarak matrahtan indirimine olanak sağlanmıştır.

Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerin maliyet bedelinin tamamının beyan edilen gelirden indirilmesine ilişkin esaslar aşağıdaki gibidir.

- Gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddeleri bağışının dernek veya vakfa yapılmış olması gerekmektedir. İhtiyacı bulunanlara doğrudan veya başka organizasyonlar aracılığıyla yapılacak yardımların yukarıda belirtilen maddeler kapsamında ya-

pılmış bağış olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

➢ Bağışı kabul edecek dernek veya vakfın tüzüğünde veya senedinde ihtiyacı bulunanlara gıda yardımı yapabilmesine ilişkin hükümlerin bulunması gerekmektedir. Bununla beraber, dernek veya vakfın başka alanlarda da faaliyet gösteriyor olmasının, kamuya yararlı dernek veya vergiden muaf vakıf olup olmamasının uygulama açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

➢ Gıda bankacılığı kapsamında yapılacak bağışların gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddeleri niteliğinde olması gerekmektedir. Yapılacak bağışlar şartlı olarak (bedelsiz olarak ihtiyaç sahiplerine dağıtılmak üzere) yapılmalıdır. Gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi niteliğini taşımayan veya şartlı olarak yapılmayan bağışlar, gıda bankacılığı kapsamında yapılan bağış olarak değerlendirilmeyecektir.

➢ Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesine eklenen hüküm çerçevesinde indirim konusu yapılacak bağışlar, bağışa konu mal bedeli Vergi Usul Kanununun 232 inci maddesinde belirtilen fatura düzenleme sınırının altında kalsa dahi mutlaka fatura ile belgelendirilecek ve ayrıca taşıma için sevk irsaliyesi düzenlenecektir. Bağışlanan mala ilişkin bilgileri eksiksiz olarak içerecek fatura, bağış yapılan dernek veya vakıf adına düzenlenecektir. Mal bedeli olarak faturada, bağışa konu malın maliyet bedeli (yüklenilen katma değer vergisi hariç) yazılı olacaktır. Faturada "İhtiyaç sahiplerine yardım şartıyla bağışlandığından KDV hesaplanmamıştır." ibaresinin yer alması zorunludur. Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinde yapılan düzenleme çerçevesinde, yıllık beyannamede yer alacak gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılacak işlemlerde bağışı yapan tarafından bir belge düzenlenmesine gerek bulunmamakta olup, varsa bağış yapılan malın edinimine ilişkin belgelerin saklanması zorunludur.

➢ Dernek ve vakıflar kendi mevzuatlarının öngördüğü belgeleri düzenleyecek ve bağış yapanlara bir örneğini vereceklerdir. Ticari faaliyetle uğraşanlarca düzenlenen faturalar dernek ve vakıf tarafından muhafaza edilecektir.

➢ Ticari işletmeye dâhil malların (Gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin) bağışlanması durumunda bu malların maliyet bedeli Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesi çerçevesinde gider kaydedilir. Bu işlem, faturanın bir yandan gelir bir yandan da gider kaydedilmesi suretiyle gerçekleştirilir. Bağışlanan gıda maddelerinin işletmeye dahil olmaması halinde ise, söz konusu malın maliyet bedeli (KDV dahil) Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi çerçevesinde yıllık beyannamenin bağış ve yardımlara ilişkin bölümüne yazılarak gelir vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınacaktır.

10.4.5.6. Kültür ve Tabiat Varlıklarının Korumasına Yönelik Olarak Yapılan Bağışlar

5035 Sayılı Kanunla 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapılan düzenleme ile Vakıflar Genel Müdürlüğü idaresinde ve denetiminde bulunan mazbut vakıflar adına kayıtlı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kurulu nezdinde eski eser tescilli abide eserlerin bakımı, restorasyonu ve yaşatılması amacıyla yapılan bağış ve yardımların tamamının, yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden indirilmesine imkân tanınması, bu kapsamdaki tarihsel değerlerimizin daha iyi muhafaza edilerek gelecek kuşaklara aktarılmasına katkı sağlanması amaçlanmaktadır.

Daha sonra ise 5228 Sayılı Kanunun 28 inci maddesi ile 31.07.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapılan düzenleme ile de söz konusu istisna GVK'nun 89 uncu maddesinin yedinci bendine kapsamı büyük oranda genişletilerek taşınmış, ayrıca bu bent kapsamında yapılan bağış ve yardımların tamamının yıllık beyanname

ile bildirilen gelirden indirim konusu yapılmasına imkân sağlanmıştır.

Bu şekilde aşağıda yer verilen GVK'nun 5228 Sayılı Kanunun 28 inci maddesi ile değişik, 89 uncu maddesinin yedinci bendinde on alt bent halinde sayılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı; genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen projelere yapılmış olmak kaydıyla yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirilebilecektir.

".....

7. Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen;

a) Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticari olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,

b) Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarisi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımı ve tanıtımının sağlanmasına,

c) Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,

d) 2863 Sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,

e) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,

f) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirtilmesi çalışmalarına,

g) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

h) 2863 Sayılı Kanun kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,

i) Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve etkinlikler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatın tedariki ile film yapımına,

j) Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültürel ve sanatsal etkinliklerin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına,

İlişkin harcamalar ile bu amaçla yapılan her türlü bağış ve yardımların % 100'ü (Bakanlar Kurulu, bölgeler ve faaliyet türleri itibariyle bu oranı yarısına kadar indirmeye veya kanuni oranına kadar çıkarmaya yetkilidir).

....."

10.4.5.7 Başbakanlıkça veya Bakanlar Kurulunca Başlatılan Yardım Kampanyalarına Yapılan Bağış ve Yardımlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (10) numaralı bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi daha önce "Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığı ile makbuz karşılığı yapılan ayni ve nakdi bağışların tamamı" şeklinde iken bu hüküm 6552 sayılı Kanunla 11.09.2014 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Başbakanlıkça veya Bakanlar Kurulunca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan aynî ve nakdî bağışların tamamı."

Yapılan bu değişiklik ile bağış ve yardım indiriminde doğal afet sınırlaması kaldırılmıştır. Buna göre bağış kampanyası doğal afetler dolayısıyla olsun olmasın, Başbakanlık veya Bakanlar Kurulunca başlatıldığı sürece, bu kampanyaya yapılan bağışların tamamı gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. Bu indirim için Bakanlar Kurulu Kararına da gerek bulunmamaktadır.

10.4.5.8 İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Hakkında Kanun Uyarınca Kurulan Ajansa Yapılan Bağış ve Yardımlar

Gelir Vergisi Kanunu'na 5766 Sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle eklenen geçici 74. madde hükmü çerçevesinde; 2/11/2007 tarih ve 5706 sayılı İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Hakkında Kanun uyarınca kurulan Ajansa yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının tamamı; gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilir.

10.4.5.9 Eskişehir 2013 Türk Dünyası Başkenti Hakkında Kanun uyarınca kurulan Ajansa yapılan Bağış ve Yardımlar

Gelir Vergisi Kanunu'na 6303 Sayılı Kanunun 9 uncu maddesiyle eklenen geçici 79. madde hükmü çerçevesinde; 18.05.2012 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere Eskişehir 2013 Türk Dünyası Kültür Başkenti Hakkında Kanuna göre kurulan Ajansa yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının tamamı; gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilir.

10.4.5.10 EXPO 2016 Antalya Ajansına yapılan Bağış ve Yardımlar

Gelir Vergisi Kanunu'na 6358 Sayılı Kanunun 17 inci maddesiyle eklenen geçici 83. madde hükmü çerçevesinde; 10.11.2012 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere EXPO 2016 Antalya Ajansına yapılan her türlü nakdî ve ayni bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının tamamı; gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilir.

10.4.6. Bağış ve Yardımların Özel Kanunlar Gereğince İndirimi

Eğitim alanında yapılan bağış ve yardımların vergi matrahından indirim konusu yapılabileceği yönünde Gelir Vergisi Kanununun yanı sıra özel kanunlarda da hükümler bulunmaktadır. Bahse konu özel kanunlardan uygulamada en sık karşılaşılanlara aşağıda yer verilmiştir.

a) İlk Öğretim ve Eğitim Kanununa göre yapılan bağış ve yardımlar;

222 sayılı İlk Öğretim ve Eğitim Kanunu'nun 76 ıncı maddesine göre; gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından makbuz mukabilinde yapılacak para bağışları, yıllık beyannameyle bildirilecek gelirden ve kurum kazançlarından indirilebilecektir.

b) Yüksek Öğretim Kanununa göre yapılan bağış ve yardımlar;

2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu'nun 56 ıncı maddesine göre; gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından üniversitelere ve yüksek teknoloji enstitülerine makbuz karşılığında yapılacak nakdi bağışlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirden ve kurum kazancından indirilebilecektir. Bu hüküm aynı Kanunun ek 7 nci maddesi uyarınca, vakıflarca kurulan yükseköğretim kurumlarına yapılacak nakdi bağışlar açısından da geçerlidir.

5904 sayılı Kanunla 4/11/1981 tarihli ve 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanununun 56 ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinin ikinci cümlesinde yer alan "nakdî" ibaresi madde metninden çıkarılmıştır. 5904 sayılı Kanunla yapılan bu değişiklikle birlikte, Kanunun yayım tarihinden (3/7/2009) itibaren üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitülerine yapılan aynî veya nakdî bağış ve yardımların tamamı, beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

c) 278 sayılı "Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu Kurulması Hakkında Kanun" Uyarınca Yapılan Bağış ve Yardımlar

278 sayılı "Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu Kurulması Hakkında Kanun"un 13'üncü maddesi hükmü şu şekildedir; "Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumuna yapılacak her türlü bağışlar, vasiyetler ve yardımlar vergi, resim ve harçlardan muaftır. Gelir veya Kurumlar Vergisine bağlı mükellefler tarafından bu kuruma makbuz karşılığında yapılacak para bağışları yıllık bildiri ile bildirilecek gelirlerden ve Kurum kazancından indirilir."

Yukarıda belirtilen kuruma yapılacak bağışların, bu Kanun kapsamında indirilebilmesi için yapılan bağışın nakden ve makbuz karşılığında yapılmış olması gerekmektedir.

d) 5434 sayılı "Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu"na Göre Yapılan Bağış ve Yardımlar

5434 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu'nun Ek 44'üncü maddesi hükmü şu şekildedir; "Sandık, dinlenme ve bakımevleri için özel ve tüzelkişiler tarafından yapılacak her türlü bağışı kabul eder. Bu bağışlar, dinlenme ve bakımevlerinin tesis ve işletmelerinde kullanılır.

Bu suretle yapılacak bağış ve yardımlar gelir ve kurumlar vergisi matrahından tenzil edilir. Ayni olarak yapılan yardımlar maliyet bedeli üzerinden değerlenir.»

e) 2828 sayılı "Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu"na Göre Yapılan Bağış ve Yardımlar

2828 sayılı "Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu"nun 20'nci maddesinin (b) fıkrası hükmü şu şekildedir; "Gelir veya Kurumlar Vergisi mükellefleri tarafından Kurum ve kuruluşlarına makbuz karşılığında yapılacak nakdî ve aynî bağışlar Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve Kurum kazancından indirilir."

f) 2876 sayılı "Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanunu"na Göre Yapılan Bağış ve Yardımlar

2876 sayılı "Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanunu"nun 101'inci maddesine göre Yüksek Kuruma ve bağlı kuruluşlarına yapılan bağış ve yardımların, gelir ve kurumlar vergisi yükümlüleri tarafından yıl içinde verecekleri beyannamelere masraf kaydedebileceği belirtilmiştir.

g) 2955 sayılı "Gülhane Askeri Tıp Akademisi Kanunu"na Göre Yapılan Bağışlar

2955 sayılı "Gülhane Askeri Tıp Akademisi Kanunu"nun 46'ncı maddesinin (b) fıkrası hükmü şu şekildedir; "Gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Gülhane Askeri Tıp Akademisine makbuz karşılığında yapılacak nakdi bağışlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazancından indirilebilir."

Yukarıda belirtilen kuruma yapılacak bağışların, bu Kanun kapsamında indirilebilmesi için yapılan bağışın nakden ve makbuz karşılığında yapılmış olması gerekmektedir.

h) 4122 sayılı "Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu" Uyarınca Yapılacak Bağışlar

4122 sayılı "Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu"nun 12'nci maddesi ve bu Kanuna göre çıkarılan yönetmelik uyarınca; yapılacak ağaçlandırma ve erozyon kontrolü çalışmaları ile her türlü tesis, bakım ve koruma masrafları gelir ve kurumlar vergisi matrahından düşülebilecektir.

ı) 3294 sayılı "Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu" Uyarınca Yapılan Bağışlar

3294 sayılı "Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu"nun 9'uncu maddesinin son bendine göre mükellefler tarafından sosyal dayanışma ve yardımlaşma fonu ve vakıflarına yapılacak bağış ve yardımlar Kurumlar ve Gelir Vergisi matrahından indirilebilecektir.

i) 3388 sayılı "Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı Kanunu" Uyarınca Yapılan Bağış ve Yardımlar

3388 sayılı "Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı Kanunu"nun 3'üncü maddesi hükmü uyarınca vakfa yapılan her türlü bağış ve yardımlar gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirilebilecektir.

j) 7269 sayılı "Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanun" Uyarınca Yapılan Bağış ve Yardımlar

7269 sayılı "Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanunu"nun 45'inci maddesine göre, afetlerden zarar görenlere yardımda bulunmak üzere kurulan Milli Yardım Komitesi ve mahalli yardım komitelerine makbuz mukabilinde yapılacak yardımlar gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından gider olarak dikkate alınabilecektir.

10.4.7. Bağış ve Yardımların Katma Değer Vergisi Mevzuatı Yönünden Değerlendirilmesi

Yapılan bağış ve yardımların Katma Değer Vergisi mevzuatı yönünden değerlendirilmesi ise şu şekilde olacaktır. Katma Değer Vergisi Kanununun 17'nci maddesinin " Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar " başlıklı 2'nci fıkrasının b bendine göre; aynı maddenin 1'inci fıkrasında sayılmış olan, genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyesi partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara hibe, yardım, bağış v.b. isimler altında bedelsiz olarak yapılan hizmet ifaları ve mal teslimleri vergiden istisna edilmiştir.

Aynı Kanunun 16/1-a maddesinde ise, bu kuruluşlara yurt dışından bedelsiz olarak gelen mal ve hizmetlerin ithalinin de vergiden istisna olduğuna hükmolunmuştur. Diğer taraftan, aynı Kanunun 30/a maddesine göre, bedelsiz olarak yapılan hizmet ifaları ve mal teslimlerinin bünyesine giren vergiler indirim olarak dikkate alınamayacağından yapılan bağış ve yardıma konu malların ya da hizmetlerin alımı sırasında ödenen ancak söz konusu hükme göre indirilemeyecek olan Katma Değer Vergisi gider veya maliyet unsuru olarak kabul edilecektir.

Gıda bankacılığı kapsamında yapılan bağışlar 3065 sayılı Kanunun 17/2-b maddesine göre katma değer vergisinden müstesnadır. Katma değer vergisi mükellefleri, bir vergilendirme döneminde yaptıkları bağışların toplam tutarını ilgili dönem beyannamesinin 6 ve 7 nci satırlarına dâhil etmek suretiyle beyanda bulunacaklardır.

Aynı Kanunun 30/a ve 32 nci maddelerine göre, kısmi istisna mahiyetindeki bu teslimin (gıda maddesi bağışlarının) bünyesine giren katma değer vergisi tutarının indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle, bağışın yapıldığı dönemde, bağışlanan gıda maddelerinin iktisabı dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi tutarının hesaplanması ve aynı döneme ait katma değer vergisi beyannamesinin 20. satırına dâhil edilmesi, aynı tutarın defter kayıtlarında "indirim KDV" hesaplarından çıkarılarak, gider hesaplarına aktarılması gerekmektedir.

10.5. SPONSORLUK HARCAMALARI

5105 Sayılı Kanunun 4 üncü maddesiyle Gelir Vergisi Kanununun 5228 sayılı Kanunla değişik "Sigorta Primi, Teberru ve Diğer İndirimler" başlıklı 89' uncu maddesinin birinci fıkrasına 13.03.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere eklenen (8) numaralı bent hükmüyle, "3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17.6.1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'sinin yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirim konusu yapılmasına imkân sağlanmıştır.

Sponsorluk harcamaları, ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olmayan veya ilişkisi ölçülemeyen, sosyal amacı öne çıkan harcamalar olup ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olan reklam harcamalarından farklılık arz etmektedir.

Sponsor olan mükellefin adının anılması koşuluyla,

- Resmi spor organizasyonları için yapılan saha, salon veya tesis kira bedelleri,
- Sporcuların iaşe, seyahat ve ikamet giderleri,
- Spor malzemesi bedeli,
- Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün uygun göreceği spor tesisleri için yapılan ayni ve nakdi harcamalar,
- Sporcuların transfer edilmesini sağlayacak bonservis bedelleri,
- Spor müsabakaları sonucuna göre sporculara veya spor adamlarına prim mahiyetinde ayni ve nakdi ödemeler,

gibi harcamalar sponsorluk harcaması olarak değerlendirilecektir.

Spor sahalarına, sporcuların veya diğer ilgililerin spor giysilerinin ya da spor araç ve gereçlerinin üzerine yazılı veya elektronik sinyaller yardımıyla sanal olarak kurumun tanıtımının yapılmasını sağlayacak amblem, marka, isim ve benzeri işaretler konulması gibi doğrudan ticari fayda sağlayan ve kurumun tanıtımını amaçlayan harcamalar ise reklam harcaması olarak değerlendirilecektir.

Ayrıca, sponsorluk faaliyetinin yanında reklam ve tanıtım amacını da içeren işlemler nedeniyle yapılan harcamaların, sözleşmede belirtilmek ve emsaline uygun olmak şartıyla, reklam ve sponsorluk harcamaları olarak ayrıştırılabilmesi mümkündür. Örneğin, bir kurumun, bir kulübe bonservis bedelini karşılayarak transfer ettiği bir sporcuyu aynı zamanda şirketin veya ürünlerinin tanıtımına yönelik reklamlarda kullanması halinde, reklam faaliyetine ilişkin harcamalar, bonservis bedelinden sözleşmede belirtilmek ve emsallerine uygun olmak şartıyla ayrıştırılabilecek ve reklam gideri olarak dikkate alınacaktır.

Sponsorluk uygulamasına ilişkin usul ve esaslar, 16/6/2004 tarih ve 25494 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliğinde düzenlenmiştir. Buna göre, gerçek ve tüzel kişiler, federasyonlara, gençlik ve spor kulüplerine veya sporculara, spor tesisleri ve faaliyetlerine ilişkin olarak anılan Yönetmelikte belirtilen usul ve esaslar dahilinde sponsor olabileceklerdir.

Yönetmeliğin 8 inci maddesine göre sponsorluk hizmeti alan ile sponsor arasında her iki tarafın hak ve yükümlülüklerini içeren yazılı bir sözleşme yapılması gerekmekte olup sponsorlar ile sözleşme yapmaya sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum veya kuruluş yetkilidir. Yapılacak sözleşmede yer alması gereken bilgiler anılan maddede belirtilmiştir.

Yönetmeliğin 4 ve 13 üncü maddelerinin tetkikinden de anlaşılacağı üzere, sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara ayni ya da nakdi olarak verilen desteklerin, Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmiş belgelere bağlanmasının zorunlu olduğu hususunda özel bir düzenleme bulunmamaktadır.

Anılan Yönetmeliğin 4 üncü maddesinde "belge", sponsorluk ve reklam hizmet ve işlemlerine ilişkin belge; "nakdi destek", sponsor tarafından sponsorluğu alana yapılan parasal ödeme; "ayni destek" ise sponsorluk konusu işle ilgili olarak sponsor tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin harcama olarak tanımlanmıştır.

Yönetmeliğin 12 nci maddesinde ise sponsorluğa konu hizmet ve işle ilgili yüklenilen sponsorluk bedelinin sponsor tarafından bizzat harcanabileceği gibi bu bedelin sponsorluğu alanın hesabına da yatırılabileceği; sponsorluğu alan tarafından gelir kaydedilen bu tutara ilişkin harcamalarda ise sponsorluğu alanın tabi olduğu mevzuat hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara sponsorlarca nakdi bir destekte bulunulması ve bu desteğin de hizmeti alanlar adına açılmış bir banka hesabına yatırılmış olunması durumunda, sponsorlara yatırılan tutarlar için bankalar tarafından verilecek makbuz veya dekontun yapılan bağışın tevsik edici belgesi olarak kabul edilmesi gerekir. Ancak, banka dekontu veya makbuzda paranın "sponsorluk amacıyla" yatırıldığına dair bir ifadeye yer verilmesi şarttır.

Söz konusu nakdi desteğin; sponsorluk hizmeti alanlara nakden elden teslim edilmiş olması halinde ise hizmeti alan kişi, kurum ve kuruluşlarca düzenlenecek alındı makbuzu, bağışa ilişkin tevsik edici belge olarak kabul edilebilecektir.

Diğer taraftan, desteğin nakdi olarak değil de ayni olarak yapılmış olunması durumunda;

- İşletmenin varlıklarından ayni olarak yapılan desteğin sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara teslim edilmesi halinde, teslimi yapılan değerler için fatura düzenlenmesi; faturada, teslimin sponsorluk maksatlı olduğuna, teslimi yapılan değerlerin cinsi, nev'i ve miktarına ilişkin olarak tereddüde mahal bırakmayacak bilgilere yer verilmesi; faturanın hizmeti alanlar adına düzenlenmiş olunması; faturanın arka yüzünün de hizmeti alan kişilere veya kanuni temsilcilerine imzalatılmış olunması,

➢ Ayni değerlerin, mükelleflerce dışarıdan sağlanarak sponsorluk hizmeti alanlara bağışlanmış olması durumunda da hizmeti alanlarca teslim alınacak bu değerler için alındı makbuzunun düzenlenmesi ve makbuzda, bağışlanan kıymetlerin değerlerinin, cinsinin, miktarlarının, adedinin v.b. hususların tereddüde mahal bırakmayacak şekilde yer alması şarttır.

Ayrıca, bağışlanan değerlere ilişkin olarak mükellefler adına düzenlenmiş olan faturaların arka yüzünün de yukarıda belirtilen açıklamalar dahilinde hizmeti alan kişi veya kanuni temsilcilere imzalatılmış olması gerekmektedir.

Ancak, makbuz karşılığı olmaksızın yapılan bağış veya yardımların mükelleflerce indirim olarak dikkate alınabilmesi mümkün değildir.

Sponsorluk Yönetmeliği kapsamında ayni ya da nakdi olarak yapılan harcamalar, kurumlar vergisi mükelleflerince harcamanın yapıldığı yılda indirim olarak dikkate alınabilecektir.

Yukarıda kapsamı belirtilen sponsorluk harcamalarının indirimi için söz konusu beyannamelerin ekinde herhangi bir belgenin ibraz zorunluluğu bulunmamaktadır.

Gerçek ve tüzel kişiler, süresiz bir şekilde sponsor olamayacakları gibi; bunların herhangi bir şekilde vergi borçları da bulunmamalıdır. Bu nedenle kurumların sponsor olabilmeleri için bağlı bulundukları vergi dairesine müracaat ederek, vergi borcu olmadığına dair bir yazı almaları ve yapılan sponsorluk sözleşmesinin bir örneğini ilgili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

Sponsorların, sponsor olunan dönemlerde tahakkuk eden vergi borçlarını ödememeleri halinde, ilgili vergi dairesi durumu derhal bir yazı ile bulunulan mahaldeki Gençlik ve Spor İl Müdürlüğüne bildirecektir.

10.6. ENGELLİ İNDİRİMİ

Engelli vatandaşların, içinde bulunduğu zor koşulların giderilmesine katkıda bulunmak ve engelliler ile engelli olmayanlar arasındaki rekabet eşitsizliğini gidermek amacıyla öteden beri vergi hukukunda çeşitli düzenlemeler yer almıştır. Bunlardan birisi de engellilerin gelir vergisi matrahlarının hesaplanmasında dikkate alınan engellilik indirimi uygulamasıdır.

Gelir Vergisi Kanunun 89'uncu maddesinin üçüncü fıkrası hükmüne göre; "Serbest meslek faaliyetinde bulunan veya basit usulde vergilendirilen (6462 sayılı Kanunun 1 inci maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 03.05.2013) engellilerin beyan edilen gelirlerine, 31 inci maddede yer alan esaslara göre hesaplanan yıllık indirim (Bu indirimden bakmakla yükümlü olduğu (6462 sayılı Kanunun 1 inci maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 03.05.2013) engelli kişi bulunan serbest meslek erbabı ile hizmet erbabı (tevkifat matrahı dahil) da yararlanır.)"

10.6.1. Konuya İlişkin Yasal Mevzuat

4842 Sayılı Kanunun 3. maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 31'inci maddesi "Engellilik İndirimi" başlığı ile yeniden düzenlenmiş olup, yapılan düzenleme ile ücretlerde özel indirim uygulamasına son verilmesine paralel olarak, engellilik indirimi tutarları özel indirim tutarlarından bağımsız olarak belirlenmiş, buna ek olarak maddede bazı ifade düzeltmelerine de yer verilmiştir. Söz konusu kanuni düzenleme çerçevesinde maddenin 01.01.2004 tarihi itibariyle yürürlüğe giren olan yeni şekli aşağıdaki gibidir.

"Engellilik İndirimi

Madde 31 – Çalışma gücünün asgari % 80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı

birinci derece sakat, asgari % 60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece sakat, asgari % 40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derece sakat sayılır ve aşağıda engellilik dereceleri itibariyle belirlenen aylık tutarlar, hizmet erbabının ücretinden indirilir.

Engellilik indirimi (2015 yılı gelirleri için, aylık);

Birinci derece engelliler için	880 TL,
İkinci derece engelliler için	440 TL,
Üçüncü derece engelliler için	200 TL'dir.

Engellilik indirimi (2016 yılı gelirleri için, aylık);

Birinci derece engelliler için	900 TL,
İkinci derece engelliler için	460 TL,
Üçüncü derece engelliler için	210 TL'dir.

Engellilik derecelerinin tespit şekli ile uygulamaya ilişkin esas ve usuller Maliye, Sağlık ve Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlıklarınca bu konuda müştereken hazırlanacak bir yönetmelik ile belirlenir."

Engellilik indiriminden engelli serbest meslek erbabının yanı sıra, serbest meslek erbabının bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunması halinde bu kişilerde ayrıca yararlanılabileceklerdir. Basit usulde ticari kazanç sahipleri ise engellilik indiriminden bizzat kendileri engelli olmaları durumunda yararlanabilecek, bakmakla yükümlü olduğu kimseler engelli olsa dahi bunlar için yararlanamayacaktır.

Engellilik derecelerinin tespit şekli ile uygulamaya ilişkin usul ve esaslar yayınlanan "Engellilik İndiriminden Yararlanacak Hizmet Erbabının Engellilik Derecelerinin Tespit Şekli İle Uygulanması Hakkında Yönetmelik" ile tespit edilmiştir.

10.6.2. Engellilik İndiriminden Yararlanabilmek İçin İzlenecek Prosedür

Geçmişte Gelir Vergisi Kanununun 31/2'nci maddesi çerçevesinde sadece gerçek usulde ücret elde edenlerin yararlanabildiği engellilik indiriminden, Gelir Vergisi Kanununun 89"uncu maddesine eklenen 3. bent hükmü ile, serbest meslek erbapları ve basit usulde vergilendirilen ticari kazanç sahipleri de yararlanabilir hale gelmiştir. Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalar 222 Seri No' lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Engellilik İndiriminden Yararlanacak Olanlar" başlıklı üçüncü bölümünde yapılmıştır. Söz konusu açıklamalara aşağıda özetle yer verilmiştir.

Buna göre; engelli serbest meslek erbabı ile serbest meslek erbabının bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunması halinde ayrıca engellilik indiriminden yararlanılabileceklerdir. Söz konusu mükellefler beyan edecekleri serbest meslek kazancı ile ticari kazançlarından ayrıca engellilik indiriminin yıllık tutarını da düşebileceklerdir. Bu çerçevede; engellilik indiriminden yararlanacak birden fazla kişinin bulunması halinde, bu hesaplama her biri için ayrı ayrı yapılacak ve indirim uygulanmasında toplu olarak dikkate alınacaktır.

Engellilik indiriminden yararlanmak isteyen serbest meslek erbaplarının bir dilekçe ve aşağıda belirtilen belgelerle birlikte; illerde Defterdarlık Gelir Müdürlüğüne veya Vergi Dairesi Başkanlığı Grup Müdürlüğüne, Bağımsız Vergi Dairesi bulunan ilçelerde Vergi Dairesi Müdürlüğüne, diğer ilçelerde Malmüdürlüğüne başvurması gerekmektedir.

Engellilik indiriminden yararlanmak isteyenlerin dilekçe ekinde bulunduracağı belgeler şunlardır;

Engelli serbest meslek erbabı için;

a) Vergi kimlik numarasını gösteren belge,

b) Nüfus cüzdanı örneği ve üç adet fotoğraf.

Serbest meslek erbabının bakmakla yükümlü olduğu engelli kişiler için;

a) Serbest meslek erbabının vergi kimlik numarasını gösteren belge,

b) Engelli kişilerin nüfus cüzdanı örneği ve üç adet fotoğrafı,

c) Engelli kişiye bakmakla yükümlü olunduğunu gösteren belge.

Engellilik İndiriminden Yararlanma Hakkına Sahip Basit Usulde Vergilendirilen Engelliler İçin;

a) Vergi kimlik numarasını gösteren belge,

b) Nüfus cüzdanı örneği ve üç adet fotoğraf.

(Vergi Dairesi Başkanlıkları) Defterdarlık Gelir Müdürlükleri, Vergi Dairesi Müdürlükleri ve Malmüdürlükleri kendilerine başvuran engellilerin kişisel bilgilerini, Engellilere Verilecek Sağlık Kurulu Raporları Hakkındaki Yönetmeliğin eki rapor formuna yazacaklar ve bu formları bir yazıya ekleyerek, engellileri yetkili sağlık kurulundan en yakınına sevk edeceklerdir.

Yetkili sağlık kuruluşunca verilecek raporlar ilgili müdürlüklerce Maliye Bakanlığı'nda oluşturulan Merkez Sağlık Kuruluna gönderilecektir. Bununla birlikte, 222 no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin yayımı tarihinden önce ödevlilerce ilgili müdürlüklere müracaat etmeden alınan raporların, yetkili sağlık kuruluşu tarafından verilmesi, sağlık kurulunun iç hastalıkları, genel cerrahi, göz, kulak burun boğaz, nöroloji ve/veya psikiyatri uzmanından oluşması halinde bu raporlar işleme konulacak ve varsa diğer eksikliklerinin de tamamlaması şartıyla incelenmek üzere Merkez Sağlık Kuruluna gönderilecektir.

Maliye Bakanlığı Merkez Sağlık Kurulu, sağlık kuruluşları tarafından düzenlenen raporları inceleyerek, başvuru sahibinin çalışma gücünün ne kadarını kaybettiğine karar verecektir. Bu şekilde engellilik dereceleri belli olanlara ilişkin raporlar, ücretlilerde işverenine, diğerlerinde kendilerine verilmek üzere ilgili Defterdarlığa gönderilecektir.

Farklı özel indirim tutarı belirlenen illerde çalışan engelli hizmet erbabı ile bunların bakmakla yükümlü olduğu engellilerin yararlanabileceği engellilik indirimi tutarının hesaplanmasında bu illerde uygulanan özel indirim tutarı dikkate alınacaktır.

Engelli serbest meslek erbabı ile serbest meslek erbabının bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunması halinde hesaplanan engellilik indiriminin yıllık tutarı, serbest meslek erbabının beyan edeceği serbest meslek kazancından düşülecektir. İndirim, beyan edilecek serbest meslek kazancı tutarı ile sınırlı olup, kazancın yetersiz olması halinde sonraki yıla devredilmeyecektir. İndirimden yararlanma hakkına sahip basit usulde vergilendirilen engellilere uygulanacak engellilik indiriminin yıllık tutarı ise vergi tarhına esas kazançlarından indirilecektir.

10.6.3. Engellilik İndiriminden Yararlanmada Bakmakla Yükümlü Olunan Kişi Kavramı

Engellilik indirimi uygulamasında bakmakla yükümlü olunan kişi tabirinden; engelli kişinin tabi olduğu çalışma mevzuatı veya bağlı bulunduğu sosyal güvenlik kurumunun mevzuatına göre bakmakla yükümlü sayılan anne, baba, eş ve çocukları anlaşılacaktır. Çocuklarda yaş sınırlamasına gidilmeksizin işlem yapılacaktır.

Bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan serbest meslek erbabı, kayıtlı olduğu sosyal güvenlik kuruluşundan aldığı engelli kişiye ait sağlık karnesinin kimlik bilgile-

rini içeren sayfalarının bir örneğini, bakmakla yükümlü olduğuna dair belge olarak ilgili müdürlüklere verecektir.

10.7. AR-GE İNDİRİMİ

10.7.1. Gelir Vergisi Kanunu'nda Düzenlenen AR-GE İndirimi

Önceki uygulamada GVK'nun 89 uncu maddesinin 2 bendinin son alt bendinde yer alan ve araştırma - geliştirme harcamaları yapan mükelleflerin bu kapsamda yapmış oldukları harcama tutarını aşmamak şartıyla ve ödemeleri gereken gelir vergilerinin faizsiz olarak üç yıl süreyle ertelenmesi imkânını veren teşvik uygulamasına son verilerek, 5228 Sayılı Kanunun 28 inci maddesi ile aynı kapsama giren mükelleflere daha uygulanabilir bir imkân sağlanmıştır.

Yeni düzenleme çerçevesinde GVK'nun 89 uncu maddesinin 9'uncu bendinde yer alan düzenleme çerçevesinde; işletmeleri bünyesinde münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları yapan mükelleflerin, bu kapsamda yapmış oldukları harcamalarının % 40'ını aynı yıl kazancını beyan ettikleri gelir vergisi beyannamesinde "Ar-Ge indirimi" adı altında indirim konusu yapabilmekte iken 5746 sayılı kanunun 5. Maddesiyle bu oran 01.04.2008 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere %100 olarak değiştirilmiştir.

Bu kapsamda, ülkemizin kalkınmasında ve uluslararası rekabet gücümüzün artırılmasında araştırma ve geliştirmeye yönelik harcamaların gayri safi millî hasıla içindeki payının artırılması büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle araştırma ve geliştirme harcaması yapan özel sektör kurumlarının bu alandaki çabalarının desteklenmesi için etkisi azalmış olan vergi ertelemesi teşviki kaldırılarak yerine araştırma ve geliştirmeye yönelik harcamaların % 100'ünün beyan edilen gelirden indirilmesine olanak sağlayan bir düzenleme yapılması yerinde olmuştur.

Araştırma ve geliştirme harcamaları niteliklerine göre, muhasebe uygulamaları çerçevesinde, doğrudan veya amortisman yoluyla gider olarak kaydedilmek suretiyle ticari kazancının tespitinde dikkate alınmaktadır. Yine mükelleflerin araştırma ve geliştirme departmanlarında kullandıkları amortismana tâbi iktisadî kıymetler, diğer şartları da taşımaları kaydıyla, yatırım indirimi uygulamasından yararlanmaktadır. Getirilen Ar-Ge indirimi uygulaması ile, ilgili dönemde gider kaydedilen Ar-Ge harcamalarına ilave olarak bunların % 100'ünün ilgili dönemde beyan edilen gelirden indirilmesine imkân sağlanmaktadır. Ancak maddede yer alan hüküm çerçevesinde, araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortismana tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmayacaktır.

GVK'nun 89 uncu maddesinin 9'uncu bendinde yer alan düzenleme çerçevesinde kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan Ar-ge indirim hakkı tutarı, Kurumlar Vergisi Kanunu ve 5746 Sayılı Kanundaki düzenlemelerin aksine sonraki yıllara devredememektedir.

Kapsama sadece işletme içi araştırma ve geliştirme faaliyetlerine yönelik harcamalar girmektedir. Bu yönüyle de yapılan düzenleme, Ar-Ge faaliyetlerine yönelik olarak 4691 Sayılı Teknoloji Bölgeleri Kanununda yer alan teşvik edici düzenlemenin bir tamamlayıcısı niteliğindedir.

Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilecek harcamaların yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik olup olmadığı, alınan yetki kapsamında, gerek görülmesi halinde ilgili kuruluşlara incelettirilerek ekspertiz raporuna bağlanacaktır.

Ar-Ge indirimi geçici vergi dönemlerinde de uygulanacaktır. Yıl bazında ilgili kuruluşlarca yapılacak değerlendirmeler sonucunda, Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilmeyen harcamaların geçici vergi dönemlerinde Ar-Ge indirimine baz alınmış olması halinde gerekli düzeltmelerin ilgili hükümler çerçevesinde yapılması gerekecektir.

10.7.2. 5746 Sayılı Kanunla Düzenlenen AR-GE İndirimi

5746 Sayılı Araştırma Ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Resmi Gazetede yayımlanarak 31.12.2023 tarihine kadar uygulanmak üzere 01.04.2008 tarihi itibariyle yürürlüğe girmiştir.

10.7.2.1. Kanunun Amacı, Kapsamı ve Tanımlar

Bu Kanunun amacı; AR-GE ve yenilik yoluyla ülke ekonomisinin uluslararası düzeyde rekabet edebilir bir yapıya kavuşturulması için teknolojik bilgi üretilmesini, üründe ve üretim süreçlerinde yenilik yapılmasını, ürün kalitesi ve standardının yükseltilmesini, verimliliğin artırılmasını, üretim maliyetlerinin düşürülmesini, teknolojik bilginin ticarileştirilmesini, rekabet öncesi işbirliklerinin geliştirilmesini, teknoloji yoğun üretim, girişimcilik ve bu alanlara yönelik yatırımlar ile AR-GE'ye ve yeniliğe yönelik doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının ülkeye girişinin hızlandırılmasını, AR-GE personeli ve nitelikli işgücü istihdamının artırılmasını desteklemek ve teşvik etmektir.

Tanımlar

Bu Kanunun uygulamasında;

a) Araştırma ve geliştirme faaliyeti (AR-GE): Araştırma ve geliştirme, kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmaları, çevre uyumlu ürün tasarımı veya yazılım faaliyetleri ile alanında bilimsel ve teknolojik gelişme sağlayan, bilimsel ve teknolojik bir belirsizliğe odaklanan, çıktıları özgün, deneysel, bilimsel ve teknik içerik taşıyan faaliyetleri,

b) Yenilik: Sosyal ve ekonomik ihtiyaçlara cevap verebilen, mevcut pazarlara başarıyla sunulabilecek ya da yeni pazarlar yaratabilecek; yeni bir ürün, hizmet, uygulama, yöntem veya iş modeli fikri ile oluşturulan süreçleri ve süreçlerin neticelerini,

c) AR-GE merkezi: Dar mükellef kurumların Türkiye'deki işyerleri dahil, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan sermaye şirketlerinin; organizasyon yapısı içinde ayrı bir birim şeklinde örgütlenmiş, münhasıran yurtiçinde araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan ve en az otuz[169] tam zaman eşdeğer AR-GE personeli istihdam eden, yeterli AR-GE birikimi ve yeteneği olan birimleri,

ç) AR-GE projesi: Amacı, kapsamı, genel ve teknik tanımı, süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak aynî ve/veya nakdî destek tutarları, sonuçta doğacak fikri mülkiyet haklarının paylaşım esasları tespit edilmiş ve AR-GE faaliyetlerinin her safhasını belirleyecek mahiyette ve bilimsel esaslar çerçevesinde hazırlanan projeyi,

d) Rekabet öncesi işbirliği projeleri: Birden fazla kuruluşun; ölçek ekonomisinden yararlanmak suretiyle yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlayarak verimliliği artırmak ve mevcut duruma göre daha yüksek katma değer sağlamak üzere, rekabet öncesinde ortak parça veya sistem geliştirmek ya da platform kurabilmek amacıyla yürütecekleri, AR-GE faaliyetlerine yönelik olarak yapılan ve fizibiliteye dayanan işbirliği anlaşması kapsamında, bilimsel ve teknolojik niteliği olan projeleri,

169 18 Haziran 2014 tarihli ve 29034 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2014/6400 sayılı Karar ile Ar-Ge merkezlerinde istihdam edilebilecek en az tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli sayısı 50'den 30'a indirilmiştir.

e) Teknogirişim sermayesi: Örgün öğrenim veren üniversitelerin herhangi bir lisans programından bir yıl içinde mezun olabilecek durumdaki öğrenci, yüksek lisans veya doktora öğrencisi ya da lisans, yüksek lisans veya doktora derecelerinden birini ön başvuru tarihinden en çok beş yıl önce almış kişilerin, teknoloji ve yenilik odaklı iş fikirlerini, desteği veren merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından desteklenmesi uygun bulunan bir iş planı çerçevesinde, katma değer ve nitelikli istihdam yaratma potansiyeli yüksek teşebbüslere dönüştürebilmelerini teşvik etmek için yapılan sermaye desteğini,

f) AR-GE personeli: AR-GE faaliyetlerinde doğrudan görevli araştırmacı ve teknisyenleri;

1) Araştırmacı: AR-GE faaliyetleri ile yenilik tanımı kapsamındaki projelerde, yeni bilgi, ürün, süreç, yöntem ve sistemlerin tasarım veya oluşturulması ve ilgili projelerin yönetilmesi süreçlerinde yer alan en az lisans mezunu uzmanları,

2) Teknisyen: Mühendislik, fen ve sağlık bilimleri alanlarında yüksek öğrenim görmüş ya da meslek lisesi veya meslek yüksek okullarının teknik fen ve sağlık bölümlerinden mezun, teknik bilgi ve deneyim sahibi kişileri,

g) Destek personeli: AR-GE faaliyetlerine katılan veya bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili yönetici, teknik eleman, laborant, sekreter, işçi ve benzeri personeli,

ğ) TÜBİTAK: Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumunu, ifade eder.

Kanunda yer alan belli başlı indirim, istisna, destek ve teşvik unsurlarını aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz.

10.7.2.1.1. AR-GE İndirimi

Teknoloji merkezi işletmelerinde, AR-GE merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen AR-GE ve yenilik projelerinde, rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen AR-GE ve yenilik harcamalarının tamamı ile 500 ve üzerinde tam zaman eşdeğer AR-GE personeli istihdam eden AR-GE merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan AR-GE ve yenilik harcamasının bir önceki yıla göre artışının yarısı, 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10. maddesine göre kurum kazancının ve 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89. maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılır. Ayrıca bu harcamalar, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir, bir iktisadi kıymet oluşmaması halinde ise doğrudan gider yazılır. Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devredilir. Devredilen tutarlar, takip eden yıllarda 213 sayılı Kanuna göre her yıl belirlenen yeniden değerleme oranında artırılarak dikkate alınır.

10.7.2.1.2. Gelir Vergisi Stopajı Teşviki

Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, AR-GE merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen AR-GE ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan AR-GE ve destek personelinin; bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar için yüzde doksanı, diğerleri için yüzde sekseni gelir vergisinden müstesnadır.

5746 sayılı Kanun uyarınca AR-GE Merkezi belgesi alabilmek için AR-GE merkezlerinde en az 30 (otuz) tam zaman eşdeğer AR-GE personeli istihdam edilmesi zorun-

ludur. Bu nedenle, gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanmak için AR-GE merkezlerinde en az 30 tam zaman eşdeğer AR-GE personeli istihdam edilmesi gerekmektedir.

AR-GE merkezleri dışında, teknoloji merkezi işletmelerinde AR-GE ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanmak için personel sınırlaması bulunmamaktadır.

Gelir vergisi stopajı teşvikinin hesaplanmasında kapsama giren personelin fiilen AR-GE ve yenilik faaliyetlerine ayırdıkları zamanın, toplam çalışma zamanına oranı esas alınacaktır. Kanun kapsamında faaliyette bulunan personelin, ay içindeki çalışmalarının tamamının AR-GE ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olması halinde hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri de 30 (otuz) tam zaman eşdeğerin hesabında bu kapsamda değerlendirilerek gelir vergisi stopajı teşviki uygulamasında dikkate alınacaktır. Ancak, bir günde 8, haftada 45 saatin üzerindeki çalışma süreleri ile ek çalışma süreleri 30 (otuz) tam zaman eşdeğerin hesabında dikkate alınmaz.

Kısmî çalışma halinde ise, personelin AR-GE ve yenilik faaliyetlerine ayırdığı zamanın toplam çalışma zamanına oranı dikkate alınmak suretiyle bulunan ücret tutarları AR-GE ve yenilik harcaması olarak dikkate alınacaktır. Kısmî çalışan personelin hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri dikkate alınmaz.

Teşvik uygulamasında istisna, AR-GE ve destek personelinin AR-GE ve yenilik faaliyeti kapsamında fazla mesai dahil çalıştığı süreye ilişkin ücret matrahına uygulanacaktır. Ücret matrahına söz konusu istisnanın uygulanması sonucu vergiye tabi ücret ile bu ücret üzerinden yapılan stopaj tutarı muhtasar beyannameye yansıtılacaktır.

Gelir vergisi stopajına ilişkin teşviklerden yararlanacak olan destek personelinin tam zaman eşdeğeri sayısı, toplam tam zamanlı AR-GE personeli sayısının yüzde onunu geçemez. Hesaplamalarda çıkan kesirler tama tamamlanır. Destek personelinin tam zaman eşdeğeri sayısı, toplam tam zamanlı AR-GE personeli sayısının yüzde onunu geçmesi halinde brüt ücreti en az olan destek personelinin ücretinden başlanılarak hangi personelin faydalanacağı belirlenir. Yararlanacaklar kapsamında olanların ücretleri eşit ise işverenlerce belirleme yapılır.

Gelir Vergisi Stopajı Teşviki Uygulamasının Sona Erdiği Haller

Aşağıda belirtilen hallerde gelir vergisi stopaj teşviki uygulanmaz:

- 5746 sayılı Kanuna göre AR-GE merkezi olabilme niteliği, geçici verilendirme dönemini içeren üçer aylık dönemlerde en az 30 (otuz) tam zaman eşdeğer personel istihdam şartına bağlanmıştır. Kanunda belirtilen sayıda personel istihdam şartının ihlal edildiği geçici vergilendirme dönemi itibarıyla,
- AR-GE ve yenilik projelerinde, projenin herhangi bir nedenle sona ermesi veya projeye verilen desteğin son bulması hallerinde, AR-GE ve yenilik faaliyeti bitmiş sayılacağından bu tarihten itibaren,
- KOSGEB teknoloji merkezi işletmelerinde yürütülen projelerin herhangi bir nedenle sona ermesi veya projeye verilen desteğin son bulması hallerinde, AR-GE ve yenilik faaliyeti de son bulacağından bu tarihten itibaren,
- Rekabet öncesi işbirliği projesinde yer alan işletmeler, projenin herhangi bir nedenle sona ermesi halinde bu tarihten itibaren, proje sözleşmesinin iptal edilmesi halinde ise denetimin başlama tarihi itibarıyla,

gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanılamayacaktır.

10.7.2.1.3. Sigorta Primi Desteği

Bilindiği üzere, 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un 3/3. Maddesi kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde çalışan Ar-Ge ve destek personeli ile 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2 nci maddesi uyarınca ücreti gelir vergisinden istisna olan personelin; bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısının, her bir çalışan için beş yıl süreyle Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanmasını öngörmektedir.

Diğer taraftan 6552 sayılı Kanun'un 144/e maddesi ile 11.09.2014 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapılan değişiklikle, 5746 sayılı Kanun'un 3. Maddesinin 3. Fıkrasında yer alan "her bir çalışan için beş yıl süreyle" ibaresi kaldırılarak, sosyal güvenlik primi işveren hissesi desteği için öngörülen beş yıllık süre sınırlamasına son verilmiştir.

10.7.2.1.4 Damga Vergisi İstisnası

Bu Kanun kapsamındaki her türlü AR-GE ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen kâğıtlardan damga vergisi alınmaz.

10.7.2.1.5. Teknogirişim Sermayesi Desteği

Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından bu Kanunun 2. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan teknogirişim sermayesi tanımındaki koşulları taşıyanlara bir defaya mahsus olmak üzere teminat alınmaksızın 100.000 Türk Lirasına kadar teknogirişim sermayesi desteği hibe olarak verilir. Bu fıkra uyarınca yılı bütçesinde AR-GE projelerinin desteklenmesi amacıyla ödeneği bulunan merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin tümü tarafından yapılan ödemelerin toplamı, her takvim yılı için 10.000.000 Türk Lirasını geçemez. Bu tutarlar, takip eden yıllarda 213 sayılı Kanuna göre her yıl belirlenen yeniden değerleme oranında artırılmak suretiyle uygulanır.

Rekabet öncesi işbirliği projelerinde işbirliğini oluşturan kuruluşların bu işbirliğine yaptıkları katkılar, işbirliği protokolünde belirlenen kuruluşlardan biri adına açılacak özel bir hesapta izlenir. Özel hesaba aktarılan bu tutarlar, harcamanın yapıldığı dönemde katkı sağlayan kuruluşların AR-GE harcaması olarak kabul edilir ve proje dışında başka bir amaç için kullanılamaz. Proje hesabında toplanan tutarlar, proje özel hesabı açan kuruluşun kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınmaz.

AR-GE ve yenilik faaliyetlerinde bulunanların; kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar ile uluslararası fonlardan aldıkları destekler özel bir fon hesabında tutulur. Bu fon, 193 sayılı Kanuna göre vergiye tabi kazancın ve ilgili yılda yapılan AR-GE harcaması tutarının tespitinde dikkate alınmaz. Bu fonun, elde edildiği hesap dönemini izleyen beş yıl içinde sermayeye ilâve dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğratılmış sayılır.

10.7.2.2. Desteklerden Yararlanan Mükelleflerin Uygunluk Denetimi

Kanun kapsamındaki destek ve teşvik unsurlarından yararlananların kanunda ön-

görülen şartları taşıdıkları konusunda tespitler en geç 2 yıllık süreler itibariyle yapılacaktır.

Gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işveren hissesine ilişkin teşviklerden yararlanacak olan destek personelinin tam zaman eşdeğeri sayısı, toplam tam zamanlı AR-GE personeli sayısının yüzde onunu geçemeyecektir.

Asgari AR-GE personeli sayısının hesabında fiilen ve tam zamanlı olarak çalışan personelin üçer aylık dönemler itibarıyla ortalaması esas alınır.

Kanunda öngörülen şartların ihlali veya teşvik ve destek unsurlarının amacı dışında kullanılması halinde, zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler yönünden vergi ziyaı doğmuş sayılır. Sağlanan vergi dışı destekler ise 21.07.1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ve gecikme zammı uygulanmak suretiyle tahsil edilir.

Bu Kanun kapsamındaki indirim, istisna, destek ve teşviklerden yararlananlar;

1. Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin birinci fıkrasının (9) numaralı bendi, (mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak "AR-GE indirimi")

1. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Kanunun 10. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi (Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak "AR-GE **indirimi")**

3. 29.01.2004 tarihli ve 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun aynı mahiyetteki hükümlerinden,

ayrıca yararlanamazlar.

Bu Kanunun uygulamasına ve denetimine ilişkin usul ve esaslar, TÜBİTAK'ın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından birlikte çıkarılacak yönetmelikle belirlenecektir.

10.7.2.3. AR-GE İndiriminden Yararlanmak İçin YMM Tasdik Raporu

"Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" hükümleri uyarınca "Ar-Ge indirimi" ile ilgili işlemler yeminli mali müşavirlerin tasdik edeceği konular kapsamına alınmıştır.

Ar-Ge indiriminden yararlanan mükelleflerin, gelir/kurumlar vergisi beyannamesinde yararlanılan Ar-Ge indiriminin doğru hesaplandığı ve uygulandığına ilişkin YMM tasdik raporunun yıllık beyannamenin verilmesini izleyen iki ay içinde bağlı bulunulan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Söz konusu raporun bu süreler içinde verilememesi halinde ise Ar-Ge indiriminden yararlanılamayacaktır.

Ar-Ge indiriminin tasdikine ilişkin YMM raporunun verilmesi herhangi bir hadde bağlı olmayıp, beyannamede indirim konusu yapılan Ar-ge İndirimi örneğin 1.000 TL olsa dahi rapora bağlatılması gerekmektedir.

10.8. TÜRKİYE'DEN YURTDIŞI MUKİMİ KİŞİ VE KURUMLARA VERİLEN HİZMETLER

Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinde, gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden yapılacak indirimler sayılmış olup, aynı maddenin 6322 sayılı Kanunla eklenen 13 numaralı bendinde, "Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazı-

lım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'si. Bu indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şarttır. Bu bentte yer alan oranı, hizmet alanları itibarıyla sıfıra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya Bakanlar Kurulu, bu bendin uygulamasına ve denetime ilişkin usul ve esasları belirlemeye ilgili bakanlıkların görüşünü almak suretiyle Maliye Bakanlığı yetkilidir."hükmü yer almaktadır.

Bu düzenlemeye göre, ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın % 50'sinin belirlenen şartlar dahilinde beyanname üzerinden indirilmesi mümkün olacaktır.

Konu hakkında 31.12.2012 tarihli ve 28514 (4. Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde, gerekli açıklamalara yer verilmiş olup bahse konu açıklamalar aşağıda özetlenmiştir.

10.8.1. İndirim Kapsamındaki Hizmetler

İlgili şirketler tarafından elde edilen kazancın %50'sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebilmesi için bu kazancın aşağıda belirtilen faaliyetlerden elde edilmiş olması gerekmektedir.

- Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmetleri.

- İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak verilen eğitim ve sağlık hizmetleri.

10.8.2. İndirimden Faydalanma Şartları

10.8.2.1. İndirimden Faydalanabilecek Şirketlerin Ana Sözleşmelerinde Yazılı Esas Faaliyet Konusu

İlgili şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konuları arasında, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, veri saklama, eğitim ve sağlık hizmetleri sunmak olmalıdır. Şirket bünyesinde sözü edilen hizmetlerden sadece birisi verilebileceği gibi ana sözleşmelerinde yer almak şartıyla birden fazlası da verilebilir.

Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti ile Milli Eğitim Bakanlığı ile Sağlık Bakanlığının izni ve denetimine tabi olarak eğitim veya sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelerin Türkiye'de yerleşmiş olan kişilere de hizmet vermesi indirimden faydalanmaya engel teşkil etmeyecek, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara verilen hizmetlerden elde edilen kazancın %50'sine indirim uygulanacaktır.

Sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelerin elde ettiği kazançlara indirim uygulanabilmesi için Sağlık Bakanlığından alınan ruhsat çerçevesinde faaliyette bulunulması zorunludur. Eğitim alanında faaliyet gösteren işletmelerin de Milli Eğitim Bakanlığından alınan izin belgesi veya ruhsat çerçevesinde faaliyette bulunmaları gerekmektedir.

Sağlık Bakanlığınca ruhsatlandırılmış olmak şartıyla sağlık turizmi ile uğraşan işletmelerin de indirimden faydalanması mümkündür.

10.8.2.2. Hizmetin, Türkiye'den Münhasıran Yurt Dışı Mukimi Kişi Ve/Veya Kurum İçin Yapılmış Olması

Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmetlerinin, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara; eğitim veya sağlık hizmetlerinin de Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere verilmesi gerekmektedir.

Yukarıda belirtilen hizmetlerin fiilen verilmesi gerekmekte olup bu alanlarda sunulan asistanlık, danışmanlık ve aracılık gibi hizmetlerin bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün değildir.

10.8.2.3. Faturanın Yurt Dışı Mukimi Kişi Ve/Veya Kurum Adına Düzenlenmesi

Yapılan hizmet ile ilgili olarak düzenlenecek faturanın, yukarıda özellikleri açıklanan yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi gerekmektedir.

Sağlık alanında faaliyette bulunan şirketlerin ülkemiz ile ikili sosyal güvenlik anlaşması bulunan ülkelerde yerleşik olanlara verdikleri hizmetin bedelinin ülkemiz Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından ilgili ülke kurumlarından tahsil edilmesi nedeniyle, hizmet bedeli karşılığı faturanın Sosyal Güvenlik Kurumuna düzenlenmesi durumunda da indirimden faydalanılabilecektir.

10.8.2.4. Türkiye'den Verilen, Mimarlık, Mühendislik, Tasarım, Yazılım, Tıbbi Raporlama, Muhasebe Kaydı Tutma, Çağrı Merkezi Ve Veri Saklama Hizmetlerinden Yurt Dışında Yararlanılması

Verilen hizmetten yurt dışında yararlanılmış olması gerekir. Diğer bir anlatımla, yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için verilen hizmetin, bu kişilerin ve/veya kurumların Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisinin olmaması gerekmektedir.

10.8.2.5. İlgili Bakanlığın İzin ve Denetimine Tabi Olarak Türkiye'de Yerleşmiş Olmayan Kişilere Verilen Eğitim Ve Sağlık Hizmetlerinin Yararlanıcısının Yurt Dışında Olması

Bu hizmetler, fiziki olarak Türkiye'de verilmekle birlikte yararlanıcısının Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişiler olması gerekmektedir.

10.8.3. Türkiye'den Yurt Dışı Mukimi Kişi ve/veya Kurumlara Verilen Hizmetlerden Elde Edilen Kazancın Tespiti, Kayıtlarda İzlenmesi ve Beyanı

10.8.3.1. İndirim Tutarının Tespiti

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen hasılattan bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın %50'si, kurumlar vergisi beyannamesinin "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde gösterilmek suretiyle indirim konusu yapılabilecektir. Diğer indirim ve istisnalar ile geçmiş yıl zararları nedeniyle indirim konusu yapılamayan tutar izleyen dönemlere devredilemeyecektir. Faaliyet sonucunun zararlı olması halinde ise indirim söz konusu olmayacaktır.

10.8.3.2. Kazançların Kayıtlarda İzlenmesi

Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, veri saklama, eğitim ve sağlık hizmetleri ile ilgili olarak indirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen kazancın, kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, hasılat, maliyet ve gider unsurlarının; ayrı ayrıizlenmesi, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte

yapılması halinde, indirim uygulanacak kazanca ilişkin hasılat, gider ve maliyet unsurlarının ayrı olarak tespit edilmesi esastır.

Gider ve maliyet unsurlarının ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespitinin mümkün olmadığı hallerde ise müşterek genel giderler, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan hasılatın toplam hasılata oranı esas alınarak dağıtılacaktır.

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsamda değerlendirilmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının ise bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir.

Hangi işte ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar ise, müşterek genel giderlerle birlikte dağıtıma tabi tutulacaktır.

10.8.3.3. İlgili Bakanlığın İzni Ve Denetimine Tabi Olarak Türkiye'de Yerleşmiş Olmayan Kişilere Verilen Eğitim ve Sağlık Hizmetlerine İlişkin Bildirim ve Belgeler

Milli Eğitim Bakanlığı ile Sağlık Bakanlığının izni ve denetimine tabi olarak eğitim veya sağlık alanında faaliyet gösteren ve yurt dışı yerleşik kişilere verdikleri hizmetlerden elde ettikleri kazançlarının %50'sini indirim konusu yapan işletmelerin, hizmet verilen yurt dışı yerleşik gerçek kişilere ilişkin ad-soyad ya da unvan, hangi ülkenin uyruğunda olduğu, pasaport numarası, düzenlenen faturanın tarih ve sayısı, verilen hizmetin niteliği ve hizmet bedeli gibi bilgileri içeren formun, her bir geçici vergi beyannamesi ile birlikte beyanname eki olarak verilmesi gerekmektedir. İlgili geçici vergi beyannamesinin ekindeki forma dâhil edilememiş bilgilerin bir sonraki geçici vergi beyannamesi ekindeki formla bildirilmesi mümkündür.

Bunun yanı sıra, sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelere Sağlık Bakanlığınca verilen ruhsatın, eğitim alanında faaliyet gösteren işletmelere de Milli Eğitim Bakanlığınca verilen izin belgesi veya ruhsatın bir örneğinin, istisnadan faydalanılacak ilk yıl, yıllık kurumlar vergisi beyanname verme süresi içerisinde bağlı bulunan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

10.8.3.4. Esas Faaliyet Konusu Dışındaki Gelirler

İlgili şirketlerin esas faaliyet konusu dışındaki işlemlerinden elde ettikleri gelirleri ile olağandışı gelirlerinin indirim kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, kasadaki dövizlerin değerlemesinden kaynaklanan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

10.9. GİRİŞİM SERMAYESİ FONU

6322 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununa eklenen 325/A maddesiyle kurumlar vergisi mükelleflerine, girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönem kazancından girişim sermayesi fonu ayırabilme imkânı getirilmiştir.

6322 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesine eklenen 12 bent hükmü ile de Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar gelir vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum yıllık beyannamede bildirilen kazançtan indirim konusu yapılabilecektir.

10.9.1. İndirim Şartları

Girişim sermayesi fonunun indirim konusu yapılabilmesi için;

- İlgili yılda ayrılan fon tutarının beyan edilen gelirin %10'unu, toplam fon tutarının

ise öz sermayenin %20'sini aşmaması (İki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.),

- Fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan ve Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılması,

- Ayrılan fon tutarının ilgili yılın gelir vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmesi gerekmektedir.

10.9.2. İndirim Tutarının Hesaplanması

İndirim tutarının tespitinde beyan edilen gelir olarak ticari bilanço kâr veya zararına kanunen kabul edilmeyen giderler eklenmek ve geçmiş yıl zararları ile varsa tüm indirim ve istisnalar düşülmek suretiyle bulunan tutar [Ticari bilanço kârı (zararı) + kanunen kabul edilmeyen giderler - geçmiş yıl zararları - tüm indirim ve istisnalar] dikkate alınacaktır.

Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu ilgili dönem kazancından ayrılacağından, pasifte özel bir fon hesabına alınacak tutar hesap dönemi sonu itibarıyla tespit edilebilecektir. Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, izleyen hesap döneminin başından itibaren gelir vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir. Bu şekilde, indirim konusu yapılacak olan kazanç tutarı, ilgili dönemin genel sonuç hesaplarına yansıyacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle de indirimden yararlanılabilecektir.

Dolayısıyla geçici vergilendirme dönemlerinde fon ayrılması ve indirim uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.

Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların mükelleflerce pasifte geçici bir hesapta tutulması, fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılması gerekmektedir. Söz konusu yatırımın yapılmaması halinde, indirim konusu yapılan tutar nedeniyle tahakkuk ettirilecek vergi gecikme faizi ile birlikte mükelleften tahsil edilecektir

Örnek: Bilanço esasına göre defter tutan Seçkin Bey'in 2015 yılı dönem sonu öz sermayesi 800.000 TL olup, işletme 2015 yılında 170.000 TL kazanç elde etmiştir. İşletmenin ayrıca, 30.000 TL kanunen kabul edilmeyen gideri, 50.000 TL istisna kapsamında serbest bölge kazancı, 20.000 TL yatırım indirimi tutarı ve 2014 yılından 30.000 TL geçmiş yıl zararı bulunmaktadır.

İşletme beyan edilen gelirin [170.000+30.000-50.000-30.000-20.000=100.000] %10'u olan 10.000 TL'yi girişim sermayesi fonu olarak ayırarak özel bir fon hesabına almıştır.

Bu durumda Seçkin Bey'in beyan edilen gelirin %10›unu ve dönem sonu öz sermayesinin %20'sini aşmayacak şekilde ayırdığı girişim sermayesi fonunu, 25/3/2016 tarihine kadar vereceği 2015 yılı gelir vergisi beyannamesinde indirim konusu yapabilecektir. Seçkin Bey'in 2016 yılı sonuna kadar, ayırmış olduğu 10.000 TL fon tutarıyla girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapmaması halinde, indirim konusu yaptığı 10.000 TL fon tutarı nedeniyle eksik tahakkuk ettirilen vergi, gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

İndirim konusu yapılacak tutarın tespitinde, her yıl girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar ayrı ayrı dikkate alınacak, önceki yıllarda ayrılan fon tutarları için tekrar indirim uygulanmayacaktır. Ancak, ayrılan toplam fon tutarı hiçbir suretle öz sermayenin %20'sini aşamayacaktır.

10.9.3. Fon Tutarının Vergilendirilmesi

Fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılmakla birlikte, girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların;

- Amacı dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi,
- İşletmeden çekilmesi,
- Ortaklara dağıtılması,
- Dar mükelleflerce ana merkeze aktarılması,
- Mükelleflerce işin terki,
- İşletmenin tasfiyesi, devredilmesi veya bölünmesi,
- Girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin veya girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının elden çıkarılmasından itibaren altı ay içinde aynı amaçla yeniden kullanılmaması,

hallerinde, bu işlemlerin yapıldığı veya sürenin dolduğu dönemde diğer kazançlarla ilişkilendirilmeksizin vergiye tabi tutulması gerekmektedir. Dolayısıyla, bu fon tutarları, beyan edildiği döneme ilişkin dönem zararı, geçmiş yıl zararları, indirim ve istisnalar ile ilişkilendirilmeksizin vergilendirilecektir.

Yukarıda sayılan hallerde sadece girişim sermayesi fonu hesabında tutulan ve önceki yıllarda indirim konusu yapılan tutarlar vergiye tabi tutulacak olup daha önce beyannamede indirim konusu yapılan tutarlar bakımından ise herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

10.10. KORUMALI İŞYERİ İNDİRİMİ

Gelir Vergisi Kanunu 89'inci maddesi hükmüne 6518 sayılı Kanunun 7 nci maddesiyle eklenen ve 19.02.2014 tarihinde yürürlüğe giren 14. bent hükmü ile; 1/7/2005 tarihli ve 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanuna göre kurulan korumalı işyerlerinde istihdam edilen ve iş gücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engelli çalışanlar için diğer kişi ve kurumlarca karşılanan tutar dâhil yapılan ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının yüzde 100'ü oranında korumalı işyeri indirimi olarak yıllık beyanname ile bildirilen kazançtan indirim konusu yapılabilecektir.

Bahse konu indirim, her bir engelli çalışan için azami beş yıl süre ile uygulanır ve yıllık olarak indirilecek tutar, her bir engelli çalışan için asgari ücretin yıllık brüt tutarının yüzde 150'sini aşamaz.

Bu bentte yer alan %100 oranını, engellilik derecelerine göre yüzde 150'ye kadar artırmaya veya tekrar kanuni oranına indirmeye Bakanlar Kurulu; bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı ile Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının görüşünü alarak Maliye Bakanlığı yetkilidir.

10.11. BİREYSEL KATILIM YATIRIMCISI İNDİRİMİ

Bireysel katılım yatırımcısı, Hazine Müsteşarlığı tarafından 15.02.2013 tarih ve 28560 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Bireysel Katılım Sermayesi Hakkında Yönetmelikte; kişisel varlıklarını ve/veya tecrübe ve birikimlerini başlangıç veya büyüme aşamasındaki şirketlere aktaran gerçek kişiler olarak tanımlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'na 6327 sayılı Kanunun 10 uncu maddesiyle eklenen eklenen Geçici 82'nci maddesine göre bireysel katılım yatırımcısı tam mükellef gerçek kişilerin 31/12/2017 tarihine kadar, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra iktisap ettikleri tam mükellef anonim şirketlere ait iştirak hisselerini en az iki tam yıl elde tutmaları şartıyla, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümlerine göre hesapladık-

ları hisselerin tutarlarının %75'ini yıllık beyannamelerine konu kazanç ve iratlarından hisselerin iktisap edildiği dönemde indirebilecekleri hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu maddenin ikinci fıkrası hükmü uyarınca, yıllık indirim tutarı 1.000.000.- TL'yi aşamayacak olup, ilgili yıl kazancından indirilemeyen kısım, izleyen yıllarda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerleme oranında artırılarak dikkate alınacaktır.

Maddenin son fıkrasında ise Bakanlar Kurulunun 31.12.2017 tarihini beş yıla kadar uzatma, indirim oranı ile azami indirim tutarını % 50'sine kadar artırma ve bu oran ile tutarları sıfıra kadar indirme hususunda yetkili olduğu hükmü yer almaktadır.

10.11.1. İndirimden Yararlanma Şartları

Bireysel katılım yatırımcısı indiriminden yararlanılabilmesi için;

- Tam mükellef gerçek kişi olunması,

- İştirak hisselerinin iktisap edilmesinden önce Hazine Müsteşarlığından bireysel katılım yatırımcısı lisansı alınması,

- Tam mükellef bir anonim şirkete ait iştirak hisselerinin iki tam yıl (730 gün) süreyle elde tutulması,

- Bireysel Katılım Sermayesi Hakkında Yönetmeliğe göre Müsteşarlıkça belirlenen alanlarda yatırım yapılması ve bu yatırımın Müsteşarlıkça mevzuata uygun bulunması, gerekmektedir.

İki yıllık elde tutma süresi, girişim şirketi adına Bireysel Katılım Sermayesi Hakkında Yönetmeliğin 25'inci maddesi kapsamında açılan ortaklık banka hesabına nakdi sermayenin yatırıldığı tarihte başlayacaktır.

Bireysel katılım yatırımcısı indiriminden dar mükellef gerçek kişiler ile dar mükellef kurumlara iştirak eden tam mükellef gerçek kişilerin yararlanması mümkün bulunmamaktadır.

10.11.2. İndirim Dönemi, İndirime Esas Tutarın Hesaplanması ve İndirimin Sınırı

Bireysel katılım yatırımcısı indiriminden, indirime konu iştirak hisselerinin iktisap edildiği vergilendirme dönemine ilişkin verilecek yıllık gelir vergisi beyannamelerinde yararlanılabilecektir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 279 uncu maddesinde hisse senetlerinin alış bedeliyle değerleneceği hükme bağlandığından, bireysel katılım yatırımcısı indirimine konu anonim şirket hisse senetlerinin indirime esas tutarlarının tespitinde alış bedellerinin dikkate alınması gerekmektedir.

Beyana tabi kazanç ve iratlardan bu kapsamda indirim konusu yapılabilecek tutar yıllık bazda 1.000.000 TL'yi aşamayacaktır.

Hisselerin iktisap edildiği döneme ilişkin beyannamede bildirilen kazanç ve iradın yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen tutarlar, izleyen yıllarda Vergi Usul Kanununa göre ilgili yıllar için hesaplanan yeniden değerleme oranında artırılmak suretiyle indirim konusu yapılabilecektir.

Söz konusu indirim uygulamasından, 31.12.2017 tarihine kadar gerçekleştirilecek yatırımlarla ilgili olarak yararlanılabilecektir.

Örneğin: Bireysel katılım yatırımcısı lisansı alan (Z) şahsı 2015 yılında (X) A.Ş.'nin 500.000.- TL'lik hisse senedini iktisap etmiştir. (Z) şahsının 2015 yılında tüm gelir unsurlarından elde ettiği kazancı 250.000.- TL olup kültür ve turizm amaçlı 25.000.- TL

tutarında bağışı ile Türkiye Kızılay Derneğine 15.000. TL tutarında makbuz karşılığı nakdi bağışı bulunmaktadır.

Bireysel katılım yatırımcısı lisansına sahip (Z) şahsı (X) A.Ş.'nin 500.000.- TL tutarındaki hissesinin % 75'i olan (500.000 x 0,75 =) 350.000.- TL'yi indirim konusu yapabilecektir. Ancak (Z) şahsı, 2015 yılı kazancından öncelikle GVK'nın 89/I-7'nci maddesi uyarınca 25.000.- TL tutarındaki kültür ve turizm amaçlı bağışı ile aynı maddenin I/11 bendi uyarınca 15.000.- TL tutarındaki Türkiye Kızılay Derneğine yaptığı bağışı indirebilecektir.

Bu durumda kalan (250.000 – (25.000 + 15.000) =) 210.000.- TL, (Z) şahsının bireysel katılım yatırımcısı indirim tutarının sınırını oluşturmaktadır. Bu durumda (Z) şahsının 2015 yılında indirim konusu yapamadığı (350.000 – 210.000 =) 140.000.- TL 2016 yılına devredecek ve ertesi yıl için belirlenen yeniden değerleme oranında artırılarak söz konusu yılda indirim konusu yapılacaktır. Söz konusu yılda bireysel katılım yatırımcısı lisansı kapsamında hisse senedi alınması durumunda da toplamda 1.000.000.- TL'yi geçmemek şartıyla indirime tabi tutabilecektir.

10.11.3. Şartların İhlal Edilmesi Durumunda Uygulama

Aşağıda yer alan hallerin gerçekleşmesi durumunda bireysel katılım yatırımcısı indirimi dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler yönünden vergi ziyaı doğmuş sayılır;

- Hisselerin iktisap tarihinden itibaren iki tam yıl dolmadan elden çıkarılması,
- 4059 sayılı Kanunun ek 5 inci maddesi kapsamında Hazine Müsteşarlığınca vergi desteğinden yararlanılması uygun görülmeyen sektörlerde ve/veya faaliyetlerde yatırım yapıldığının tespit edilmesi,
- Ortaklık paylarına ilişkin Bireysel Katılım Sermayesi Hakkında Yönetmelik ile getirilen şartlara uyulmaması,
- Lisans kapsamında ortaklık kurulan kurumlar tarafından daha önce bireysel katılım yatırımcısınca yapılacağı beyan edilen faaliyetlerde bulunulmaması,
- Bireysel katılım yatırımcısının veya bireysel katılım yatırımcısı ortaklıklarının iştirak edilen girişim şirketinin doğrudan veya dolaylı olarak ya da ayrı ayrıveya birlikte hâkim ortağı olduğunun tespit edilmiş olması,
- Bireysel katılım yatırımcısının; eşinin, kendisinin veya eşinin veya kendisinin altsoyu ve üstsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımlarına idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunan ya da bu kimselerin nüfuzu altında bulunan girişim şirketlerine iştirak ettiğinin tespit edilmiş olması.

İndirim şartlarının ihlal edilmesi nedeniyle zamanında alınamayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun doğduğu tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar.

Bireysel Katılım Sermayesi Hakkında Yönetmeliğe aykırılık teşkil eden diğer hallerde de zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler yönünden vergi ziyaı doğmuş sayılır.

10.11.4. Mücbir Sebep Halleri

Bireysel katılım yatırımcısının herhangi bir kastı olmaksızın girişim şirketinin iflas etmesi halinde, Gelir Vergisi Kanununun geçici 82 nci maddesine göre mücbir sebep halinin varlığı kabul edilir. Bu mücbir sebep hali nedeniyle iştirak hisselerinin en az iki tam yıl elde tutulması yükümlülüğünün yerine getirilemeyeceğinin anlaşılması durumunda, mücbir sebep halinin gerçekleşme tarihi, mahiyeti, iştirak hisselerinin en az iki

tam yıl süreyle elde tutulması yükümlülüğüne olan etkisi ve mümkün olması halinde etkilerinin tahmini giderilme süresi bireysel katılım yatırımcısı tarafından mücbir sebep halinin ortaya çıktığı tarihten itibaren otuz gün (iş günü) içinde Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına bildirilir.

Yapılan başvurunun değerlendirilmesi neticesinde Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından mücbir sebep halinin var olduğu kanaatine ulaşılması durumunda, zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler yönünden vergi ziyaı doğmuş sayılmaz ve ziyaa uğratılmış vergiler için gecikme faizi ve vergi ziyaıcezası tahsil edilmez.

Bireysel katılım yatırımcısının ölümü veya fiil ehliyetinin kaybı halinde ise iştirak hisselerinin iki yıllık elde tutulma yükümlülüğü ölüm halinde mirasçılar, fiil ehliyetinin kaybı halinde kanuni temsilciler tarafından yerine getirilecektir. Bu yükümlülüğün yerine getirilememesi halinde, indirim dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler için vergi ziyaı cezası kesilmeyecek olup, zamanında tahakkuk etmemiş vergi aslı gecikme faiziyle birlikte mirasçılar veya mükelleften tahsil edilecektir.

10.12. GEÇMİŞ YIL ZARARLARI

Gelir Vergisi Kanunu 88'inci maddesi hükmüne göre; Gelirin yıllık beyannamede toplanması ve beyan edilmesi sırasında, gelir kaynaklarının bir kısmında oluşan zararlar, diğer gelir kaynaklarından elde edilen kazanç ve iratlardan mahsup edilebilir. Aynı maddenin ikinci fıkrasına göre de; bu mahsup neticesinde kapatılmayan zarar kısmı, izleyen yılların gelirinden indirilir. Ancak arka arkaya beş yıl içinde mahsup edilmeyen zarar bakiyesi izleyen yıllara devrolunamaz.

Birbirini izleyen birden fazla yıllarda zarar edilmesi hallerinde mahsup işlemi, daha sonraki yıllarda elde edilen gelirlerden, en önceki yıl zararından başlanılarak gerçekleştirilir. Ancak gelirin olduğu yıllarda mutlak suretle mahsup yapılması gerekmektedir. Eğer gelir mevcut olan yıllarda zarar mahsup edilmez ise, en eski yıl zararından başlanılarak zarar mahsup hakkının kaybedildiğinin kabulü gerekir. Konu ile ilgili olarak verilen bir özelgede[170] "……..beyan edilecek gelirden, 2010 yılı zararı indirilebilecek olup mahsup edilemeyen zarar sonraki yıla devredilebilecektir. 2010 yılı zararının, indirim imkanı olduğu halde 2011 yılı gelir vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılmaması halinde indirim konusu yapılmayan kısmın sonraki yılların gelirinden indirilmesi mümkün olmayacaktır." şeklinde görüşünü açıklamıştır.

Esas itibariyle Gelir Vergisi Kanunu 88'inci maddesinde düzenlenen önceki dönem zararlarının mahsubu konusunda özellik arz eden hususlar aşağıdaki gibi özetlenebilir.

- Gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından doğan zararlar diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilir.
- Ancak, diğer kazanç ve iratlardan doğan zararların mahsubu söz konusu değildir. Aynı nitelikteki diğer kazanç ve iratların kendi içinde mahsubu mümkündür.
- Zarar mahsup süresi 5 yıldır. Zarar mahsubuna en eski yıl zararından başlanılır (2010 yılı zararı en son 2015 yılında mahsup edilebilir).
- Kazanç olmasına rağmen geçmiş yıl zararı mahsup edilmezse, mahsup edilmeyen tutarla sınırlı olmak üzere bu tutar kadar mahsup hakkının kaybolduğu kabul edilir.
- Dönem sonucu zarar olmasına rağmen (isteğe bağlı) matrah beyan edildiği durumlarda geçmiş yıl zarar mahsup hakkının kaybedildiği kabul edilir.

170 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 15.08.2012 tarih ve **62030549-120[86-2012/49]-2595** sayılı özelgesi

➢ Sermayede meydana gelen eksilmelerden kaynaklanan zararların mahsubu mümkün değildir. Bu kapsamda;

- Faaliyeti sona eren ticari ve zirai işletmelerin zararları,
- Kollektif ve komandit şirketlerin tasfiye dönemlerinde doğan zararları ile
- Adi komandit şirketlerde komanditer ortağın hissesine isabet eden zararın mahsup imkanı bulunmamaktadır.

➢ Gayrimenkul ve menkul sermaye iratlarında gider fazlalığından doğan zararlar indirim konusu yapılabilir. Ancak, iktisap bedelinin %5'i olarak tanınan indirim hakkı (GVK Md. 74/4) ile kira ile oturulan konutların kira bedelleri (GVK Md. 74/10) bu kapsamda değerlendirilmez.

10.13. YURT DIŞI FAALİYETLERDEN DOĞAN ZARARLAR

Gelir Vergisi Kanunu 88' inci maddesinin dört ve beşinci fıkralarına göre de; Tam mükellefiyette yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının (zarar dahil) her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması ve bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı halinde mahsup edilebilecektir. Denetim kuruluşlarınca hazırlanacak raporun ekinde yer alan vergi beyanlarının, bilanço ve kar-zarar cetvellerinin o ülkedeki yetkili mali makamlarca onaylanması zorunludur. Faaliyette bulunulan ülkede denetim kuruluşu olmaması halinde, her yıla ait vergi beyannamesinin, o ülke yetkili makamlarından alınan birer örneğinin mahallindeki Türk elçilik ve konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine ibrazı yeterlidir.

Türkiye'de Gelir Vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili yurt dışı zararlar, yurt içindeki kazanç ve iratlardan mahsup edilemeyecektir.

Son olarak, Türkiye'de mahsup edilen yurt dışı zararın, ilgili ülkede de mahsup edilmesi halinde, Türkiye'deki beyannameye dahil edilecek yurtdışı kazanç, mahsuptan önceki tutar olacaktır.

Örneğin; Türkiye'nin yanı sıra Almanya'da da ticari faaliyette bulunan tam mükellef Bay (A), 2014 yılında Almanya'daki ticari faaliyetinden Euro karşılığı 30.000 TL zarar etmiş ve doğan zararını 2014 yılı için Türkiye'de vermiş olduğu yıllık beyannamede mahsuba konu etmiştir.

2015 yılına gelindiğinde ise Bay (A), 2014 yılında Almanya'daki ticari faaliyetinden elde ettiği Euro karşılığı 150.000 TL kazancından Alman Gelir Vergisi Mevzuatına uygun olarak 2014 yılında doğan 30.000 TL zararını mahsup etmiş ve 120.000 TL matrah üzerinden vergi ödemiştir.

İşte bu durumda "Türkiye›de mahsup edilen yurt dışı zararın, ilgili ülkede de mahsup edilmesi halinde, Türkiye›deki beyannameye dâhil edilecek yurtdışı kazanç, mahsuptan önceki tutar olacaktır." hükmü çerçevesinde Bay (A)'nın 2015 yılı için Türkiye'de vermiş olduğu yıllık beyannamede, beyannameye dahil edeceği yurtdışı kazancı, 30.000 TL'lik 2014 yılı zararı zaten aynı dönemde Türkiye'de mahsuba konu edildiğinden mahsuptan önceki tutar olan 150.000 TL olacaktır.

10.12. YILLIK BEYANNAME İLE BİLDİRİLECEK GELİRDEN YAPILABİLECEK İNDİRİMLER İLE İLGİLİ ÖRNEK ÖZELGELER

10.12.1. Okul Forması ve Okul Ayakkabıları Şeklindeki Eğitim Harcamalarının İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı:[171]

Okul forma ve ayakkabı harcamalarının, ilgili ilköğretim kurumu bünyesinde öğrencilerine kullanımı zorunlu kılınmış ihtiyaç kalemleri arasında olduğunun, anılan kurumdan alınan belge ile tevsik edilmesi halinde, Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin (2) numaralı bendi çerçevesinde Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

10.12.2. Okulda Verilen Yemek Hizmeti Karşılığında Yapılan Harcamaların GVK'nın 89 uncu Maddesi Gereğince Eğitim Harcaması Olarak İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı:[172]

Eğitim kurumları ile yapılan sözleşmeler uyarınca bu kurumlarda öğrencilere yemek hizmeti veren gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin bu hizmetlerinin eğitim hizmetinin bir parçası olarak değerlendirilmesi mümkün olmayıp, söz konusu yemek hizmetine ilişkin harcamalar eğitim gideri olarak kabul edilemez.

Bu itibarla, söz konusu harcamaların Gelir Vergisi Kanununun 89/2 nci bendine göre yıllık gelir vergisi beyannamesinde eğitim harcaması olarak indirim konusu yapılması mümkün değildir.

10.12.3. Geçmiş Dönemlere Ait Bağ-kur Prim Ödemeleri Hangi Yıla Ait Olduğuna Bakılmaksızın Gelirin Elde Edildiği Yılda Ödenmiş Olduğunun Tevsik Edilmesi Kaydıyla Gelir Vergisi Matrahından İndirilebileceği:[173]

Geçmiş yılları da kapsayacak şekilde toplu olarak ödenen Bağ-Kur primlerinin, hangi yıla ait olduğuna bakılmaksızın gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olduğunun tevsik edilmesi kaydıyla yıllık gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek olan gelir vergisi matrahından indirilmesi mümkündür.

Ancak, söz konusu primlerin geç ödenmesi dolayısıyla ilgili mevzuat uyarınca ödenen gecikme zammı, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca ödenen gecikme zammı niteliğinde olduğundan, ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

10.12.4. Tüp Bebek Tedavisi Nedeniyle Yapılan Harcamaların İndirim Konusu Yapılması:[174]

29.09.2008 tarih ve mükerrer 27012 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2008 Yılı Sosyal Güvenlik Kurumu Sağlık Uygulama Tebliği'nin "10. Yardımcı üreme yöntemi tedavileri" bölümünde yer alan "10.2. Tüp bebek tedavisi işlemleri" başlığı altında, tüp bebek tedavilerine ilişkin giderlerin Sosyal Güvenlik Kurumunca karşılanacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla söz konusu tebliğde tüp bebek tedavisi, sağlık hizmeti olarak değerlendirilmekte ve belirli koşulların sağlanması şartı ile aynı tebliğin ekinde yer alan listelerde yer alan fiyatlar esas alınarak bu sağlık hizmetinin bedelinin karşılanacağı ifade edilmektedir.

---

171 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 89-1398 sayılı özelgesi.

172 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-89-11-451 sayılı özelgesi.

173 Aydın Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.10.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.09.15.01-3.2010.7.GVK.89.Md.-2 sayılı özelgesi.

174 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.03.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-89-1-216 sayılı özelgesi.

Bu çerçevede, tüp bebek tedavisi nedeniyle yapılan harcamalar Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi kapsamında sağlık harcaması olarak değerlendirilmiş olup, gelir vergisi beyannamenizde beyan ettiğiniz gelirin %10'unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, tüp bebek tedavisi için yapmış olduğunuz sağlık harcamalarınızı gelir vergisi matrahınızın tespitinde indirim konusu yapmanız mümkün bulunmaktadır.

10.12.5. Üniversiteye Yapılan Nakdi ve Ayni Bağışların İndirim Konusu Yapılması:[175]

2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu'nun "Mali kolaylıklar" başlıklı 56 ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitülerinin genel bütçeye dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan malî muafiyetler, istisnalar ve diğer malî kolaylıklardan aynen yararlanılacakları, gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından üniversitelere ve yüksek teknoloji enstitülerine makbuz karşılığında yapılacak bağışların, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazancından indirileceği hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "10.3.2.6. Yükseköğretim kurumlarına yapılacak bağış ve yardımlar" başlıklı bölümünde;

"5904 sayılı Kanunla 4/11/1981 tarihli ve 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanununun 56 ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinin ikinci cümlesinde yer alan "nakdî" ibaresi madde metninden çıkarılmıştır.

5904 sayılı Kanunla yapılan bu değişiklikle birlikte, Kanunun yayım tarihinden (3/7/2009) itibaren üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitülerine yapılan aynî veya nakdî bağış ve yardımların tamamı, beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir." açıklamalarına yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre; gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından üniversite bünyesinde yer alan "Eğitim Fakültesi" öğrencilerinin eğitimlerinin sağlanması amacıyla yapılacak ilköğretim okulu için üniversite tüzel kişiliği adına yapılacak her türlü nakdi ve ayni bağışların tamamı, beyannamede ayrıca gösterilmek şartıyla gelir vergisi matrahının ve kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Ancak, bağışın yapıldığı dönemde bağışı yapanların faaliyetlerinin zararla sonuçlanmış olması veya gelirin veya kurum kazancının yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen söz konusu bağış ve yardımların daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılması veya zarar olarak devretmesi mümkün değildir.

10.12.6. Sosyal Güvenlik Destek Primi İle Eş ve Çocuğa Ait Eğitim ve Sağlık Harcamalarının Gelir Vergisinden İndirimi:[176]

Gelir Vergisi Kanununun "Mesleki Giderler" başlıklı 68 inci maddesinde serbest meslek kazancının tespitinde hasılattan indirilebilecek giderler bentler halinde sayılmış olup, söz konusu maddenin 8 numaralı bendinde ise; serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatların serbest meslek kazancının tespitinde hasılattan gider olarak indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

175 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 07.09.2010 tarih ve B.07.1.GİB. 4.35.16.01-176300-83 sayılı özelgesi.

176 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.07.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-89-3/-465 sayılı özelgesi.

Bu itibarla, emekli olduktan sonra serbest meslek faaliyetine devam edilmesi dolayısıyla ödenen sosyal güvenlik destek primlerinin, mesleki kazancınızın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, aynı Kanunun 89/2 nci maddesinde, beyan edilen gelirin % 10'unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamalarının, gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirilebilecektir.

Buna göre, eğitim ve sağlık harcamalarının, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden alınacak ve Vergi Usul Kanununda belirtilen fatura ve fatura yerine geçen vesikalarla tevsik edilmek kaydıyla yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecek gelirin % 10'unu aşmayan kısmının indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, nihai tüketici sıfatıyla yapılan eş ve çocuklara ait eğitim ve sağlık harcamalarının belgede gösterilen KDV dahil toplam tutar üzerinden indirim konusu yapılması gerekir.

10.12.7. GMSİ Mükellefi Eşlerden Biri Tarafından Yapılan Sağlık Harcamalarının İndirilemeyen Kısmının Eşinin Vergi Matrahından İndirilip İndirilemeyeceği:[177]

Gelir Vergisi Kanununun 89/2 uncu maddesinde; "Beyan edilen gelirin % 10'unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirilebilir. (mükerrer 121 inci madde çerçevesinde eğitim ve sağlık harcamaları nedeniyle vergi indiriminden yararlanan ücretliler, aynı harcamalarını bu hükümden yararlanarak matrahlarından indiremezler)" hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre, gelir vergisi mükellefleri kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamalarını yukarıdaki mevzuat hükümleri çerçevesinde beyan edecekleri gelirlerden indirebileceklerdir. Dolayısıyla mükelleflerin eş ve küçük çocuklarının ayrı beyanname vermeleri halinde, eş ve küçük çocuklara ait eğitim ve sağlık harcamaları, beyan edilen gelirin % 10'unu aşmamak şartıyla öncelikle kendi gelirlerinden indirilecek olup, eş ve küçük çocuklara ait söz konusu harcamalardan bu indirimden sonra arta kalan tutarın, beyan edilen gelirin % 10'unu aşmamak üzere eşe ait verilecek beyannamede indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, eşe ait sağlık harcamalarının öncelikle kendisi tarafından gayrimenkul sermaye iradı dolayısıyla verilen yıllık gelir vergisi beyannamesinde, beyan edilen gelirin %10'unu aşmayacak şekilde indirime konu edilmesi gerekmekte olup, söz konusu sağlık harcamalarının bu indirimden arta kalan kısmının da diğer eş tarafından gayrimenkul sermaye iradı dolayısıyla verilen yıllık gelir vergisi beyannamesinde beyan edilen gelirin %10'u ile sınırlı olacak şekilde indirim olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

177 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.12.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 89-571 sayılı özelgesi.

10.12.8. Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı'ndan Alınan Belgede Yer Alan ve Emekli Maaşından Yapılan SUT (Sağlık Uygulama Tebliği) Reçete Kesintisi İle Muayene İştirak Kesintisi Tutarlarının Elde Ettiğiniz Gayrimenkul Sermaye İradından İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı Ve Söz Konusu Belgenin Tevsik Edici Belge Olarak Kullanılıp Kullanılamayacağı:[178]

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesine istinaden beyan edilen gelirden indirim konusu yapılacak sağlık harcamalarının gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilebilen bir sağlık harcaması olması gerektiğinden, Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı tarafından emekli maaşlarından yapılan SUT reçete kesintisi ile muayene iştirak kesinti tutarlarının bu kapsamda yapılmış bir sağlık harcaması olarak nitelendirilmesi söz konusu olmayacaktır.

Bu itibarla, sağlık hizmetlerinden yararlanabilmek için Sosyal Güvenlik Kurumuna SUT (Sağlık Uygulama Tebliği) reçete kesintisi ile muayene iştirak kesintisi adı altında ödenen söz konusu tutarların verilen yıllık gelir vergisi beyannamesinde bildirilen gelirden indirim konusu yapılması mümkün değildir.

10.12.9. Eşe Ait Bağ-Kur Priminin Yıllık Beyannamede İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı:[179]

Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde, beyan edilen gelirin % 10'unu (bireysel emeklilik sistemi dışındaki şahıs sigorta primleri için, beyan edilen gelirin % 5'ini) ve asgarî ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla, mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, kaza, hastalık, engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri ile bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı paylarının (sigortanın veya emeklilik sözleşmesinin Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir sigorta veya emeklilik şirketi nezdinde akdedilmiş olması, prim ve katkı tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması ve ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarının hesaplanması sırasında ayrıca indirilmemiş bulunması şartıyla, eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait prim ve katkı payları kendi gelirlerinden indirilir) gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, 110 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, 1479 sayılı Bağ-Kur Kanununa göre ödenen giriş keseneği ve primlerin, Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendi hükmüne paralel olarak, gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olduğunun tevsik edilmesi kaydıyla, mükellefler tarafından ticari kazanç veya serbest meslek kazancı ile ilgili olarak verecekleri yıllık beyannamelerinde bildirilen gelirden indirmelerinin uygun bulunduğu belirtilmektedir.

Bu çerçevede, eş için ödenen primin gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirilebilmesi için, ödemenin Kanunda belirtilen şahıs sigortalarına yapılması, ödemenin yapıldığı kurumun da Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir sigorta veya emeklilik şirketi olması gerektiğinden, sigorta şirketi niteliğinde bir kurum olmayan Bağ-Kur'a eş adına ödenen primlerin, serbest meslek kazancı nedeniyle beyan edilecek gelirden indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

---

178 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.03.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-89-6-139 sayılı özelgesi.

179 Konya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.42.16.01-GVK-2-751-38 sayılı özelgesi.

10.12.10. Gayrimenkul Sermaye İradından İsteğe Bağlı Emeklilik Kapsamında Ödenen Bağ-Kur Primlerinin Beyanname Üzerinden İndirilip İndirilemeyeceği:[180]

Sadece gayrimenkul sermaye iradı yönünden yıllık beyanname veren mükelleflerce, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununa göre isteğe bağlı olarak sigorta primi ödenilen Sosyal Güvenlik Kurumunun, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin birinci bendinde belirtilen sigorta şirketi niteliğinde olmaması ve sadece gayrimenkul sermaye iradı yönünden mükellef olunması nedenleriyle, bu kuruma ödenilen isteğe bağlı sigorta primlerinin gelir vergisi beyannamesinde bildirilen gelirlerden indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

10.12.11. Şirket Ortağının Ödediği Sosyal Güvenlik Primlerinin Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinden İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı:[181]

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 4'üncü maddesinde, anonim şirketlerin kurucu ortakları ve/veya yönetim kurulu üyesi olan ortaklarının, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komandite ortaklarının, diğer şirket ve donatma iştiraklerinin ise tüm ortaklarının sigortalı sayıldıkları belirtilmiş, aynı Kanun'un 88'inci maddesinde ise, kuruma fiilen ödenmeyen prim tutarlarının, gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılmayacağı hükümlerine yer verilmiştir.

110 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde, 1479 sayılı Bağ - Kur Kanunu'nun 49/3'üncü maddesi hükmünün uygulanmasına ilişkin açıklamalar yapılmış olup dördüncü fıkrasının (1) numaralı bendinde, Bağ-Kur giriş keseneği ve sigorta primlerinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 89/1 maddesi hükmüne paralel olarak, gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olduğunun tevsik edilmesi kaydıyla, mükellefler tarafından ticari kazançları dolayısıyla verilecek yıllık beyannamede bildirilen gelirden indirilmesinin, (2) numaralı bendinde adî komandit şirketlerinin komanditer ortakları ile limited şirket ortakları hakkında da yukarıdaki esaslar dairesinde işlem yapılmasının uygun bulunduğu açıklamalarına yer verilmiştir.

Anılan Tebliğ'de Bağ-kur giriş keseneği ve sigorta primlerinin nasıl indirim konusu yapılacağına ilişkin açıklamalar geçerliliğini korumakta olup yürürlükten kalkan 1479 sayılı Kanun yerine geçen sosyal güvenlik kurumlarını birleştiren 5510 sayılı Kanun'un 88'inci madde hükmünden hareketle bu Kanun'un ilgili hükümleri gereğince ödenen sosyal güvenlik primlerinin de, Tebliğ'de yapılan açıklamalar çerçevesinde indirim konusu yapılması gerekmektedir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olduğunun tevsik edilmesi şartıyla, limited şirket ortağı olarak ödenilen sosyal güvenlik primlerinin tamamının, Şirketten elde edilen kâr payları nedeniyle beyan edilen menkul sermaye iradından indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, gelirin yeterli olmaması nedeniyle indirilemeyen sosyal güvenlik primlerinin, sonraki yıl gelirinden indirilmesi mümkün değildir.

10.12.12. Okul Servis Ücretinin GVK'nun 89 uncu Maddesine Göre, Eğitim Harcaması Olarak İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı:[182]

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Diğer İndirimler" başlıklı 89'uncu maddesinde, "Gelir ver-

180 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-GVK-89-3-511 sayılı özelgesi.

181 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 89-1424 sayılı özelgesi.

182 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.09.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[89-11/2]-919 sayılı özelgesi.

gisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden aşağıdaki indirimler yapılabilir.

2. Beyan edilen gelirin %10'unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları (mükerrer 121 inci madde çerçevesinde eğitim ve sağlık harcamaları nedeniyle vergi indiriminden yararlanan ücretliler, aynı harcamalarını bu hükümden yararlanarak matrahlarından indiremezler)." hükmüne yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan hükümlere göre, elde edilen ticari kazanç dolayısıyla verilecek olan Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinde bildirilecek gelirden, 18 yaşından küçük çocuğa ait okul servis ücretinin, harcamanın Türkiye›de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, eğitim harcaması olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

10.12.13. Banka Kredisi İçin Ödenen Hayat Sigortası Priminin Gelir Vergisi Matrahından İndirilmesi:[183]

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde ücretin tarifi yapılmış olup, 63 üncü maddesinin birinci fıkrasında "Ücretin gerçek safi değeri işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından aşağıdaki indirimler yapıldıktan sonra kalan miktardır" hükmü, aynı fıkranın 3 üncü bendinde "Sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması şartıyla; ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortası poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, sağlık, hastalık, engellilik, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler, (İndirim konusu yapılacak primler toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin % 15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Bakanlar Kurulu bu bentte yer alan oranları yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir.)" hükmüne yer verilmiştir.

Konu ile ilgili olarak yayımlanan 25.10.2012 tarih ve 85 No.lu Gelir Vergisi Sirkülerinin "8.2.Ödenen Şahıs Sigorta Primlerinin Ücret Matrahının Tespitinde İndirimi» başlıklı bölümünde, şahıs sigortaları için ödenen primlerin elde edilen ücretin % 15›ine kadar olan kısmının ücret matrahının tespitinde indirilebileceği, şahıs sigorta şirketlerinin Türkiye›de yerleşik ve merkezinin Türkiye›de bulunması gerektiği; «10.Diğer Hususlar" başlıklı bölümünde de konut, taşıt ve tüketici gibi kredilerin kullanımı sırasında bu kredilere bağlı olarak ilgili bankalarca yapılan hayat sigortası poliçelerine ilişkin ödenen primlerin, Gelir Vergisi Kanununun 63 üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinin uygulamasında indirim olarak dikkate alınabileceği açıklamalarına yer verilmiştir.

Ayrıca, şahıs sigortaları için ödenen primlerin gelir vergisi matrahının hesaplanmasında bu indirime ilişkin primlerin belgelendirilmesi konularına açıklık getirmek amacıyla yayımlanan 256 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde,

" 2. İndirim Konusu Yapılacak Prim ve Katkı Payı Ödemelerinin Belgelendirilmesi

Gelir Vergisi Kanununun 63 ve 89 uncu maddelerinde yer alan hükümler uyarınca şahıs sigortaları ile bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payı ve primlerin, belirli şartlar çerçevesinde, gelir vergisi matrahının tespitinde indirimi mümkün bulunmaktadır. İndirimin doğru bir şekilde uygulanabilmesi için ödeme tutarı ile tarihinin belgelendirilmesi gerekmektedir.

183 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 06.08.2013 tarih ve 38418978-120[61-12/23]-861özelgesi.

1. Katkı Payı ve Primlerin İndirim Konusu Yapılacağı Dönem

Katkı payı ve primlerin vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilmesi için, gelirin elde edildiği dönem ile ilişkili olması ve bu dönem sonuna kadar ödenmiş olması gerekmektedir.

Gelir vergisi uygulamasında vergilendirme dönemi takvim yılıdır. Bununla birlikte, tevkif yoluyla ödenen vergilerde, istihkak sahipleri ayrıca yıllık beyanname vermeye mecbur değillerse tevkifatın ilgili bulunduğu dönemler vergilendirme dönemi sayılmakta ve kesilen vergiler gelir vergisinin yerine geçmektedir. Buna göre, yıllık beyannamede indirim konusu yapılacak prim veya katkı payının, beyannamenin ilgili olduğu yıl ile ilişkili olması ve bu yılın sonuna kadar ödenmesi, ücretlere ilişkin indirimde ise ücretin ilgili olduğu ay ile ilişkili olması ve bu aylık dönemin sonuna kadar ödenmiş olması gerekmektedir.

Ölüm, kaza gibi risklere karşı yaptırılan şahıs sigortaları belirli bir dönemi kapsamakta ve bu dönem için hesaplanan prim peşin olarak veya taksitler halinde ödenebilmektedir. Birikimli sigortalar ve bireysel emeklilik sisteminde ise prim veya katkı payları aylık, üç aylık, altı aylık ve yıllık dönemler itibariyle belirlenebilmekte ve ödenmektedir.

Aylık bazda yapılacak indirimde, primin peşin ödenmesi veya taksit dönemlerinin bir aydan daha uzun belirlenmesi halinde, prim tutarı ilgili olduğu aylar dikkate alınarak (ödenmiş olması şartıyla) indirim konusu yapılacaktır. Oransal sınırlar (ücretin %10'u veya %5'i gibi) çerçevesinde kalsa dahi daha sonraki aylara ilişkin peşin olarak ödenen tutarların ödendiği ayda indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Yıllık bazda yapılacak indirimde de sadece gelirin ilgili olduğu yıla ilişkin prim tutarı indirim konusu yapılacaktır. Örneğin 1 Temmuz 2014 tarihinden başlamak üzere bir yıllık yapılan ve bedeli peşin olarak ödenen sağlık sigortası priminin altı aylık kısmının 2014 yılına, diğer altı aylık kısmının da 2015 yılına ilişkin beyannamede indirim konusu yapılması gerekir.

Genel bütçeye dahil idare ve müesseseler yaptıkları vergi tevkifatı için muhtasar beyanname vermemektedir. Ücretlerini peşin alan ücretlilerin, aylık dönemler itibariyle ödedikleri şahıs sigorta primleri ve bireysel emeklilik katkı payları, prim ve katkı payı ödeme belgesinin primin ve katkı payının ait olduğu ay içinde işverene ibraz edilmesi koşuluyla oransal ve mutlak sınırlamalar çerçevesinde izleyen aylara (bir sonraki aya) ait ücretlerin vergi matrahının hesabında indirim olarak dikkate alınabilecektir.

4 . İlgili Olduğu Dönemde İndirilemeyen Prim ve Katkı Paylarının Durumu

Zarar beyanı ya da oran ve tutar sınırlamaları dolayısıyla yıllık beyannamede indirim konusu yapılamayan prim veya katkı paylarının daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Aynı şekilde ücretlilerin ödediği prim ve katkı payının ilgili olduğu ayda indirilemeyen kısmı, izleyen aylara ait ücretin matrahından indirilemeyecektir." açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, 60 ay vadeli olarak kullanılan krediye istinaden yapılan hayat sigortası primi; hayat sigortası primine ait ödeme belgesinin Kurumunuza ibraz edilmesi halinde, ibraz edilen ay da dahil olmak üzere kalan ay sayısı toplamına bölünerek aylık prim tutarı hesaplanacak, her aya ilişkin indirilebilecek azami tutarı geçmemek şartıyla ücret matrahından indirim konusu yapılabilecektir.

10.12.14. Beyannamede İndirim Konusu Yapılabilecek Sağlık Harcamaları[184]

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Diğer İndirimler" başlıklı 89 uncu maddesinde;

"Gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden aşağıdaki indirimler yapılabilir.

.....

2. Beyan edilen (5281 sayılı Kanunun 43/8-c maddesiyle değişen ibare) (1.1.2005 tarihinden geçerli olmak üzere) gelirin %10 unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları (mükerrer 121 inci madde çerçevesinde eğitim ve sağlık harcamaları nedeniyle vergi indiriminden yararlanan ücretliler, aynı harcamalarını bu hükümden yararlanarak matrahlarından indiremezler)." hükmüne yer verilmiştir.

Bu çerçevede tansiyon ölçme cihazı ve kan şekeri ölçme cihazı nedeniyle yapılan harcamalar sağlık harcaması olarak kabul edilecek olup, güneş kremleri ve vitaminler için yapılan harcamalar ise söz konusu krem ve vitaminlerin Sosyal Güvenlik Kurumu Sağlık Uygulama Tebliğlerinde belirtilen tedavilerde kullanılmak üzere reçetelendirilmesi şartıyla, söz konusu Tebliğlerin ekinde yer alan listelerde yer alan fiyatlarla sınırlı olmak üzere sağlık harcaması olarak dikkate alınabilecektir.

10.12.15. Mesleki Faaliyetinden Dolayı Zarar Eden Mükellefin Tevkifata Tabi Tutulmuş Gayrimenkul Sermaye İradı Geliri Elde Etmesi Ve Geçmiş Yıl Zararının Olması Halinde Vergiye Tabi Gelirin Tespiti[185]

Mükellefin 2013 takvim yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesinde 50.000 TL zarar, 2014 yılında, mesleki faaliyetinden kaynaklanan 10.000 TL zararı ve 40.000,00 TL tevkifata tabi işyeri kira gelirinin olduğu durumda 2013 yılı zararının 2014 yılı gelirlerinden mahsubunun zorunlu olup olmadığı, geçmiş yıl zararının mahsup edilmesi durumunda tevkifata tabi tutulmuş gayrimenkul sermaye iradının beyannameye dâhil edilip edilmeyeceği hususundaki görüş aşağıda açıklanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 85 inci maddesinde gelirin toplanması ve beyanı ile ilgili açıklamalara yer verilerek, mükelleflerin, ikinci maddede yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verecekleri ve beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannamede toplanması zorunluluğu hüküm altına alınmıştır. Ancak, aynı Kanun'un 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (1/c) bendi gereğince vergiye tabi gelir toplamının 103 ncü madde de yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması ve Türkiye'de tevkifata tabi tutulmuş olması koşuluyla gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmeyeceği ve diğer gelirler için beyanname verilmesi durumunda bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanun'un 88 inci maddesinde gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından hasıl olan zararların (80 inci maddede yazılı diğer kazanç ve iratlardan doğanlar hariç) diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edileceği belirtilerek, bu mahsup neticesinde kapatılmayan zarar kısmının, müteakip yılların gelirinden indirileceği, arka arkaya beş yıl mahsup edilemeyen zarar bakiyesinin müteakip yıllara naklolunamayacağı hüküm altına alınmıştır.

184 Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.10.2013 tarih ve 13649056-120[89-2013/ÖZE-07]-74 özelgesi.

185 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 15.08.2012 tarih ve 62030549-120[86-2012/49]-2595 özelgesi.

Gelirin toplanması ve beyanı hakkında açıklamaların yer aldığı 11/02/2004 tarih ve GVK-16/2004-8 sayılı Gelir Vergisi Sirkülerinin "3.3. Gayrimenkul Sermaye İratları - Tam mükellefiyette" başlıklı bölümünde; tam mükellef gerçek kişilerin, vergi tevkifatına tabi tutulmuş gayrimenkul sermaye iratları için beyan sınırını aşmaları halinde beyanname verecekleri, tevkif yoluyla vergilendirilmemiş konut kira geliri ile ilgili olarak istisna tutarının aşılması halinde beyanname verileceği, konut kira geliri ile vergi tevkifatına tabi tutulmuş gayrimenkul sermaye iradının birlikte elde edilmesi halinde, beyan sınırının hesabında; konut kira geliri için istisna tutarı düşüldükten sonra kalan tutar ile tevkifata tabi tutulmuş gayrimenkul sermaye iradının brüt tutarının toplamının dikkate alınacağı ifade edilmiş olup, vergi tevkifatına tabi tutulmuş gayrimenkul sermaye iratları için 2014 yılında uygulanan beyan sınırı 27.000 TL'dir.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanununun "Vergi Tevkifatının Mahsubu" başlıklı 121 inci maddesinde; "Yıllık beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan bu kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan Gelir Vergisine mahsup edilir. Mahsubu yapılan miktar Gelir Vergisinden fazla olduğu takdirde aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunur." hükmü yer almaktadır

Bu hükümlere göre, 2014 yılına ait tevkifata tabi tutulmuş gayrimenkul sermaye iradının brüt tutarı ve mesleki kazanca ait zararın toplamının, 2014 yılı için belirlenen beyan sınırı olan 27.000 TL'yi aşması nedeniyle tevkifata tabi gayrimenkul sermaye iradının 2014 yılına ait yıllık gelir vergisi beyannamesine dahil edilmesi gerekmekte olup, geçmiş yıl zararları da, beyanname üzerinde ''Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Zararları Toplamı'' satırında yer verilmek suretiyle vergi matrahının tespitinde mahsup edilecektir. Dolayısıyla 27.000TL'lik beyan sınırının hesabında geçmiş yıl zararları dikkate alınmayacaktır. Bu çerçevede, yıllık beyannameye dahil edilen kazanca ilişkin tevkif yoluyla ödenmiş olan vergilerin beyanname üzerinden mahsubu ve iadesi de mümkündür.

Diğer taraftan yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde beyan edilecek gelirden, 2013 yılı zararı indirilebilecek olup mahsup edilemeyen zarar sonraki yıla devredilebilecektir. 2013 yılı zararının, indirim imkanı olduğu halde 2014 yılı gelir vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılmaması halinde indirim konusu yapılmayan kısmın sonraki yılların gelirinden indirilmesi mümkün olmayacaktır.

10.12.16. Sağlık Harcamasının Ödeme Kaydedici Cihaz Fişi ile Belgelendirilmesi Halinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı[186]

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinde, beyan edilen gelirin %10'unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamalarının, gelir vergisi matrahının tespitinde gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirden indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

Ancak eczanelere ödenen ilaç bedeli karşılığında alınan yazar kasa fişleri "tevsik edilecek belge" olarak kabul edilmemekte olup söz konusu harcamaların fatura ile tevsiki gerekmekte ve bu sebeple de söz konusu belgelere dayalı olarak indirim yapılması mümkün değildir.

186 Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.09.2014 tarih ve 11355271-120.04[65-2014/6]-6598 sayılı özelgesi

10.12.17. Okul Tarafından Verilen ve Bedeli Ayrı Olarak Tespit Edilebilen Yemek Hizmetine Ait Ücretin Eğitim Harcaması Olarak Gelir Vergisi Matrahının Tespitinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı[187]

Okul tarafından verilen ve bedeli ayrı olarak tespit edilebilen yemek hizmetine ait ücretin, Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi uyarınca eğitim harcaması olarak yıllık gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

10.12.18. Suriyedeki İhtiyaç Sahiplerine Yapılan Ayni Yardımın İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı[188]

Suriye'deki ihtiyaç sahiplerine verilmek üzere yapılan bağışlarda, bağış yapılan derneğin tüzüğünde ihtiyacı bulunanlara gıda yardımı yapabilmesine ilişkin hükümlerin bulunmaması nedeniyle bu derneklere yapılan bağışlar Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi kapsamında değerlendirilemeyecektir.

Ayrıca Suriye'deki ihtiyaç sahipleri için yapılan söz konusu bağışların anılan Kanunun 89 uncu maddesinin diğer bentleri kapsamında da indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

10.12.19. Terk edilen İşe İlişkin Geçmiş Yıl Zararının Yeni İşe İlişkin Karlardan İndirime Konu Edip Edemeyeceği[189]

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Zararların Karlarla Takas ve Mahsubu" başlıklı 88 inci maddesinde;

"Gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından hasıl olan zararlar (80'inci maddede yazılı diğer kazanç ve iratlardan doğanlar hariç) diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilir.

Bu mahsup neticesinde kapatılmayan zarar kısmı, müteakip yılların gelirinden indirilir. Arka arkaya beş yıl içinde mahsup edilmeyen zarar bakiyesi müteakip yıllara naklolunamaz.

Menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında, gider fazlalığından doğanlar hariç, sermayede vukua gelen eksilmeler zarar addolunmaz." hükmü yer almaktadır.

Bu sebeple daha önce terk edilen faaliyete ilişkin zararın, daha sonra başlanılan yeni mükellefiyette indirilecek geçmiş yıl zararı olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

10.12.20. Belediyelerde, İftar Çadırlarında ve Bazı Etkinliklerde Kullanılmak Üzere Bedelsiz Olarak Verilen Masa ve Sandalye İçin Fatura Düzenlenip Düzenlenmeyeceği[190]

Belediyelere bedel alınmaksızın iftar çadırlarına ve bazı etkinliklerde kullanılmak üzere masa ve sandalye verilmesine ilişkin söz konusu hizmet bedelinin emsal bedel esas alınmak suretiyle hesaplanması ve fatura düzenlenerek kazanca dahil edilmesi, kazanca ilave edilen bu gelirin de Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının 4 numaralı bendi hükümleri dahilinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

187 Konya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.04.2014 tarih ve 31435689-120[89-2013/1153]-57 sayılı özelgesi

188 Malatya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.08.2014 tarih ve 37538499-120[89-2014/1]-22 sayılı özelgesi

189 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.04.2014 tarih ve 38418978-120[88-13/1]-417 sayılı özelgesi

190 Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.05.2014 tarih ve 96620903-120[89-2013-1]-59 sayılı özelgesi

10.12.21. Kamu Kurumuna Yapılacak Ayni ve Nakdi Bağışın Gelir Vergisi Matrahından İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı [191]

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde; genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve ayni bağış ve yardımların tamamının gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannameleri üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, beyan edilecek gelirlerden indirilebileceği hükmüne yer verilmiştir.

Konu ile ilgili olarak 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "Bağış ve yardımın belgelendirilmesi" başlıklı "10.3.2.2.4." no.lubölümünde;

«Ayni veya nakdi olarak yapılan bağış ve yardımların kurumlar vergisi mükelleflerince indirim olarak dikkate alınabilmesi için makbuz karşılığı yapılmış olması gerekli ve yeterlidir.

Ayni bağış ve yardımın, işletmenin aktifinden veya stokundan çekilerek bağışlanmış olması durumunda, mükelleflerin işletmeden çekip bağışladıkları değerler için fatura düzenlemesi; düzenlenen faturanın arka yüzüne faturada belirtilen değerlerin ilgili kamu kurum ve kuruluşu tarafından bağış veya yardım olarak alındığına ilişkin şerh konularak yetkili kimseler tarafından imzalanmış olması yeterlidir.

Ayni değerlerin, mükelleflerce dışarıdan alınarak kamu kurum ve kuruluşuna bağışlanmış olması durumunda ise bu kurum ve kuruluş tarafından teslim alınacak değerler için teslime ilişkin bir belge düzenlenmiş olması yeterli olup, düzenlenen belgede bağışlanan kıymetin değerinin, cinsinin ve miktarının tereddüde mahal bırakmayacak şekilde belirtilmiş olması gerekmektedir. Ayrıca, bağışlanan değerlere ilişkin olarak düzenlenmiş olan faturaların arka yüzünde yukarıda belirtilen açıklamalar dahilinde ilgili kamu kurum ve kuruluşlarının yetkililerinin imzası bulunacaktır.

Nakdi bağışların indirilebilmesi, bağışı kabul eden kuruluşlarca verilecek makbuzla veya bu amaçla bankalarda açtırılan hesaplara yatırıldığına ilişkin banka dekontlarıyla belgelendirilmesi şartıyla mümkündür.»

açıklamalarına yer verilmiştir.

Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, Kaymakamlığa bağlı Çocuk Yuvası ve Kız Yetiştirme Yurdu Müdürlüğüne yapılacak ayni ve nakdi bağışın tamamının, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendi kapsamında ilgili dönem kazancından indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

10.12.22. Çocuk Kavramı ve Çocukların Eğitim Harcamaları [192]

Gelir Vergisi Kanununun "Diğer indirimler" başlıklı 89 uncu maddesinde; Gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden aşağıdaki indirimler yapılabilir denilmiş olup 2 nci bendinde de, "Beyan edilen gelirin

191 SakaryaVergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.12.2015 tarih ve 41931384-120[89-2015-18]-75 sayılı özelgesi

192 Adıyaman Defterdarlığı'nın 19.02.2015 tarih ve 88409335-120[89-2013-ÖZELGE-1]-2 sayılı özelgesi

%10'unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları (mükerrer 121 inci madde çerçevesinde eğitim ve sağlık harcamaları nedeniyle vergi indiriminden yararlanan ücretliler, aynı harcamalarını bu hükümden yararlanarak matrahlarından indiremezler)" hükmü yer almıştır.

Buna göre, indirim konusu yapılacak tutarın hesaplamasında beyan edilen gelir olarak, yıllık gelir vergisi beyannamesinde yer alan indirimler ve geçmiş yıl zararları toplamından önceki tutar esas alınacaktır.

Konuyla ilgili 23.10.2012 tarih ve GVK-85/2012-7 sayılı Gelir Vergisi Sirkülerinde, "çocuk" veya "küçük çocuk" tabirinden, mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilen, evlat edinilenler ile ana veya babasını kaybetmiş torunlardan mükellefle birlikte oturanlar dahil) 18 yaşını veya tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış çocukların anlaşılması gerektiği belirtilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış çocuğunuz için Türkiye'de yapılan eğitim harcamalarının gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak faturalarla tevsik edilmesi ve beyan edilen gelirin % 10'unu aşmaması şartıyla (KDV dahil) indirime konu edilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, vergiden muaf kurumlara yapılan ödemelerin indirime konu edilmeyeceği tabiidir.

Diğer taraftan Katma Değer Vergisi(KDV) Kanununun 29/1-a maddesi ile mükelleflerin, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den, faaliyetlerine ilişkin olarak; kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'yi indirebilmelerine imkan tanınmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, çocuğun eğitimi için ödenen KDV'nin, faaliyet ile ilgili olmaması nedeniyle indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

10.12.23. Engelli İndiriminin Hangi Tarihten İtibaren Uygulanması[193]

Konuyla ilgili olarak 24.02.1999 tarih ve 23621 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 222 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Sakatlık İndiriminden Yararlanacakların Yapacakları İşlemler" başlıklı 4'üncü bölümünde; Sakatlık indiriminden yararlanmak isteyenlerin bir dilekçe ve aynı bölümde belirtilen belgelerle birlikte illerde Defterdarlık/Başkanlık Gelir Müdürlüğüne, bağımsız Vergi Dairesi bulunan ilçelerde Vergi Dairesi Müdürlüğüne, diğer ilçelerde Malmüdürlüğüne başvurmaları gerektiği açıklamalarına yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 24.09.1998 tarih ve 23473 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan "Sakatlık İndiriminden Yararlanacak Hizmet Erbabının Sakatlık Derecelerinin Tespit Şekli İle Uygulanması Hakkındaki Yönetmelik de Değişiklik Yapan Yönetmelik" in 8'inci maddesinde; Defterdarlık Gelir Müdürlükleri, Vergi Dairesi Müdürlükleri veya Malmüdürlüklerinin yetkili sağlık kuruluşları tarafından düzenlenerek resmi yazıyla gönderilen raporları Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğüne (Gelir İdaresi Başkanlığı) göndereceklerı,

10'uncu maddesinde; Merkez Sağlık Kurulunca raporda yer alan sakatlık bulguları ve teşhisinin incelenmesi neticesi, bu Yönetmeliğe bağlı cetvellerde yer alan sakatlık arızalarına göre çalışma gücündeki kayıp oranlarının dikkate alınarak hizmet erbabının sakatlığı nedeniyle çalışma gücünün yüzde kaçını kaybettiği hususunda karara varılacağı,

193 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.02.2015 tarih ve 84098128-120.08.02[89-2014-5]-77sayılı özelgesi

11'inci maddesinde; Maliye Bakanlığının Merkez Sağlık Kurulu tarafından incelenmiş ve kesin karara bağlanmış olan raporları ilgili Gelir Müdürlüğüne, Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne, veya Malmüdürlüğüne göndereceği, anılan müdürlüklerin raporlarda belirlenen derecelere göre hizmet erbabının Gelir Vergisi Kanununun 31'inci maddesinin (2) numaralı bendinde belirtilen özel indirim miktarlarında sakatlık indiriminden yararlandırılmaları gerektiğini çalıştıkları kurumlara yazıyla bildirecekleri,

açıklamaları yer almıştır.

Bu kapsamda, engellilik indiriminin başlangıç tarihi olarak;

- Yetkili sağlık kuruluşuna sevk edilmek üzere, sözkonusu idari birimlere başvuran ve bu sevke bağlı olarak alınan raporu idareye sağlık kuruluşunca doğrudan gönderilen engelliler yönünden rapor tarihi,

- Önceden alınmış eski tarihli sağlık kurulu raporunu söz konusu idari birimlere teslim eden engelliler yönünden teslim tarihi,

- İhtilaf aşamasında yargı organları vasıtasıyla rapor alan engelliler yönünden son rapor tarihi,

- Hakem hastane tayin edilmesi üzerine bu hastanelerden rapor alan engelliler yönünden rapor tarihi,

esas alınmaktadır.

Örneğin; engellilik indiriminden yararlanmak üzere 07.05.2014 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı'na başvurarak, bakmakla yükümlü olduğunuz ... hakkında S.D.Ü. Araştırma ve Uygulama Üniversitesi Tıp Fakültesi Hastanesi Sağlık Kurulunca düzenlenen 12.05.2011 tarih ve 229 sayılı Sağlık Kurulu Raporunu teslim ettiğiniz, söz konusu raporun Merkez Sağlık Kurulu tarafından incelenerek bakmakla yükümlü olduğunuz oğlunuzun çalışma gücünün (%90) yüzde doksanını kaybettiğine karar verildiği ve başvuru tarihinizden itibaren Gelir Vergisi Kanununun 89/3'üncü maddesi gereği aynı kanunun 31'inci maddesinde yer alan birinci derece engelliler için uygulanan engelli indiriminden yararlandığınız anlaşılmıştır.

Buna göre, engellilik indiriminin uygulanabilmesi için yetkili sağlık kuruluşundan alınan raporunuzun Merkez Sağlık Kurulu tarafından onaylanması gerekmekte olup, oğlunuz ...'ya ait S.D.Ü. Araştırma ve Uygulama Üniversitesi Tıp Fakültesi Hastanesi Sağlık Kurulunca düzenlenen ve (%90) yüzde doksan özür oranı belirlenen Sağlık Kurulu Raporunun 12.05.2011 tarihli olmasına rağmen, Başkanlığımıza 07.05.2014 tarihinde müracaat etmeniz ve Merkez Sağlık Kurulu tarafından da başvuru tarihinden itibaren söz konusu indirimden faydalanmanızın uygun bulunması nedeniyle, serbest meslek kazancınız dolayısıyla vereceğiniz yıllık gelir vergisi beyannamenizde bildirilecek gelir vergisi matrahınıza engelli indiriminin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 31 ve 89'uncu maddelerinde yer alan usul ve esaslara göre 07.05.2014 tarihi itibariyle uygulanması mümkün bulunmaktadır.

10.12.24. GMSİ Beyannamesinde İndirilecek Giderler.[194]

…… Yukarıda yer alan hükümler çerçevesinde;

- 25 yaşını doldurmamış olmak koşuluyla, bakmakla yükümlü olduğunuz çocuğunuz için yaptığınız ve beyan edilecek gelirinizin safi tutarının %10'luk kısmını aşmayan eğitim harcamalarının; Türkiye'de yapılması ve harcamaların yapıldığı eğitim kurumunun gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişiliğe haiz kurumlardan olması halinde, bu kurumdan alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla

194 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 15.04.2014 tarih ve 62030549-120[74-2013/220]-948 sayılı özelgesi

yıllık beyanname ile bildirilecek gelirden indirilmesi mümkün olup, kurumlar vergisinden muaf olan Orta Doğu Teknik Üniversitesi tarafından tanzim edilen faturalarda yer alan eğitim harcamalarının (kayıt harçları, kalınan yurt için ödenen tutarlar, üniversite öğrenimi sırasında alınan karşılıklı burs geri ödemesi vb.) gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirilmesi mümkün değildir.

- Diğer taraftan, kira geliri elde ettiğiniz gayrimenkullerin idaresi için yapılan ve gayrimenkulün önemi ile orantılı olan idare giderleri ile söz konusu gayrimenkul için yapılan onarım giderleri harcamanın yapıldığı yılın gideri olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmakta olup, gayrimenkulün iktisadi değerini arttıracak nev'iden yapılan harcamaların ise Gelir Vergisi Kanununun 74 üncü maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendine göre normal onarım gideri olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır. Ayrıca, gayrimenkulün değerini artıracak nev'iden harcamanın maliyet bedeline eklenerek amortisman yoluyla hasılattan indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

- Öte yandan, 6327 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yapılan değişiklik uyarınca, 1/1/2013 tarihinden itibaren, elde edilen gelirler için verilecek yıllık gelir vergisi beyannamelerinde, bireysel emeklilik dışında kalan şahıs sigortaları için ödenen primlerin beyan edilen gelirin % 15'ine kadar olan kısmı matrahın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. Beyan edilen gelir olarak, yıllık gelir vergisi beyannamesinde yer alan indirimler ve geçmiş yıl zararları düşülmeden önceki tutar esas alınacaktır. Bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları hiçbir surette indirim konusu yapılmayacaktır.

Buna göre, yapmış olduğunuz özel sağlık sigortası primine ilişkin tutarlar beyan edilen gelirin % 15'i sınırı dahilinde gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. Ayrıca, özel sağlık sigortası priminin, Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin (1) numaralı bendinde düzenlendiğinden ayrıca aynı maddenin (2) numaralı bendinde yer alan sağlık harcamaları kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

- Diğer taraftan, kiraya verilen gayrimenkulün maliyet bedeli üzerinden edinme tarihinden itibaren 50 yılda % 2,00 oranında amortisman ayrılması ve ayrılan amortismanların (istisnaya isabet eden kısım hariç olmak üzere) yıllar itibariyle indirime konu edilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak maliyet bedelinin bilinmemesi durumunda gayrimenkulün edinim tarihindeki vergi değerinin esas alınarak amortisman ayrılacağı da tabiidir.

11. YILLIK BEYANNAMEDE HESAPLANAN GELİR VERGİSİNDEN MAHSUP EDİLEBİLECEK VERGİLER VE İADESİ

Mükelleflerin yıllık beyannamede gösterdikleri gelirleri üzerinden hesaplanan vergilerden Gelir Vergisi Kanununa göre kesilmiş bulunan vergiler, geçici vergi ve yurt dışında ödenen vergilerin mahsup edilmesi mümkündür.

Bununla beraber; Gelir Vergisi Kanununun 121 ve Kurumlar Vergisi Kanununun 44 üncü maddelerinde; beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan Gelir/Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kesilmiş bulunan vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan gelir/kurumlar vergisine mahsup edileceği, mahsubu yapılan miktarın gelir/kurumlar vergisinden fazla olması halinde aradaki farkın vergi dairesince mükellefe bildirileceği ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunacağı belirtilmiştir.

Söz konusu maddelerde, 5035 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler uyarınca, iadesi gereken vergiler ile ilgili olarak; iadeyi mahsuben veya nakden yaptırma, inceleme raporuna, yeminli mali müşavir raporuna veya teminata bağlama ve iade için aranılacak belgeleri belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Bu yetki; kazanç türlerine, iade şekillerine, geliri elde edenin veya ödemeyi yapanın hukuki statüsüne göre ayrı ayrı kullanılabileceği gibi belli hadler çerçevesinde de kullanılabilecektir.

Mahsuben iade işlemi, aranan tüm belgelerin tamamlanması koşuluyla, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibariyle yapılacaktır. İkmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlarda ise mahsup işlemi, mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih itibariyle yapılacaktır. Aranan belgelerin tamamlanması aşamasında yapılan tahsilatlar yönünden düzeltme yapılmayacaktır.

Bu düzenlemelere göre, 252 no'lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde yer alan açıklamalar çerçevesinde tevkif yoluyla kesilen vergilerin mahsup ve iadesine ilişkin esaslar aşağıdaki gibi olacaktır.

11.1. KESİNTİ YOLU İLE ÖDENEN VERGİLER

11.1.1. Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiye Mahsup

Yıllık beyanname ile beyan edilen gelir veya kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergiler mahsup edilir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tevkif yoluyla kesilen verginin beyannameye dahil edilen gelir veya kazanca ilişkin olması gerekir.

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin, yıllık gelir veya kurumlar vergisinden mahsubunda mükelleflerin kendilerinden yapılan vergi tevkifatı ile ilgili olarak kesintiyi yapan vergi sorumlularının adı-soyadı veya unvanını, bağlı olduğu vergi dairesini ve vergi kimlik numaralarını, kesintiye esas alınan brüt tutarları, kesilen vergileri ve kesinti yapılan dönemleri gösteren bir tabloyu yıllık beyannamelerine eklemeleri yeterlidir.

11.1.2. Diğer Vergi Borçlarına Mahsup veya Nakden İade

11.1.2.1. Mahsup Yoluyla İade

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyannamedeki mahsuplar sonunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına mahsup talebi tutarına bakılmaksızın, inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

Bunun için mahsup talebinin dilekçe ile yapılması ve yıl içinde yapılan tevkifatlara ilişkin tablonun dilekçe ekinde yer alması gerekmektedir. Söz konusu tablonun daha önce yıllık beyanname ekinde yer almış olması halinde, mahsup dilekçesi yeterli olacaktır. Mahsup dilekçesi ve ilgili tablonun ibraz edilmiş olması kaydıyla, mükelleflerin vergi borçlarına ilişkin mahsup talepleri yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir.

Yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin kanuni süresinde verilmemesi ya da sair nedenlerle ikmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlar üzerine tahakkuk eden vergiler ile ilgili olarak daha önce tevkif yoluyla kesilen vergiler öncelikle tarhiyat aşamasında vergi dairesince dikkate alınarak yerine getirilir. Bu mahsuplar sonunda kalan kısım talep edilmesi halinde diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu durumda mahsup talepleri dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren hüküm ifade eder. Bu tarihten itibaren mükelleflerin mahsubunu talep ettikleri vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz.

Mükellefler dilerlerse ortağı bulundukları adi ortaklık veya kollektif şirketlerin müteselsilen sorumlu oldukları vergi borçlarına da mahsuben iade talebinde bulunabilirler. Bu taleplerin yerine getirilebilmesi için, iade alacaklısı mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması ve mahsup dilekçesinde adi ortaklık veya kollektif şirketin hangi dönem borçları için mahsup talep edildiğinin belirtilmesi gerekir. Mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınır.

Mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması halinde, iade alacağının sonraki dönemlerde muaccel hale gelecek vergi borçlarına mahsubu mümkündür. Bu takdirde mahsup talebi sonraki dönemlerde doğacak verginin tahakkuku ile hüküm ifade eder.

Ayrıca mahsup taleplerinin yerine getirilmesinde, Vergi Usul Kanununun 114 ve 126 ncı maddelerinde yer alan zamanaşımı hükümleri göz önünde bulundurulur.

11.1.2.2. Nakden İade

Nakden iade taleplerinin dilekçe ile yapılması şarttır. Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin nakden iade edilecek tutarın 10.000 TL'yi geçmemesi halinde iade talebi, yıl içinde yapılan tevkifatlara ilişkin tablo ile birlikte;

- Ücret ve gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olması halinde ücretlere ilişkin olarak işveren tarafından verilen ve kesintinin yapıldığını gösteren yazının, gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olarak kira kontratının,

- Menkul sermaye iradına ilişkin olarak kesintiyi yapan bankalar, özel finans kurumları, aracı kurumlar ve diğer kurumlar tarafından düzenlenen ve vergi kesintisinin yapıldığını gösteren belgenin,

- Serbest meslek kazancına ilişkin olarak vergilerin sorumlu adına tahakkuk ettiğini gösteren ilgili saymanlık yazısının,

- Ticari kazançlar ve zirai kazançlara ilişkin olarak tevkif yoluyla kesilen vergilerin vergi sorumlusu tarafından ilgili vergi dairesine ödenmiş olduğuna ilişkin belgenin, ilgili kurumca onaylanan bir örneğinin dilekçeye eklenmesi koşuluyla

inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir.

Nakden yapılacak iade taleplerinin 10.000 TL'yi aşması halinde, 10.000 TL'yi aşan kısım Vergi Usul Kanununa göre vergi inceleme yetkisi bulunanlarca yapılacak inceleme sonucunda düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre iade edilir.

10.000 TL'ye kadar olan kısım ise, dilekçe ekinde yukarıda belirtilen belgelerin yer alması koşuluyla teminat aranmaksızın ve inceleme raporu beklenmeksizin iade edilir.

İade talebi teminat gösterilmesi halinde inceleme sonucu beklenmeksizin yerine getirilir. Teminat olarak 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 10 uncu maddesinin I, 2 ve 3 numaralı bentlerinde sayılanlardan bir veya bir kaçı gösterilebilir. Bu teminatlar aşağıda yer aldığı gibidir.

1 Para,

2 Bankalar tarafından verilen teminat mektupları,

3 Hazine tahvil ve bonoları.

Banka teminat mektuplarının (süresiz-şartsız) paraya çevrilmeleri konusunda hiçbir sınırlayıcı şart taşımaması ve 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumları tarafından düzenlenmiş olması gerekir.

Nakden yapılacak iade taleplerinin 10.000 TL'yi aşması durumunda iade talebinin 100.000 TL'ye kadar olan kısmı mükellefle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş yeminli mali müşavirce düzenlenecek tam tasdik raporu uyarınca iade edilir. İade talebinin 100 milyar lirayı aşan kısmının iadesi ise denetim elemanlarınca düzenlenen vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Ayrıca Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve sermayelerinin en az % 51 veya daha fazlası bu kurumlara ait işletmelere yapılacak iadeler, gerekli belgelerin ibrazı üzerine miktara bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

Bununla beraber nakden iade edilebilir aşamaya gelen alacağın üçüncü şahısların vergi borçlarına mahsubu talep edilebilir. Bu mahsup işlemine ilişkin verilecek dilekçede, lehine mahsup talebinde bulunulan kişinin;

- Adı-soyadı veya unvanı,
- Vergi kimlik numarası,
- Bağlı olduğu vergi dairesi,
- Borcun türü, miktarı ve dönemi

bildirilir. Bu şekilde yapılan mahsup talepleri düzeltme fişinin onaylandığı tarih itibariyle yerine getirilir.

İade talebinin kısmen mahsuben kısmen nakden olması halinde, söz konusu talepler yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde ayrı ayrı değerlendirilir. Dolayısıyla talebin tümünün nakit iadesi olarak kabul edilerek işlem yapılması söz konusu değildir.

Nakden iade talepleri ile ilgili olarak belirtilen belgeler, talep edilen tutarın tamamı için aranılacaktır.

11.1.2.3. Gelir ve Kurumlar Vergisi ile İlgili Vergi Hatalarından Kaynaklanan İade İşlemleri

Vergi Usul Kanununun 120 nci maddesinde, 5035 sayılı Kanunla yapılan düzenleme uyarınca, nakden veya mahsuben tahsil edilen ancak fazla veya yersiz olarak tahsil edildiği anlaşılan vergilerin iade ve mahsup işlemlerinde, düzeltmeye dayanak teşkil edecek belgeler ile bu işlemlere ait usul ve esasları belirleme konusunda Maliye

Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Yapılan bu düzenleme çerçevesinde, gelir ve kurumlar vergisi ile ilgili vergi hataları nedeniyle fazla tahsil edilen vergilerin diğer vergi borçlarına mahsup ve iadesi aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

Fazla veya yersiz olarak vergi tahakkuk ettirilmesine neden olan vergi hatasının düzeltilmesi halinde, vergi hatası nedeniyle fazla olarak tahakkuk ettirilmiş verginin ödenmiş olması şartıyla, verginin mükellefe iadesi gerekmektedir.

Vergi borçlarına mahsup talebi halinde bu talebin bir dilekçe ile vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir. Düzeltme işlemi ile iade işleminin aynı vergi dairesi tarafından gerçekleştirilmesi durumunda iade işlemi için dilekçe dışında ayrıca bir belge ibrazına gerek yoktur. Vergi dairelerinin farklı olması halinde hata nedeniyle fazladan tahakkuk etmiş olan verginin ödendiğini gösteren belgenin ibrazı gereklidir.

Mahsubu talep edilen vergi borçları için, mükellefin vergi hatasının düzeltilmesini ilgili vergi dairesine dilekçe ile haber verdiği tarih itibariyle mahsup işlemi yapılmış sayılır ve mahsubu talep edilen vergi borçları için bu tarihten itibaren gecikme zammı hesaplanmaz.

11.1.2.4. İade Talebinin Gerçeğe Aykırı Belgelere Dayanması

Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin mahsuben/nakden iade talepleri ile ilgili olarak 252 seri numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen ve ibrazı istenen belgelerin gerçeği yansıtmaması halinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri çerçevesinde işlem yapılır. Ayrıca durum mükellefin bağlı bulunduğu meslek odasına da bildirilir.

11.1.2.5. Tevkif Yoluyla Kesilen Verginin Vergi Sorumlusunca Tahakkuk Ettirilmemesi veya Ödenmemesi

Nakden iade talebinin yerine getirilmesi için tevkif yoluyla kesilen vergilerin, ilgili vergi dairesine ödenmiş veya tahakkuk ettirilmiş olduğuna ilişkin belgenin istenildiği durumlarda, vergi sorumlusunun ödeme yapmaması veya hiç beyanda bulunmaması nedeniyle söz konusu belge ibraz edilemiyorsa, bu durum bağlı olunan vergi dairesine mükellef tarafından bildirilir.

Konu, ilgili vergi dairesi tarafından vergi sorumlusunun bağlı olduğu vergi dairesine iletilir ve verginin tahakkuku veya tahsili için gerekli işlemlere ivedilikle başlanır. Verginin tahakkuku ve/veya tahsilinden sonra nakden iade işlemleri çalışmamızın 11.1.2.2. bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde yerine getirilir.

Vergi kesintisi yapanlarca kesilen vergilerin tahakkuk ettirilmiş olmasına rağmen tecil, taksitlendirme veya borçların yeniden yapılandırılması nedenleriyle ödenmemesi durumunda, mükelleflerce ilgili kurum veya kuruluşlarca istihkaklarından kesinti yapıldığına ilişkin belgeye tecil veya taksitlendirme yapıldığına ilişkin ilgili kurumdan alınacak yazının eklenmesi yeterlidir.

11.1.2.6.Adına Vergi Kesintisi Yapılan ile Gelir Sahibinin Farklı Gerçek Kişi Olması

Bazı durumlarda, adına vergi kesintisi yapılan gerçek kişi ile üzerinden kesinti yapılan gelirin sahibi olan gerçek kişi farklı olabilmektedir. Bu durumda gelir sahibinin beyan ettiği gelirle ilgili olarak tevkif yoluyla kesilen vergilerin mahsubu ve iadesi konusunda sorunlar yaşanmaktadır.

Gelirin sahibi olmadığı halde adına vergi kesintisi yapılmış olan mükellef, ilgili dönemde kendisi adına yapılan vergi tevkifatlarının ne kadarlık kısmının kendi gelirleri

ne kadarlık kısmının diğer gerçek ve tüzel kişilere ait gelirler ile ilgili olduğunu bildiren bir dilekçeyi ekinde diğer gerçek kişilere ait olan gelirler ve bunlar üzerinden yapılmış kesinti tutarlarını gösteren bir tabloyu ve kesilen vergilerin vergi sorumlusu tarafından ilgili vergi dairesine yatırılmış olduğuna ilişkin belgelerin onaylı bir örneğini bağlı bulundukları vergi dairesine vereceklerdir.

Tablonun bir örneği dilekçe ve eklerinin tamamlanmış olması koşuluyla vergi dairesine ibraz edildiği ifadesine yer verilerek mükellefe iade edilir. Mükellefe iade edilen örnek, gelirin sahibi tarafından kesinti yoluyla ödenen vergilerin mahsubu ve iadesinde adına vergi kesintisi yapılan mükelleften istenen belgelerin yerine kullanılacaktır.

Bankalarca, özel finans kurumlarınca veya aracı kurumlarca yapılan ödemelerden kesilen vergilerle ilgili olarak, kesintiyi yapan kurum tarafından düzenlenmiş ve vergi kesintisinin yapıldığını gösteren bir belgenin eklenmiş olması yeterlidir.

11.1.2.7. Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu

Yapılan incelemeler sonucunda gerçekte, mükellefe iadesi gereken tutarın yeminli mali müşavir tasdik raporuna göre iade edilen tutardan (100.000 TL) daha az olduğunun veya iade edilmesi gereken bir tutar bulunmadığının belirlenmesi halinde ortaya çıkan vergi ziyaı, gecikme faizi ve buna bağlı cezalardan mükellefle birlikte yeminli mali müşavir de müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaktır.

Süresinde tam tasdik sözleşmesi bulunan mükelleflerin, düzenlenen tam tasdik raporunun ayrı bir bölümünde mükellefin iadeye hak kazandığı tutarın, yukarıdaki bölümlerde yer alan kanıtlayıcı belgeleri ve yasal dayanakları belirtilmek suretiyle açıklanması gerekir. Tevkif suretiyle alınan vergilere ilişkin olarak belirtilen kanıtlayıcı belgelerin rapora eklenmesi zorunludur.

11.1.2.8. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Kesilen Vergilerin Mahsubu ve İadesi

Gelir Vergisi Kanununun 94/3. maddesi hükmünde, yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri kapsamındaki istihkak ve avans ödemeleri üzerinden % 3 oranında vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

Yapılan bu kesintiler, işin bitim tarihi itibariyle tespit edilen kazanç üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmekte, aradaki fark ise ödenmektedir. Dolayısıyla, yıl içinde kesilen stopajların, hesaplanan vergiden fazla olması durumunda, aradaki fark belli hükümler çerçevesinde iade edilmektedir. Henüz tamamlanmamış yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri kapsamındaki istihkak ve avans ödemeleri üzerinden kesilen stopajların işin devamı müddetince diğer kazanç ve iratlar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsubu mümkün bulunmamaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 42. maddesi kapsamına giren yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri dolayısıyla alınan istihkak bedellerinden tevkif edilmiş bulunan vergilerin, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilen gelire dahil kazançlar üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsubu neticesinde, kalan vergi tutarı önceki bölümlerde açıkladığımız ve 252 no'lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde yer alan esaslara göre nakden veya mahsup edilmek suretiyle iade edilecektir.

11.1.2.9. Menkul Sermaye İratları Üzerinden Tevkif Suretiyle Ödenen Vergilerin Mahsubu ve İade

Gelir Vergisi Kanunu'nun 121. maddesi hükmüne göre; Yıllık beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan aynı Kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan Gelir Vergisine mahsup edilir. Mahsubu yapılan miktar Gelir Vergisinden fazla olduğu takdirde aradaki fark vergi dairesince mükellefe

bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine ret ve iade olunur.

Ancak, önceki bölümlerde yapmış olduğumuz açıklamalar çerçevesinde (indirim uygulaması ya da istisnalar nedeniyle) veya tevkif suretiyle vergilendirilmiş ve 29.000 TL'lik beyan sınırını aşmadığı için beyan dışı kalan menkul sermaye iratları açısından, beyanname üzerinden hesaplanan herhangi bir gelir vergisi olmadığı için mahsup, dolayısıyla ret ve iade işlemi söz konusu olmayacak, tevkif suretiyle ödenmiş bulunan vergiler nihai vergi olacaktır.

Diğer taraftan 220 Seri Numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde açıklandığı üzere; indirim oranı uygulanan menkul sermaye iratlarının yıllık beyanname ile beyan edilmesi sırasında, sadece beyannamede gösterilen kısım üzerinden yapılan vergi kesintisinin mahsup ve iadesi yapılabilecektir. Başka bir ifade ile kazanç ve iradın indirim oranına isabet eden kısmı üzerinden yapılan vergi kesintisinin mahsup ve iadesi mümkün değildir.

Sadece yıllık beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan aynı Kanuna göre kesilmiş bulunan vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan Gelir Vergisine mahsup edilebileceğine ilişkin Gelir Vergisi Kanunu'nun 121. maddesi hükmünün tek istisnası ise gerçek kişilerin kurumlardan elde ettiği kar paylarını Gelir Vergisi Kanunu'nun 22/2. maddesi hükmüne göre beyanında söz konusu olacaktır.

Hatırlanacağı üzere bu madde kapsamında yapılan düzenleme ile kar paylarının yarısı vergiden istisna edilirken, elde edilen gelirin beyan edilmesi halinde bu kar payları üzerinden yapılan vergi tevkifatının tamamının yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsubuna imkân sağlanmıştır.

11.1.2.10. Tevkif Suretiyle Ödenen Vergilerin Mahsubunda Mahsuba Konu Borcun Türüne Göre Değişen Uygulama

Mükelleflerin stopaj yoluyla ödemiş oldukları vergilerin gelir veya kurumlar vergisinden mahsuba konu edilemeyen kısmının vergi ya da diğer kamu borçlarına mahsubunda mahsup edilecek borcun niteliğine göre uygulama farklılık gösterebilmektedir. Konuyu aşağıdaki gibi tablolaştırmak mümkündür.

Mahsuben iade esaslarına göre yerine getirilecek iade talepleri:

- Kendi vergi borçlarına mahsup talebi,
- İşletmesine ait araçların MTV 'ne mahsup talebi,
- Ortağı olduğu iş ortaklığının vergi borçlarına mahsup talebi,
- Ortağı olduğu adi ortaklığın vergi borçlarına mahsup talebi,
- Yıl içinde devraldığı şirketin vergi borcuna mahsup talebi.

Nakden iade esaslarına göre yerine getirilecek iade talepleri:

- Üçüncü kişilerin vergi borçlarına mahsup talebi,
- Adi ortaklık veya iş ortaklığı olarak birlikte faaliyette bulunduğu ortağının vergi borçlarına mahsup talebi,
- İştiraki bulunduğu şirketin vergi borcuna mahsup talebi,
- Yargı harcına mahsup talebi,
- Trafik para cezasına mahsup talebi,
- Yurtdışından ithal edilen makineler için ödenecek KDV mahsup talebi.

Yerine getirilemeyecek iade talepleri:

- Sosyal güvenlik primi ve diğer kamu kurumlarına olan borçlarına (elektrik, su, doğalgaz idari para cezası gibi) mahsup talebi

11.1.2.11. Gelir Vergisi Sirküleri (79 no'lu) İle Nakden Stopaj İadesinde Sağlanan Kolaylık

05.01.2012 tarihinde yayınlanan 79 no'lu Gelir Vergisi Sirküleri İle Gelir Vergisi Stopaj İadesinde yeni kolaylıklar sağlanmıştır. Buna göre;

Elektronik ortamda verilen muhtasar beyannamede yer alan "Ücret ve Ücret Sayılan Ödemeler ile Menkul Sermaye İratları Dışında Kalan Ödemelere Ait Bildirim" ile gayrimenkul sermaye iradı, serbest meslek kazancı, ticari kazanç ve zirai kazançlara ilişkin olarak yapılan tevkifatlarda, tevkifat yapılan kişinin adı soyadı, vergi kimlik numarası (T.C. kimlik numarası) ödemenin gayri safi tutarı ve yapılan tevkifatın miktarına ilişkin bilgiler bulunmakta ve bu bilgiler ile vergilerin ödenip ödenmediği hususu vergi daireleri tarafından E-VDO merkezi sorgulamalar ekranında e-beyanname bölümünden sorgulanabilmektedir.

Bu nedenle, mükelleflerin iade işlemleri için harcadığı zamanı, ödemenin gecikmesi sebebiyle katlandıkları maliyeti ve vergi daireleri üzerindeki iş yükünü azaltmak amacıyla 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca tevkif yoluyla ödenmiş vergilerin nakden iadesinde istenilen bilgilerin, E-VDO merkezi sorgulama ekranından tespit edilebilmesi durumunda, bu bilgilere ilişkin belgeler mükelleflerden ayrıca kağıt ortamında aranılmayacak olup, dilekçe ile yıl içinde yapılan tevkifatlara ait tablo yeterli olacaktır.

Ancak, nakden iadeye ilişkin bilgilerin E-VDO merkezi sorgulama sisteminden tespit edilememesi durumunda ise 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen belgelerin dilekçe ekinde istenilmesine devam edilecektir.

11.2. GEÇİCİ VERGİNİN MAHSUBU VE İADESİ

11.2.1. Geçici Vergiye İlişkin Esaslar

Vergi Kanunlarında yer alan bazı düzenlemelerle Devlet vergi gelirlerinin enflasyondan kaynaklanan aşınmasını önlemeye yönelik bir takım tedbirler almış bulunmaktadır. Tevkif yoluyla alınan vergilerle geçici vergiler bu tedbirlerden başlıcalarını oluşturmaktadır.

Gerçek kişilerin bir takvim yılında elde ettikleri gelirler, ertesi yıl 25 Mart tarihine kadar (kurumlar vergisinde 25 Nisan) beyan edilmekte olup, tahakkuk eden vergi, gelir vergisinde iki eşit taksitte, kurumlar vergisinde ise tek taksitte ödenmektedir. Ertesi yıla sarkan beyanı ve taksitlendirme nedeniyle vergilerin de ileri bir zamanda tahsil edilmesi vergi gelirlerinin enflasyon nedeniyle erimesine yol açmaktadır. Söz konusu erimeyi telafi edebilmek amacıyla, 3505 sayılı Kanunla getirilen geçici vergi uygulaması 01.01.1989 tarihinden itibaren mevzuatımıza girmiş bulunmaktadır.

Geçici vergi bir nihai vergilendirme sistemi olmayıp sadece, daha sonra ödenecek olan gelir vergisinden mahsup edilmek üzere alınan bir vergidir. Yani bir peşin ödeme veya ön ödeme sistemidir. Gelir Vergisine ilişkin geçici vergi, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120'inci maddesinde, kurumlar vergisine ilişkin geçici vergi ise 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 33'üncü maddesinde düzenlenmiştir.

Gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, üçer aylık dönemler halinde tespit edilecek kazançları üzerinden % 20 oranında geçici vergi öderler.

11.2.2. Geçici Verginin Mükellefleri

- Ticari Kazanç Sahipleri
- Serbest Meslek Kazanç Sahipleri
- Kurumlar Vergisi Mükellefleri

11.2.3. Geçici Vergi Kapsamına Girmeyen Kazançlar

- Basit Usulde tespit edilen ticari kazançlar,
- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinden Elde Edilen Kazançlar, (GVK. Md.42)
- Geçici Noter Yardımcılarının Kazançları
- Tasfiyeye giren kurumların tasfiye dönemi boyunca oluşan tasfiye karları

11.2.4. Geçici Vergi Dönemleri

Hesap Dönemi Takvim Yılı Olanlar İçin:

DÖNEMİ	BEYAN ZAMANI	VADE
1 OCAK – 31 MART	14 Mayıs	17 Mayıs
1 OCAK – 30 HAZİRAN	14 Ağustos	17 Ağustos
1 OCAK – 30 EYLÜL	14 Kasım	17 Kasım
1 OCAK – 31 ARALIK	14 Şubat	17 Şubat

Özel Hesap Dönemi Tayin Edilenler İçin:

Özel hesap döneminin başlangıç tarihinden itibaren üçer aylık dönemler olarak hesaplanır.

İşe Başlama, İşi Bırakma veya Hesap Döneminin Değişmesi:

- İşe başlanılan tarihin içinde bulunduğu dönemin sonuna kadar olan süre,
- İşin bırakıldığı tarihe kadar olan süre,
- Yeni hesap döneminin başladığı tarihe kadar olan süre, ayrı vergilendirme dönemi sayılır.

11.2.5. Geçici Vergiye Esas Kazancın Tespiti

- Ticari kazanç ve serbest meslek kazancının tespitine ilişkin hükümler geçerlidir.
- Dönemsellik esasına uyulması gerekir. Örneğin; geçici vergi matrahının belirlenmesinde peşin tahsil edilen bir yıllık abonelik bedelinin sadece beyan edilen geçici vergi dönemine isabet eden kısmı dikkate alınacaktır.
- Vergi Usul Kanununun değerlemeye ilişkin hükümleri geçici vergi döneminin kapandığı tarih itibarıyla uygulanır.
- Yabancı paralar ve yabancı para cinsinden olan borç ve alacaklar Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankasınca geçici vergi döneminin kapandığı tarih itibarıyla ilan edilen döviz alış kurları ile değerlenir.
- Vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar değerleme günü kıymetine irca edilebilirler.
- Bir dönem reeskont yapılması ikinci dönem de yapılmasını gerektirmez. Ancak alacak senetleri reeskont yapılmışsa borç senetleri de yapılmak zorundadır.
- Yıllık olarak seçilen maliyet tespit yönteminin geçici vergi uygulamasında da aynı olması gerekir.

➢ Amortismana tabi iktisadi kıymetler yeniden değerlemeye tabi tutulabilirler ve yeniden değerlenmiş bedeller üzerinden amortisman ayrılır. İstenilen dönem başlanabilir, ancak hesap dönemi sonuna kadar değişmez.

➢ Yıllık olarak hesaplanan amortisman tutarının ilgili döneme isabet eden kısmı dikkate alınır. Yıllık olarak seçilen usul geçici vergi döneminde de geçerlidir.

➢ İndirim, istisna ve zararlar dikkate alınacaktır. Örneğin; Bağ-Kur primleri ilgili dönemlere ilişkin olup, ödenmiş olması şartıyla geçici vergiye ilişkin kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

11.2.6. Geçici Verginin Eksik Beyan Edilmesi

Geçmiş dönemlere ait geçici verginin %10 u aşan tutarda eksik beyan edilmesi halinde tespit edilen bu kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilir. Bu durumda tarh edilecek ek vergi için vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi uygulanır. Mahsup süresi geçtikten sonra kesinleşen geçici vergi için ise vergi aslı yönünden tarhiyat yapılmayacak olup, gecikme faizi ve vergi ziyaı cezası uygulanır. Geçici vergi beyannamesi vermeyen mükellefler için %10 luk yanılma payı uygulanmayacaktır. %10 luk yanılma payının, beyan edilmesi gereken (beyan edilmiş olan değil) geçici vergi matrahı üzerinden hesaplanması gerekmektedir. Ayrıca, verilen geçici vergi beyannamesinde matrah beyan etmeyen mükellefler için de beyan edilmesi gereken vergi matrahının %10 u kadar bir yanılma payı söz konusu olacaktır.

Geçmiş dönemlere ait geçici verginin % 10'u aşan tutarda eksik beyan edilmesi halinde %10'u aşan kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilir. Bu durumda tarh edilecek ek vergi için vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi uygulanır. Geçici vergi beyannamesi vermeyen mükellefler için % 10'luk yanılma payı uygulanmayacaktır.

Geçici vergide % 10'luk yanılma payının, beyan edilmesi gereken (beyan edilmiş olan değil) geçici vergi matrahı üzerinden hesaplanması gerekmektedir. Ayrıca, verilen geçici vergi beyannamesinde matrah beyan etmeyen mükellefler için de beyan edilmesi gereken vergi matrahının % 10'u kadar bir yanılma payı söz konusu olacaktır.

11.2.7. Geçici Vergi Beyannamesine Eklenecek Belgeler

➢ Bilanço esasında defter tutan mükellefler gelir tablosunu,

➢ İşletme esasına göre defter tutan mükellefler işletme hesabı özeti,

➢ Serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler serbest meslek kazanç bildirimini geçici vergi beyannamelerine eklerler.

11.2.8. Geçici Verginin Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiye Mahsup Edilmesi

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120 nci maddesinde; üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici verginin, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edileceği, mahsup edilemeyen tutarın mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edileceği, bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarının da o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edileceği belirtilmiştir. Bu esaslar kurumlar vergisi mükellefleri açısından da geçerlidir.

Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden ilgili hesap dönemine ilişkin geçici vergi dönemlerinde ödenen geçici vergi mahsup edilir.

Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tahakkuk ettirilmiş geçici verginin ödenmiş olması gerekmektedir. Geçici vergi dönemleri itibariyle tahakkuk ettirilmiş, ancak ödenmemiş bulunan geçici verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

Tahakkuk ettirilmiş ancak ödenmemiş olması dolayısıyla yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup imkânı bulunmayan geçici vergi tutarları terkin edilir. Terkin edilen geçici vergi tutarı için vade tarihinden terkin edilmesi gereken tarih olan yıllık beyannamenin verilmesi gereken kanuni sürenin başlangıç tarihine kadar gecikme zammı uygulanır.

11.2.9. Geçici Verginin Diğer Vergi Borçlarına Mahsup veya Nakden İade

Ödenen geçici vergi tutarının, geçici verginin ilgili olduğu döneme ilişkin olarak verilen beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden fazla olması halinde, mahsup edilemeyen tutar mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir.

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120 nci maddesi hükmü uyarınca, mahsup işleminin yapılabilmesi için yazılı başvuru şartı aranmaz. Söz konusu mahsup işlemi 6183 sayılı Kanunun 47 nci maddesi hükmü de dikkate alınarak ilgili vergi dairesince re'sen yapılır.

Mahsup işlemi yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir. Mahsubu yapılacak vergi borçları için vade tarihinden, yıllık beyannamenin verildiği tarihe kadar gecikme zammı uygulanır. Dolayısıyla bu tarihten sonra söz konusu vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz.

Mahsup sonucu iadesi gereken miktarın bulunması ve bu tutarın beyannamenin ilgili tablosuna yazılmış olması mükellefçe yazılı olarak yapılmış iade talebi olarak kabul edilir. Yıllık beyannamenin ilgili tablosunda/satırında gösterilmeyen geçici verginin mahsuben veya nakden iade edilebilmesi için o yılın sonuna kadar yazılı olarak başvurulması gerekir.

Geçici verginin gerek mahsuben gerekse nakden iadesinde herhangi bir tutar sınırlaması olmayıp, geçici verginin ödenmiş olması yeterlidir. Geçici vergiye ilişkin iade taleplerinde teminat ve inceleme raporu aranmaz.

11.2.10. 262 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği İle Geçici Verginin Mahsubu ve İadesi Konusunda Yapılacak Düzenlemeler

Katma değer vergisi iade alacağının geçici vergiye mahsup edilmesi ile söz konusu geçici verginin yıllık gelir/kurumlar vergisine mahsubundan sonra kalan tutarın nakden veya mahsuben iadesine ilişkin açıklamalar 262 seri numaralı GVK Genel Tebliğinin konusunu oluşturmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120 nci maddesinde; üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici verginin, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edileceği, mahsup edilemeyen tutarın mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edileceği, bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarının da o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edileceği belirtilmiştir. Bu esaslar kurumlar vergisi mükellefleri açısından da geçerlidir.

11.2.10.1. Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiye Mahsup ve İade

Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden ilgili hesap dönemine ilişkin geçici vergi dönemlerinde ödenen geçici vergi mahsup edilmektedir.

Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tahakkuk ettirilmiş geçici verginin ödenmiş olması gerekmektedir. Ödenen geçici vergi tutarının, geçici verginin ilgili olduğu döneme ilişkin olarak verilen yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden fazla olması halinde, mahsup edilemeyen tutar mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilmektedir.

Geçici verginin gerek mahsuben gerekse nakden iadesinde herhangi bir tutar sınır-

laması olmadığı gibi geçici vergiye ilişkin iade taleplerinde teminat ve inceleme raporu da aranmamaktadır.

Diğer taraftan, geçici vergi dönemleri itibarıyla tahakkuk ettirilmiş, ancak ödenmemiş bulunan geçici verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

11.2.10.2. Katma Değer Vergisi İade Alacağının Geçici Vergiye Mahsubu

Katma değer vergisi iade alacağının geçici vergi borçlarına mahsup edilmesi ve mahsup yoluyla ödenmiş bu geçici verginin de yıllık gelir/kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan gelir/kurumlar vergisine mahsubundan sonra kalan tutarın nakden iadesinin talep edilmesi durumunda, söz konusu iade taleplerinin asıl kaynağının katma değer vergisi alacağı olması nedeniyle bu tür iade talepleri, nakden iade şartları ile iade usul ve esaslarının belirlendiği Katma Değer Vergisi Genel Tebliğleri çerçevesinde yerine getirilecektir.

Bu noktada KDV Kanunu hükümleri çerçevesinde önce hak ettiği KDV iade alacaklarını cari dönemde tahakkuk eden geçici vergilerinden mahsup eden, daha sonra ise bu yolla ödedikleri geçici vergilerin gelir ve kurumlar vergisini aşan kısmını teminatsız ve incelemesiz olarak nakden iade alan mükelleflerin iade aldıkları tutarın ilgili KDV mevzuatı çerçevesinde belirlenmiş olan teminatsız ve incelemesiz iade sınırını (Birçok KDV İade türünde 5.000 TL) aşması durumunda aşan kısmın haksız iade alındığından hareketle vergi ziyaı cezalı olarak gecikme zammı ile birlikte geri istenebileceği tehlikesi asla göz ardı edilmemelidir[195].

11.3. YABANCI ÜLKELERDE ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 123. maddesi hükmü uyarınca tam mükellefiyete tabi gerçek kişiler, yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden, kazanç ve iradın elde edildiği ülkelerde ödedikleri gelir vergisi benzeri şahsi vergileri Türkiye'de tarh edilen Gelir Vergisi'nden mahsup edebileceklerdir. Söz konusu mahsup imkanı Türkiye'de tarh olunan Gelir Vergisi'nin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmı ile sınırlıdır. Yani yabancı memleketlerde ödenen vergi, Türkiye'de hesaplanan Gelir Vergisi'nin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından fazla ise bu fazlalığın mahsubu mümkün değildir. Ayrıca söz konusu mahsubun yapılabilmesi için yabancı memlekette ödenen vergilerin gelir üzerinden alınan şahsi bir vergi olması ve yabancı memlekette ödendiğinin yetkili makamlardan alınan ve mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan memleketin aynı mahiyetteki temsilcileri tarafından tasdik olunan vesikalarla tevsik edilmesi gerekmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalar uyarınca, yabancı memleketlerde ödenen vergilerin Türkiye'de tarh olunan Gelir Vergisi'nden mahsup edilebilmesi için şu şartların mevcudiyeti gerekmektedir.

1. Yabancı memleketlerde ödenen vergiler, gelir üzerinden alınan şahsi bir vergi olmalıdır.

2. Yabancı memlekette vergi ödendiğinin yetkili makamlardan alınan ve mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan memleketin aynı mahiyetteki temsilcileri tarafından tasdik olunan vesikalarla tevsik edilmesi gerekmektedir. Ödenen verginin tevsik edilebilmesi için 1 yıllık süre tanınmıştır ve bu süre içinde vergi tecil edilir. Gerekli olan vesikalar 1 yıllık süre içinde vergi dairesine

195 A. Murat YILDIZ, "KDV ve Stopaj İade Alacaklarının Geçici Vergiden, Geçici Verginin de Gelir ve Kurumlar Vergisinde Mahsubunda Özellik Gösteren Hususlar", ASMMMO Bülten, Eylül-Ekim 2010, Sayı: 192

ibraz edildiği taktirde tecil olunan bu vergi terkin edilir. Süre geçtikten sonra vesikalar ibraz edilse bile mahsup imkânından yararlanılamayacaktır. Ancak 1 yıllık ibraz süresi içinde Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesinde yer alan mücbir sebep hallerinden biri meydana gelirse bu süre işlemez.

3. Yabancı para ile ödenen vergilerin mahsubunda, bunların ilgili bulunduğu kazanç ve iratlara uygulanan kambiyo rejimi uygulanır.

4. Gelir Vergisi Kanunu'nun 85. maddesinde, yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratların mükellefler tarafından Türkiye'de hesaplarına intikal ettirildiği yılda, ancak Türkiye'de hesaplara intikal ettirilmesinin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden ileri geldiği tevsik olunan hallerde ise mükellefin bunlara tasarruf edebildiği yılda elde edilmiş sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre yabancı memlekette elde edilen kazanç ve iratlar, hangi yıl gelirine ithal edilmişse yabancı memlekette ödenen vergilerde o yıl için Türkiye'de tarh olunan Gelir Vergisi'nden mahsup edilir.

5. Yabancı memleketlerde ödenen vergi cezaları ile gecikme faizi ve gecikme zamlarının Türkiye'de hesaplanan Gelir Vergisi'nden mahsup imkânı yoktur.

6. Yurt dışında ödenen vergi, Türkiye'de hesaplanan Gelir Vergisi'nin yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından fazla ise bu fazlalığın mahsubu mümkün değildir.

12. YILLIK BEYANNAMENİN DOLDURULMASI VE EKLENECEK BELGELER

12.1. YILLIK BEYANNAMENİN DOLDURULMASI

12.1.1. Yıllık Beyannamenin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 227'nci maddesi ile vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensupları tarafından da imzalanması mecburiyetini getirme, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef gurupları ve faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı uygulatma ve söz konusu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirleme hususlarında Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Bu yetkiye dayanılarak; vergi beyannamelerinin, 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensupları tarafından da imzalanması mecburiyetine ilişkin usul ve esaslar 29 Haziran 1997 tarih ve 23034 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 4 sıra nolu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğle belirtilmiştir.

Söz konusu Genel Tebliğde, 1998 yılı gelirlerine ilişkin verilecek beyannamelerin meslek mensupları tarafından imzalanması zorunluluğu belirli tutarlara bağlanmıştır. Ayrıca müteakip yıllarda yeni hadlerin Maliye Bakanlığı'nca belirlenmemesi halinde, tebliğde belirtilen hadlerin her yıl Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca tespit edilen yeniden değerleme oranında artırılarak uygulanacağı açıklanmıştır. Bu veriler çerçevesinde meslek mensuplarının imzalayacakları beyannameler ile ilgili açıklamalar aşağıdaki şekilde olacaktır.

Ticari, zirai ve mesleki kazancı nedeniyle gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükelleflerinden, 2015 yılı aktif toplamı 6.741.000 TL ve net satışlar toplamı 13.478.000 TL'yi aşmayanlar, 2015 yılına ilişkin olup 25 Mart 2016 tarihine kadar verilecek olan yıllık gelir vergisi beyannamelerini 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatmak zorundadırlar. Adi ortaklık ve kollektif şirketleri ortakları için söz konusu tutarların tespitinde, bu işletmelere ait aktif ve net satışlar toplamları göz önünde bulundurulmalıdır.

Bir önceki yıl aktif veya net satışlar toplamı yukarıda belirtilen hadleri aşan mükellefler beyannamelerini yeminli mali müşavirlere tasdik ettirebileceklerdir. Bu hadlerin birinin aşılması beyannamenin yeminli mali müşavirlere tasdiki için yeterli olmaktadır. Hadlerin aşılmaması dahilinde bile mükellefler istemeleri halinde beyannamelerini yeminli mali müşavirlere yine de tasdik ettirebileceklerdir.

2015 yılı vergilendirme dönemi ile ilgili olarak Gelir Vergisi Beyannamelerini imzalatmak mecburiyetinde olmayan mükellefler sırasıyla şu şekildedir.

1- 2015 yılı faaliyet döneminde;

- Serbest meslek faaliyetinde bulunanlardan gayrisafi hasılatları 157.000,
- II. sınıf tacirlerden Alım satım veya imalat faaliyetinde bulunanlardan satışları 225.000,
- II. sınıf tacirlerden yukarıda yazılı olanlar dışındaki işlerle uğraşanlardan gayrisafi

iş hasılatları 114.000,

• Zirai kazancı işletme hesabı esasına göre tespit edilen çiftçilerden hasılatları 225.000, TL'yi aşmayan mükelleflerin;

2- Noterlerin,

3- Özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile bunların oluşturdukları birliklerin,

4- Gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan mükelleflerin,

beyannamelerini meslek mensuplarına imzalatma zorunluluğu bulunmamaktadır.

Yıllık gelir vergisi beyannamesinde ticari, zirai ve mesleki kazanç yanında başka unsurlardan elde edilen gelir bulunması halinde imzalatma mecburiyeti ve buna ilişkin sorumluluk, bu gelir unsurlarıyla sınırlıdır.

12.1.2. Yıllık Beyannamenin Doldurulmasında Dikkat Edilecek Hususlar

Yıllık gelir vergisi beyannamesinin doldurulmasında aşağıdaki hususlara dikkat edilmesi gerekmektedir.

1- Beyana tabi geliri sadece gayrimenkul sermaye iradından ibaret olanlar bu gelirlerini kendileri için özel hazırlanmış olan tek sayfalık yıllık gelir vergisi beyannamesi (1001 B) ile beyan edeceklerdir.

2- Gayrimenkul sermaye iradının yanında beyana tabi diğer gelirlerin de olması halinde, gayrimenkul sermaye iradı, beyana tabi geliri sadece gayrimenkul sermaye iradından ibaret olanlar için hazırlanmış olan yıllık gelir vergisi beyannamesi (1001 B) ile beyan edilmeyecek, bu gelirler bütün gelirlerin beyanı için kullanılan yıllık gelir vergisi beyannamesine (1001 A) dahil edilecektir.

3- Karbon kağıdı kullanılmadan beyanname ve ekleri doldurulacaktır. Fotokopi ile çoğaltılan beyannameler kesinlikle kullanılmayacaktır.

4- Mavi veya siyah tükenmez kalem kullanılarak büyük matbaa harfleri ile doldurulacaktır. Kurşun kalem kesinlikle kullanılmayacaktır.

5- Her kutuya bir harf veya rakam yazılacaktır.

6- Silinti ve kazıntı yapılmayacak, beyanname ve ek föy katlanmayacak ve buruşturulmayacak, okunaklı düzenlemeye özen gösterilecektir.

7- Rakamlar arasına herhangi bir işaret konulmayacak, bilgiler ilgili alana sığdığı kadar yazılacaktır.

8- Sayısal ifadeler romen rakamı ile yazılmayacaktır.

9- Kelimeler arasında bir karakter boşluk bırakılacaktır.

10- Noktalama işaretinden sonra boşluk bırakılmayacaktır.

11- Alfabetik karakterler sola, sayısal karakterler sağa yanaşık olarak yazılacaktır.

12- 1-4 No'lu alanlara kimlik bilgileri, nüfus cüzdanında yazılı olduğu şekilde ve kısaltılmadan aynen yazılacaktır. Kimlik bilgilerinin ayrılan alana sığmaması durumunda, isimler sığdığı kadarıyla yazılacaktır.

13- 5 No'lu doğum yeri alanına, İLÇE ADI YAZILACAKTIR. İLÇENİN AYRI BİR ADI YOKSA İL ADI YAZILACAKTIR. KÖY VE BUCAK İSMİ YAZILMAYACAKTIR.

14- 6 No'lu uyruğu alanına, Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olanlar T.C rumuzunu, başka ülke tabiiyetinde olanlar ise, ülkelerinin Uluslararası Trafik Kodunu yazacaklardır.

15- 7 No'lu alanda doğum tarihi gün, ay ve yıl olarak belirtilecektir.

16- 9 No'lu mesleği alanına mükellefin esas uğraş konusu yazılacaktır. Birden fazla meslekle uğraş söz konusu ise ağırlıklı olan yazılacaktır.

17- 11-12 No'lu adres alanına mahalle, cadde/sokak bilgileri yazılacak ve POSTA KODU muhakkak belirtilecektir. Varsa telefon numarası alan kodu ile birlikte yazılacaktır. Adres bilgileri açık bir şekilde alanlara sığıyorsa kısaltma yapmadan yazılacaktır. Alanlara sığmaması halinde anlaşılır kısaltmalar yapılabilir.

18- Beyannameyi imzalayan SM veya SMMM' nin kaşesi ile beyanname ve eklerini tasdik eden YMM' nin mührü ve imza yerinin altında ayrılan alana düzgün ve okunaklı bir şekilde basılacaktır.

19- Beyannamenin doldurulmasında para birimi olarak Türk Lirası kullanılacaktır.

12.2. 2015 YILI GELİR VERGİSİ TARİFESİ

5479 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeler ile 2015 yılı gelirlerine uygulanacak olan ve GVK'nun 103. maddesinde yer alan gelir vergisi tarifesine göre 2015 takvim yılına ilişkin gelirler aşağıda yer alan tarifelere göre vergilendirilecektir.

2015 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi (Ücret Dışındaki Gelirler İçin)

12.000 TL'ye kadar	% 15
29.000 TL'nin 12.000 TL'si için 1.800 TL, fazlası	% 20
66.000 TL'nin 29.000 TL'si için 5.200 TL, fazlası	% 27
66.000 TL'den fazlasının 66.000 TL'si için 15.190 TL, fazlası	% 35

2015 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi (Ücret Gelirleri İçin)

12.000 TL'ye kadar	% 15
29.000 TL'nin 12.000 TL'si için 1.800 TL, fazlası	% 20
106.000 TL'nin 29.000 TL'si için 5.200 TL, fazlası	% 27
106.000 TL'den fazlasının 106.000 TL'si için 25.590 TL, fazlası	% 35

12.3. YILLIK BEYANNAME VERİLME VE ÖDEME SÜRELERİ

5615 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, yıllık gelir vergisi beyannamesi verilme ve ödeme süreleri 04.04.2007 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yeniden düzenlenmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 92 nci maddesinde 5615 sayılı Kanunla yapılan değişikliklere göre 2015 yılı gelirlerine ait gelir vergisi beyannamesinin geliri sadece basit usulde tespit olunan ticari kazançlardan ibaret olan gelir vergisi mükellefleri için 2016 yılı Şubat ayının 25 inci günü akşamına kadar, diğerleri için ise Mart ayının 25 inci günü akşamına kadar verilmesi gerekmektedir.

Mükelleflerin beyan ettikleri vergileri, Basit usule tabi olanlarda 2016 yılı Şubat ve Haziran, diğerlerinde 2016 Mart ve Temmuz aylarında, eşit taksitler halinde ödemeleri gerekmektedir.

Bununla beraber; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 117 nci maddesinin ikinci fıkrası hükmüne göre, gelirlerinin büyük bir kısmını zirai kazanç teşkil eden mükellefler hakkında lüzum görülen hallerde iki taksitten fazla olmamak üzere, belli üretim bölgeleri ve ziraat ürünlerine göre özel ödeme zamanları tayin etmeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Bu yetkiye istinaden çıkarılan, 250 Seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile; yıllık beyannamelerinde, zirai kazançları ile birlikte başka kaynaklardan (193 sayılı Kanunun 2 nci maddesinde sayılan diğer kaynaklardan) elde ettikleri kazanç ve iratlarını bildirecek çiftçilerden, bu toplam gelir içindeki zirai kazançları % 75 ve daha yüksek nispette olanlar için ödeme zamanları Kasım ve Aralık ayı olarak belirlenmiştir.

13. 2015 YILINA AİT ŞAHSİ GELİRLERİN BEYANINA İLİŞKİN ÖRNEKLER

13.1. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ BEYANINA İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEKLERİ

13.1.1 Götürü Gider Usulünü Seçen Bir Mükellefin Mesken Kira Gelirinin Beyanına İlişkin Örnek

Mükelellef Ahmet CAVLI, emlak vergisine esas değeri 280.000 TL olan apartman dairesini 2015 yılında mesken olarak kiraya vermiş ve 24.600 TL kira hasılatı elde etmiştir. Mükellefin vergiye tabi geliri sadece gayrimenkul sermaye iradı olup, götürü gider usulünü seçmiştir.

Mükellefin vergiye tabi kira gelirini aşağıdaki şekilde hesaplayabiliriz.

Gayrisafi Kira Hasılatı	24.600
G.M.S.İ. İstisnası	(3.600)
Kalan	21.000
Götürü Gider Tutarı(21.000 x %25)	5.250
Beyan Edilecek G.M.S.İ	15.750

Örneğin çözümünde özellik gösteren hususlar:

➢ Elde edilen kira hasılatı emsal kira bedeli olan emlak vergisine esas değer olan 280.000 TL'nin % 5'i olan 14.000 TL'yi aştığından emsal kira bedeli uygulaması gerekmemektedir.

➢ Mükellefin ticari, zirai veya mesleki kazancı dolayısıyla yıllık beyanname verme zorunluluğu olmadığından, başkaca geliri bulunmadığından ve binasını mesken olarak kiraya verdiğinden 3.600 TL'lik istisnadan yararlanmasına engel bir durum bulunmamaktadır.

➢ Gayrimenkul sermaye iradının hesabında götürü gider usulünün seçildiği durumda istisnaya isabet eden giderin vergiye tabi hasılattan indirimine yol açmamak için mutlak suretle öncelikle 3.600 TL'lik istisna, sonrasında götürü gider indirimi yapılmalıdır.

➢ Mesken kiralarından stopaj yapılmadığından GVK 86/1-c'deki 29.000 TL'lik beyan sınırına tabi bulunmayıp, istisnayı aşan tutar ne olursa olsun yıllık beyanname ile beyana konu edilecektir.

13.1.2. Gerçek Gider Usulünü Seçen Bir Mükellefin Mesken Kira Gelirinin Beyanına İlişkin Örnek

Yukarıdaki örneğimizde yer alan Mükelellef Ahmet CAVLI daireyi 2014 yılında 300.000 TL peşin bedelle satın almış ve aldığı bu evi için 2015 yılında 21.000 TL bakım onarım gideri yapmıştır. Ahmet bey, gerçek gider usulünü seçmiştir.

Bu durumda ise mükellefin vergiye tabi kira gelirini ve ödeyeceği vergi tutarı aşağıdaki gibi olmaktadır.

1. Mükellef G.V.K.' nun 74/4'üncü bendi hükmü gereğince mesken olarak kiraya verdiği dairenin iktisap bedeli olan 300.000 TL'nin % 5'ini yani 300.000 x % 5 = 15.000 TL' yi 5 yıl süreyle beyan edilecek gayrimenkul sermaye iradının hesabında gider olarak indirime konu edebilecektir.

2. Mükellefin ayrıca aynı daireye ait 2015 yılı bakım onarım gideri 21.000 TL'de gider olarak kabul edilecektir.

3. Gelir Vergisi Kanunu'nun 74'üncü maddesi hükmüne göre safi iradın bulunması için, Gelir Vergisi Kanunu'nun 21'inci maddesine göre istisna edilen gayrisafi hasılata isabet edenler hariç olmak üzere gayrisafi hâsılattan yukarıda yazılı giderler indirilir. Bu hüküm çerçevesinde mükellefin indirebileceği gerçek gider tutarı aşağıdaki gibi hesaplanabilir.

$$\text{Vergiye Tabi Hasılata İsabet Eden Gider} = \frac{\text{Vergiye Tabi İrat x Toplam Gider}}{\text{Toplam Hasılat}}$$

$$= \frac{(24.600 - 3.600) \times 36.000}{24.600}$$

$$= 30.731,70 \text{ TL}$$

Gayrisafi Kira Hasılatı	24.600,00
G.M.S.İ. İstisnası	- (3.600,00)
Kalan	21.000,00
Vergiye Tabi Hasılata İsabet Eden Gerçek Gider	30.731,70
Beyan Edilecek G.M.S.İ	-----

Burada dikkat edilmesi gereken husus gider olarak indirilemeyen (30.731,70 - 21.000=) 9.731,70 TL tutarındaki zarar kısmı Gelir Vergisi Kanunun 74/4'üncü bendi uygulamasından (iktisap bedelinin %5'i) kaynaklandığından diğer gelir unsurlarından mahsup edilemez ve sonraki yıla devretmez.

13.1.3 Hem İşyeri Hem de Mesken Kira Geliri Elde Eden Bir Mükellefin Beyanına İlişkin Örnek

Arzu hanım, 2015 yılında mesken olarak kiraya verdiği apartman dairesi dolayısıyla 28.600 TL, işyeri olarak kiraya verdiği bir başka gayrimenkulü dolayısıyla da brüt 35.000 TL kira hasılatı elde etmiştir. Arzu hanımın elde ettiği işyeri kira hasılatı üzerinden 7.000 TL gelir vergisi kesintisi yapılmıştır. Mükellefin vergiye tabi geliri sadece gayrimenkul sermaye iratlarından ibaret olup, götürü gider usulünü seçmiştir.

ÇÖZÜM: Daha önce gayrimenkul sermaye iratlarına ilişkin bölümde de yapmış olduğumuz açıklamalar çerçevesinde; 220 seri no' lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 4. bölümünde yapılan düzenlemeye göre; elde ettiği mesken kirası gelirinin istisna haddini aşan tutarı ile vergi kesintisine tabi işyeri kira gelirinin toplamı 29.000 TL.'yi (2015 yılı için) aşan gayrimenkul sermaye iradı sahipleri beyanname verecekler veya diğer gelirleri dolayısıyla verdikleri beyannamelerine bu kapsamdaki kira gelirlerini dâhil edeceklerdir. Bu kapsamda Arzu Hanım, 2015 yılında mesken olarak kiraya verdiği apartman dairesinden istisna sonrası 25.000 TL, işyeri olarak kiraya verdiği gayrimenkulünden ise brüt 35.000 TL olmak üzere toplam 60.000 TL vergiye tabi geliri bulunduğundan işyeri kira gelirini de mesken kira geliri için vermek zorunda olduğu yıllık beyannamesine dahil edecektir.

1- Mesken Kira Hasılatı	28.600,00
2- İşyeri Kira Hasılatı	35.000,00
3- Toplam G.M.S.İ.	63.600,00
4- G.M.S.İ. İstisnası	3.600,00
5- İstisna Sonrası G.M.S.İ.	60.000,00
6- Götürü Gider (60.000 x % 25)	15.000,00

7- Gelir Vergisi Matrahı	45.000,00
8- Hesaplanan Gelir Vergisi	9.520,00
9- Mahsup Edilecek Gelir Vergisi	7.000,00
10-Ödenecek Gelir Vergisi	2.520,00

13.1.4 Kira Geliri Elde Eden Bir Mükellefin Sigorta Primi ve Bağış İndirimine İlişkin Örnek

Mükellef Mustafa TUNÇ, Antalya'da bulunan dairesini konut olarak kiraya vermesi sonucu, 2015 yılında 39.600 TL kira hasılatı elde etmiştir. Mükellef 2015 yılı içinde 1.000 TL şahsi sağlık sigorta primi ödemesinde ve Devlete ait bir hastaneye 17.09.2015 tarihinde 4.000 TL nakit bağışta bulunmuştur. Beyana tabi başka geliri bulunmayan mükellef, götürü gider yöntemini seçmiştir. Mükellefin kira gelirine ilişkin ödenmesi gereken gelir vergisi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Gayrisafi İrat Toplamı	39.600
Vergiden İstisna Tutar	3.600
Kalan [39.600 TL - 3.600 TL]	36.000
% 25 Götürü Gider [36.000 TL X % 25]	9.000
Safi İrat [36.000 TL -9.000 TL]	27.000
Sağlık Sigorta primi	-(1.000)
Okul, Yurt ve Sağlık Tesisleri için Yap. Bağış ve Yardımlar	-(4.000)
Vergiye Tabi Gelir 27.000 TL – (4.000 + 1.000 TL)	22.000
Hesaplanan Gelir Vergisi	3.800
Ödenecek Gelir Vergisi	3.800

Örneğin çözümünde özellik gösteren hususlar:

- Mükellefin ticari, zirai veya mesleki kazancı dolayısıyla yıllık beyanname verme zorunluluğu olmadığından ve binasını mesken olarak kiraya verdiğinden 3.600 TL'lik istisnadan yararlanmasına engel bir durum bulunmamaktadır.
- Gayrimenkul sermaye iradının hesabında götürü gider usulünün seçildiği durumda istisnaya isabet eden giderin vergiye tabi hasılattan indirimine yol açmamak için mutlak suretle öncelikle 3.600 TL'lik istisna, sonrasında götürü gider indirimi yapılmalıdır.
- Mesken kiralarından stopaj yapılmadığından GVK 86/1-c'deki 29.000 TL'lik beyan sınırına tabi bulunmayıp, istisnayı aşan tutar ne olursa olsun yıllık beyanname ile beyana konu edilecektir.
- Mükellefin 2015 yılı içinde ödediği 1.000 TL şahsi sağlık sigorta primi yukarıdaki tabloda gösterildiği şekilde hesaplanan 29.000 TL kazancın % 15'ini ve asgari ücretin yıllık brüt tutarını aşmadığından tamamı indirim konusu yapılabilecektir.
- Aynı şekilde mükellefin 2015 yılı içinde Devlete ait bir hastaneye 17.09.2015 tarihinde 4.000 TL nakit olarak yaptığı bağış da her ne kadar yukarıdaki tabloda gösterildiği şekilde hesaplanan 27.000 TL kazancın % 5'ini aşıyor olsa da GVK'nun 89/5. Maddesi çerçevesinde devlete ait sağlık tesisine yapılan bağış olduğundan tamamı indirim konusu yapılabilecektir.

13.1.5 Hem Kira Geliri Hem de Mevduat Faizi Elde Eden Bir Mükellefin Beyanına İlişkin Örnek

Bayan Zeynep UĞUR, 2015 takvim yılında; tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş 20.000.-TL işyeri kira hasılatı, 50.000.-TL mevduat faizi ve konut olarak kiraya verdiği dairesinden 2.800.-TL kira hasılatı elde etmiştir.

GVK'nun Geçici 67. Maddesi hükmü çerçevesinde tevkif yoluyla vergilendirilen mevduat faizi geliri tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecektir.

Konut kira geliri hasılatı 3.600 TL'lik istisna haddinin altında kaldığından ve toplam geliri 106.000 TL'yi aşmadığından ve (Konut kira geliri hasılatı 3.600 TL'lik istisna haddinin altında kaldığında toplam geliri 106.000 TL'yi aşsa dahi istisnadan yararlanabilecektir.) mükellefin bahse konu istisnadan yararlanmasına engel bir durum bulunmadığından, GVK'nun 86/1-a maddesi çerçevesinde bu geliri de beyan dışı kalacaktır.

Son olarak, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş, işyeri kira hasılatı 29.000 TL'lik beyan sınırını aşmadığından GVK'nun 86/1-c maddesi çerçevesinde bu geliri de yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir.

Dolayısıyla Bayan Zeynep UĞUR'un 2015 yılı için yıllık gelir vergisi beyannamesi vermesine gerek bulunmamaktadır.

13.1.6 Mesken Kira İstisnasından Yararlanamayan Bir Mükellefin Beyanına İlişkin Örnek

Tuncer bey, 2015 yılında aşağıdaki şekilde tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş işyeri kira hasılatı, mevduat faizi ile birlikte konut kira hasılatı elde etmiştir.

İşyeri kira hasılatı (Brüt)	22.000
Konut kira hasılatı	14.000
Mevduat faizi	210.000

Mevduat faizi geliri, Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67'inci maddesi kapsamında tevkifata tabi tutulduğu için tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecektir.

6322 sayılı Kanunun 5. Maddesi ile 1/1/2013 tarihinden itibaren elde edilen hasılata uygulanmak üzere; Gelir Vergisi Kanunu'nun 21 inci maddesinin ikinci fıkrasında yapılan değişiklikle; "istisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı (106.000 TL) aşanlar" 3.600 TL'lik mesken kira istisna sından yararlanamayacağından, mesken kira hasılatının tamamı istisna uygulanmaksızın beyana konu edilecektir.

Konut kirası ile işyeri kira hasılatı toplamı (22.000+15.000 = 37.000 TL) 29.000 TL'lik beyan haddini aştığından, konut kira geliri için verilmek zorunda olan gelir vergisi beyannamesine tevkifata tabi tutulmuş olan işyeri kira geliri de dâhil edilecektir.

13.2. MENKUL SERMAYE İRATLARININ BEYANINA İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEKLERİ

13.2.1. 01/01/2006 Tarihinden Önce TL Cinsinden İhraç Edilen Devlet Tahvili Faiz Gelirinin Beyanına İlişkin Örnek

Ayşe Hanım sahibi bulunduğu 21/11/2005 ihraç tarihli devlet tahvilinden 2015 yılı içinde 1.000.000 TL faiz geliri elde etmiştir.

01/01/2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan Devlet Tahvili ve Hazine Bonolarından elde edilen gelirler GVK'nun Geçici 67 nci maddesi kapsamında stopaja tabi olmayıp, aynı Kanunun Geçici 59 uncu maddesinde yer alan istisna uygulaması da 31/12/2007 tarihinde son bulduğundan, 01/01/2008 tarihinden itibaren bu kıymetlerin faiz gelirleri ve elden çıkarılması dolayısıyla elde edilen gelirler ile ilgili olarak istisna uygulaması söz konusu değildir.

Bu çerçevede Devlet tahvili faiz gelirine indirim oranı (% 60,39) uygulandıktan sonra kalan tutar 29.000 TL'lik beyan sınırını aştığından elde edilen devlet tahvili faiz geliri beyan edilecektir.

Hesaplama aşağıda gösterilmiştir.

Devlet Tahvili Faizi	1.000.000
İndirim Oranına İsabet Eden Tutar (% 60,39)	603.900
Kalan Tutar	396.100
Gelir Vergisi Matrahı	396.100
Hesaplanan Gelir Vergisi	130.725
Mahsup Edilecek Stopaj Gelir Vergisi	---
Ödenecek Gelir Vergisi	130.725

13.2.2. 01/01/2006 Tarihinden Önce Dövize Endeksli Olarak İhraç Edilen Devlet Tahvili Faiz Gelirinin Beyanına İlişkin Örnek

Ahmet bey, 2015 yılında, ihraç tarihi 20/10/2005 olan dövize endeksli Devlet tahvilinden döviz cinsinden 500.000 TL karşılığı faiz geliri elde etmiştir.

01/01/2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan Devlet Tahvili ve Hazine Bonolarından elde edilen gelirler GVK'nun Geçici 67 nci maddesi kapsamında stopaja tabi olmayıp, Ahmet beyin elde ettiği faiz geliri dövize endeksli Devlet tahvilinden oluştuğu için bu gelire indirim oranı uygulanması da söz konusu değildir. Bu çerçevede faiz geliri 29.000 TL'lik beyan sınırını aştığı için tamamı aşağıdaki şekilde beyan edilecektir.

Devlet Tahvili Faizi	500.000
Gelir Vergisi Matrahı	500.000
Hesaplanan Gelir Vergisi	167.090
Mahsup Edilecek Stopaj Gelir Vergisi	---
Ödenecek Gelir Vergisi	167.090

13.2.3. 01/01/2006 Tarihinden Sonra İhraç Edilen Devlet Tahvili Faiz Geliri ile İşyeri Kira Geliri Beyanına İlişkin Örnek

Bay Ceyhan Yılmaz 2015 yılında, ihraç tarihi 30.09.2014 olan Devlet tahvilinden 100.000 TL faiz geliri ile işyeri olarak kiraya verdiği gayrimenkulünden 100.000 TL brüt kira hasılatı elde etmiştir. İşyeri için ödenen kira bedelleri üzerinden 20.000 TL'lik gelir vergisi stopajı yapılmıştır. Ceyhan Bey işyeri kira geliri ile ilgili olarak götürü gider yöntemini seçmiştir.

01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilen devlet tahvili faiz geliri GVK'nun Geçici 67. Maddesi hükmü çerçevesinde tevkifata tabi olduğundan tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecektir.

İşyeri hasılatı kira 29.000 TL'lik beyan sınırını aştığından elde ettiği kira hasılatına % 25 oranında götürü gider uygulandıktan sonra kalan tutar 100.000 - (100.000 * %25) = 75.000 TL gelir vergisi matrahı olarak beyan edilecektir.

13.2.4. G.V.K. Md 22' ye Göre Kar Paylarının Beyanına İlişkin Örnek

Derya hanım ortağı bulunduğu ve tam mükellef bir kurum olan Yaprak Anonim Şirketi'nin 2014 yılı karını dağıtması neticesinde 2015 yılında brüt 500.000 TL tutarında kar payı (temettü) elde etmiştir. Bu mükellefin başkaca geliri bulunmamaktadır. Elde edilen kar payı kurum bünyesinde % 15 nispetinde tevkifata tabi tutulmuş olup, tevkif edilen vergi 75.000 TL'dir.

Derya hanımın elde ettiği 500.000 TL tutarındaki kar payının yarısı G.V.K.'nun 22/2. maddesine göre gelir vergisinden istisna olup, kalan yarısı 250.000 TL'dir. Bu tutar beyan sınırı olan 29.000 TL'yi aştığı için beyan edilecektir. Buna karşın kurum bünyesinde yapılmış olan vergi tevkifatının tamamı hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir.

Kar Payı	500.000

İstisna Tutarı (500.000 x 1/2=)	-(250.000)
Gelir Vergisi Matrahı	250.000
Hesaplanan Vergi	79.590
Mahsup Edilecek Vergi	75.000
Ödenecek Gelir Vergisi	4.590

13.2.5. G.V. K. Geçici Md 62' ye Göre Kar Paylarının Beyanına İlişkin Örnek

(ABC) Limited Şirketi 2015 yılı içinde 1998 yılı karı ile 2002 yılında tamamı kurumlar vergisinden istisna unsurlardan oluşan karının ortaklarına dağıtımına karar vermiştir. (ABC) Limited Şirketi hissedarı olan İbrahim Bey 1998 yılı karından 90.000 TL, 2002 yılı karından ise 360.000 TL net kar payı elde etmiştir.

İbrahim beyin (ABC) Limited Şirketinin dağıttığı 1998 yılı karından hissesine düşen 90.000 TL tutarındaki kar payının tamamı Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 62'nci maddesinin ikinci fıkrası gereğince gelir vergisinden istisna olup, beyana konu edilmeyecektir.

Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 62'nci maddesinin üçüncü fıkrası gereğince, 2002 yılı karından düşen 360.000 TL tutarındaki net kar payına bu tutarın 1/9'u eklenerek bulunacak tutarın yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutar 29.000 TL'yi aşıyorsa beyanname verilecektir. Bu şekilde beyan edilecek tutar üzerinden hesaplanan gelir vergisi üzerinden de beyannameye intikal ettirilen tutarın 1/5'i mahsup edilecektir. Bu durumda, ödenecek vergi aşağıdaki gibi olacaktır:

Net Kar Payı	360.000
Eklenecek Tutar (360.000 x 1/9=)	40.000
Toplam Tutar	400.000
İstisna Tutarı (400.000 / 2=)	400.000
Gelir Vergisi Matrahı	200.000
Hesaplanan Vergi	62.090
Mahsup Edilecek Vergi (200.000/5)	40.000
Ödenecek Vergi	22.090

13.2.6. Menkul Sermaye İratlarının Beyanına İlişkin Kapsamlı Örnek

Osman ÇIKAR Başkent Vergi Dairesinin mükellefi olup, 2015 yılında elde etmiş olduğu menkul sermaye iratlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

1- Mükellef, (A) Bankasında bulunan döviz mevduat hesabından 50.000 ABD Doları karşılığı 150.000 TL mevduat faizi, TL mevduat hesabından 250.000 TL mevduat faizi, repo hesabından ise 125.000 TL kazanç elde etmiştir. Elde edilen faiz gelirleri ve repo kazancı üzerinden (A) Bankasınca gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır.

2- Mükellef, (B) Bankasında bir off-shore mevduat hesabı açtırmış olup, bu hesabı dolayısıyla da 20.000 Euro karşılığı 65.000 TL faiz geliri elde etmiştir.

3- Mükellef sahibi olduğu ve 23.08.2005 tarihinde ihraç edilmiş bulunan devlet tahvillerinden vadesinde toplam 600.000 TL faiz geliri elde etmiştir. Bu faiz gelirinin 200.000 TL'lik kısmı döviz cinsinden olan devlet tahvilinden, 400.000 TL'lik kısmı ise TL cinsinden olan devlet tahvilinden elde edilmiştir.

4- Mükellefin sahip olduğu menkul kıymet yatırım fonu katılım belgelerinden ise 2015 yılında 200.000 TL kazanç elde etmiştir.

5- Mükellef, (Z) Limited Şirketinin % 40 hisseli ortağı olup 2015 yılı içinde söz konusu şirketin 2014 yılına ilişkin karın dağıtımından, brüt 100.000 TL kar payı elde etmiştir.

Kar dağıtımı sırasında (Z) Limited Şirketi 15.000 TL gelir vergisi kesintisi yapmış, dolayısıyla mükellefin eline net 85.000 TL geçmiştir.

Mükellefin 2015 yılı içinde elde etmiş olduğu menkul sermaye iratlarının beyan durumunu aşağıdaki gibi açıklayabiliriz.

ÇÖZÜM:

Mükellefin (A) Bankasında bulunan döviz mevduat hesabından elde ettiği 50.000 ABD karşılığı 150.000 TL mevduat faizi, TL mevduat hesabından elde ettiği 250.000 TL mevduat faizi ile 125.000 TL repo kazancı daha önce (A) Bankasınca ödeme yapılırken Geçici 67. madde uyarınca tevkif suretiyle vergilendirildiğinden tutarı ne olursa olsun beyan dışı kalacaktır. Ayrıca, mükellefin sahip olduğu menkul kıymet yatırım fonu katılım belgelerinden 2015 yılında elde ettiği 200.000 TL tutarındaki kazanç da yine Geçici 67. madde uyarınca tevkifata tabi tutulduğu için beyan konusu edilmeyecektir.

Mükellef, (B) Bankasındaki off-shore mevduat hesabından elde etmiş olduğu 65.000 TL tutarındaki faiz geliri ise tevkif suretiyle vergilendirilmediği ve tutarı 1.500 TL'lik beyan sınırını aştığı için tamamı beyana konu edilecektir.

Mükellef sahibi olduğu ve 23.08.2005 tarihinde ihraç edilmiş bulunan devlet tahvilinden vadesinde elde ettiği toplam 600.000 TL faiz gelirinden, TL cinsinden devlet tahvilinden elde ettiği 400.000 TL'lik kısım için indirim oranı uygulamasından yararlanabilecektir. Bu durumda TL cinsinden olan devlet tahvilinden elde edilen faiz gelirlerinin indirim oranı uygulandıktan sonra kalan kısmı 400.000 - (400.000 x % 60,39 =) 158.440 TL ile döviz cinsinden devlet tahvilinden elde edilen 200.000 TL'lik tutarın toplamı olan 358.440 TL'nin 29.000 TL'lik beyan sınırını aştığı için yıllık beyannameyle beyanı gerekmektedir.

Mükellefin (X) Limited Şirketinden 2015 yılı içinde elde ettiği 100.000 TL kar payının Gelir Vergisi Kanunu'nun 22/2. maddesi hükmüne göre yarısı (100.000 x 1/2 =) 50.000 TL vergiden istisna edilirken, elde edilen gelirin beyan edilmesi halinde bu kar payları üzerinden yapılan vergi tevkifatının tamamının yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsubuna imkân sağlanmıştır.

1- Devlet Tahvili Faizi (200.000+158.440)	358.440
2- Off- Shore Faiz Geliri	65.000
3- Limited Şirket Kar Payı (½ istisna sonrası)	50.000
4- Gelir Vergisi Matrahı	473.440
5- Hesaplanan Gelir Vergisi	157.794
6- Mahsup Edilecek Vergi (Kar Payı Stopajı)	15.000
7- Ödenecek Gelir Vergisi	142.794

13.3. DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARININ BEYANINA İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEKLERİ

13.3.1. Aynı Yılda Hisse Senedi ve Hazine Bonosu Alım Satım Kazancı Elde Edilmesine İlişkin Örnek

Gürol Bey, 14.09.2014 tarihinde Türkiye'de kurulu olan ancak hisseleri borsada işlem görmeyen Kortur A.Ş.'ne ait olan birim maliyeti 20 TL olan hisse senetlerinden 30.000 adedini aracı kurum vasıtasıyla 600.000 TL'ye satın almış ve 22.06.2015 tarihinde 800.000 TL'ye satmıştır. Gürol Bey ayrıca, ihraç tarihi 21.12.2014 olan hazine bonolarından 19.02.2015 tarihinde toplam 450.000 TL'lik satın almış, söz konusu hazine bonolarını itfa tarihinden önce 19.10.2015 tarihinde 480.000 TL'ye satmıştır. Mükellefin sahip olduğu menkul kıymetlerin satışından sağladığı kazancın beyan durumunu aşağıdaki gibi olacaktır.

ÇÖZÜM: Gürol beyin hisse senedi ve hazine bonosu satışları GVK'nun Geçici 67. Maddesi uyarınca tevkifata tabidir. Dolayısıyla beyana tabi herhangi bir geliri bulunmamaktadır.

13.3.2. Aynı Yılda Hazine Bonosu Alım Satım Kazancı ile Hazine Bonosu Faiz Gelirleri Elde Edilmesine İlişkin Örnek

Coşkun bey, ihraç tarihi 25.06.2014 olan ve 02.08.2014 tarihinde iktisap ettiği hazine bonolarından 750.000 TL'lik kısmını 20.06.2015 tarihinde 820.000 TL bedelle elden çıkarmış bu satıştan 70.000 TL alım-satım kazancı, kalanlardan ise 350.000 TL faiz geliri elde etmiştir.

ÇÖZÜM: Coşkun Bey, Hazine bonolarından bir kısmını elden çıkarması dolayısıyla elde ettiği değer artış kazancı ile faiz gelirleri Geçici 67. madde kapsamında tevkifata tabi tutulduğu için beyan edilmesi gereken herhangi bir tutar bulunmamaktadır.

13.3.3. Gayrimenkul Alım Satım Kazancı Elde Edilmesine İlişkin Örnek

Ali Osman Bey, 18.04.2012 tarihinde 300.000 TL bedelle satın aldığı bir arsayı 25.09.2015 tarihinde 450.000 TL bedelle satmıştır.

Örneğimizde gayrimenkulün iktisap tarihinden önceki ay olan Mart 2012'de ÜFE 203,64 elden çıkarıldığı aydan önceki ay olan Ağustos 2015'de ise ÜFE 250,43'dür. Bu durumda endeksleme oranının ilgili dönemde %10' un üzerinde artmış olduğu görülmektedir. ((250,03 – 203,64) / 203,64 = % 22,78)

Dolayısıyla elden çıkarılan gayrimenkulün endekslenmiş maliyet bedeli; 300.000 TL + (300.000 * % 22,78) = 368.340 TL olarak dikkate alınacaktır.

Buna göre Ali Osman Bey, satmış olduğu arsasından dolayı (450.000 – 368.340)= 81.660 TL tutarında istisna öncesi değer artış kazancı elde etmiş olacaktır. Söz konusu kazanca 10.600 TL tutarında istisna uygulanarak bulunacak (81.660 - 10.600) 71.060 TL' ye Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesindeki vergi nispetleri uygulanarak mükellefin 2015 yılı için ödeyeceği gelir vergisi 16.961 TL olarak hesaplanacaktır.

13.4. SERBEST MESLEK KAZANCININ BEYANINA İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEKLERİ

13.4.1. Tek Geliri Serbest Meslek Kazancı Olan Bir Mükellefin Beyanına İlişkin Örnek

Bayan Filiz ÜNSAL yeminli mali müşavirlik yapmaktadır.

Yeminli mali müşavir Filiz ÜNSAL 2015 yılında müşterilerine vermiş olduğu hizmetler karşılığında toplam 900.000 TL nakit hasılat elde etmiştir. Elde edilen hasılatın 780.000 TL' lik kısmı bu yıl verilen hizmetlerin, 70.000 TL' lik kısmı geçen yıla ilişkin olarak verilen ancak aynı yıl tahsil edilemeyen hizmetlerin, kalan 50.000 TL lik kısmı ise 2016 yılında verilecek ancak bedeli peşin tahsil edilen hizmetlerin karşılığı olarak 2015 yılında yapılan tahsilatlardan oluşmaktadır.

Ayrıca, müşavirlik hizmeti verdiği müşterilerinden biri kendisine hizmeti karşılığında büro mobilyası vermiştir. Takdir Komisyonunca yapılan değerleme sonucunda söz konusu büro mobilyalarının emsal bedeli 120.000 TL olarak takdir edilmiştir.

Aynı dönemde Filiz ÜNSAL çeşitli mesleki dergilere yazmış olduğu makaleler karşılığında toplam 15.000 TL telif ücreti almış olup, telif ödemesini yapanlarca 3.000 TL gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır.

Diğer taraftan, Yeminli mali müşavir Filiz ÜNSAL faaliyetini sürdürdüğü bürosu için 48.000 TL kira, yanında çalıştırdığı personeline 72.000 TL maaş ödemiş ayrıca yıl içinde toplam 30.000 TL'lik kırtasiye malzemesi ve mesleki yayın almıştır.

Müşterileri Yeminli mali müşavir Filiz ÜNSAL'a 2015 yılı içinde yapmış oldukları

nakdi ve ayni ödemelerden 204.000 TL gelir vergisi tevkifatı yapmışlardır.

ÇÖZÜM:

Filiz ÜNSAL' ın Yeminli mali müşavir olarak elde ettiği gelir, ilmi ve mesleki birikimi gerektiren bir iş olduğu ve herhangi bir işverene ya da işyerine bağlı olmaksızın yapıldığından serbest meslek kazancı olarak vergilendirilecektir.

Gelir Vergisi Kanununun 67'nci maddesinde, serbest meslek kazancında hasılatın elde edilmesi tahsil edilme şartına bağlanmıştır. Dolayısıyla, serbest meslek kazancında, ister geçmiş, ister bu isterse gelecek yıllara ait olsun tahsil edilmiş bulunan tüm bedeller, tahsil edilmiş olduğu dönemin hasılatı sayılacaktır. Buna göre; 2015 yılı içinde tahsil edilen 900.000 TL'lik hasılatın tamamı hangi yıla ilişkin olunduğuna bakılmaksızın 2015 yılına ait serbest meslek kazancının tespitinde dikkate alınacaktır.

Filiz ÜNSAL' ın vermiş olduğu müşavirlik hizmet karşılığına müşterisinden almış olduğu büro mobilyaları ise emsal bedelle değerlenecek olup, değerleme Takdir Komisyonunca yapılacaktır. Takdir Komisyonunca yapılan değerleme sonucunda söz konusu büro mobilyalarına 120.000 TL emsal bedel takdir edildiği kabul edildiğinde bu tutarında Filiz ÜNSAL' ın 2015 yılı içinde elde ettiği nakit hasılata eklenmesi gerekmektedir. Bu tutar üzerinden de % 20 oranında gelir vergisi stopajı yapılacaktır.

Aynı dönemde Filiz ÜNSAL çeşitli mesleki dergilere yazmış olduğu makaleler karşılığında elde etmiş olduğu toplam 15.000 TL tutarındaki telif ücreti ise, Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesine göre gelir vergisinden istisnadır. Aynı Kanunun "Toplama Yapılmayan Başlıklı" 86'ıncı maddesinin 1/a bendine göre; tam mükellefiyette vergiye tabi gelirin kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmından ibaret olması halinde bu gelirler verilen beyannameye dahil edilmeyeceğinden, Filiz ÜNSAL mesleki kazancı dolayısıyla vereceği beyannameye telif kazancını dahil etmeyecektir. Buradan hareketle de beyannameye dahil etmediği bu kazancı üzerinden tevkif yoluyla kesilen vergileri, beyannamesine dahil diğer kazançları üzerinden hesaplayacağı gelir vergisinden mahsubu da mümkün olmayacaktır.

Filiz ÜNSAL' ın 2015 yılı içinde yapmış olduğu giderlerin tamamı, Gelir Vergisi Kanununun 68'inci maddesi çerçevesinde serbest meslek kazancının tespitinde indirilebilecek giderlerden olduğundan bu giderlerin tamamı 2015 yılına ait serbest meslek kazancının tespitinde hasılattan indirilebilecektir.

Yaptığımız bu açıklamalar çerçevesinde Yeminli mali müşavir Filiz ÜNSAL' ın vereceği 2015 yılı gelir vergisi beyannamesi özetle aşağıdaki gibi olacaktır.

Toplam Hasılat - Nakden tahsilat - Büro mobilyalarının emsal bedeli	 900.000 TL 120.000 TL	1.020.000
Giderler - Kira Giderleri - Personel Giderleri - Kırtasiye ve Mesleki Yayın Gid.	 48.000 TL 72.000 TL 30.000 TL	150.000
- Serbest Meslek Kazancı		870.000
- Gelir Vergisi Matrahı		870.000
- Hesaplanan Gelir Vergisi		296.590
- Mahsup Edilecek Gelir Vergisi		204.000
- Ödenecek Gelir Vergisi		92.560

NOT: Örneğimizde, yıl içinde stopaj mahsupları nedeniyle ödenecek geçici vergi oluşmadığı varsayıldığından, çözümde mahsup edilecek vergiler içerisinde geçici vergi yer almamaktadır.

13.4.2. Serbest Meslek Kazancının Yanı Sıra Ücret ve Menkul Sermaye İradı Elde Eden Bir Mükellefin Beyanına İlişkin Örnek

Doktor Masum ÖZCAN, Özel Ankara Hastanesinde çalışmaktadır. Aynı zamanda Sıhhiye'de bulunan muayenehanesinde serbest meslek faaliyetini icra etmektedir. 2015 yılında elde etmiş olduğu gelirlerin yıllık gayri safi tutarları toplamı aşağıdaki gibidir.

Ücret geliri	:	150.000 TL
Serbest Meslek Kazancı	:	90.000 TL
Mevduat Faiz Geliri	:	350.000 TL
Gayrimenkul Sermaye İradı (Basit Usulde Mükellefe Kiraya Verilen İşyerinden)	:	1.300 TL
TOPLAM	:	591.200 TL

ÇÖZÜM: Mükellef Masum ÖZCAN serbest meslek kazancı nedeniyle yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek zorundadır. Elde edilen gelir unsurları tek tek irdelendiğinde beyannameye dâhil edilmeyecek kazanç ve iratlar ise şunlardır:

Mükellef ücret gelirinin tamamı tek işverenden elde edilmiş ve gelir vergisi kesintisine tabi tutulmuştur. Bu durumda ücret geliri tutarına bakılmaksızın Gelir Vergisi Kanunun 86/1-b maddesi gereğince verilecek beyannameye dâhil edilmeyecektir.

Aynı şekilde mevduat faizleri de Gelir Vergisi Kanunun Geçici 67 inci maddesine göre tevkifata tabi olduğundan beyan dışı kalacaktır.

Basit usulde mükellefe kiraya verilen işyerinden elde edilen 1.300 TL tutarındaki gayrimenkul sermaye iradı daha önce tevkifata ve istisnaya konu olmadığından ve 1.500 TL'lik beyan sınırının altında kaldığından Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-d bendine göre beyan edilmeyecektir.

Bu açıklamalara göre Masum ÖZCAN'ın 2015 yılında beyannameye dahil edilecek gelir tamamı serbest meslek kazancından ibaret olmak üzere 90.000,00 TL olacaktır.

13.5. ÜCRET GELİRLERİNİN BEYANINA İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEĞİ

13.5.1. Birden Fazla İşverenden Elde Edilen Ücret Gelirlerinin Beyanına İlişkin Uygulama Örneği

Avukat Ahmet beyin 2015 yılı içinde elde etmiş olduğu serbest meslek kazancının yanı sıra tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş iki işverenden ücret geliri ile yine tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş işyeri kira geliri bulunmaktadır.

Serbest meslek kazancı	75.000
Birinci işverenden alınan ücret	90.000
İkinci işverenden alınan ücret	26.000
İşyeri kira hasılatı (Brüt)	25.000

Mükellef elde etmiş olduğu serbest meslek kazancı nedeniyle mutlaka beyanname vermek zorundadır.

Birinci işverenden alınan hariç, ikinci işverenden alınan ücret geliri 29.000 TL'lik beyan sınırını aşmadığından ücret gelirleri beyannameye dahil edilmeyecektir.

Serbest meslek kazancı ve işyeri kira hasılatının toplamı olan 100.000 TL, 29.000 TL'lik beyan sınırını aştığından, işyeri kira hasılatı serbest meslek kazancı nedeniyle verilecek beyannameye dahil edilecektir.

13.5.2. Tevkifata Tabi Olmayan Ücretin Beyanına İlişkin Uygulama Örneği

Almanya Büyükelçiliğinde çalışan ve ücret istisnasından yararlanmayan Türk uyruklu bir hizmet erbabı 2015 yılında 60.000 TL ücret geliri elde etmiştir. Bu mükellef aynı zamanda 20.000 TL brüt işyeri kira hasılatı elde etmiştir. Hizmet erbabının eşi çalışmamakta ve bir çocuğu bulunmaktadır. Bu gelirleri için 2015 yılında vereceği yıllık beyannamede asgari geçim indirimi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

2015 yılında Asgari Ücretin Yıllık Brüt Tutarı		14.418,00
Mükellefin Asgari Geçim İndirimi Oranı		% 67,5
- Mükellefin kendisi için % 50		
- Mükellefin eşi için % 10		
- Mükellefin çocukları için % 7,5		
Asgari Geçim İndirimine Esas Tutar (14.418,00 x % 67,5=)		9.732,15
Asgari Geçim İndiriminin Yıllık Tutarı (9.732,15 x % 15=)		1.459,82

Örnekte işyeri kira geliri tutarı tek başına 29.000 TL'lik beyan sınırını aşmamakla birlikte, ücret geliri ile bir arada değerlendirildiğinde GVK'nun 86/1-c bendi çerçevesinde vergiye tabi gelirler toplamı beyan sınırını aştığından tevkifata tabi olmayan ücret nedeniyle verilecek olan yıllık beyannameye işyeri kira geliri de dahil edilecektir.

	TUTAR (TL)
Ücret Kazancı	60.000,00
SSK prim ödemesi (60.000 % 15)	- 9.000,00
Kalan	51.000,00
İşyeri Kira Geliri	20.000,00
Götürü Kira Gideri (20.000 x % 25)	- 5.000,00
Kalan	15.000,00
Vergiye Tabi Gelir (Matrah) (51.000 + 15.000)	66.000,00
Hesaplanan Gelir Vergisi	15.190,00
Mahsup Edilecek Asgari Geçim İndirimi (Ücret Gelirine İsabet Eden Kısımdan İndirilmek Üzere)	- 1.459,82
Kalan (15.190- 1.459,82)	13.730,18
İşyeri kira stopaj mahsubu (20.000 * % 20)	- 4.000,00
Ödenecek Gelir Vergisi	9.730,18

Ücret geliri ve işyeri kira geliri nedeniyle verilen yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisi tutarı 15.190,00 TL'dir. Yıllık beyannamede hesaplanan vergi toplamından ücret gelirine isabet eden vergi tutarından asgari geçim indirimi tutarı olan 1.459,82 TL beyanname üzerinden mahsup edilecektir. Böylece yıllık beyanname ile bildirilen ücret gelirine isabet eden vergiden, asgari geçim indirimi tutarı mahsup edilerek indirim tutarı ücretliye yansıtılacaktır.

Diğer taraftan, ücret gelirine isabet eden vergi tutarının, asgari geçim indirimi tutarından az olması halinde sadece ücret gelirine isabet eden vergi kadar kısım mahsup edilecek olup, aşan kısım diğer gelirlere isabet eden vergiden mahsup edilmeyecektir.

13.5.3. Birden Fazla İşverenden Ücret Gelirleri ile Kira Gelirinin Bir Arada Elde Edilmesine İlişkin Uygulama Örneği

SMMM Mehmet beyin 2015 yılı içinde iki farklı işverene bağlı ücretli olarak çalışmış, tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş ücret gelirlerinin yanı sıra yine tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş işyeri kira geliri bulunmaktadır.

Birinci işverenden alınan ücret	80.000
İkinci işverenden alınan ücret	32.000
İşyeri kira geliri (Brüt)	15.000

SMMM Mehmet beyin ikinci işverenden alınan ücret geliri 29.000 TL'lik beyan sınırını aştığından ücret gelirleri için mutlaka beyanname vermek zorundadır. Örnekte işyeri kira geliri tutarı tek başına 29.000 TL'lik beyan sınırını aşmamakla birlikte, ücret geliri ile bir arada değerlendirildiğinde GVK'nun 86/1-c bendi çerçevesinde vergiye tabi gelirler toplamı beyan sınırını aştığından tevkifata tabi olmayan ücret nedeniyle verilecek olan yıllık beyannameye işyeri kira geliri de dâhil edilecektir.

13.6. ZIRAİ KAZANCIN BEYANINA İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEĞİ

Zirai faaliyetle uğraşan çiftçi Meltem TAN kendisine ait zirai işletmesinde 280 dönüm arazi üzerinde pamuk ziraatı yapmaktadır. Meltem TAN, 2015 yılında ürettiği pamukların satışından 66.000 TL zirai kazanç elde etmiştir.

Çiftçi Meltem TAN, aynı zamanda 300 dönüm arazi üzerinde pamuk ziraatı yapan "Z" adi ortaklığında % 60 hisseye, 150 dönüm arazi üzerinde tütün ziraatı yapan "M" adi ortaklığında % 20 hisseye sahip bulunmaktadır. Mükellefin söz konusu adi ortaklıklardan payına düşen zirai kazançların toplamı 14.000 TL'dir.

Mükellef Meltem TAN, bu yıl içinde 4.200 TL BAĞ-KUR primi ödemiş olup, zirai ürün satışlarından toplam 1.600 TL stopaj yapılmıştır. .

Açıklama:

İşletme büyüklüğü ölçüsü pamuk ziraatinde 400 dönüm, tütün ziraatinde ise 200 dönümdür. Mükellefin beyanname verip vermeyeceğinin tespiti açısından ortaklıklardan payına düşen arazi büyüklüklerini aşağıdaki gibi hesaplayabiliriz.

Adi Ortaklık	Ziraat Türü	Ortaklıkların Arazi Büyüklüğü (Dönüm)	Ortaklık Payı	Arazi Payı (Dönüm)
(Z)	Pamuk	300	% 60	180
(M)	Tütün	150	% 20	30

Yukarıdaki tablodan da görülebileceği üzere çiftçi Meltem TAN'ın gerek şahsi işletmesi gerekse dahil bulunduğu ortaklıklar müstakilen işletme büyüklüğü ölçüsünün altında kaldığı halde, pamuk ziraatı yaptığı kendi işletmesinde sahip olduğu arazi büyüklüğü ile pamuk ziraatı yapan (Z) ortaklığından gelen arazi payı toplamı (280 + 180 =) 460 dönüm pamuk ziraatine ait işletme büyüklüğü ölçüsü olan 400 dönümü aştığı için dönem kazancını gerçek usulde tespit edecektir.

Bu veriler çerçevesinde Meltem TAN elde ettiği zirai kazancı aşağıdaki gibi beyan edecektir.

	TUTAR (TL)
Şahsi Zirai Kazanç	66.000
Adi Ortaklıktan Elde Edilen Zirai Kazanç	14.000
Zirai Kazançlar Toplamı	80.000
Bağ-Kur Primi	- 4.200
Gelir Vergisi Matrahı	75.800
Hesaplanan Gelir Vergisi	19.290
Mahsup Edilecek Stopaj	1.600
Ödenecek Gelir Vergisi	17.690

13.7. TİCARİ KAZANCIN BEYANINA İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEĞİ

13.7.1. Basit Usulde Ticari Kazancın Beyanına İlişkin Örnekler

Örnek:1 Ordu ilinde büfe işletmeciliği faaliyetinde bulunan ve büfesinde aynı zamanda Milli Piyango bileti de satan basit usulde mükellef Mahmut DOĞAN, 2015 yılında 20.000 TL kar elde etmiştir. Mahmut DOĞAN, milli piyango bayiliği faaliyeti nedeniyle, 2.000 TL kesinti yoluyla vergi ödemiştir. Mükellef bu yıl içinde 4.000 Bağ-Kur primi ödemiştir.

Mükellefin beyanı aşağıdaki gibi olacaktır.

Ticari Kazanç	20.000
Bağ-Kur Primi	4.000
Kalan (20.000-4.000 =)	16.000
Hesaplanan Gelir Vergisi	2.600
Kesinti Yoluyla Ödenen Vergi	2.000
Ödenecek Gelir Vergisi	600

Örnek:2 Afyon ilinde taksi işletmeciliği faaliyetinde bulunan ve basit usulde vergilendirilen Bülent KARADENİZ 2015 yılında 12.000 TL kazanç elde etmiştir. Mükellef bu yıl içinde 3.000 TL Bağ-Kur primi ödemiştir.

Mükellefin Beyanı Aşağıdaki Gibi Olacaktır.

Ticari Kazanç	12.000
Bağ-Kur Primi	3.000
Kalan [12.000 TL – 3.000 TL]	9.000
Hesaplanan Gelir Vergisi	1.350

13.7.2. Gerçek Usulde Ticari Kazancının Yanı Sıra Borsa Kazancı ve Kira Geliri Elde Eden Bir Mükellefin Beyanına İlişkin Örnek

Menekşe KAÇAR Ankara'da süpermarket sahibi olup, Mükellefin 2015 yılındaki ticari faaliyetinin yanı sıra diğer gelirleri aşağıdaki gibidir.

Ticari Kazanç	100.000
Hisse Senedi Alım-Satım Kazancı (Borsaya kayıtlı, alış tarihinden üç yıl sonra satılan)	80.000
Hisse Senedi Alım-Satım Kazancı (Borsaya kayıtlı, Aracı kurum vasıtasıyla alış tarihinden 2 ay sonra satılan)	40.000
İşyeri Kira Hasılatı	26.000
Mesken Kira Hasılatı	34.000
TOPLAM	264.000

1. Mükellef Menekşe KAÇAR Ankara'da süpermarket işletmeciliğinden sağladığı ticari kazancı nedeniyle yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek zorundadır.

2. Örnekteki mükellef, ticari kazancını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olduğundan 3.600 TL.'lik mesken kira gelirlerine ilişkin istisnadan da faydalanamayacaktır. Diğer taraftan mükellef Menekşe KAÇAR'ın vergiye tabi gelirler toplamı 29.000 TL.'lik beyan sınırını aştığından vereceği yıllık gelir vergisi beyannamesine 26.000 TL tutarındaki işyeri kira hasılatını da dahil edecektir.

3. Gelir Vergisi Kanunu'nun 5281 sayılı Kanunla değişik mükerrer 80'inci maddesinin 1'inci fıkrasının ilk bent hükmüne ivazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin 2015 yılı içinde elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar vergiye tabi olmayacak, iki yıldan önce elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar beyana konu edilecektir.

Dolayısıyla, örneğimizdeki borsada işlem gören ve üç yıl elde tutulduktan sonra satılan hisse senetlerinden elde edilen 80.000 TL'lik kazanç verginin konusuna girmediğinden, beyannameye dahil edilmeyecektir. İki ay elde tutulduktan sonra aracı kurum vasıtasıyla satılan hisse senetlerinden elde edilen 40.000 TL'lik kazanç ise GVK'nun Geçici 67. Maddesi uyarınca % 0 oranında tevkifata tabi olduğundan beyannameye dâhil edilmeyecektir.

Bu açıklamalarımız çerçevesinde mükellef Menekşe KAÇAR'ın vereceği yıllık beyanname aşağıdaki gibi olacaktır. (Mükellefin gayrimenkul sermaye iradının tespitinde götürü gider usulünü seçtiği varsayılacaktır.)

	TUTAR (TL)
Ticari Kazanç (Market İşletmeciliği)	100.000
Gayrimenkul Sermaye İradı Toplam Hasılat (mesken + işyeri) 60.000 Götürü Gider (% 25) (-15.000)	45.000
Gelir Vergisi Matrahı	145.000
Hesaplanan Gelir Vergisi	42.840
Mahsup Edilecek Gelir Vergisi İşyeri Kira Tevkifatı (26.000*%20)	5.200
Ödenecek Gelir Vergisi	37.640

13.7.3. Gerçek Usulde Ticari Kazancının Yanı Sıra Menkul Sermaye İradı ve Kira Geliri Elde Eden Bir Mükellefin Beyanına İlişkin Örnek

İstanbul Büyükşehir Belediye sınırları içinde lokantacılık faaliyetinde bulunan ve işletme hesabı esasına göre defter tutan Faruk Koçak'ın 2015 yılı karı 50.000 TL'dir. Mükellef 2015 yılında 6.000 TL Bağ-Kur primi, 7.500 TL geçici vergi ödemiştir. Mükellefin ayrıca tevkif yoluyla vergilendirilmiş brüt 80.000 TL mevduat faizi ve repo geliri (bu gelirler ticari işletmesine dahil bulunmamaktadır) ile Çorum'da bulunan ve emlak vergisi değeri 150.000 TL olan apartman dairesinden (meskenden) 12.000 TL kira hasılatı bulunmaktadır.(Mesken kira gelirinde götürü gider yöntemi seçilmiştir.)

Açıklama: Mükellef ticari kazancı nedeniyle yıllık beyanname vermek zorunda olup, beyannameye mesken olarak kiraya verdiği gayrimenkulden elde ettiği kira gelirini de dahil edecektir. Ticari, zirai ve mesleki kazancı nedeniyle yıllık beyanname verenler konut kira gelirine ilişkin istisnadan yararlanamayacağından bu gelire istisna uygulanmayacaktır. Mesken kira hasılatı emlak vergisine esas değerin %5'ini aştığından emsal kira bedeli açısından da sorun bulunmamaktadır. Kira gelirinde safi irat hesaplanırken % 25 oranındaki götürü gider düşüldükten sonraki kalan tutar beyan edilecektir. Mükellefin 2015 yılında elde ettiği tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunan mevduat faizi ve repo geliri Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 inci maddesi hükmü uyarınca tevkifata tabi tutulması nedeniyle verilecek beyannameye dâhil edilmeyecektir.

Bu açıklamalar çerçevesinde mükellefin beyanı aşağıdaki gibi olacaktır:

	TUTAR (TL)
Ticari Kazanç	50.000
Bağ-Kur Primi	(6.000)
Safi Ticari Kazanç	44.000
GMSİ {12.000-(12.000 x %25)}	9.000
Beyan Edilen Gelirler Toplamı	53.000
Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	53.000
Hesaplanan Gelir Vergisi	11.680
Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı (Geçici Vergi)	7.500
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi	4.180

KAYNAKCA

A. Murat YILDIZ, "2014 Yılı Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Kılavuzu", Ankara SMMM Odası Yayını, Şubat 2015,

A. Murat YILDIZ, "2013 Yılı Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Kılavuzu", Ankara SMMM Odası Yayını, Şubat 2014,

A. Murat YILDIZ, "Soru ve Tablolarla 6111 Sayılı Torba Kanundan Çıkan Mali Af", Ankara SMMM Odası Yayını, Mart 2011,

A. Murat YILDIZ, "Kurumlar Vergisi Rehberi", Yıldız Yeminli Mali Müşavirlik ve Denetim Yayını, Nisan 2011,

A. Murat YILDIZ, "Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu", Ankara SMMM Odası Yayını, Ocak 2014,

A. Murat YILDIZ, "2011 Yılı Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Kılavuzu", Ankara SMMM Odası Yayını, Şubat 2012,

A. Murat YILDIZ – İrfan VURAL, "Kurumlar Vergisi Rehberi", Ankara SMMM Odası Yayını, Mart 2015.

A. Murat YILDIZ - Serdar GÜMÜŞAY "Tablolarla 4842 Sayılı Kanunla Vergi Mevzuatında Yapılan Düzenlemeler", Ankara SMMM Odası Yayını, Mayıs 2003.

A. Murat YILDIZ "Tablolarla 5035 Sayılı Kanunla Vergi Mevzuatında Yapılan Düzenlemeler", Ankara SMMM Odası Yayını, Ocak 2004.

A. Murat YILDIZ – Aykut KELECİOĞLU "Açıklamalarla ve Tablolarla 5228 Sayılı Kanunla Vergi Mevzuatında Yapılan Düzenlemeler", Ankara SMMM Odası Yayını, Ağustos 2004.

A. Murat YILDIZ, "Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu ", Ankara SMMM Odası Yayını, Aralık 2004.

A. Murat YILDIZ, "Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu ", Bursa SMMM Odası Yayını, Aralık 2005.

A. Murat YILDIZ, "Vergi Barışı Kanunu Uygulaması", Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2003.

A. Murat YILDIZ, "Serbest Meslek Kazançları", Sirküler Rapor, TURMOB Yayınları - 196, Ankara, 2002.

A. Murat YILDIZ, "Kurumlar Vergisi Rehberi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 163, Nisan 2002, Özel Ek.

A. Murat YILDIZ, "Kurumlar Vergisi Rehberi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 175, Nisan 2003, Özel Ek.

A. Murat YILDIZ, "Menkul Sermaye İratlarının Hesaplanması ve Beyanı", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 174, Mart 2003, Sf. 64-77.

A. Murat YILDIZ, " Menkul Sermaye İratlarının Hesabı ve Beyanı", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 162, Mart 2002, Sf. 80-92.

A. Murat YILDIZ, " Gayrimenkul Sermaye İratlarının Hesaplanması ve Beyanı", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 171, Aralık 2002, Sf. 46-57.

A. Murat YILDIZ–Emre KARTALOĞLU, “Değer Artış Kazançlarının Vergilendirilmesi ve Menkul Kıymet Satış Kazancının Tespitinde Seçimlik Hakkın Kullanılması, Maliye ve Sigorta Yorumlar Dergisi, Sayı: 364, 15 Mart 2002, Sf. 52-61.

A.Murat YILDIZ, “5035 Sayılı Kanunla Vergi Mevzuatında Yapılan Düzenlemeler”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 134, Şubat 2003, Sf. 108-116.

A. Murat YILDIZ, “ İndirim Oranı Uygulamasının Vergisel Sonuçları”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 123, Mart 2003, Sf. 163-169.

A. Murat YILDIZ, “ Serbest Meslek Erbaplarının Yararlanamadıkları Vergi Avantajları”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 121, Ocak 2003, Sf. 162-165

A. Murat YILDIZ, “Son Vergi Paketi İle Neler Geliyor, Neler Değişiyor”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 145, Ocak 2005.

A. Murat YILDIZ, “Vadeli Mevduat Hesaplarının ve Banka Kredilerinin Değerlemesi ile Stopaj Mahsubu Sorunu”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 144, Aralık 2004.

A. Murat YILDIZ, “2008 Yılı Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Kılavuzu”, e- KİTAP, TESMER, Şubat 2009,

A. Murat YILDIZ, “6009 Sayılı Kanunla Torbadan Çıkan Yeni Vergisel Düzenlemeler”, ASMMMO Bülten Sayı: 190 Mayıs-Haziran 2010.

A. Murat YILDIZ, “KDV ve Stopaj İade Alacaklarının Geçici Vergiden, Geçici Verginin de Gelir ve Kurumlar Vergisinde Mahsubunda Özellik Gösteren Hususlar”, ASMMMO Bülten, Eylül-Ekim 2010, Sayı: 192.

A. Murat YILDIZ, “Tüm Yönleriyle Teknokent ve Ar-Ge Teşvik Rehberi”, ASMMMO Yayın No:75, Ankara Ekim 2010.

Gelir Vergisi Rehberi, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 3. Baskı Ankara 2002.

Engellilere Verilecek Sağlık Kurulu Raporları Hakkındaki Yönetmelik.

Recep BIYIK – Aydın KIRATLI Giderler ve İndirimler, Yaklaşım Yayınları, Şubat 2001.

Engellilik İndiriminden Yararlanacak Hizmet Erbabının Engellilik Derecelerinin Tespit Şekli İle Uygulanması Hakkında Yönetmelik.

Prof. Dr. Şükrü KIZILOT, Vergi Uyuşmazlıkları İle İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler, Yaklaşım Yayınları, Cilt: 2, Ankara 1994.

Prof. Dr. Şükrü KIZILOT, “Menkul Kıymet ve Diğer Sermaye Piyasası Araçlarının 2005 ve 2006-2015 Dönemi Getirilerinin Vergilendirilmesi”, Yaklaşım Dergisi ” Ekim 2005 Sayı:154, sf. 28-31.

Prof. Dr. Şükrü KIZILOT, “Kendi Arsası Üzerine Satma Amacı Olmaksızın Bina İnşa Edenlerin Ticari Faaliyet Kapsamında Değerlendirilmesi”, Yaklaşım, Şubat 2010, Sayı:206.

Prof. Dr. Şükrü KIZILOT, İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik, Yaklaşım Yayınları, 14. Baskı, Ankara 2010

Tuncel ATABEY, “Gelir Vergisi Rehberi”, Vergi Sorunlar Dergisi, Sayı: 162, Mart 2002, Özel Ek.

Vergi Kanunları ve Tebliğleri.

Veysi SEVİĞ, “ Maliye Serbest Meslek Erbabını Rahatlattı”, Yaklaşım Dergisi, Ocak 2002.

Yılmaz ÖZBALCI, ”Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları” Ankara.