

# **GELİR VERGİSİ BEYANNAME DÜZENLEME REHBERİ**

**A.MURAT YILDIZ  
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR**

**Ankara  
2014**

**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](http://www.asmmmo.org.tr)  
e-posta: [asmmmo@asmmmo.org.tr](mailto:asmmmo@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: 87**

Ankara, Subat 2014

**Sayfa ve Kapak Tasarımı:** Uğur MERMER

**Baskı:** SALMAT Basım Yayıncılık Ambalaj Sanayi ve Ticaret Ltd. Sti.

Büyük Sanayi 1. Cad. 95/1 Iskitler/ANKARA Tel: [0312] 341 10 20

Odamız kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir.

Yayıncı kuruluş Ankara SMMM Odası'nı bağlamaz.

## SUNUŞ

2013 yılı bütçesinde 361 milyar olarak hedeflenen bütçe gelirleri içinde 317 milyarlık toplam vergi geliri hesaplanmış, bu toplam içinde 62 milyarlık gelir vergisi hedeflenmiştir. Ancak; 62 milyarlık gelir vergisinin 57 milyar lirasının tevkif yoluyla toplanılacağı tahmininde bulunulmuştur. Görüldüğü gibi beyana dayalı gelir vergisi hedefi sadece 5 milyar liradır. Dolayısıyla beyana dayanan gelir vergisi, gelir vergisi toplamının sadece % 8'ini oluşturmaktadır. Tevkif suretiyle vergi toplanması vergi toplama maliyetini düşürmektedir. Toplanacak vergide vergi toplama maliyeti giderek düşmektedir. Her ne kadar bu Gelir İdaresinin başarısı olarak gözüксе dahi tek başına bu rakamlar bile Gelir Vergisi Kanunu'nun yeniden yazılmasının zorunlu olduğunu göstermektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu ile birleştirilerek yeniden yazılan ve yasama organına sevk edilen Kanun tasarısının bir an önce meclisten geçerek yürürlüğe girmesi, beyana dayalı vergilendirmede umuyoruz ki bir çığır açacaktır.

Türkiye 1980'li yıllardan itibaren kayıtlı ekonomiye geçme konusunda ciddi adımlar atmıştır. Bu adımlar sayesinde kayıtdışı ekonomi alanı giderek daralmış ve ciddi sonuçlar alınmaya başlanmıştır. Ancak, bizce kayıt düzenini sakatlayan belge düzenini kesintiye uğratan basit usulün uygulanmasıdır. Aslında Gelir Vergisi Kanunu'nun 283 numaralı tebliği yayınlanıncaya kadar basit usulden ister kendi isteği ile isterse basit usulün özel ve genel şartlarını ihlal etmek suretiyle gerçek usulde mükellefiyete geçenlerin bir daha basit usule dönmeleri mümkün değildi. Ancak; anılan tebliğle gerçek usulden basit usule geçiş yolu açılmış ve böylece belge düzenindeki oluşması muhtemel sıkıntılar yeniden sisteme taşınmıştır. Bu tebliğin maliyenin amaçladığı kayıtlı ekonomi politikası ile örtüşmediği hatta onu baltalayıcı bir etki yaratacağı açıktır.

Yeni Gelir Vergisi taslağında 4. Döneme ilişkin geçici vergi beyannamesinin kaldırılıyor olması mükellefler açısından ve meslek mensupları açısından öteden beri savunduğumuz bir ilkeydi. Zaten bu döneme ilişkin geçici vergi beyanından kısa bir süre sonra gelir ya da kurumlar vergisi beyannamesinin veriliyor olması 4. Dönemin angarya olmasının ifadesinden başka bir şey değildi. Eğer kanun tasarısının yasama organından geçmesi uzun bir süreyi kapsarsa mevcut sistemin içinde 4. Dönemin kaldırılması yönünde bir çalışma yapılması da zorunlu hale gelecektir.

2013 Aralık ayı itibariyle, gerçek usulde gelir vergisine tabi (basit usul hariç)

1.798.000 gelir vergisi mükellefi bulunmaktadır. Bu mükelleflere ait gelir vergisi beyannameleri 2014 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.

Saygılarımla,

**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.

2013 yılı sonu itibariyle Türkiye'deki toplam gelir vergisi mükellef sayısı 1.798.056 olup, bunların da 693.694 adedi basit usulde vergilendirilen ticari kazanç sahiplerinden oluşmaktadır. Buna karşın Ocak 2005-Aralık 2013 döneminde vergi idaresince 272.511 gelir vergisi mükellefinin kaydı re'sen terk işlemine tabi tutulmak suretiyle silinmiştir.

Belki de 2014 yılı gerçek kişilerin elde ettiği şahsi kazançların vergilendirilmesine ilişkin ayrı bir Kanun uygulamasının söz konusu olduğu son yıl olacak. Bakanlar Kurulunca imzalanarak TBMM'ye sunulan ve halen komisyonda bekleyen yeni Gelir Vergileri Kanunu'nun onaylanması ile 1961 yılından bu yana yaklaşık 54 yıldır uygulanı 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" yürürlüğe girecek. Yeni Gelir Vergileri Kanun Tasarısı ile mevcut gelir vergisi uygulamasında yapılması öngörülen değişiklikleri aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz.

**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 değişikliklerle 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 yaptırılanların bu inşaat faaliyetlerinden doğan kazançları, inşaat faaliyetinin arsa sahibinin ticari işletmesi bünyesinde gerçekleştirilmesi halinde ticari kazanç hükümleri-

ne 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 itibarıyla ticari faaliyete başlandığının kabul edileceği hüküm altına alınmaktadır.

**5-** Tasarının 16. Maddesi ile de basit usule tabi olanların kayıtlarının mükelleflerin bağlı buldukları 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 iştirak edeceğine dair açık hüküm bulunan ve münhasıran zirai faaliyetle iştirak eden ticaret şirketleri çiftçi sayılır. Çiftçi sayılan kolektif 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 erbablarını 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-** Tasarının 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 (194.000 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 tarife-

nin 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 geçerli 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 amortisman tabii 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 amortisman tabii 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 kazançta girmedikleri 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 tutulardan elde edilen gelirlerin %40'ı,
- Üç tam yıldan fazla süreyle elde tutulardan elde edilen gelirlerin %50'si,
- Dört tam yıldan fazla süreyle elde tutulardan elde edilen gelirlerin %60'ı,
- Beş tam yıldan fazla süreyle elde tutulardan 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 tabii 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 öngörülmüştür.

Kademeli istisna şu şekilde uygulanacak.

- 1) İki tam yıldan fazla süreyle elde tutulandan elde edilen gelirlerin %40'ı,
- 2) Üç tam yıldan fazla süreyle elde tutulandan elde edilen gelirlerin %50'si,
- 3) Dört tam yıldan fazla süreyle elde tutulandan elde edilen gelirlerin %60'ı,
- 4) Beş tam yıldan fazla süreyle elde tutulandan 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 tutulandan elde edilen gelirlerin %60'ı,
- 2) Üç tam yıldan fazla süreyle elde tutulandan elde edilen gelirlerin %70'i,
- 3) Dört tam yıldan fazla süreyle elde tutulandan elde edilen gelirlerin %80'i,
- 4) Beş tam yıldan fazla süreyle elde tutulandan elde edilen gelirlerin %90'ı.

Gelir vergisinden istisna ediliyor.

**20-** Tasarınının 66. maddesinin 4 numaralı fıkrasında yapılması öngörülen değişiklikler uyarınca, 194.000 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, tasarınının 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 194.000 TL) tek işverenden elde edilen ücretler için de beyanname verilmesi öngörülmüştür.

**22-** Bilindiği üzere beyanname verme 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 gerekmektedir. 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 beyannameye bildirilen gelir ve kazancın indirim 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 beyannameye 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 kanunlarının çok sık değişmesi sonucunda bozulan ve anlaşılmasını zor ve karmaşık hale getiren sistematüğün yeniden tesisi, vergi kanunlarında yer alan ve uygulanma-

sını 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.

2013 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 mukteza özetlerini ekledim.

Diğer taraftan tüm Türkiye bazında 2012 yılı gelirlerine ilişkin 2013 yılı Mart ayı içerisinde verilen gelir vergisi beyannameleri esas alınarak oluşturulan kümülatif Türkiye gelir vergisi beyannamesi özeti ile faaliyet konuları itibariyle mükellefler adına tahakkuk eden gelir vergisi ortalamalarına siz değerli okuyucularımıza fikir vermesi açısından özetle aşağıda yer verilmiş bulunmaktadır.

Bu çalışmanın da okuyucularına yararlı olması dilek ve hedefiyle yaptığım çalışmaların sizlere ulaşmasına vesile olan ASMMM Oda Başkanı Sayın Mehmet OKKALI ve yönetim kurulu üyeleri nezdinde kitaplarıma gösterdikleri ilgi ile beni araştırmaya ve yazmaya motive eden tüm meslek mensuplarına şükranlarımı sunarım.

Ankara, 06.02.2014

**A.Murat YILDIZ**  
**Yeminli Mali Müşavir**

**TABLO 1: TÜRKİYE KÜMÜLATİF GELİR VERGİSİ BEYANNAME BİLGİLERİ**

<b>2012 DÖNEMİ GELİR VERGİSİ BİLGİLERİ</b>				
	<b>Mük.Say.</b>	<b>Zarar</b>	<b>Mük.Say.</b>	<b>Kâr</b>
Ticari Kazançlar	500.205	5.641.236.472,18	1.121.326	13.815.205.414,78
Zirai Kazançlar	1.219	33.057.981,71	4.721	113.834.364,62
Serbest Meslek Kazançları	22.189	183.950.149,62	107.562	5.449.317.786,11
Ücretler			6.197	1.687.437.909,74
Gayri Menkul Sermaye İratları	1.057	7.482.669,03	175.718	3.882.112.376,78
Menkul Sermaye İratları			18.778	3.270.452.615,36
Diğer Kazanç ve İratlar			86.761	1.040.260.031,06
<b>TOPLAM</b>	<b>523.982</b>	<b>5.865.727.272,54</b>	<b>1.330.665</b>	<b>29.258.620.498,45</b>
<b>ZARAR</b>	<b>464.137</b>	<b>5.198.866.604,16</b>		
<b>KÂR</b>			<b>1.316.139</b>	<b>28.591.759.830,07</b>
Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Zararları Toplamı	89.228	1.775.563.892,09		
<b>BEYAN EDİLECEK GELİRLERDEN İNDİRİM</b>				
<b>İndirim Türü</b>			<b>Mük.Say.</b>	<b>İndirim Tutarı</b>
Bireysel Emeklilik Katkı Payı			26.004	98.751.199,98
Şahıs Sigorta Primi			9.796	29.358.097,82
Eğitim ve Sağlık Harcamaları			28.750	198.668.417,10
Eğitim ve Sağlık Tesisleri ile Dini Tesislere İlişkin Bağış ve Yardımlar			908	54.311.768,88
Gıda Bankacılığı Kapsamındaki Bağış ve Yardımlar			53	422.327,49
Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlar			53	1.146.377,01
Sponsorluk Harcamaları			40	1.024.916,80
AR-GE İndirimi (GVK 89/9 a göre)			62	3.290.212,80
AR-GE İndirimi (5746 Sayılı Kanuna Göre)			58	14.474.035,92
BKK Uyarınca Başbakanlık Aracılığıyla Yapılan Bağış ve Yardımlar			28	137.004,94
Türkiye Kızılay Derneği ile Türkiye Yeşilay Cemiyetine Yapılan Nakdi Bağış ve Yardımlar			62	1.136.982,79
Girişim Sermayesi Fonu İndirimi			1	8.000,00
Bireysel Katılım Yatırımcısı İndirimi(GVK Geçici Md. 82)			21	78.403,53
Hizmet İhracı İndirimi(GVK 89/13)			24	1.649.008,45
Bağış ve Yardımlar(GVK 89/4)			1.368	22.026.128,72
Diğer Bağış ve İndirimler			3.043	422.071.486,29
Mahsup Edilecek İndirimler ve Geçmiş Yıl Zararları Toplamı			140.851	2.624.118.260,61
Mahsup Sonrası Kalan Tutar				25.967.641.569,46

( VERGİ BİLDİRİMİ )		
Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	1.292.772	27.358.311.573,08
Hesaplanan Gelir Vergisi	1.292.612	7.134.107.522,10
Yabancı Ülkede Ödenen Vergiler	120	2.553.305,12
Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler	165.957	3.682.420.456,18
Geçici Vergiler	800.205	1.447.966.043,05
Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı	924.316	5.134.565.269,01
<b>Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi</b>	<b>890.824</b>	<b>2.626.018.260,01</b>
İadesi Gereken Gelir Vergisi ve/veya Geçici Vergi	175.560	626.476.006,92
İadesi Gereken Gelir Vergisi	97.764	590.451.851,14
İadesi Gereken Geçici Vergi	85.031	36.024.155,78
<b>Ödenmesi Gereken Damga Vergisi</b>	<b>1.812.676</b>	<b>110.236.316,60</b>

**TABLO 2: FAALİYET KONULARI İTİBARIYLA ORTALAMA MATRAHLAR**

FAALİYET GRUPLARI	MÜKELLEF		MATRAH		HESAPLANAN VERGİ	
	ADEDİ	Yüzdesi (%)	Yüzdesi (%)	Ortalaması (TL)	Yüzdesi (%)	Ortalaması (TL)
TÜM MÜKELLEFLER	1.813.070	100,00	100,00	15.479,95	100,00	4.055,98
AKARYAKIT TİCARET	10.186	0,56	0,82	22.630,68	0,80	5.783,66
BAKKALİYE VE SÜPERMARKET	100.060	5,52	2,51	7.038,10	1,78	1.308,10
BİNA İNŞAAT	3.472	0,19	0,40	32.608,20	0,44	9.268,00
OTELLER-MOTELLER	3.303	0,18	0,19	15.977,15	0,10	2.157,41
ECZANELER	23.368	1,29	3,90	46.900,10	3,78	11.909,85
FIRINLAR	24.637	1,36	0,69	7.803,85	0,52	1.563,08
<b>AVUKATLAR</b>	<b>43.982</b>	<b>2,43</b>	<b>6,26</b>	<b>39.930,83</b>	<b>6,82</b>	<b>11.395,77</b>
DİŞ HEKİMİ	10.179	0,56	0,51	14.119,40	0,42	3.009,35
DOKTORLAR	7.349	0,41	2,16	82.530,17	2,44	24.407,13
MİMAR MÜHENDİS	14.856	0,82	1,39	26.212,88	1,39	6.895,85
NOTER	2.048	0,11	1,99	272.827,68	2,52	90.494,83
LOKANTALAR	105.890	5,84	1,73	4.592,17	1,36	943,00
<b>İNŞAAT MALZEMELERİ TOPTAN VE PERAKE NDE</b>	<b>65.353</b>	<b>3,60</b>	<b>2,13</b>	<b>9.156,11</b>	<b>1,80</b>	<b>2.027,56</b>
<b>YMM VE SMMM'LER</b>	<b>41.124</b>	<b>2,27</b>	<b>5,87</b>	<b>40.090,56</b>	<b>5,70</b>	<b>10.194,17</b>
SANATÇILAR	2.408	0,13	0,50	58.553,15	0,62	18.781,54



## İÇİNDEKİLER

<b>1. GELİR VERGİSİNDE MÜKELLEFİYET VE ŞEKİLLERİ</b> .....	<b>1</b>
1.1. TAM MÜKELLEFİYET .....	1
1.2. DAR MÜKELLEFİYET .....	2
1.3. GELİR KAVRAMI VE YEDİ GELİR UNSURU.....	2
<b>2. TİCARİ KAZANÇLAR</b> .....	<b>5</b>
2.1. TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNE İLİŞKİN ESASLAR .....	7
2.1.1. Ticari Kazancın Gerçek Usulde Tespiti.....	7
2.1.2. Ticari Kazancın Basit Usulde Tespiti.....	8
2.1.3. Şahıs Şirketlerinin Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu.....	14
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
2.2.3. Çalışanların Yiyecek, Giyecek, Sigorta Prim vb. Giderleri.....	18
2.2.4. İşle İlgili Zarar-Zıyan 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 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.....	24
2.3. TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNDE GİDER KABUL EDİLMEMEYEN ÖDEMELER .....	26
2.3.1. Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. Maddesine Göre İndirilemeyecek Giderler..	26
2.3.2. Gelir Vergisi Kanununun 90. Maddesine Göre İndirilemeyecek Giderler ..	28
2.3.3. Özel İletişim Vergileri.....	28
2.3.4. Finansman Gider Kısıtlaması .....	28
2.3.4. Diğer Kanunlarda Yer Alan Hükümler .....	29
2.3.5. Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Niteliğinde Olan Diğer Giderler.....	29
2.4. TİCARİ BİLANÇOYA DÂHİL VADELİ MEVDUAT HESAPLARININ İŞLEMİŞ OLAN FAİZLERİ .....	30
2.5. VADELİ MEVDUATLARIN İŞLEMİŞ FAİZLERİNE İSABET EDEN STOPAJLARIN MAHSUBU .....	31
2.6. TİCARİ KAZANÇLARA YÖNELİK İSTİSNA VE MUAFİYETLER.....	32
2.6.1. Yatırım İndirimi İstisnası: .....	32
2.6.2. Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna .....	34
2.6.3. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Yapılan Faaliyetler Sonucu Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna .....	36
Eğitim Ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası .....	37
2.6.4. Sergi ve Panayır İstisnası.....	39
2.6.5. Esnaf Muaflığı.....	39
2.6.6. PTT Acentelerinde Kazanç İstisnası.....	44

2.7.	TİCARİ KAZANÇ İLE İLGİLİ ÖZELLİKLİ MUKTEZALAR .....	44
2.7.1.	Satın Alınan İkinci El Eşyaların Seyyar Olarak Veya İnternet Üzerinden Satışının Ticari Faaliyet Olarak Değerlendirileceği: .....	44
2.7.2.	Bilgisayar Programcılığı Ve Yazılım Programı Pazarlama Faaliyetinden Elde Edilen Kazancın Ticari Kazanç mı Serbest Meslek Kazancı mı Olduğu:.....	44
2.7.3.	Kiralanan İş Hanının Kısım Kısım Vergi Mükellefi Olan Kişi ve Şirketlere Kiraya Verilmesi Sonucu Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi: .....	44
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: .....	45
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:.....	45
2.7.6.	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: .....	46
2.7.7.	İmar Uygulaması Nedeniyle Arsaya Dönüşen Gayrimenkullerin Satışından Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi:.....	46
2.7.8	Sosyal Güvenlik Destek Priminin Emekli Maaşından Kesilmesi Durumunda Ticari Kazancın Tespitin İndirim Konusu Yapılamayacağı:.....	46
2.7.9.	Tapuda Arsa Sahibi Adına Kayıtlı Olmakla Birlikte Sözleşmeye Göre Müteahhide Ait Dairelerin Satışında Vergileme: .....	47
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:.....	47
2.7.11.	Ticari Kazanç Mükellefinin Şahsına Ait Arsa Üzerine Yaptığı Konutların Satışının Vergilendirilmesi .....	47
2.7.12.	Ticari Taksit Plakası ve Aracın Satışından Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi .....	48

### 3. ZİRAİ KAZANÇLAR..... 51

3.1.	ZİRAİ KAZANÇTA VERGİLEMENİN GENEL ESASLARI .....	51
3.2.	ZİRAİ İŞLETME BÜYÜKLÜĞÜNÜN TESPİTİNDE ÖZELLİK ARZ EDEN HUSUSLAR .....	52
3.3.	ZİRAİ KAZANCIN GERÇEK USULDE TESPİTİ .....	54
3.4.	ZİRAİ KAZANCIN GERÇEK USULDE TESPİTİNDE GİDERLER .....	55
3.5.	ZİRAİ KAZANÇLARDA MÜSTAHSİL MAKBUZU VE STOPAJ UYGULAMASI .....	56
3.6.	ZİRAİ KAZANÇLAR İLE İLGİLİ ÖZELLİKLİ MUKTEZALAR.....	56
3.6.1.	Aile Bireyleri Adına Müstereken Kayıtlı Zirai İşletmelerde Vergilendirme ..	56
3.6.2.	Tavuk Besiciliği Faaliyetinden Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi ....	57
3.6.3.	Alivre Satışlarda Tevkifat ve Vergilendirme .....	57
3.6.4.	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 .....	58
3.6.5.	Bir Biçerdöver Sahip Çiftçilerin Bu Biçerdöveri Kendi Zirai İşletmelerinde de Kullanmaları Şartıyla Gerçek Usulde Zirai Kazanç Mükellefiyetlerine Tabi Tutulacağı .....	58
3.6.6.	Sahip Olduğu Biçerdöveri Eşine Kiraya Veren Mükellefin Elde Edeceği Gelirin Vergilendirilmesi .....	59
3.6.7.	Biçerdöver sahibi çiftçiler ile kamyon gibi biçerdöver mahiyetindeki motorlu araçlara sahip olan çiftçilerin zirai kazançlarının Vergilendirilmesi .....	59
3.6.8.	Küçük ve Büyük Baş Hayvan Alım Satımı ile Besicilikle Uğraşanların Kazançlarının Vergilendirilmesi .....	59
3.6.9.	Çiftçilerin Ürettikleri Zirai Ürünleri Mahalle Aralarında veya Pazar Takibi Suretiyle Satmaları Halinde Vergilendirme .....	60



3.6.10.	Çiftçilere Ödenen Doğrudan Gelir Desteği Ödemelerinin Vergilendirilmesi .....	60
3.6.11.	Firmalardan Ücretsiz Olarak Alınan Cıvıçların Yetiştirilerek Yine Aynı Firmalara Verilmesi Hizmetinin Vergilendirilmesi .....	61
3.6.12.	Biçerdöverini Kendi Arazilerinde ve Başka Çiftçilerin İşlerinde Kullananların Vergilendirilmesi .....	61
3.6.13.	Balıkçı gemisi ile avlanan deniz ürünlerinin işyerinde pazarlanması faaliyetinin Vergilendirilmesi .....	62
3.6.14.	Biçerdöverin çok eski ve kullanılmayacak olması nedeniyle gerçek usul zirai kazanç mükellefiyetinin terkinin .....	62

<b>4. ÜCRETLER</b> .....	<b>65</b>
4.1. GERÇEK ÜCRETLER .....	65
4.2. DİĞER ÜCRETLER .....	65
4.3. YILLIK BEYANNAME İLE BİLDİRİMİ ZORUNLU OLAN VE BİLDİRİMİ MÜMKÜN OLMAYAN ÜCRETLER .....	66
4.3.1. Yıllık Beyanname ile Beyanı Zorunlu Ücret Gelirleri .....	66
4.3.2. Yıllık Beyanname ile Beyan Edilmeyecek Ücret Gelirleri .....	66
4.4. ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİ .....	67
4.4.1. Uygulamanın Esasları .....	68
4.4.2. Asgari Geçim İndirimi Tutarının Hesaplanması .....	69
4.4.3. Medeni Durum ve Eşin Gelirinin Olmadığının Tespiti .....	70
4.4.4. Asgari Geçim İndirimine Ait Bordronun Düzenlenmesi .....	71
4.4.5. İşverenlerce Yapılacak İşlemler .....	71
4.4.6. Yıllık Beyanname Veren Ücretlilerde Asgari Geçim İndirimi Uygulaması .....	72
4.4.7. Asgari Geçim İndirimi Uygulamasına İlişkin Diğer Hususlar .....	73
4.4.8. Asgari Geçim İndirimi ile Teşvik Amaçlı Diğer İndirim ve İstisnaların Birlikte Uygulanması .....	74
4.4.9. Asgari Geçim İndirimi ile Teşvik Amaçlı Diğer İndirim ve İstisnaların Birlikte Uygulanmasına İlişkin Düzenlemeye Anayasa Mahkemesi İptali .....	75
4.5. GELİR VERGİSİ KANUNU'NA EKLENEN GEÇİCİ 72. MADDE İLE SPORCULARA YAPILAN ÜCRET VE ÜCRET SAYILAN ÖDEMELER .....	76
4.5.1. Yasal Düzenleme .....	76
4.5.2. Ödemelere Uygulanacak Vergi Oranları ve Beyan .....	76
4.5.3. Ücretlerin Nakit Dışındaki Ödeme Araçları Vasıtasıyla Yapılması .....	76
4.6. YURTDIŞI İNŞAAT İŞLERİNDE ÇALIŞTIRILMAK ÜZERE YURTDIŞINA GÖNDERİLEN KİŞİLERİN ÜCRETLERİ .....	77
4.7. DAR MÜKELLEFLERİN TÜRKİYE'DEKİ PERSONELE ÖDEDİĞİ ÜCRETLERİN DURUMU .....	78
4.8. ÜCRETLERLE İLGİLİ ÖZELLİKLİ MUKTEZALAR .....	79
4.8.1. 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 .....	79
4.8.2. Site Yönetim ve Denetim Kurulu Üyelerine Yapılan Huzur Hakkı Ödemelerinin Vergilendirilmesi: .....	79
4.8.3. Özel İnşaat İşverenin Çalıştırdıkları İşçilerde Vergisel Sorumluluğu: .....	79
4.8.4. Serbest Bölgede Faaliyette Bulunan Firmada Çalışan İş Yeri Hekimine Ödenen Ücretlerin Gelir Vergisinden İstisna Edilmesi: .....	80
4.8.5. GVK'nın Ücretlerde İstisna Uygulaması İle İlgili 23 üncü Maddesinin 14 Numaralı Bendi Gereğince, Ücretlerin İstisna Olup Olmadığı: .....	80
4.8.6. 07.10.2001 Tarihinden Önce Düzenlenen Sigorta Poliçeleri Kapsamında Yapılan Ödemelerin Gelir Vergisi Kanununun 25 İnci Maddesinin 3 Numaralı Bendi Kapsamında Vergilendirilmesi: .....	80
4.8.7. Milli Sporculara Ödenecek Primlerin Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu: .....	81
4.8.8. Dil Eğitimi Alan Personelin Kurs Ücretinin Şirket Tarafından Karşlanması: .....	82

4.8.9.	Kısmen Mesken, Kısmen İşyeri Olarak Kullanılan Apartmanın Kapıcılık Hizmetini Yerine Getiren Görevlisine Ödenen Ücretin Gelir Vergisinden İstisna Olup Olmayacağı:.....	82
4.8.10.	Aile Hekimliği Gider Ödemesinin Ücret Olarak Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği:.....	83
4.8.11.	Nevi Değişikliği Halinde Personel Ücretlerinde Stopaj Hesabı : .....	83
4.8.12.	Bankalarca Firma Personeline Ödenen Promosyonların Ücret Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilmeyeceği : .....	84
4.8.13.	Gelir Vergisi Stopajı Teşvikinden 31.12.2009 Tarihinden Sonra 10 ve Üzeri İşçi Çalıştırma Şartını Sağlayanların 81 No.lu Sirküler Kapsamında Yararlanmasının Mümkün Olamayacağı: .....	84
4.8.14.	İşçi ücretleri için 5084 Sayılı Kanunda yer alan gelir vergisi stopajı teşvikinden faydalanma süresi dolduğundan gelir vergisi stopaj teşvikinden yararlanılmasının mümkün olmayacağı : .....	85
4.8.15.	Ücretlilere Nakdi Olarak Ödenecek Yemek Bedelinin Gelir Vergisinden İstisna Edilmesinin Mümkün Olup Olmadığı:.....	85
4.8.16.	TUGS'a Kayıtlı Gemide Çalışan Personele Ödenen Ücretin Vergilendirilmesi: .....	86
4.8.17.	Almanya'da üstlenilen inşaat işi için Türkiye'den gönderilen işçilere Türkiye'den yapılan ücret ödemelerinden tevkifat yapıp yapılmayacağı: .....	86

## **5. SERBEST MESLEK KAZANÇLARI ..... 91**

5.1.	SERBEST MESLEK ERBABI .....	91
5.1.1.	Genel Tanımlama Çerçevesinde Serbest Meslek Erbabı Olanlar .....	91
5.1.2.	Kanunda Yapılan Belirleme Sonucu Serbest Meslek Erbabı Sayılanlar....	92
5.2.	SERBEST MESLEK KAZANCININ TESPİTİ .....	93
5.2.1.	Hasılat Kavramı .....	93
5.2.2.	Elde Etme (Tahsil Esası) .....	94
5.3.	SERBEST MESLEK KAZANCININ TESPİTİNDE İNDİRİLECEK GİDERLER .....	95
5.3.1.	Mesleki Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İçin Ödenen Genel Giderler .....	96
5.3.2.	Personel Giderleri .....	99
5.3.3.	Mesleki Faaliyet ile İlgili Yolculuk ve Konaklama Giderleri .....	100
5.3.4.	Mesleki Faaliyette Kullanılan Tesisat ve Demirbaş Eşya ve Envantere Dahil Taşıtlar İçin Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Ayrılan Amortismanlar .....	100
5.3.5.	Kiralanan veya Envantere Dahil Olan Taşıtların Giderleri .....	102
5.3.6.	Alınan Mesleki Yayınlar İçin Ödenen Bedeller.....	102
5.3.7.	Mesleki Faaliyetin İcrası İçin Ödenen Mal ve Hizmet Alım Bedelleri.....	103
5.3.8.	Emekli Sandıklarına ve Mesleki Teşekküllere Ödenen Aidatlar .....	103
5.3.9.	İşyeri İle İlgili Aynı Vergi, Resim ve Harçlar : .....	104
5.3.10.	Mesleki Faaliyetle İlgili Olarak Ödenen Tazminatlar .....	104
5.4.	MESLEKİ KAZANCIN TESPİTİNDE İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER.....	105
5.5.	SERBEST MESLEK KAZANÇLARINDA YARARLANILABİLECEK İSTİSNALAR... 106	
5.5.1.	Serbest Meslek Kazançları ( Telif Kazançları ) İstisnası.....	106
5.5.2.	Sergi ve Panayır İstisnası.....	108
5.5.3.	Vergiden Muaf Serbest Meslek Erbabı.....	109
5.6.	SERBEST MESLEK KAZANÇLARINDA VERGİ TEVKİFATI .....	109
5.7.	SERBEST MESLEK KAZANÇLARI İLE İLGİLİ ÖZELLİKLİ MUKTEZALAR .....	110
5.7.1.	Serbest Meslek Erbabının Aktifine kayıtlı Gayrimenkulün Kiraya Verilmesi Halinde Belge Düzeni: .....	110
5.7.2.	Mesleki Sorumluluk Sigortasının, Yıllık Beyanname Üzerinden İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı: .....	111
5.7.3.	Yurtdışı Görev Yoluğu Adı Altında Yapılan Ödemenin Serbest Meslek Kazancına Dâhil Edilip Edilmeyeceği:.....	112
5.7.4.	Heykel, Anıt, Rölyef, Büst, Mask, Resim, Seramik, Anıtsal ve Mimari Tasarım Çalışmalarının GVK 18'inci Maddesindeki İstisna Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği:.....	112

5.7.5.	Mükellefiyet Başlamadan Önce Meslek Kuruluşlarına Yapılan Ödemelerin Kazancın Tespitinde İndirim Olarak Dikkate Alınmayacağı:.....	112
5.7.6.	Serbest Meslek Erbabının Kredi Kullanarak Aldığı İşyeri İçin Ödediği Faizlerin Gayrimenkulün Aktife Alındığı Hesap Dönemi Sonuna Kadar Olan Kısımının Maliyete İntikal Ettirilmesi Zorunlu Olup, Sonraki Dönemlerde Ödenen Kredi Faizlerinin İse Maliyete İntikal Ettirilmesi Veya Doğrudan Gider Olarak İndirim Konusu Yapılabileceği: .....	113
5.7.7.	Serbest Meslek Erbabının İşyerinde Çalıştırdığı Eşine, Annesine Ödediği Ücretler İle Sigorta Primlerinin Gider Olarak İndirilebileceği:.....	113
5.7.8.	Sosyal Güvenlik Priminin Serbest Meslek Kazancından İndirimi: .....	114
5.7.9.	Serbest Meslek Faaliyeti Nedeniyle Müşteriler İle Yapılan Sözleşmelere ve Verilen Beyannamelere Ait Damga Vergisinin Serbest Meslek Kazancından İndirilmesi:.....	115
5.7.10.	Elde Edilen Vekâlet Ücretinin Yarisının Sözleşmeye İstinaden Mükellefine Bırakılması:.....	115
5.7.11.	Vekâlet Ücretinin Tahsilinde Gelir Vergisi Tevkifatı Yapılıp Yapılmayacağı: .....	116
5.7.12.	Serbest Meslek Erbabınca Banka Kredisi İle Alınan Arsa İçin Amortisman Ayrılıp Ayrılmayacağı, Kullanılan Kredi Faizlerini Gider Yazılıp Yazılmayacağı:.....	116
5.7.13.	Bağ-Kur Primlerinin Serbest Meslek Kazancının Tespitinde İndirim Olarak Dikkate Alınıp Alınmayacağı ve Söz Konusu Ödemelerin Dönem Sonucunun Zarar Olması Halinde Zararı Artıracak Şekilde Hesaplara İntikal Edilip Edilemeyeceği: .....	116
5.7.14.	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: .....	117
5.7.15.	Serbest Meslek Erbabının Dış Giyim Harcamalarının Mesleki Kazancın Tespitinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı:.....	117
5.7.16.	Özel hastanelerde çalışan doktorların kazancı ve hastanenin ortağı olması durumunda elde edilen kazancın niteliği : .....	118
5.7.17.	Serbest Meslek Erbabının Kredi Kullanarak Aldığı ve Home-Ofis Olarak Kullandığı Gayrimenkul İçin Ödediği Faizlerin Gider Kaydı .....	119
5.7.17.	Serbest Meslek Erbablarının Yenileme Fonu Uygulamasından Yararlanıp Yararlanamayacağı .....	119

<b>6.</b>	<b>GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARI.....</b>	<b>121</b>
6.1.	GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ MÜKELLEFİ.....	121
6.2.	GAYRİMENKUL SERMAYE İRADİ – TİCARİ KAZANÇ AYRIMI.....	121
6.3.	GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARINDA GAYRİSAFİ HASILATIN TESPİTİ .....	121
6.4.	EMSAL KİRA BEDELİ ESASI .....	123
6.5.	GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARININ TESPİTİNDE GAYRİSAFİ HASILATTAN İNDİRİLEBİLECEK GİDERLER .....	124
6.5.1.	Gerçek Gider Usulü .....	124
6.5.2.	Götürü Gider Usulü.....	126
6.6.	GAYRİMENKUL SERMAYE İRADİ İSTİSNASI.....	126
6.6.1.	Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olanlar için istisna uygulaması .....	126
6.6.2.	Ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve irat elde edenler için istisna uygulaması.....	127
6.6.3.	İstisna Uygulamasında Özellik Arz Eden Diğer Hususlar .....	129
6.6.4.	Basit Usule Tabi Mükelleflerin Gayrimenkul Sermaye İradı İstisnasından Yararlanıp Yararlanamayacağı .....	130
6.6.5.	Gayrimenkul Sermaye İradı İstisnasına İlişkin Uygulama Örneği.....	130
6.7.	TEVKİF SURETİYLE VERGİLENDİRİLEN GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARININ BEYAN ESASLARI .....	131
6.8.	TUTARI 1.390 TL'YE KADAR OLAN TEVKİFATA VE İSTİSNA UYGULAMASINA KONU OLMAYAN GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARI BEYAN DIŞI KALACAKTIR. ....	133

6.9.	YURT DIŞINDA ÇALIŞAN VATANDAŞLARIMIZIN DURUMU.....	133
6.10.	GAYRİMENKUL KİRALAMALARINDA ZARAR DOĞMASI HALİ .....	133
6.11.	GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARININ BEYAN EDİLMEMESİNİN VEYA EKŞİK BEYAN EDİLMESİNİN MÜEYİDELERİ .....	134
6.12.	GAYRİMENKUL SERMAYE İRADİ İLE İLGİLİ ÖRNEK ÖZELGELER .....	134
6.12.1.	Konukevine Ödenen Hizmet Bedelinin Gayrimenkul Sermaye İradının Tespitinde Gider Olarak Gösterilip Gösterilmeyeceği:.....	134
6.12.2.	Mülkiyeti EŞe Ait Gayrimenkulün hem İkametgâh Hem de İŞ Yeri Olarak Kullanılması Durumunda Emsal Kira Bedeli Üzerinden Tevkifat Yapılıp Yapılamayacağı:.....	134
6.12.3.	Kira Geliri Elde Edilen Gayrimenkul İçin Yaptırılan Kombi Değişiminin Gider Yazılmadan Maliyet Bedeline Eklenmesi Suretiyle İndirim Konusu Yapılabileceği: .....	135
6.12.4.	Gurbetçi Vatandaşlarımızca Yurtdışında Ödenen Konut Kirasının Yurt İçinde Elde Edilen Gayrimenkul Sermaye İradının Beyanında İndirim Konusu Yapılamayacağı: .....	135
6.12.5.	Kıraya Verilen Konut Dışında Başka Bir Konut Almak İçin Kullanılan Konut Kredisi Faizlerinin, Diğer Konuttan Elde Edilen Kira Gelirinden Gider Olarak İndirilmesi: .....	136
6.12.6.	İntifa Hakkı Bedelinin Vergilendirilmesi:.....	136
6.12.7.	Şirket Ortağına Ait İŞyerinin Bedelsiz Kullanımı: .....	136
6.12.8.	Gayrimenkul Sermaye İradından Kaynaklanan Gider Fazlalığının Serbest Meslek Kazancından İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı: .....	137
6.12.9.	Gayrimenkul Sermaye İradında Götürü Gider Usulünden Gerçek Gider Usulüne Geçiş: .....	137
6.12.10.	Gerçek Kira Gelirinin, Emlak Vergisi Matrahına Göre Hesaplanan Emsal Kira Bedelinden Düşük Olması Durumunda, Hangisinin Kira Geliri Olarak Beyan Edileceği: .....	138
6.12.11.	İntifa Hakkı Kendisinde Kalmak Koşuluyla Mülkiyeti Devredilen Taşınmazdan Kira Bedeli Alınmaması Durumunda Beyanname Verilip Verilmeyeceği: .....	138
6.12.12.	Çekle Yapılan Kira Ödemelerinde Çekin Tevsik Edici Belge Olarak Kabul Edilip Edilmeyeceği ile Tahsil Tarihi Olarak Hangi Tarihin Esas Alınması Gerektiği: .....	139
6.12.13.	Elde Edilen Kira Gelirinin İntifa Hakkı Sahibi Tarafından Beyan Edilmesi.....	139
6.12.14.	EŞ Tarafından Ödenen Lojman Kirasının Kira Gelirinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı .....	140
<b>7.</b>	<b>MENKUL SERMAYE İRATLARININ HESABI VE BEYANI .....</b>	<b>141</b>
7.1.	MENKUL SERMAYE İRADİ KAVRAMI .....	141
7.2.	GELİR VERĐİSİ KANUNU'NUN GEÇİCİ 67'NCİ MADDESİ İLE YAPILAN KANUNİ DÜZENLEME: .....	143
7.2.1.	Yasal Düzenleme.....	143
7.2.2.	Geçici 67. Maddeye İlişkin Kısa Açıklamalar .....	147
7.2.3.	Menkul Kıymetler Ve Diğer Sermaye Piyasası Araçlarının Elden Çıkarılması ve Elde Tutulması Sürecinde Elde Edilen Gelirler Üzerinden Yapılacak Tevkifat.....	150
7.2.4.	Geçici 67 nci Madde Hükmünün Uygulanmayacağı Gelirler .....	151
7.3.	G.V. K. HÜKÜMLERİNE GÖRE BEYAN DIŞI KALAN MENKUL SERMAYE İRATLARI .....	152
7.3.1.	G.V.K.'nın 76'ncı Maddesine Göre İndirim Oranı Uygulanacak Menkul Sermaye İratları .....	152
7.3.2.	G.V.K.'nın 86'ncı Maddesinde Yer Alan Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları .....	153
7.3.3.	Tutarı Ne Olursa Olsun Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları....	155
7.4.	DEVLET TAHVİLİ VE HAZİNE BONOSU GELİRLERİNİN VERĐİLENDİRİLMESİ..	156
7.5.	EUROBOND FAİZ GELİRLERİNİN DURUMU .....	156
7.6.	BEYANNAME VERİLMESİ HALİNDE VERĐİLENDİRME.....	157
7.6.1.	Kurumlardan Elde Edilen Kar Payları .....	157

7.6.2.	Beyana Tabi Diğer Menkul Sermaye İratları .....	159
7.7.	MENKUL SERMAYE İRADININ SAFİ TUTARININ TESPİTİNDE İNDİRİLEBİLECEK GİDERLER VE ZARAR DOĞMASI HALİ .....	160
7.8.	MENKUL SERMAYE İRATLARININ BEYAN DURUMUNA İLİŞKİN AYRINTILI TABLO .....	160
7.9.	YURT DIŞINDA ÇALIŞAN VATANDAŞLARIMIZIN DURUMU .....	162
7.10.	TÜREV ÜRÜNLERDEN ELDE EDİLEN GELİRLERİN VERGİLENDİRİLMESİ .....	163
7.11.	MENKUL SERMAYE İRATLARI İLE İLGİLİ ÖRNEK ÖZELGELER .....	168
7.11.1.	Yurt Dışından Elde Edilen Kar Paylarının Türkiye'de Vergilendirilmesi: .....	168
7.11.2.	Yurt Dışında Mukim Bir Şirket Tarafından İhraç Edilen ve Sermaye Piyasası Kurulunca Kayda Alınan Hisse Senetlerinin Tevkifata Tabi Olup Olmayacağı: .....	168
7.11.3.	Vakfın İktisadi İşletmesi Tarafından Vakfa Aktarılan Gelirin Kar Dağıtımı Sayılması: .....	169
7.11.4.	Bağışa Dayalı Emeklilik Sisteminden Elde Edilen Nemanın Alacak Faizi Olarak Vergilendirilmesi: .....	169
7.11.5.	Avans Kar Paylarının Vergilendirilmesi: .....	170
7.11.6.	Kiracının Kirayı Zamanında Ödememesi Dolayısıyla Hesaplanan Gecikme Faizlerinin Vergilendirilmesi: .....	171
7.11.7.	Eurobond Alım-Satım Kazancının Ve Eurobondlardan Elde Edilen Faiz Gelirlerinin Vergilendirilmesi: .....	171

## **8. DİĞER KAZANÇ VE İRATLAR..... 173**

8.1.	DEĞER ARTIŞI KAZANÇLARI .....	173
8.1.1.	Hisse Senetlerinin Elden Çıkarılmasında Değer Artışı Kazancı .....	173
8.1.2.	Devlet Tahvilleri ve Hazine Bonolarının Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar .....	177
8.1.3.	Eurobondlardan Vadesinden Önce Elden Çıkarılması Sonucu Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi: .....	178
8.1.4.	Diğer Menkul Kıymetlerin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar .....	179
8.1.5.	Ortaklık Haklarının Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar .....	179
8.1.6.	Dar Mükelleflerin Menkul Kıymet Satış Kazançlarının Tespitinde Kur Farklarının Durumu .....	179
8.1.7.	Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasında Değer Artışı Kazancı .....	180
8.1.8.	Diğer Mal ve Hakların Elden Çıkarılmasında Değer Artışı Kazancı .....	181
8.1.9.	Değer Artış Kazançlarında 9.400 TL'lik İstisnanın Uygulanması .....	181
8.1.10.	Vergilendirilmeyecek Değer Artışı Kazançları .....	182
8.2.	ARIZİ KAZANÇLAR : .....	182
8.2.1.	Yıllık Maktu İstisnadan Yararlanabilen Arızı Kazançlar .....	182
8.2.2.	Tamamı Vergiye Tabi Olan Arızı Kazançlar .....	183
8.3.	DİĞER KAZANÇ VE İRATLARLA İLGİLİ ÖRNEK ÖZELGELER .....	183
8.3.1.	Trampa Yoluyla Satılan Gayrimenkulün Vergilendirilip Vergilendirilmeyeceği: .....	183
8.3.2.	Arsa Karşılığı Teslim Alınan Dairelerin Satışının Vergilendirilmesi: .....	183
8.3.3.	Gayrimenkulün Satışından Elde Edilen Gelirin İstisna Sınırı Altında Kalması Halinde Bu Gelirin Beyan Edilmesi: .....	184
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: .....	184
8.3.5.	İmar Uygulaması Nedeniyle Arsaya Dönüşen Gayrimenkullerin Satışından Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi: .....	184
8.3.6.	Gayrimenkul Satış Vaadi ve Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi: .....	185
8.3.7.	Limited Şirketten Anonim Şirkete Dönüşen Şirkette Nevi Değişikliği Nedeniyle Ortaklara Verilen Hisse Senetlerinin İlk İktisap Tarihi: .....	185
8.3.8.	Hisse Senedi Alım Satımının Vergilendirilmesi: .....	185
8.3.9.	Alındıktan Bir Yıl Sonra Tadilatın Geçirilerek Satılan Daire için Yapılan Tadilat Giderlerinin Maliyet Unsuru Olup Olmayacağı: .....	186

8.3.10.	Kollektif Şirketin Nevi Değişikliği Yaparak Limited Şirkete Dönüşmesi Halinde Vergilendirme: .....	186
8.3.11.	Zarar ziyan bedeli olarak alınan tazminat bedelinin beyan edilip edilmeyeceği:.....	187
8.3.12.	Sahip Olunan Arsanın, Hazineye Ait Olan Bir Arsa İle Takas Edilmesinin Değer Artış Kazancı Karşısındaki Durumu :.....	187
<b>9.</b>	<b>GELİRİN TOPLANMASI VE BEYAN ESASI .....</b>	<b>193</b>
9.1.	MAHİYETİ .....	193
9.2.1.	Tam Mükellefiyette.....	193
9.2.2.	Dar Mükellefiyette.....	197
9.3.	YILLIK BEYANNAME VERİLMESİ VE GELİRİN TOPLANMASIYLA İLGİLİ ESASLAR .....	198
9.4.	TOPLAMA YAPILMAYACAK HALLER.....	198
9.4.1.	Tam Mükellefiyette.....	199
9.4.2.	Toplama Yapılmayan Hallere İlişkin Uygulama Örnekleri .....	201
9.4.3.	Dar Mükellefiyette.....	202
<b>10.</b>	<b>YILLIK BEYANNAME İLE BİLDİRİLECEK GELİRDEN YAPILABİLECEK İNDİRİMLER ...</b>	<b>205</b>
10.1.	BİREYSEL EMEKLİLİK SİSTEMİ VE ŞAHİS SİGORTALARINA ÖDENEN KATKI PAYI VE PRİMLERİN VERGİ MATRAHININ TESPİTİNDE İNDİRİMİ .....	208
10.1.1.	Yasal Düzenlemeler.....	209
10.1.3.	Ödenen Şahis Sigorta Primlerinin Yıllık Beyanname ile Beyan Edilecek Gelirlerden İndirimi.....	209
10.1.4.	Ödenen Şahis Sigorta Primlerinin Ücret Matrahının Tespitinde İndirimi .....	210
10.1.5.	Özellik Arz Eden Diğer Hususlar .....	211
10.2.	BAĞ - KUR PRİMLERİ .....	212
10.3.	ÖZEL SAĞLIK VE EĞİTİM HARCAMALARI .....	213
10.4.	BAĞIŞ VE YARDIMLARIN İNDİRİMİ.....	215
10.4.1.	Bağış ve Yardımların Yapılacağı Kurum ve Kuruluşlar .....	215
10.4.2.	Bağış ve Yardımların Makbuz Karşılığı Yapılmalıdır.....	216
10.4.3.	Bağış ve Yardımların Üst Sınırı .....	216
10.4.4.	Bağış ve Yardımların Aynen Yapılması Halinde Değer Tespiti.....	216
10.4.5.	% 5 Oranı İle Sınırlı Olmaksızın Tamamı İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar .....	216
10.4.6.	Bağış ve Yardımların Özel Kanunlar Gereğince İndirimi .....	222
10.4.7.	Bağış ve Yardımların Katma Değer Vergisi Mevzuatı Yönünden Değerlendirilmesi.....	222
10.5.	SPONSORLUK HARCAMALARI.....	223
10.6.	ENGELLİ İNDİRİMİ.....	223
10.6.1.	Konuya İlişkin Yasal Mevzuat .....	224
10.6.2.	Engellilik İndiriminden Yararlanabilmek İçin İzlenecek Prosedür.....	224
10.6.3.	Engellilik İndiriminden Yararlanmada Bakmakla Yükümlü Olunan Kişi Kavramı.....	226
10.7.	AR-GE İNDİRİMİ .....	226
10.7.1.	Gelir Vergisi Kanunu'nda Düzenlenen AR-GE İndirimi.....	226
10.7.2.	5746 Sayılı Kanunla Düzenlenen AR-GE İndirimi .....	227
10.8.	GEÇMİŞ YIL ZARARLARI .....	231
10.9.	YURT DIŞI FAALİYETLERDEN DOĞAN ZARARLAR .....	232
10.10.	YILLIK BEYANNAME İLE BİLDİRİLECEK GELİRDEN YAPILABİLECEK İNDİRİMLER İLE İLGİLİ ÖRNEK ÖZELGELER .....	233
10.10.1.	Okul Forması ve Okul Ayakkabıları Şeklindeki Eğitim Harcamalarının İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı:.....	233
10.10.2.	Okulda Verilen Yemek Hizmeti Karşılığında Yapılan Harcamaların GVK'nın 89 uncu Maddesi Gereğince Eğitim Harcaması Olarak İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı: .....	233

10.10.3.	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:.....	233
10.10.4.	Tüp Bebek Tedavisi Nedeniyle Yapılan Harcamaların İndirim Konusu Yapılması:.....	234
10.10.5.	Üniversiteye Yapılan Nakdi Ve Ayni Bağışların İndirim Konusu Yapılması:.....	234
10.10.6.	Sosyal Güvenlik Destek Primi İle Eş ve Çocuğa Ait Eğitim ve Sağlık Harcamalarının Gelir Vergisinden İndirimi:.....	235
10.10.7.	GMSİ Mükellefi Eşlerden Biri Tarafından Yapılan Sağlık Harcamalarının İndirilemeyen Kısmının Eşinin Vergi Matrahından İndirilip İndirilemeyeceği:.....	235
10.10.8.	Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı'ndan Alınan Belgede Yer Alan Ve Emekli Maaşın 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 Kullanılmayacağı:.....	236
10.10.9.	Eşe Ait Bağ-Kur Priminin Yıllık Beynamede İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı:.....	236
10.10.10.	Gayrimenkul Sermaye İradından İsteğe Bağlı Emeklilik Kapsamında Ödenen Bağ-Kur Primlerinin Beyanname Üzerinden İndirilip İndirilemeyeceği:.....	237
10.10.11.	Şirket Ortağının Ödediği Sosyal Güvenlik Primlerinin Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinden İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı:.....	237
10.10.12.	Okul Servis Ücretinin GVK'nun 89 uncu Maddesine Göre, Eğitim Harcaması Olarak İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı:.....	238
10.10.13.	Banka Kredisi İçin Ödenen Hayat Sigortası Priminin Gelir Vergisi Matrahından İndirilmesi:.....	238
10.10.14.	Banka Kredisi İçin Ödenen Hayat Sigortası Priminin Gelir Vergisi Matrahından İndirilmesi:.....	240

<b>11. YILLIK BEYANNAMEDE HESAPLANAN GELİR VERGİSİNDEN MAHSUP EDİLEBİLECEK VERGİLER VE İADESİ.....</b>	<b>245</b>
11.1. KESİNTİ YOLU İLE ÖDENEN VERGİLER.....	245
11.1.1. Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiye Mahsup.....	245
11.1.2. Diğer Vergi Borçlarına Mahsup veya Nakden İade.....	246
11.2. GEÇİCİ VERGİNİN MAHSUBU VE İADESİ.....	251
11.2.1. Geçici Vergiye İlişkin Esaslar.....	251
11.2.2. Geçici Verginin Mükellefleri.....	252
11.2.3. Geçici Vergi Kapsamına Girmeyen Kazançlar.....	252
11.2.4. Geçici Vergi Dönemleri.....	252
11.2.5. Geçici Vergiye Esas Kazancın Tespiti.....	252
11.2.6. Geçici Verginin Eksik Beyan Edilmesi.....	253
11.2.7. Geçici Vergi Beyannamesine Eklenecek Belgeler.....	253
11.2.8. Geçici Verginin Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiye Mahsup Edilmesi.....	253
11.2.9. Geçici Verginin Diğer Vergi Borçlarına Mahsup veya Nakden İade.....	254
11.2.10. 262 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği İle Geçici Verginin Mahsubu ve İadesi Konusunda Yapılacak Düzenlemeler.....	254
11.3. YABANCI ÜLKELERDE ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU.....	255
<b>12. YILLIK BEYANNAMENİN DOLDURULMASI VE EKLENECEK BELGELER.....</b>	<b>257</b>
12.1. YILLIK BEYANNAMENİN DOLDURULMASI.....	257
12.1.1. Yıllık Beyannamenin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması.....	257
12.1.2. Yıllık Beyannamenin Doldurulmasında Dikkat Edilecek Hususlar.....	258
12.2. 2012 YILI GELİR VERGİSİ TARİFESİ.....	259
12.3. YILLIK BEYANNAME VERİLME VE ÖDEME SÜRELERİ.....	259



<b>13. 2013 YILINA AIT ŞAHSİ GELİRLERİN BEYANINA İLİŞKİN ÖRNEKLER.....</b>	<b>261</b>
13.1. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ BEYANINA İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEKLERİ.....	261
13.1.1 Götürü Gider Usulünü Seçen Bir Mükellefin Mesken Kira Gelirinin Beyanına İlişkin Örnek.....	261
13.1.2 Gerçek Gider Usulünü Seçen Bir Mükellefin Mesken Kira Gelirinin Beyanına İlişkin Örnek.....	263
13.1.3 Hem İşyeri Hem de Mesken Kira Geliri Elde Eden Bir Mükellefin Beyanına İlişkin Örnek.....	265
13.1.4 Kira Geliri Elde Eden Bir Mükellefin Sigorta Primi ve Bağış İndirimine İlişkin Örnek.....	267
13.1.5 Hem Kira Geliri Hem de Mevduat Faizi Elde Eden Bir Mükellefin Beyanına İlişkin Örnek.....	269
13.1.6 Mesken Kira İstisnasından Yararlanamayan Bir Mükellefin Beyanına İlişkin Örnek.....	269
13.2. MENKUL SERMAYE İRATLARININ BEYANINA İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEKLERİ.....	269
13.2.1. 01/01/2006 Tarihinden Önce TL Cinsinden İhraç Edilen Devlet Tahvili Faiz Gelirinin Beyanına İlişkin Örnek.....	269
13.2.2. 01/01/2006 Tarihinden Önce Dövizde Endeksli Olarak İhraç Edilen Devlet Tahvili Faiz Gelirinin Beyanına İlişkin Örnek.....	270
13.2.3. 01/01/2006 Tarihinden Sonra İhraç Edilen Devlet Tahvili Faiz Geliri ile İşyeri Kira Geliri Beyanına İlişkin Örnek.....	272
13.2.4. G.V.K. Md 22' ye Göre Kar Paylarının Beyanına İlişkin Örnek.....	272
13.2.5. G.V. K. Geçici Md 62' ye Göre Kar Paylarının Beyanına İlişkin Örnek.....	274
13.2.6. Menkul Sermaye İratlarının Beyanına İlişkin Kapsamlı Örnek.....	276
13.3. DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARININ BEYANINA İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEKLERİ.....	279
13.3.1. Aynı Yılda Hisse Senedi ve Hazine Bonosu Alım Satım Kazancı Elde Edilmesine İlişkin Örnek.....	279
13.3.2. Aynı Yılda Hazine Bonosu Alım Satım Kazancı ile Hazine Bonosu Faiz Gelirleri Elde Edilmesine İlişkin Örnek.....	279
13.3.3. Gayrimenkul Alım Satım Kazancı Elde Edilmesine İlişkin Örnek.....	279
13.4. SERBEST MESLEK KAZANCININ BEYANINA İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEKLERİ.....	281
13.4.1. Tek Geliri Serbest Meslek Kazancı Olan Bir Mükellefin Beyanına İlişkin Örnek.....	281
13.4.2. Serbest Meslek Kazancının Yanı Sıra Ücret ve Menkul Sermaye İradı Elde Eden Bir Mükellefin Beyanına İlişkin Örnek.....	286
13.5. ÜCRET GELİRLERİNİN BEYANINA İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEĞİ.....	286
13.5.1. Birden Fazla İşverenden Elde Edilen Ücret Gelirlerinin Beyanına İlişkin Uygulama Örneği.....	286
13.5.2. Tevkifata Tabi Olmayan Ücretin Beyanına İlişkin Uygulama Örneği.....	286
13.5.3. Birden Fazla İşverenden Ücret Gelirleri ile Kira Gelirinin Bir Arada Elde Edilmesine İlişkin Uygulama Örneği.....	287
13.6. ZIRAİ KAZANCIN BEYANINA İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEĞİ.....	288
13.7. TİCARİ KAZANCIN BEYANINA İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEĞİ.....	292
13.7.1. Basit Usulde Ticari Kazancın Beyanına İlişkin Örnekler.....	292
13.7.2. Gerçek Usulde Ticari Kazancının Yanı Sıra Borsa Kazancı ve Kira Geliri Elde Eden Bir Mükellefin Beyanına İlişkin Örnek.....	296
13.7.3. Gerçek Usulde Ticari Kazancının Yanı Sıra Menkul Sermaye İradı ve Kira Geliri Elde Eden Bir Mükellefin Beyanına İlişkin Örnek.....	300
<b>KAYNAKCA .....</b>	<b>301</b>



## 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 Kanununun 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 Kanununun 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 buldukları 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. İkametgahı 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, uzman-

lar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimse-lerle 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, buldukları 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. 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:** Kırtasyecilik faaliyeti ile uğraşan Bay (Z) 20 Mart 2013 tarihinde ölmüştür. Mükellefin 2011 ve 2013 takvim yılı yıllık gelir vergisi beyannameleri adı geçen vasisleri tarafından ölüm tarihini izleyen 4 ay içerisinde (20 Temmuz 2013 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, ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer müesseselerin ticari işletme olduğu, 12. maddesinde bazı iş neveleri sayılarak bunlarla veya mahiyetçe bunlara benzeyen işlerle uğraşmak üzere kurulan müesseselerin ticarethane sayılacağı belirtilmiş, 13. maddesinde ticarî şekilde işletilen müesseseler açıklanmış ve 3. maddesinde de “ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer bir müesseseyi ilgilendiren bütün muamele, fiil ve işlerin ticari faaliyetlerden (iş) olduğu hükme bağlanmıştır.

Türk Ticaret Kanunu’nda yer alan düzenlemeler çerçevesinde bir faaliyetin ticari faaliyet olarak değerlendirilebilmesi nitelendirilebilmesi için taşıması gereken özellikleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

Emek-Sermaye Özelliği,

Devamlılık Özelliği,

Organizasyon Özelliği,

Hacim 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. Arızı 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.

### **Hacim Özelliği**

TTK'nun 13 üncü maddesinde; "Aşağıdaki işleri görmek üzere açılan bir müessesenin işlerinin hacim ve ehemmiyeti ticari bir müesseseyi gerektirdiği ve ona ticari veya sınai bir müessese şekil ve mahiyetini verdiği takdirde bu müessese de ticari işletme sayılır." denilmektedir. Bir müessesenin, yukarıda yer alan madde hükmü uyarınca ticari ve sınai bir müessese şekil ve mahiyetinde olup olmadığının tespit edilebilmesi için bazı kıstaslardan yararlanılmaktadır.

Bunlar;

- Gelir getirici faaliyetin devamı için işyerinin, deposunun ve hizmet yerinin olması,
- Söz konusu faaliyetin ticaret ünvanı altında yapılması,
- Ticari yardımcılarından yararlanılması,
- Ticari amaçlı haberleşmenin kullanılması,
- Reklam yapılması,
- Tabela alınması.
- 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 Kanununun 37. maddesinde aşağıda sayılan kazançların da Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında ticari kazanç sayıldıkları belirtilmiş bulunmaktadır.

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 inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden,

5- Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım-satımı ile devamlı olarak uğra-

şanların 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- Dış 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 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 Kanununun 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 hasılatla, 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 hasıllata, 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 hasıllat 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 hasıllatlara ilişkin belgelerde yazılı tutarlara göre hesaplanır. Kazancın bu şekilde tespiti sırasında emtia ticareti ile uğraşanlarca;

Hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri hasıllata,

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 hasıllatlarını gösteren belgeleri ayrı ayrı dosyalarda saklamak zorundadırlar. Bu belgelerin kayıtları, mükelleflerin bağlı buldukları 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 kullanılmak, seyahat, hastalık, ihtiyarlık, askerlik, tutukluluk ve hükümlülük gibi zaruri ayrılımlar dolayısıyla geçici olarak bilfiil işinin başında bulunmamak bu şartı bozamaz. Ölüm halinde, iş sahibinin dul eşi veya küçük çocukları namına işe devam olduğu takdirde, bunların bilfiil iş başında bulunup bulunmalarına bakılmaz.)

2. İşyeri mülkiyetinin iş sahibine ait olması halinde emsal kira bedeli, kiralanmış olması halinde yıllık kira bedeli toplamı Büyükşehir Belediye sınırları içinde 5.500 TL'yi lirayı (2014 yılı için), diğer yerlerde 3.800 TL'yi (2014 yılı için) aşmamak,

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

#### 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 hasıllatı tutarlarının aşılması gerekmektedir.

Bunlar;



1. Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satanların yıllık alımları tutarının (01.01.2014 tarihinden itibaren ) 77.000 TL. veya yıllık satışları tutarının (01.01.2014 tarihinden itibaren) 110.000 TL yi aşmaması.

2. (1) numaralı bentte yazılı olanların dışındaki işlemlerle uğraşanların bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatının, (01.01.2013 tarihinden itibaren) 38.000 TL.yi aşmaması.

3. (1) ve (2) numaralı bentlerde yazılı işlemlerin birlikte yapılması halinde, yıllık satış tutarı ile iş hasılatı toplamının (01.01.2014 tarihinden itibaren) 77.000 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 2013 yılında basit usulden yararlanmalarının basit usulden yararlanmaları için alış satış ve hasılat hadleri alış satış ve hasılat hadleri 285 No'lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği'de<sup>1</sup> 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. İkrizat işlemleriyle 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 üreticileri;
6. Her türlü ilan ve reklam işlemleriyle 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 (mücadir 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-

1 285 No'lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği 30.12.2012 tarih ve mükerrer 28867 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

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 iştiğal 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 aşılp 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 01.01.2013 tarihi itibarıyla 3.200 TL olup, 2013 yılındaki alışları 70.000 TL, satışları ise 100.000 TL'dir.

Ayrıca Bay (A)'nın şahsi faaliyetine ait işletmesinden dolayı 2.400 TL kira ödemesi, 40.000 TL mal alış bulunmaktadır.

Bay (A)'nın ortaklıktan payına 1.600 TL kira düşmektedir. Kendi işyerinin yıllık kirası 2.400 TL olup ikisinin toplamı 4.000 TL olduğundan yıllık kira tutarı bakımından basit usulün şartlarına haizdir. Diğer taraftan, Bay (A)'nın payına ortaklık alışlarından 50.000 TL düşmekte olup, kendi şahsi işletmesindeki alışları olan 40.000 TL ile toplandığında, toplam alış bedeli 90.000 TL olduğundan 2013 yılı için belirlenen 77.000 TL lik haddi aşmaktadır. Buna göre, Bay (A), 2013 takvim yılında basit usule tabi olmanın şartlarını kaybettiğinden, 2014 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 2014 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. Herhangi bir şekilde gerçek usulde vergilendirilecek olanlar ve gerçek usulde vergilendirilen mükellefler, bir daha hiçbir şekilde basit usulden yararlanamazlar.

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 faaliyette bulunan ve basit usulde vergilendirilen Bay (G), vergi dairesine verdiği dilekçe ile 15/10/2013 tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirme talebinde bulunmuştur. Bay (G), dilekçesinde belirttiği tarihten (15/10/2013) itibaren gerçek usulde vergilendirilecek olup, gerçek ve basit usulde tespit edilen ticari kazançlarını 2014 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. 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 1/1/2012 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 şartın gerçekleşmesini izleyen yılın Ocak ayının başından otuz birinci gün akşamına kadar yazılı olarak bağlı buldukları vergi dairesine başvurmaları halinde basit usulde vergilendirmeye geçebileceklerdir

**Örneğin:** İstanbul ilinde kuaförlük faaliyeti nedeniyle öteden beri gerçek usulde vergilendirilen Bayan (N)'nin 2012 ve 2013 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 1/1/2014 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;

İşini 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 1/1/2012 tarihinden önce terk eden mükellefler için iki yıllık sürenin hesaplanmasına 1/1/2012 tarihinden itibaren başlanacaktır.

Gerçek usulde vergilendirildiği veya vergilendirilmesi gerektiği faaliyetini 1/1/2012 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 1/1/2005 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 1/1/2012 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, 1/1/2012 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.

**Örneğin:** Bay (Z), gerçek usulde gelir vergisi mükellefi iken faaliyetini 5/6/2012 tarihinde terk etmiştir. Bay (Z), 2013 yılında basit usule tabi olmanın şartlarını taşıyan Bay (S) ile ortak olarak şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetine başlamak istemektedir. Geçici 81 inci madde hükmü uyarınca 1/1/2013 tarihinden itibaren iki yıl sonra, diğer bir ifadeyle 1/1/2015 tarihinden itibaren diğer şartları da taşınması kaydıyla Bay (Z)'nin basit usulde vergilendirmeden yararlanması mümkündür. Bu nedenle Bay (Z) ve ortağının 2013 yılında ortaklık şeklinde başlayacağı şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyeti nedeniyle ticari kazançlarının gerçek usulde tespit edilmesi gerekmektedir.

### 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.

4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca notere tasdik ettirmiş veya 2/2/1985 tarihli ve 18654 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan: "Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik" hükümlerine göre anlaşmalı matbaalara bastırılmış oldukları belgelerden, kullanılmamış olanlar ile en son kullandıkları ciltleri basit usulde vergilendirmeye başladıkları tarihten itibaren bir ay içinde bağlı buldukları vergi dairelerine dilekçeleri ile ibraz ederek kullanılmamış olan belgelerin iptal edilmesini sağlayacaklardır.

Belge iptal işlemi vergi dairelerince 8/1/1996 tarihli ve 22517 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 246 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin (E) bölümünde belirtilen şekilde gerçekleştirilecektir.

Basit usulde vergilendirilen mükellefler kullanacakları belgeleri 6/12/1998 tarihli ve 23545 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 215 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ve 30/6/1999 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 6/12/1984 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, 15/5/2004 tarihli ve 25463 sayılı 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 buldukları 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

Adi şirketler; Borçlar Kanununda düzenlenmiş olup, birden fazla gerçek kişinin ortak bir amaca erişmek için bir araya gelmeleri ile ortaya çıkar ve TTK’da düzenlenmiş bulunan ticaret şirketlerinin niteliklerini haiz olmayan, bununla beraber özel kanunla kurulmuş olmayan şirketlerdir. 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-

ruhan 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 ortaklarına 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 hasılatтан, 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 hasılatтан 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 kiralrı
- Kırtasiye, temsil, ağırlama giderleri,
- Reklam giderleri,
- Doğrudan üretimde çalışmayan personel ücretleri,
- Reklam giderleri,
- Sigorta giderleri,
- Maliyete eklenmesi zorunlu olmayan türden finansman giderleri,
- Değeri 2013 yılı için 800 TL'yi aşmayan demirbaş alımları, (01.01.2014 tarihi itibarıyla de 800 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 imkanını 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 bu yöndeki görüşüne paralel yargı kararları da bulunmaktadır.

#### **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 itibarıyla 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 alınmayacaktır. 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 aynı 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 bulunan 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 zararlı 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, 2013 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 müstemilatında iâşe 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 müstemilatında, hizmet erbabına yemek vermek suretiyle sağlanan menfaatler ücret sayılmakta ve ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebilmektedir. Bu şekilde işyerinde hazırlanan veya dışarıdan getirilen yemeklerin işyerinde ve işyerinin müstemilatında 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 müstemilatında yemek verilmeyen durumlarda ise çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin, 2013 yılı için (KDV Hariç) 12,00 TL'ye (2014 yılı için 12,00 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 dönemsel 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 du-

rumunda, bu primler dönemsel ilkesi gereğince Aralık ayının gideri olarak dikkate alınabilecektir. 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 bulunmaktadır. 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 ödemelerin;

- 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. Taşıtların işletmeye dahil olması kavramı bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerde, taşıtların bilançonun aktifinde yer almasını, işletme hesabı esasına göre defter tutulması halinde ise taşıtların 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 alabileceklerdir. Bu bent kapsamındaki giderler, genel olarak taşıtların tamir, bakım, sigorta, yakıt ve benzeri cari giderleridir.

### 2.2.7. Aynı Vergi, Resim ve Harçlar

Mükellefler, işletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı 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,III 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 değerlendirilen 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 (2013 yılı için) 800 TL'yi (2014 yılı için de 800 TL) aşması. İşletmede kullanılan ve değeri 2013 yılı için 770 TL'yi aşmayan alet ve demirbaşlar amortisman tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük gösterenlerde bu sınır topluca dikkate alınır.

#### Özellik Gösteren Konular :

➤ 01.01.2004 tarihinde itibaren satın alınan ATİK'ler için 333, 339, 365 ve 389 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 ve 389 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, ayrılacak 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.)

Benette 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 % 10'unu 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 %10'nu 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<sup>2</sup> 4 üncü maddesiyle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 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 indirimine izin verilmeksizin, serbestçe belirlenebilecektir.

**Örneğin:** Ücretlinin Kasım 2013 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/2013) İndirim Konusu Yapılmış Toplam Tutar (Varsayılan)	600 TL
Brüt Ücretin % 15'i	300 TL

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.

<sup>2</sup> 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.



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 Temizlik, Giyecek ve Yakacak Gıda Maddeleri**

Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelleri ticari kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılacaktır. 5281 sayılı Kanunla GVK'nun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (10) numaralı bendinde ve 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 01.01.2005 tarihinden itibaren gider olarak matrahtan indirimine olanak sağlanmıştır.

Uygulamadan yararlanabilmek için gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin bağışının dernek veya vakfa yapılmış olması gerekmektedir. Ramazan ayında dağıtılan erzak paketlerinde olduğu gibi mükellefçe ihtiyacı bulunanlara doğrudan veya başka organizasyonlar aracılığıyla yapılacak anılan maddelerin yardımının yukarıda belirtilen maddeler kapsamında yapılmış 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.

İndirim konusu yapılacak bağışlar, bağışa konu mal bedeli Vergi Usul Kanununun 232 nci 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. 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. Bağışlanan maddelerin işletmeye dahil olması halinde ise, söz konusu malın maliyet bedeli Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi çerçevesinde yıllık beyannamenin bağış ve yardımlara ilişkin bölümüne yazılarak gelir vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınacaktır.

## 2.2.12. Banka Kredileri Borçlarından Doğan Ancak Ödenmemiş Bulunan Faiz Tahakkukları

5228 Sayılı Kanununun 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 değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır."*

5228 Sayılı Kanununun 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 kullanılan kredilere yürütülen faizlerin değerlendirme 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 değerlendirme gününe kadar oluşan kıst döneme ait tahakkuk etmiş ancak ödememiş buldukları faizleri de gider olarak kurum kazancından indirebileceklerdir.

**Örneğin;** Bilanço esasına göre defter tutan Zeki beyin, ticari işletmesi için 01.07.2013 tarihinde almış olduğu 1 yıl vadeli banka kredisi dolayısıyla vade tarihi olan 01.07.2014 tarihinde defaten 120.000 TL faiz ödemesinde bulunacağı bir durumda, söz konusu faiz giderinin tamamı 2014 yılı kurum kazancının tespitinde değil, toplam faiz giderinin 01.07.2013 – 31.12.2013 tarihleri arasında kalan altı aylık kıst döneme isabet eden kısmı olan 60.000 TL 2013 yılı ticari kazancının hesabında, 01.01.2014 – 30.06.2014 tarihleri arasında kalan altı aylık kıst döneme isabet eden kısmı olan 60.000 TL 2014 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, 2013 yılında tüketilen elektrik, su, doğalgaz ve haberleşme hizmetlerine ilişkin bedeller, 31.12.2013 tarihi itibariyle tahakkuk etmiş olduğundan, bu giderlere ilişkin faturalar daha sonraki bir tarihte ( 2014 yılında ) düzenlenmiş olsa dahi, 2013 yılına ilişkin olarak beyan edilecek ticari kazancın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.



Bununla birlikte, gider tutarının mükellefçe bilinmemesi ve faturaların ilgili yıl hesaplarının kapatılmasından sonra düzenlenmesi halinde, ilgili yılda indirim konusu yapılamayan söz konusu giderler faturaların düzenlendiği döneme ilişkin 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 bulunduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilmesi hüküm altına alınmıştır.

Dolayısıyla, 2013 yılının son aylarında tüketilen elektrik, su, doğalgaz ve haberleşme hizmetlerine ait faturalar 2014 yılının Ocak-Şubat aylarında düzenlendiğinden, faturalardaki katma değer vergisinin, bu teslim ve hizmetleri satın alan mükelleflerce söz konusu belgelerin defterlerine kaydedildiği dönemde (2014 yılında) indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

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

### **2.2.13.2. Elektrik, Su, Telefon Ve Doğalgaz Bedellerinin Süresinde Ödenmesi Nedeniyle Uygulanan Gecikme Zamlarının Gider Yazılması**

Elektrik, su, telefon ve doğalgaz bedellerinin geç ödenmesi nedeniyle hesaplanan gecikme zamları bir sözleşmeye dayandıklarından bunların takip ve tahsili 6183 sayılı Kanun'a 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.

Nitekim konuya ilişkin olarak verilen bir Özelge'de "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"

### **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 yazılmayacağı ve aynı faturalarda yer alan KDV'lerin indirim konusu yapılabilmeyeceği konuları uygulamada tereddüt yaratmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun üçüncü maddesi vergilemede vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin esas olduğunu hüküm altına alınmıştır. Bu durumda elektrik, su, telefon ve doğalgaz harcamalarına ait faturaların işletme adına düzenlenmiş 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. 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'nca verilen bir Özelge de bu tür harcamalara ait katma değer vergisinin indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir. Anılan Özelge'nin özeti aşağıdaki gibidir.

".....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 indirim 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 kullanıldığıнын kesin delillerle ispatı halinde bu belgelere dayalı giderlerle ilgili olarak yüklenilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılması mümkündür"

Gelir İdaresi Başkanlığı'nca en kısa sürede çıkarılacak bir tebliğ veya sirkülerle konuya ilişkin tereddütlerin giderilmesi ve farklı uygulamaların sona ermesi mümkün olacaktır.

## **2.3. TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNDE GİDER KABUL EDİLMİYEN 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 değerlendirilerek 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 )<sup>3</sup>

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 kay-

3 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 değişiklikle 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.

naklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Bakanlar Kurulu'nca 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'ncı 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 beyanamesinde 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. Söz konusu madde ile Gelir Vergisi Kanununun 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 Kanununun 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 itibarıyla 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 itibarıyla (02.02.2014) Bakanlar Kurulunca hâlihazırda finansman gider kısıtlaması oranı tespit edilip duyurulmadığı için fiilen uygulanma imkanı bulunmamaktadır.

### 2.3.4. 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.

➤ 6111 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanunun 9. maddesinin (1-b) bendi hükmüne göre; bu Kanunun 6, 7 ve 8. maddelerine göre, hesaplanarak veya artırılarak ödenen vergiler, gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak kabul edilmez; indirim, mahsup ve iade konusu yapılmaz.

### 2.3.5. 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 hasıllattan indirilmesi mümkün değildir.

- 1- Çalınma, kaybolma ve dolandırıcılık nedenleriyle doğan zararlar,
- 2- Vadeli çekler için hesaplanan reeskontlar ile 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 değerlendirilir." ibaresi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

*"Alacaklar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar değerlendirilme 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 değerlendirilme 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, 01.07.2013 tarihinde açtırmış olduğu 1 yıl vadeli mevduat hesabı dolayısıyla vade tarihi olan 01.07.2014 tarihinde 240.000 TL faiz geliri elde ettiği bir durumda söz konusu kazancın tamamı eskiden olduğu gibi 2014 yılı ticari kazancının tespitinde değil, toplam faiz gelirin 01.07.2013 – 31.12.2013 tarihleri arasında kalan altı aylık kıst döneme isabet eden kısmı olan 120.000 TL 2013 yılı ticari



kazancının hesabında, 01.01.2014 – 30.06.2014 tarihleri arasında kalan altı aylık kıst döneme isabet eden kısmı olan 120.000 TL ise 2014 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 değerlendirme günü itibarıyla 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 değerlendirilmesine 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 değerlendirme 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 beyanname 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 değerlendirme 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 beyanname mi mahsup edilecek, yoksa değerlendirme günü itibarıyla 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 değerlendirme gününden sonra olan repo ve ters repo işlemleri ile vadeli mevduat hesaplarına ilişkin olarak, değerlendirme 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 değerlendirme gününden (31 Aralık 2013) 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 2014) dolan mevduat hesaplarında ise stopajın tamamı faiz ödemesinin yapıldığı yıla ilişkin gelir vergisi beyannamesinde hesaplanan vergilerden yapılacaktır.

Örneğin; Demir Elektrik Adi Ortaklığı vadesi 28.02.2014 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 01.09.2013 – 31.12.2013 tarihleri arasında kalan dört aylık kıst döneme isabet eden kısmı olan 200.000 TL 2013 yılı ticari kazancının hesabında, 01.01.2014 – 28.02.2014 tarihleri arasında kalan iki aylık kıst döneme isabet eden kısmı olan 100.000 TL ise 2014 yılı ticari kazancının hesabında gelir olarak dikkate alınacaktır. Aynı şekilde bankaca faiz ödemesi sırasında yapılan 45.000 TL gelir vergisi tevkifatının 01.10.2013 – 31.12.2013 tarihleri arasında kalan dört aylık kıst döneme isabet eden kısmı olan 30.000 TL 2013 yılı gelir vergisi beyannamesinde, 01.01.2014 – 28.02.2014 tarihleri arasında kalan iki aylık kıst döneme isabet eden kısmı olan 15.000 TL ise 2014 yılı gelir vergisi beyannamesinde hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilecektir.

Aynı örnekte mevduat hesabının vadesinin 25 Mart 2014 tarihinden sonraki bir tarihte dolacağı, dolayısıyla gelir vergisi stopajının da bu tarihten sonra yapıldığı bir durumda ise yapılan stopajın tamamı 2014 yılı gelir vergisi beyannamesinde hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilecek, 2013 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<sup>4</sup> 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 yıllı sınırlandırılmış olması, yasa ile tanınmış haklardan yararlanmaya hak kazanan ve hukuki güvenlik ilkesi uyarınca geleceğe dönük yatırım projeksiyonlarını 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<sup>5</sup>.

Anayasa Mahkemesi 08.01.2010 tarihli Resmi Gazete yayımlanan 2009/144 sayılı Kararı ile Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 69. maddesinin birinci fıkrasının sonunda

<sup>4</sup> 08 Nisan 2006 tarih ve 26133 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>5</sup> A.Murat YILDIZ, "Torba Yasa ile Yatırım İndiriminde Yeniden Alevlenen Tartışma", www.muhasabetr.com, 01.06.2010.



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 kayıtlı 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 itibarıyla henüz yararlanmadığı 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 amacıyla 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;

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 düştükten sonra varsa kalan matrah üzerinden, gelir vergisi mükelleflerinin 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan vergi tarifesi (%20 - %40); kurumlar vergisi mükelleflerinin ise %30 kurumlar vergisi uygulamak suretiyle vergi hesaplayacaklarına ilişkin düzenlemeye son verilerek, yatırım indirimden fiilen yararlanan 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 2011 ve 2012 dönemi için verilen beyannamelerde olduğu gibi 2013 dönemi için verilecek beyannamelerde de mükellefler %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 uygulama-

sına 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 buldukları, 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. fıkraya 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 olmadığını 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. fıkraya 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<sup>6</sup>;*

<sup>6</sup> A.Murat YILDIZ, Tüm Yönleriyle Teknokent ve Ar-Ge Teşvik Rehberi, ASMMMO Yayın No:75, Ankara Ekim 2010.

- 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 Kanununun 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 okulların 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 artırılması 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 okulları.)

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<sup>7</sup> 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 Millî 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 vergilendirme döneminde uygulanacaktır. Örneğin, 21.08.2013 tarihinde faaliyete geçen bir ilköğretim okulu için, mükellefin bu tesisin işletilmesinden 2013-2017 vergilendirme dönemlerinde elde ettiği kazançları için istisnadan yararlanabilecek, 2018 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;

<sup>7</sup> 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.



*“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 işgal 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 şümülüne 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 muafliktan faydalanmaya engel değildir.

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

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 iştiğal edenler.

(5615 sayılı kanunun 1.maddesiyle değişen fıkra) (4.4.2007 tarihinden geçerli olmak üzere) 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 muafliğinden 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 Muafliğinin 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 kapsamında 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 marmuller, tarhana, erişte, mantı, her nevi pul, payet, boncuk işleme, tığ örgü işleri gibi ürün ve mamullerin üretim ve satışıyla iştigal edenler de esnaf muafılığı kapsamına alınmıştır.

Muafiyet kapsamındaki ürünler, bentte yer alan ürünlerle sınırlı olmayıp bu ürünlere benzerlik gösteren diğer ürünleri aynı şartlarla üretip satanlar da esnaf muafılığı 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 muafılığı 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 muafılığından 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 odalarının düzenlenenler dahil olmak üzere düzenlenen kermes, festival ve panayırılarda (Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerince düzenlenenler hariç),
- Kamu kurum ve kuruluşlarınca geçici olarak belirlenen yerlerde satabilecekler ve esnaf muafılığından yararlanmaya devam edebileceklerdir.

Öte yandan evlerde üretilen ürünlerin; pazar takibi suretiyle satışını yapanlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerince düzenlenen kermes, festival ve panayırılarda satışını yapanlar ile Kamu kurum ve kuruluşlarınca devamlılık arz edecek şekilde belirlenen yerlerde satışını yapanlar, esnaf muafılığından 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 muafılığı 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 muafılığı 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 muafılığından 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 değişiklikler 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, kaşıklık, 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 muafılığından 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 muafılığının 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, kaşıklık, 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 muafılığından 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 arızı 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 itibarıyla kapatılacaktır.

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

### 2.6.9. 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.

## 2.7. TİCARİ KAZANÇ İLE İLGİLİ ÖZELLİKLİ MUKTEZALAR

### 2.7.1. Satın Alınan İkinci El Eşyaların Seyyar Olarak Veya İnternet Üzerinden Satışının Ticari Faaliyet Olarak Değerlendirileceği:<sup>8</sup>

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:<sup>9</sup>

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 iştilal 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 Hanınının Kısım Kısım Vergi Mükellefi Olan Kişi ve Şirketlere Kiraya Verilmesi Sonucu Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi:<sup>10</sup>

Kiralanan iş hanınının 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

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

9 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.

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

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 kiralanmış 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:<sup>11</sup>**

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 itibarıyla 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:<sup>12</sup>**

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 çerçevede; mükellef adına kayıtlı olmayan elektrik, su ve sabit telefon bedellerinin, faaliyette bulunulan işyerine ait olduğunun ve işle ilgili olarak kullanıldığına ilişkin 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.

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

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

### **2.7.6. 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:**<sup>13</sup>

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

“Yukarıda yer alan kanun hükümleri ve açıklamalar uyarınca, şahsınıza ait dairelerin 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 bırakıldığına 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:**<sup>14</sup>

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 Tespitin İndirim Konusu Yapılamayacağı:**<sup>15</sup>

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 30 uncu mad-

13 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.

14 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.

15 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.



desi gereğince ödenen sosyal güvenlik desteklemlerinin, 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 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 Dairelerin Satışında Vergileme:<sup>16</sup>**

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:<sup>17</sup>**

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 <sup>18</sup>**

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 gerekmemeyle 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 kişi-

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

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

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



nin 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 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 inşaatlarının 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<sup>19</sup>**

**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” deyimini, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, 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 amortismanla 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 kazançta dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.*

### **2.7.13. Gerçek Usulde Mükellef Olan Eşin Terk Ettiği İş İçin Basit Usulden Yararlanıp Yararlanılmayacağı<sup>20</sup>**

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 dönebilirler. Bu hüküm, işin eş veya çocuklara devri halinde de uygulanır. ...» fıkrası eklenmiştir.

<sup>19</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.02.2013 tarih ve 62030549-120[37-2012/792]-222 sayılı özelgesi.

<sup>20</sup> Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21.08.2013 tarih ve 38418978-120[46-13/2]-888 sayılı özelgesi.

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.

*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.*



### 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 aynı 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, avcılar ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade ettiği belirtilmiştir.

Aynı maddenin sekizinci fıkrasında ise, kolektif şirketlerle adi veya eshamlı komandit şirketler zirai faaliyetle iştigal etseler dahi çiftçi sayılmayacaklarına ve zirai faaliyetle iştigal eden kolektif 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 muafiyeti 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 dahilinde 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 ölç-

çüşünün 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 biçerdöver veya bu özellikteki bir motorlu araca, yada 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 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 ölçülerinin 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 fıkraya 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 kendisi 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 ziraattaki 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 2013 yılında arazilerinin tamamında ayçiçeği ziraati yapmıştır.

Bu durumda, çiftçi Bay (A), (X) ortaklığından payına düşen 480 dönüm ile (Y) ortaklığından payına düşen 540 dönümün toplamı olan 1.020 dönüm, 2013 yılı için geçerli had olan 950 dönümü aştığından zirai kazancını gerçek usulde (zirai işletme hesabı esaslı 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) 2013 yılında 680 dönüm arazide bakliyat, 500 dönüm arazide ayçiçeği ziraati yapmıştır. Çiftçi (Y)'nin 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.

### **3.3. 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'ncü 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 hasıllardan 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 aynı 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 besiyeye 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 ahır 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 besiyeye 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 besiyeye 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.

### **3.4. ZİRAİ KAZANCIN GERÇEK USULDE TESPİTİNDE GİDERLER**

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

1. İşletme ile ilgili olarak tohum, gübre, fide, yem, ilaç ve benzeri maddelerin tedariği 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 iye, 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 paralarının 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. Amortisman 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 mahsul-lerin emsal bedelleri masraf yazılır. (Bu giderlerin yılsonunda bir kalemdede 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.

### 3.5. 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 hükmeye 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 benzeri 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.

### 3.6. ZİRAİ KAZANÇLAR İLE İLGİLİ ÖZELLİKLİ MUKTEZALAR

#### 3.6.1. Aile Bireyleri Adına Müştereken Kayıtlı Zirai İşletmelerde Vergilendirme<sup>21</sup>

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 4369 Kanununun 34 üncü maddesiyle değiştir-

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

rilen 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 düşen miktar üzerinden yapılması gerekmektedir.

### **3.6.2.Tavuk Besiciliği Faaliyetinden Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi** <sup>22</sup>

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.

### **3.6.3.Alivre Satışlarda Tevkifat ve Vergilendirme** <sup>23</sup>

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 ödmeden kesilen verginin, ürün satışının tescilinde yapılan tevkifat tutarından mahsup edileceği belirtilmiştir.

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

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

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 dolaşısıyla 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.

#### **3.6.4. 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<sup>24</sup>**

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 Resmî 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 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.

#### **3.6.5. Bir Biçerdöveri Sahip Çiftçilerin Bu Biçerdöveri Kendi Zirai İşletmelerinde de Kullanmaları Şartıyla Gerçek Usulde Zirai Kazanç Mükellefiyetlerine Tabi Tutulacağı<sup>25</sup>**

Gelir Vergisi Kanununun 52. maddesinin ilk fıkrasında zirai faaliyetten doğan kazancın zirai kazanç olduğu belirtildikten sonra izleyen 5. fıkrada zirai faaliyetin kapsa-

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

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

mını 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.

### **3.6.6. Sahip Olduğu Biçerdöveri Eşine Kiraya Veren Mükellefin Elde Edeceği Gelirin Vergilendirilmesi**<sup>26</sup>

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.

Adı geçenin, 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 kazançın 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.

### **3.6.7. Biçerdöver sahibi çiftçiler ile kamyon gibi biçerdöver mahiyetindeki motorlu araçlara sahip olan çiftçilerin zirai kazançlarının Vergilendirilmesi**<sup>27</sup>

Bilindiği üzere, Gelir Vergisi Kanunu'nun 53 üncü maddesinin birinci fıkrası hükmü uyarınca bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca sahip olan çiftçilerin kazançlarının gerçek usulde tespiti gerekmektedir.

Bu hükmün uygulanmasında kamyonlar biçerdöver mahiyetinde motorlu araç olarak kabul edilmektedir. Öte yandan, yukarıda zikredilen madde de yasa koyucu biçerdöver veya benzeri mahiyetinde motorlu araçlar için herhangi bir yaş belirlemesi yapmamıştır. Bu nedenle, biçerdöver sahibi çiftçiler ile kamyon gibi biçerdöver mahiyetindeki motorlu araçlara sahip olan çiftçilerin zirai kazançlarının gerçek usulde tespit edilmesi gerekir.

### **3.6.8. Küçük ve Büyük Baş Hayvan Alım Satımı ile Besicilikle Uğraşanların Kazançlarının Vergilendirilmesi**<sup>28</sup>

Tarım Bakanlığı Tetkik ve İstisare 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 besiyeye 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.

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

27 Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 05.01.2000 tarih ve B.07.0.GEL.0.41/4102-211/1536 sayılı muktezası.

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

Yine, konu ile ilgili olarak adı geçen Bakanlığın 20.08.1992 gün ve AİD/PF/7-02-1999-56667 sayılı yazıda ahır ve yem tedariki 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 hükümlenmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde;

a) Satın aldığınız hayvanları besiciliğe ilişkin tesisler kurarak veya kiralayarak (ahır, ağıl ve benzerleri) yaklaşık 6 ay gibi bir süre ile bakıma ve besiyeye aldıktan sonra satmanız halinde bu faaliyetiniz 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 aldığınız hayvanların bakıma ve besiyeye alınmadan veya söz konusu hayvanların (6 aydan kısa bir sürede) satışına kadar geçen sürede beslenmeleri zorunlu olduğundan bu sürede beslendikten sonra satılması halinde, faaliyetiniz ticari faaliyet kapsamında (celeplik) sayılacağından, elde edeceğiniz kazançların 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi,

gerekmektedir.

### **3.6.9. Çiftçilerin Ürettikleri Zirai Ürünleri Mahalle Aralarında veya Pazar Takibi Suretiyle Satmaları Halinde Vergilendirme**<sup>29</sup>

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.

### **3.6.10. Çiftçilere Ödenen Doğrudan Gelir Desteği Ödemelerinin Vergilendirilmesi**<sup>30</sup>

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,

29 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 müktezalari.

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

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.

### **3.6.11. Firmalardan Ücretsiz Olarak Alınan Cıvıvlerin Yetiştirilerek Yine Aynı Firmalara Verilmesi Hizmetinin Vergilendirilmesi**<sup>31</sup>

Firmaların kendileri için piliç yetiştirilmesi hususunda anlaştıkları çiftçilere cıvıv, yem, ilaç gibi üretim girdilerinin de temin edilmesi suretiyle, cıvıvlerin 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 hizmet karşılığında tarafınıza 94 üncü maddede sayılanlar dışındakilerce yapılacak ödemelerden ise gelir vergisi tevkifatı yapılmayacağı tabiidir.

### **3.6.12. Biçerdöverini Kendi Arazilerinde ve Başka Çiftçilerin İşlerinde Kullanmaların Vergilendirilmesi**<sup>32</sup>

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.

31 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 07.04.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176200-77 sayılı muktezası.

32 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.



### 3.6.13. Balıkçı gemisi ile avlanan deniz ürünlerinin işyerinde pazarlanması faaliyetinin Vergilendirilmesi<sup>33</sup>

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 yaranca; 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, avlanan 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 kazançla ilişkin hükümleri çerçevesinde vergilendirilecektir.

### 3.6.14. Biçerdöverin çok eski ve kullanılmayacak olması nedeniyle gerçek usul zirai kazanç mükellefiyetinin terkinin<sup>34</sup>

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, biçerdöver 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 “İş 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 Kullanılmasız Hale Gelmesi başlıklı bölümünde; “Nakliyecilik faaliyetinde kullanılan araçların

33 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 19.07.2011 tarih ve B.07.4.DEF.0.74.10.00-001-GV-1sayılı müktezası.

34 Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.08.2013 tarih ve 64950229-105[3-2013/15]-168 sayılı müktezası.

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.

### 4.1. GERÇEK ÜCRETLER

Daha önce açıkladığımız üzere 4842 Sayılı Yasa ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde önemli değişiklikler yapmıştır. Yapılan değişiklikler doğrultusunda, 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, birden fazla işverenden tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret geliri elde eden bir kişinin, birden sonraki işverenlerden aldıkları ücretleri toplamı 2013 yılı için 26.000 TL'yi (2014 yılı için 27.000 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 ücret tutarının 26.000 TL'sini 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 beyanname-si ile beyan edilmesi gerekmektedir. Burada elde edilen ücret geliri tutarının bir önemi bulunmamakta önemli olan ücretin kaynaktan 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 beyanname-si 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 eden-

lerin 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 müta-laasıyla 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 buldukları vergi dairelerine takvim yılının ikinci ayında, yeni işe başlayanlar da bir ay içinde başvurarak vergilerini tarh ettirmek ve karnelerine yazdırmak zorundadırlar.

### **4.3. YILLIK BEYANNAME İLE BİLDİRİMİ ZORUNLU OLAN VE BİLDİRİMİ MÜMKÜN OLMAYAN ÜCRETLER**

Önceki bölümlerde yaptığımız açıklamalar çerçevesinde yıllık beyanname ile bildirilmesi gereken veya bildirim mümkün olmayan ücret gelirlerini aşağıdaki gibi sıralamamız mümkündür.

#### **4.3.1. 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 ( 2013 yılı için 26.000 TL ) aşan ücretler,

2- Gelir Vergisi Kanunu'nun 95. maddesinde sayılan ve tevkifata tabi tutulmadıkları için yıllık beyanname ile bildirim 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.

#### **4.3.2. Yıllık Beyanname ile Beyan Edilmeyecek Ücret Gelirleri**

Aşağıda sayılan kapsama giren ücret gelirlerinin ise yıllık beyannameye dahil 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 (2013 yılı için 26.000 TL, 2014 yılı için 27.000 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 ücret alınması halinde, birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağını 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 kıyaslanarak esas alınacak olup, beyana tabi diğer gelirlerin tutarının önemi bulunmamaktadır.

Konuyu aşağıdaki iki örnekle açıklayabiliriz;

**Örnek 1:** Bayan (A), üç ayrı işverenden ücret geliri elde etmekte olup, ücretlerin tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunmaktadır.

Birinci işverenden alınan ücret	30.000
İkinci işverenden alınan ücret	18.000
Üçüncü işverenden alınan ücret	9.000

Örnekte yer alan ve birinci işverenden alınan ücret toplama dahil edilmeyecek olup, 2 nci ve 3 üncü işverenden alınan ücretler toplamı (18.000 + 9.000 =) 27.000 TL, 26.000 TL'lik beyan sınırını aştığı için 57.000 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 26.000 TL'lik beyan sınırını aşmadığından ücret gelirleri beyannameye dâhil edilmeyecektir.

#### 4.4. 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 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 tarifesi- nin 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 Bakanlığıınca 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.

#### 4.4.1 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
- 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, 01/01/2013 tarihinden önceki dönemde ücretlerin peşin olarak ödenmesi nedeniyle, bu tarihten



sonraki döneme isabet eden ücret gelirleri, tahakkuk esasının geçerliliği nedeniyle, 01/01/2013 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.

#### 4.4.2. 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.

$$\text{A.G.İ. Yıllık Tutarı} = (\text{Asgari Ücretin Yıllık Brüt Tutarı} \times \text{A.G.İ. Oranı}) \times \%15$$

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 2013 ve 2014 yılı için Asgari Geçim İndirimi miktarları aşağıdaki gibi hesaplanabilir.

ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİ 2013 HESAPLANMASINA İLİŞKİN TABLO (Asgari ücret; 2013 yılı için aylık brüt 978,60 TL olarak dikkate alınmıştır)	
ÜCRETİNİN MEDENİ DURUMU	AYLIK TUTAR
BEKAR	73,40 TL
EVLİ EŞİ ÇALIŞAN	73,40 TL
EVLİ EŞİ ÇALIŞAN 1 ÇOCUKLU	84,40 TL
EVLİ EŞİ ÇALIŞAN 2 ÇOCUKLU	95,41 TL
EVLİ EŞİ ÇALIŞAN 3 ÇOCUKLU	102,75 TL
EVLİ EŞİ ÇALIŞAN 4 ÇOCUKLU	110,09 TL
EVLİ EŞİ ÇALIŞMAYAN	88,07 TL
EVLİ EŞİ ÇALIŞMAYAN 1 ÇOCUKLU	99,08 TL
EVLİ EŞİ ÇALIŞMAYAN 2 ÇOCUKLU	110,09 TL
EVLİ EŞİ ÇALIŞMAYAN 3 ÇOCUKLU	117,43 TL
EVLİ EŞİ ÇALIŞMAYAN 4 ÇOCUKLU	124,77 TL

ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİ 2014 HESAPLANMASINA İLİŞKİN TABLO (2014 yılı içerisinde uygulanacak rakamlar aşağıda hazırlanmıştır.)	
ÜCRETİNİN MEDENİ DURUMU	AYLIK TUTAR
- BEKÂR	80,33 TL
- EVLİ EŞİ ÇALIŞAN	80,33 TL
- EVLİ EŞİ ÇALIŞAN 1 ÇOCUKLU	92,37 TL
- EVLİ EŞİ ÇALIŞAN 2 ÇOCUKLU	104,42 TL
- EVLİ EŞİ ÇALIŞAN 3 ÇOCUKLU	112,46 TL
- EVLİ EŞİ ÇALIŞAN 4 ÇOCUKLU	120,49 TL
- EVLİ EŞİ ÇALIŞMAYAN	96,39 TL
- EVLİ EŞİ ÇALIŞMAYAN 1 ÇOCUKLU	108,44 TL
- EVLİ EŞİ ÇALIŞMAYAN 2 ÇOCUKLU	120,49 TL
- EVLİ EŞİ ÇALIŞMAYAN 3 ÇOCUKLU	128,52 TL
- EVLİ EŞİ ÇALIŞMAYAN 4 ÇOCUKLU	136,55 TL

2013 yılı için işçi ücretlerinden yapılan % 15 gelir vergisi kesintisi (işçi payı primler düşüktükten sonra uygulanan % 15 gelir vergisi ) 136,55 TL olacağından alınabilecek asgari geçim indirimi bu miktarın üzerinde, kısaca gelir vergisinin üzerinde olamaz. Üst sınır 136,55 TL dir. Yılın ikinci yarısında asgari ücrete yapılan zam asgari geçim indirimine yansıtılamaz. Yukarıdaki tabloda yazılı asgari geçim indirimi miktarları net ücrete eklenir.

#### 4.4.3. 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 ge-

çim indirimi oranını etkileyen değişiklikler, söz konusu değişikliğin işverene bildirildiği tarih itibarıyla 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.

#### 4.4.4. 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 itibarıyla 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.

#### 4.4.5. İşverenlerce Yapılacak İşlemler

##### 4.4.5.1. 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 beyannameye 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 beyannameye mahsup konusu yapılacaktır.

#### 4.4.5.2. 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.

#### 4.4.6. Yıllık Beyanname Veren Ücretlilerde Asgari Geçim İndirimi Uygulaması

##### 4.4.6.1. 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 beyanname 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 zorunda olan ücretliler bu beyannameye diğer gelir unsurlarını da dâhil etmeleri halinde asgari geçim indirimi, yıllık beyanname beyan edilen ücret gelirlerine isabet eden vergiden mahsup edilecektir.

**Örnek :** Yabancı bir ülke konsolosluğunda çalışan ve ücret istisnasından yararlanmayan Türk uyruklu bir hizmet erbabı 2013 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 2013 yılında vereceği yıllık beyanname asgari geçim indirimi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

2013 yılında Asgari Ücretin Yıllık Brüt Tutarı	11.743,20 TL
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 (11.743,20 x % 67,5=)	7.926,66 TL
Asgari Geçim İndiriminin Yıllık Tutarı (7.926,66 x % 15=)	1.189 TL'dir.

Yukarıdaki hesaplama çerçevesinde yıllık beyanname hesaplanan vergi toplamından ücret gelirine isabet eden vergi tutarından asgari geçim indirimi tutarı olan 1.077 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.

#### 4.4.6.2. Birden Fazla İşverenden Ücret Alınması Dolayısıyla Ücret Gelirinin Yıllık Beyanname ile Beyan Edilmesi

Asgari geçim indirimi uygulaması işverenler aracılığıyla gerçekleştirileceğinden tevkifata tabi ücretlerini yıllık beyanname ile beyan eden ücretliler yıllık beyannamele- rinde 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 beyan- nameye 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 kaynaktan vergileme sırasında ücretliye ödenmiş olan asgari geçim indirimi tutarlarının, yıllık beyanname üzerinden yapılan vergileme sonucunda da ücretlide kalması sağlanmış olacaktır.

**Örnek:** Eşi çalışan ve üç çocuğu olan bir ücretli; 2013 yılında birinci işverenden 30.000 TL, ikinci işverenden ise 28.000 TL ücret geliri elde etmiştir. Ücretlerin tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunmaktadır.

Birden sonraki işverenden alınan ücret (28.000 TL), 2013 yılı için geçerli 26.000 TL'lik beyan sınırını aştığı için, 58.000 TL'lik ücret gelirinin tamamı beyan edilecektir.

2013 yılında Asgari Ücretin Yıllık Brüt Tutarı	11.743,20 TL
Mükellefin Asgari Geçim İndirimi Oranı	% 72,5
Mükellefin kendisi için	% 50
Mükellefin çocukları için	% 22,5
Asgari Geçim İndirimine Esas Tutar (11.743,20 x % 72,5=)	8.513,82 TL
Asgari Geçim İndiriminin Yıllık Tutarı (8.513,82 x % 15=)	1.277,07 TL

Asgari geçim indirimi tutarı, ücretlinin yıl içinde net ücreti hesaplanırken tevkif edilecek vergi tutarından mahsup edilmek suretiyle mükellefe yansıtılmıştır.

Yıllık gelir vergisi beyanamesi 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.

#### 4.4.7. Asgari Geçim İndirimi Uygulamasına İlişkin Diğer Hususlar

##### 4.4.7.1. 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 alınacağı belli olmaması halinde, indirimden yararlanacağı işvereni ücretli kendisi belirleyecektir. Ücretlinin aynı anda birden fazla işverenden dolayı asgari geçim indiriminden faydalandığının tespiti halinde; oluşan vergi ziyayı, ücretliden cezalı olarak tahsil edilecektir.

##### 4.4.7.2. Ödenmesi Gereken Gelir Vergisinin Eksik Hesaplanması Halinde Uygulanacak Cezai Müeyyideler

**213 sayılı Vergi Usul Kanununun 341 inci maddesinde aşağıdaki hükme yer verilmiştir.**

“Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zama-

nında 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 ziyai 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 indirim 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.

#### **4.4.8. Asgari Geçim İndirimi ile Teşvik Amaçlı Diğer İndirim ve İstisnaların Birlikte Uygulanması**

16/6/2009 tarihli ve 5904 sayılı Kanununun 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<sup>5</sup> 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 Kanununun 3 üncü maddesi kapsamında gelir vergisi stopajı teşviki uygulanan ücretlerin vergilendirilmesinde, öncelikle Kanununun 32 nci maddesinde yer alan asgari geçim indirimi dikkate alınacaktır.

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

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

#### **4.4.9. 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<sup>35</sup> sayılı kararı ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 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 ücretlerin 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.

35 Anayasa Mahkemesinin 2010/7 Esas ve 2011/172 sayılı kararı 14.02.2012 tarih ve 28204 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.



#### **4.5. 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.

##### **4.5.1. 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 liglerdeki 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.”

##### **4.5.2. 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 liglerdeki 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.

##### **4.5.3. 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 değerlendirilecek ve bu ödeme tutarları toplamı üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

#### 4.6. 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 beyanamesi 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.

#### 4.7. DAR MÜKELLEFLERİN TÜRKİYE'DEKİ PERSONELE ÖDEDİĞİ ÜCRET- LERİN DURUMU

DAR MÜKELLEFİYET KAPSAMINA GİREN KURUMLAR; KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NUN 3. MADDESİ 2 NUMARALI BENDİNDE "KANUN'UN 1. MADDESİNDE SAYILI KURUMLARDAN KANUNİ VE İŞ MERKEZLERİNİN HER İKİSİ DE TÜRKİYE'DE BULUNMAYANLAR, SADECE TÜRKİYE'DE ELDE ETTİKLERİ KAZANÇLARI ÜZERİNDEN VERGİLENDİRİLİRLER." ŞEKLİNDE AÇIKLANMIŞTIR.

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 ülke 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<sup>36</sup>.

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.

#### 4.8. ÜCRETLE İLGİLİ ÖZELLİK MUKTEZALAR

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin olarak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen muktezalardan özellik gösterenlere özellikle aşağıda yer verilmiş bulunmaktadır.

##### 4.8.1. 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:<sup>37</sup>

Diğer personele ödenen ücretlerinde olduğu gibi AR-GE faaliyetlerine fiilen katılan şirket ortağı veya yönetim kurulu üyelerine bu çalışmalarını karşılığı ödenecek ücretler için diğer şartları da taşınması kaydıyla anılan teşvik hükümlerinin uygulanması mümkün bulunmaktadır.

##### 4.8.2. Site Yönetim ve Denetim Kurulu Üyelerine Yapılan Huzur Hakkı Ödemelerinin Vergilendirilmesi:<sup>38</sup>

Gelir Vergisi Tevkifatı uygulamasında «sair kurum» olarak değerlendirilen site yöneticiliklerine kat malikleri arasından seçilen yönetici ve denetçilere (sitenizde yönetim ve denetim kurulu üyesi olarak görev yapan ancak oturdukları daireleri eşlerinin adına kayıtlı bulunan kişiler de kat maliki sayılacağından bu kişiler ile kendisi veya eşi kat maliki olup farklı sitede ikamet edenlere yapılan ödemeler de dahil) yönetim giderlerine katılmama oranında yapılan ödemeler, gerçek ücret olarak kabul edilmemekte ve gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmamaktadır. Bu kişilere yönetim giderlerinin üzerinde bir ödeme yapılması durumunda ise fazla kısmın ücret olarak vergilendirilmesi gerektiğinden bu tutar üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacağı tabiidir.

Ancak, kat malikleri dışından yönetici ve denetçi seçilmesi halinde ise, bu kişilere yapılan ödemelerden Gelir Vergisi Kanununun 61, 94, 103 ve 104'üncü maddelerine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

##### 4.8.3. Özel İnşaat İşverenin Çalıştırdıkları İşçilerde Vergisel Sorumluluğu:<sup>39</sup>

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.

36 Ramazan CENK, "Dar Mükellefler Tarafından Ödenen Ücretlerin Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu", E-Yaklaşım, Aralık 2010, Sayı:216.

37 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 10-1971 sayılı özeliği.

38 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.09.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-GVK-94-15-706 sayılı özeliği.

39 Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.38.15.02-VUK-21-185-92 sayılı özeliği.

#### 4.8.4. Serbest Bölgede Faaliyette Bulunan Firmada Çalışan İş Yeri Hekimine Ödenen Ücretlerin Gelir Vergisinden İstisna Edilmesi:<sup>40</sup>

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.

#### 4.8.5. GVK'nın Ücretlerde İstisna Uygulaması İle İlgili 23 üncü Maddesinin 14 Numaralı Bendi Gereğince, Ücretlerin İstisna Olup Olmadığı:<sup>41</sup>

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 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.

#### 4.8.6. 07.10.2001 Tarihinden Önce Düzenlenen Sigorta Poliçeleri Kapsamında Yapılan Ödemelerin Gelir Vergisi Kanununun 25 İnci Maddesinin 3 Numaralı Bendi Kapsamında Vergilendirilmesi:<sup>42</sup>

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

40 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 6-1333 sayılı özelgesi.

41 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 07.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-23-2-361 sayılı özelgesi.

42 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.05.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK23-1-392 sayılı özelgesi.

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 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.

#### **4.8.7. Milli Sporculara Ödenecek Primlerin Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu:<sup>43</sup>**

“..... Bu açıklamalara göre, Erkek Milli Basketbol Takımı tarafından 2010 yılında

43 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.03.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 61-186 sayılı özeli.

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.”

#### **4.8.8. Dil Eğitimi Alan Personelin Kurs Ücretinin Şirket Tarafından Karşılanması:<sup>44</sup>**

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.

#### **4.8.9. Kısmen Mesken, Kısmen İşyeri Olarak Kullanılan Apartmanın Kapıcılık Hizmetini Yerine Getiren Görevlisine Ödenen Ücretin Gelir Vergisinden İstisna Olup Olmayacağı:<sup>45</sup>**

Gelir Vergisi Kanununun 23/6 maddesinde hizmetçilere ödenen ücretlerin istisna kapsamında olduğu belirtildikten sonra hizmetçinin tanımı yapılmıştır.

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.

44 Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 12.02.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-KVK-2010/5-13 sayılı özeliği.

45 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 19.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 23-1356 sayılı özeliği.



#### 4.8.10. Aile Hekimliği Gider Ödemesinin Ücret Olarak Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği:<sup>46</sup>

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 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.

#### 4.8.11. Nevi Değişikliği Halinde Personel Ücretlerinde Stopaj Hesabı:<sup>47</sup>

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.

46 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.

47 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.

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.

#### **4.8.12. Bankalarca Firma Personeline Ödenen Promosyonların Ücret Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilmeyeceği :<sup>48</sup>**

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.

#### **4.8.13. Gelir Vergisi Stopajı Teşvikinden 31.12.2009 Tarihinden Sonra 10 ve Üzeri İşçi Çalıştırma Şartını Sağlayanların 81 No.lu Sirküler Kapsamında Yararlanmasının Mümkün Olamayacağı:<sup>49</sup>**

**Bilindiği üzere, 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 3 üncü maddesinde;**

*“31/12/2009 tarihine kadar uygulanmak üzere 2 nci maddenin (a) bendi kapsamındaki illerde;*

*a) 01/04/2005 tarihinden itibaren yeni işe başlayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, en az on işçi çalıştırmaları koşuluyla, bu iş yerlerinde çalıştırdıkları işçilerin,*

*b) 01/04/2005 tarihinden önce işe başlamış olan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden asgari on işçi çalıştıranların iş yerlerinde fiilen çalışan işçilerin,*

*Ücretleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinin; organize sanayi veya endüstri bölgelerinde kurulu iş yerleri için tamamı, diğer yerlerdeki iş yerleri için yüzde sekseni, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilir.*

*Terkin edilecek tutar, işçi sayısı ile asgari ücret üzerinden ödenmesi gereken gelir vergisinin çarpımı sonucu bulunacak değer üzerinden yukarıda belirtilen oranlara göre saptanan tutarı aşamaz .»*

*hükmüne yer verilmiştir.*

*Söz konusu Kanunun 7 nci maddesinin (h) bendinde; “Bu Kanunun 3, 4 ve 6 nci maddelerinde yer alan destek ve teşvikler, bu maddelerde belirtilen sürelerle bakılmak-*

48 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.11.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-120[61-2012]-165 sayılı özelgesi.

49 Batman Defterdarlığı'nın 19.09.2012 tarih ve B.07.4.DEF.0.72.10.00-5084 SAYILI YASA-52 sayılı özelgesi.

sızın Kanun kapsamına giren illerdeki yeni yatırımlardan; 31/12/2007 tarihine kadar tamamlananlar için münhasıran 4 üncü maddenin uygulaması açısından 31/12/2012 tarihine kadar, 31/12/2007 tarihine kadar tamamlananlar için 5 yıl, 31/12/2008 tarihine kadar tamamlananlar için 4 yıl, 31/12/2009 tarihine kadar tamamlananlar için 3 yıl süreyle uygulanır.” şeklinde yeniden düzenlenmiştir.

Ayrıca, 14.02.2012 tarihli ve 28204 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 22.12.2011 tarihli ve Esas No:2010/7 ve Karar No:2011/172 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa 04.06.2008 tarihli ve 5766 sayılı Kanunun 8 inci maddesi ile eklenen geçici 73 üncü maddesi, 06.06.2008 tarihinden önce 5084 sayılı Kanunun 3 üncü maddesi kapsamında yatırıma başlayarak gelir vergisi stopajı teşvikinden faydalanması gereken mükellefler yönünden iptal edilmiştir. Konuya ilişkin açıklamalar 81 Seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Sirkülerinde yapılmıştır.

Bu hükümlere göre, söz konusu Kanunda yer alan gelir vergisi stopajı teşvikine ilişkin hükümlerden yararlanabilmek için teşvik kapsamındaki yerlerde yatırımın en geç 31.12.2009 tarihine kadar tamamlanıp faaliyete başlanmış olması gerekmektedir. Bu çerçevede, 2012/3 döneminden itibaren 10 ve üzeri işçi çalıştıran şirketinizin söz konusu Sirküler ile yapılan açıklamalar kapsamında gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanması mümkün değildir.

#### **4.8.14. İşçi ücretleri için 5084 Sayılı Kanunda yer alan gelir vergisi stopajı teşvikinden faydalanma süresi dolduğundan gelir vergisi stopaj teşvikinden yararlanılmasının mümkün olmayacağı :<sup>50</sup>**

Bilindiği üzere, 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 7 nci maddesinin (h) bendinde; “Bu Kanunun 3, 4 ve 6 ncı maddelerinde yer alan destek ve teşvikler, bu maddelerde belirtilen sürelerle bakılmaksızın Kanun kapsamına giren illerdeki yeni yatırımlardan; 31/12/2007 tarihine kadar tamamlananlar için münhasıran 4 üncü maddenin uygulaması açısından 31/12/2012 tarihine kadar, 31/12/2007 tarihine kadar tamamlananlar için 5 yıl, 31/12/2008 tarihine kadar tamamlananlar için 4 yıl, 31/12/2009 tarihine kadar tamamlananlar için 3 yıl süreyle uygulanır.” şeklinde yeniden düzenlenmiştir.

Ayrıca, 14.02.2012 tarihli ve 28204 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 22.12.2011 tarihli ve Esas No:2010/7 ve Karar No:2011/172 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa 04.06.2008 tarihli ve 5766 sayılı Kanunun 8 inci maddesi ile eklenen geçici 73 üncü maddesi, 06.06.2008 tarihinden önce 29.01.2004 tarihli ve 5084 sayılı Kanunun 3 üncü maddesi kapsamında yatırıma başlayarak gelir vergisi stopajı teşvikinden faydalanması gereken mükellefler yönünden iptal edilmiştir. Konuya ilişkin açıklamalar 81 Seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Sirkülerinde yapılmıştır.

Bu çerçevede, anılan Kanunda yer alan gelir vergisi stopajı teşvikinden faydalanma süresi dolduğundan söz konusu Sirküler ile yapılan açıklamalar kapsamında gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanılması mümkün değildir.

#### **4.8.15. Ücretlilere Nakdi Olarak Ödenecek Yemek Bedelinin Gelir Vergisinden İstisna Edilmesinin Mümkün Olup Olmadığı:<sup>51</sup>**

Gelir Vergisi Kanunu’nun “Ücretlerde Mütferrik İstisnalar” başlıklı 23’üncü maddesinde;

“Aşağıda yazılı ücretler Gelir Vergisi’nden istisna edilmiştir:

50 Batman Defterdarlığı’nın 19.09.2012 tarih ve B.07.4.DEF.0.72.10.00-5084 SAYILI YASA-54 sayılı özelgesi.

51 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.

...

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.

Diğer taraftan aynı Kanununun 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.

#### **4.8.16. TUGS'a Kayıtlı Gemide Çalışan Personele Ödenen Ücretin Vergilendirilmesi:<sup>52</sup>**

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.

#### **4.8.17. Almanya'da üstlenilen inşaat işi için Türkiye'den gönderilen işçilere Türkiye'den yapılan ücret ödemelerinden tevkifat yapıp yapılmayacağı:<sup>53</sup>**

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. Resmî daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri

52 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.08.2013 tarih ve 62030549-125[5-2013/103]-1177 sayılı özelgesi.

53 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.09.2013 tarih ve 62030549-120[94-2012/1097]-1508 sayılı özelgesi.

dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları (Bu gibilerden, buldukları 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 dolayısıyla 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’inci 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, mahsupattan 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 önlenerek 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.*





## 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 aynı maddenin üçüncü fıkrasında da; “Tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançların da serbest meslek kazancı olduğu hükme bağlanmıştır.

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 adlandırılmayacaktır.

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 mirarın 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 amacıyla 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 kolektif 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 kolektif, 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 sanatçıları, rejisörler ve ses sanatçıları 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 amortisman tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde Vergi Usul Kanununun 328 inci maddesine göre hesaplanan müspet farkların hasılatla ekleneceği hüküm altına alınmıştır. Buradan hareketle serbest meslek erbapları sahibi oldukları ve amortisman kayıtlarına dahil ettikleri amortisman 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 ser-

best meslek erbabı diledikleri taktirde, bilet bedellerinin tutarından. bu bedellere dahil resimler 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 2012, 2013 ve 2014 yıllarına kapsayan üç yıllık müşavirlik sözleşmesi karşılığında 30.000 TL'yi 2013 yılında bir seferde peşin almış ise, bu tutarın tamamı 2013 yılı geliri olarak beyana konu edilecektir. 2012 ve 2014 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 temlik (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 itibarıyla 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 değerlendirme ölçülerinden "emsal bedel" ölçüsü esas alınarak değer-

lenmesi 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 imkanına sahip her türlü servet unsurunu içine alan bir kavramdır. Bu kavrama, gayrimenkuller, her çeşit mal, zirai ürün, hisse senedi, tahvil, hazine bonusu 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 baş vurması 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 çevrilererek 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'nda, 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 yapılabileceği 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 müstemilatındaki iâşe 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 (amortismanı 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 aynı 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 hasıllattan 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 hasıllattan indirilecek giderlerin neler olduğu tek tek ismen sayılmış, bu şekilde madde metninde ismen sayılmayan giderlerin indirilmesine ise imkan tanınmamıştır. Yine madde metninde “gibi,vb” edatlarda kullanılmadığından bu durumda indirilebilecek giderlerin kapsamını önemli ölçüde daralmasına yol açmıştır.

Maddenin 5035 Sayılı Kanunun 13’üncü maddesi ile yeniden kaleme alınan şekilde ise; hangi tür giderlerin indirilebileceğine tek tek ismen yer verilme 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 imkan 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, hasıllattan 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 Kanununun 13'üncü maddesi ile değişik birinci bendinin parantez içi hükmüne göre; ikametgahlarının 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 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 kiraların, işyerinin kira kontratında yazılı süreden önce boşaltılması gerekçesiyle geri alınması durumunda alınan kira bedeli alındığı yıla hasılat olarak kaydedilir.

Kiralanın 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 imkan tanınmıştır. kiralanın 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 kiralanın 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 2013 yılı için ödediği toplam kiranın 5.000 TL. ve yıl içinde ısıtma, aydınlatma ve su bedelleri için ödediği toplam tutarın ise 4.000 TL., olduğunu kabul ettiğimizde, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilebilecek tutar  $5.000 + (4.000 / 2) = 7.000$  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 Eş 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 bilinmeyen 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 mekanda 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 hasılatтан 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 esaslı 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 mutlak olmayan giderler ile vesika teminine imkan 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 işe, 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 düşebileceklerdir.

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 hasılatтан 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 (2013 yılı için 12,00 TL,

2014 yılı için 12,00 TL) aşan kısmı ücret, bu tutara kadar olan kısmı ise mesleki genel gider olarak gider olarak mesleki hasıllattan 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 alışılmalı 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 Kanununun 313’üncü maddesine göre amortismanına 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 2013 yılı için 800 TL’yi ( 2014 yılı için 800 TL) aşan tesisat ve demirbaş eşya için ayırdıkları amortismanları, değeri 2013 yılı için 800 TL’yi aşmayan tesisat ve demirbaşların bedelini ise amortismanına tabi tutmayıp doğrudan gider yazabileceklerdir.

Bu bentle ilgili özellik arz eden bazı durumları kısaca aşağıda açıklanmıştır.

- Kazançlarını tuttıkları serbest meslek kazancı defterine göre tespit edenlerin, Vergi Usul Kanununun mükerrer 298'inci maddesinde yer alan yeniden değerlendirme 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 amortisman 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 kullanılabilen 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 amortisman tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde Vergi Usul 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, 2013 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 ve 389 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 ve 389 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, ayrılabilen amortisman oranı % 50'yi geçemeyecektir.

#### **5.3.4.2. Envantere Dahil Taşitlar İçin Ayrılan Amortismanlar**

Kanunun 4'üncü bent hükmüne göre, envantere dahil taşitlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar da mesleki kazançların tespitinde gider olarak indirim konusu yazılabilecektir.

Söz konusu hükme göre; serbest meslek erbaplarının bu imkandan yararlanabilme 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 ayrılacaktır.

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), 15.06.2013 tarihinde 60.000 TL. bedelle satın aldığı binek otomobilini envanterine dahil etmiştir. Bu durumda Bayan (C) 2013 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  $(60.000 \times \% 20) = 12.000$ . -TL' den 2013 yılında işletmede kaldığı döneme isabet eden,  $[(12.000/ 12) \times 7 \text{ ay}] = 7.000$  -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 hasıllattan 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 imkan 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 hasıllattan 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 hasıllattan 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 imkan 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 yapabilmeleri 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 amortismanına 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 Sanatkarlar 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 Aynı Vergi, Resim ve Harçlar :

Mesleki faaliyetinin sürdürüldüğü işyeri nedeniyle doğan aynı 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 yazılabilecektir. 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 kararına 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 değilse, 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.

#### 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 ziyası cezası ) gider olarak kabul edilmeyecektir.

Diğer taraftan aynı kanunun 90'inci 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 hasıllattan indirilebilecek giderler tek tek sayılmış olduğundan bu sayılanlar dışındaki giderlerin serbest meslek kazancının tespitinde hasıllattan 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 hasıllattan indirebilmeleri,

2- Serbest meslek erbapları, herhangi bir surette kaybettikleri paraları veya çaldıkları 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, 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 hasıllattan 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. gider-

lerin işle ilgili olması halinde Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinin 5035 sayılı Kanunla değişmeden önceki 10 numaralı bendi kapsamında giderleştirebileceğini belirtmiştir.

Diğer taraftan 5035 sayılı Kanunun 13'üncü maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun serbest meslek kazancının tespitinde hasılatın 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 arızı 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 arızı ya da sürekli olmasının bir farklılığı bulunmamaktadır. Dolayısıyla madde kapsamındaki kazançların, devamlı veya arızı olarak elde edilmesi istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

Satış veya kiralama hasılatı istisnadan yararlanabilecek olan eserler hem madde de 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 bir çok 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 mirasçılara tanınmış bulunmaktadır. Bu istisnadan yararlanabilecek kanuni mirasçılar ise, eser sahibinin fûruğu, ana ve babaları ile bunların fûru ve büyükbaba ve analar ile bunların fûrudur. 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 tarifinin 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 Mercii

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 Tebliği 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 erbabının 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 hasılatın, 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

Gelir Vergisi Kanununun 66 ncı maddesine 4369 sayılı Kanunun 36 ncı maddesiyle eklenen son bende göre; Vergi Usul Kanununun 155’inci maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar serbest meslek erbabı olarak vergiye tabi olduğuna hükümlenmiştir, diğer taraftan Vergi Usul Kanununun “ Serbest Meslek Erbabında İşe Başlamanın Belirtileri” başlıklı 155’inci maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşımayanlar ile bu şartları taşımakla birlikte köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000’i aşmayan yerlerde faaliyette bulunanların bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden muaf kılınmıştır.

### 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 yapılacağına hükümlenmiştir. Bir başka deyişle; Gelir Vergisi Kanunu’nun 18’inci maddesinde yer alan müellif, mütercim, heykeltıraş, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının, hikaye, 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 kapsa-



mında 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, arızı 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 beyanamesi 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. SERBEST MESLEK KAZANÇLARI İLE İLGİLİ ÖZELLİKLİ MUKTEZALAR

### 5.7.1. Serbest Meslek Erbabının Aktifine kayıtlı Gayrimenkulün Kiraya Verilmesi Halinde Belge Düzeni:<sup>54</sup>

Serbest meslek erbaplarının kiracı olarak faaliyet gösterdikleri iş yerinin bir bölümünü bir başka kişiye ya da şirkete kiraya verdiği durumda tahsil edilen kira tutarının gelir vergisi tevkifatı ve KDV tabi olup olmayacağı uygulamada tereddüt yaratmaktadır.

Bilindiği üzere 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 işleri işverene tabi olmaksızın, şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır." hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun 70 inci maddesinin birinci fıkrasında da, aynı fıkra da 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 maddede bentler halinde yazılı mal ve haklar ticari veya zirai bir işletmeye dâhil bulunduğu takdirde bunların iratlarının ticari veya zirai kazancın tespitine müteallik hükümlere göre hesaplanacağı hükme bağlanmıştır.

Anılan 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

54 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir VDB'nin 14/05/2013 tarih ve 84098128-120[70-2012-4]-294 sayılı muktezası.



çiftçilerin maddede bentler halinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dâhil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları hüküm altına alınmış olup, aynı maddenin (5/a) bendinde de 70 inci maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Ayrıca, söz konusu tevkifat oranı 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile % 20 olarak belirlenmiştir.

Bu çerçevede, serbest meslek erbaplarının kiraladıkları işyerinin bir bölümünü gerçek usulde vergiye tabi gelir vergisi mükelleflerine veya kurumlar vergisi mükellefine kiraya vermesi sonucu elde ettikleri gelirin serbest meslek kazancı olarak değil, gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede tahsil edilen kiralar için serbest meslek makbuzu düzenlenmesine de gerek bulunmamaktadır.

Dolayısıyla, serbest meslek erbaplarının kiracısı konumundaki gerçek usulde vergiye tabi gelir vergisi mükellefleri veya kurumlar vergisi mükelleflerince yapılan kira ödemeleri üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94/5-a maddesine istinaden % 20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması ve anılan Kanunun 98 inci maddesinde belirtilen sürelerde ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine muhtasar beyanname ile beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 maddesinde; Türkiye’de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu, 3 üncü fıkrasının (f) bendinde ise Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin de vergiye tabi olduğu hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun 17/4-d maddesinde ise iktisadi işletmelere dâhil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinin KDV’den istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, serbest meslek erbaplarının 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.

### **5.7.2. Mesleki Sorumluluk Sigortasının, Yıllık Beyanname Üzerinden İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı.<sup>55</sup>**

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 dâhilinde sigorta kapsamına alınabilmektedir. Ancak, söz konusu düzenlemelere göre Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin mesleki sorumluluk sigortası yaptırımları zorunluluğu bulunmadığından, isteğe bağlı olarak yaptırılan söz konusu sigorta giderlerinin serbest meslek kazancının tespitinde hasıllattan 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 verilmiştir.

55 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176200-611 sayılı özelgesi.

### 5.7.3. Yurtdışı Görev Yolluğu Adı Altında Yapılan Ödemenin Serbest Meslek Kazancına Dâhil Edilip Edilmeyeceği:<sup>56</sup>

“..... 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-b maddesine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması ve serbest meslek makbuzunda KDV'nin de hesaplanması gerekmektedir.”

### 5.7.4. Heykel, Anıt, Rölyef, Büst, Mask, Resim, Seramik, Anıtsal ve Mimari Tasarım Çalışmalarının GVK 18'inci Maddesindeki İstisna Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği:<sup>57</sup>

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 hasıllata 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.

### 5.7.5. Mükellefiyet Başlamadan Önce Meslek Kuruluşlarına Yapılan Ödemelerin Kazancın Tespitinde İndirim Olarak Dikkate Alınmayacağı:<sup>58</sup>

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 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.

56 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.

57 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.

58 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.

### 5.7.6. Serbest Meslek Erbabının Kredi Kullanarak Aldığı İşyeri İçin Ödediği Faizlerin Gayrimenkulün Aktife Alındığı Hesap Dönemi Sonuna Kadar Olan Kısımının Maliyete İntikal Ettirilmesi Zorunlu Olup, Sonraki Dönemlerde Ödenen Kredi Faizlerinin İse Maliyete İntikal Ettirilmesi Veya Doğrudan Gider Olarak İndirim Konusu Yapılabileceği:<sup>59</sup>

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 değerlendirilen 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 artırılması 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 değerlendirileceği belirtilmiştir.

Konuyla ilgili olarak 163 ve 334 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde, amortisman tabii 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. Diğer taraftan, söz konusu gayrimenkul için hesaplanacak amortismanların, serbest meslek faaliyetinden elde edilen gelirden indirilebileceği açıktır.

### 5.7.7. Serbest Meslek Erbabının İşyerinde Çalıştırdığı Eşine, Annesine Ödediği Ücretler İle Sigorta Primlerinin Gider Olarak İndirilebileceği:<sup>60</sup>

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

59 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 22.04.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-65-7-302 sayılı özeldesesi.

60 Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 27.04.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.01-GVK.2010.42-11 sayılı özeldesesi.

veya iş yerinin müstemilatındaki iâşe 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 hasıllattan 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.

#### 5.7.8. Sosyal Güvenlik Priminin Serbest Meslek Kazancından İndirimi:<sup>61</sup>

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.

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 teşekkülere ödenen aidatlar, serbest meslek kazancının tespitinde hasıllattan 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 oranında sosyal güvenlik destek primi kesilir...» denilmiş, aynı Kanunun 88 inci

61 Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 14.05.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.27.15.01-10-515-23-6 sayılı özeliği.

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.*

#### **5.7.9. Serbest Meslek Faaliyeti Nedeniyle Müşteriler İle Yapılan Sözleşmelere ve Verilen Beyannamelere Ait Damga Vergisinin Serbest Meslek Kazancından İndirilmesi:<sup>62</sup>**

**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 alması nedeniyle indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

#### **5.7.10. Elde Edilen Vekâlet Ücretinin Yarısının Sözleşmeye İstinaden Mükellef Bırakılması:<sup>63</sup>**

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 aranıza yapılan sözleşmeye istinaden düzenlediğiniz serbest meslek makbuzu karşılığında tahsil ettiğiniz avukatlık ücretinin ½ 'sinin mükellef 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.

Diğer taraftan, mükellef ile yapılan sözleşmeye istinaden tarafınızca tahsil edilmiş olan ve bankaya bırakılan avukatlık ücretinin ½'lik kısmının mükellef 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.

62 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.09.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-65-8-605 sayılı özeliği.

63 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.02.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-65-9-67 sayılı özeliği.

### 5.7.11.Vekâlet Ücretinin Tahsilinde Gelir Vergisi Tevkifatı Yapılıp Yapılmayacağı:<sup>64</sup>

Dava sonunda mahkeme ilamına göre veya icra takibi sonucu verilen kararlar avukatlık tarifesine dayanılarak karşı tarafa yüklenilecek vekalet ücretinin Gelir Vergisi Kanununun 65 ve 66 ncı maddelerine göre serbest meslek erbabı olan avukatlara ödenmesi halinde, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi ve 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca sorumlularca % 20 nispetinde gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekir.

Diğer yandan, mahkeme kararına istinaden avukata ödenecek vekalet ücreti serbest meslek faaliyeti kapsamında katma değer vergisine tabi olup, düzenlenecek serbest meslek makbuzunda ayrıca katma değer vergisi hesaplanacaktır. Ancak, mahkeme kararında «KDV hariç» şeklinde bir ifadenin yer almaması halinde vekalet ücretine katma değer vergisi dahil kabul edilecek ve iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle tespit edilen katma değer vergisi düzenlenecek serbest meslek makbuzunda gösterilecektir.

Buna göre, mahkeme kararında «KDV hariç» şeklinde bir ifadenin yer almaması halinde vekalet ücretine katma değer vergisi dahil kabul edilecek ve iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle katma değer vergisi tutarı hesaplanacaktır. Vekalet ücreti ödemesi yapacak olan tarafın Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesine göre tevkifat yapmak zorunda olanlar arasında bulunması nedeniyle, ödenecek vekalet ücretinden katma değer vergisi tutarı çıkarıldıktan sonra kalan tutar üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

### 5.7.12. Serbest Meslek Erbabınca Banka Kredisi İle Alınan Arsa İçin Amortisman Ayrılıp Ayrılmayacağı, Kullanılan Kredi Faizlerini Gider Yazılıp Yazılmayacağı:<sup>65</sup>

Serbest meslek faaliyetinde kullanılmak üzere iktisap edilen gayrimenkulün tapu kayıtlarında niteliğinin arsa olarak gözükmemesi halinde amortisman tabi tutularak amortisman yoluyla da giderleştirilmesi 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 hasılatlardan indirilmesi mümkün değildir.

### 5.7.13. Bağ-Kur Primlerinin Serbest Meslek Kazancınızın Tespitinde İndirim Olarak Dikkate Alınıp Alınmayacağı ve Söz Konusu Ödemelerin Dönem Sonununun Zarar Olması Halinde Zararı Artıracak Şekilde Hesaplara İntikal Edilip Edilemeyeceği:<sup>66</sup>

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

64 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.02.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-65-12-70 sayılı özelgesi.

65 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 68-655 sayılı özelgesi.

66 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.



serbest meslek erbaplarının Bağ-Kur giriş keseneği ve primlerini serbest meslek kazançları ile ilgili olarak verecekleri yıllık beyannamelerinde gösterdikleri gelirden indirimlerinin 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 ödenmediği yılda gider ya da indirim konusu yapılacaktır.

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.

#### **5.7.14. 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.<sup>67</sup>**

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 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 tevkifatlarla 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.

#### **5.7.15. Serbest Meslek Erbabının Dış Giyim Harcamalarının Mesleki Kazancın Tespitinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı.<sup>68</sup>**

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 hasıllattan 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

67 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.09.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-120-852 sayılı özelgesi.

68 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul VDB'nin 23/10/2013 tarih ve 39044742-KDV.29-1692 sayılı müktezası.



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 müstemilatındaki iâşe 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 Kanununun 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 teamülere göre bu eşyanın işverence temininin alışlagelmiş olması ve hizmetli ve işçilerin işten ayrılmaları durumunda bunların geri teslim edilmesi gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı bu hüküm ve açıklamaların birlikte değerlendirilmesi sonucunda örneğin serbest muhasebeci ve mali müşavirlik hizmetinin ifasında kullanılan dış giyim eşyaları 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 alınması 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 mümkün bulunmamaktadır.

#### **5.7.16. Özel hastanelerde çalışan doktorların kazancı ve hastanenin ortağı olması durumunda elde edilen kazancın niteliği :<sup>69</sup>**

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,

69 Nevşehir Defterdarlığı'nın 15.08.2012 tarih ve B.07.4.DEF.0.50.10.00-GV-5-10 sayılı özeldesgesi.

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.

#### **5.7.17. Serbest Meslek Erbabının Kredi Kullanarak Aldığı ve Home-Ofis Olarak Kullandığı Gayrimenkul İçin Ödediği Faizlerin Gider Kaydı<sup>70</sup>**

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, amortismanına 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 aktive 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 (ikametgâhlarının 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.

#### **5.7.17.Serbest Meslek Erbablarının Yenileme Fonu Uygulamasından Yararlanıp Yararlanamayacağı<sup>71</sup>**

Geçmişte vermiş olduğu görüşlerin aksine Maliye Bakanlığı son dönemlerde vermiş olduğu muktezalarda serbest meslek erbaplarının da diğer şartlarında sağlanması koşuluyla yenileme fonu uygulamasından yararlanabileceği görüşündedir.

Bu hükmün uygulanması diğer faaliyet gruplarında olduğu gibi serbest meslek ka-

70 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara VDB'nin 02/01/2013 tarih ve 38418978-120[68-12/4]-3 sayılı muktezası.

71 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara VDB'nca verilen 01/03/2012 tarih ve B.07.1.G İB.4.06.18.02-32328-8407-14 sayılı ile mukteza.

zanç defteri tutan serbest meslek erbabı için de aynı olduğundan, örneğin envanterine kayıtlı binek otomobilini satıp, yenisini alan serbest meslek erbabının yenileme fonu uygulamasından yararlanması mümkün bulunmaktadır.

## 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 2013 yılı içerisinde gayrimenkul sermaye iradı elde edenler, bu gelirlerini 25 Mart 2014 tarihine kadar ikametgahlarının bulunduğu yer vergi dairesine verecekleri gelir vergisi beyannamesi ile beyan edeceklerdir.

Biz de rehberin bu bölümünde uygulamada bir çok 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 hakimiyet kuran şahıslardır.)
- d) İrtifak Hakkı Sahipleri; (Bir gayrimenkul üzerinde diğer bir gayrimenkul veya şahıs lehine tesis edilen aynı hakkı tapuya tescil suretiyle elinde bulunduran kimse-lerdir.)
- 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 iradidir.)

### 6.2. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADİ – 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 dahil bulunduğu taktirde 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 TES- PİTİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 72'nci maddesi hükmüne göre; "Gayrimenkul sermaye iratlarında, gayrisafi hâsılat, 70'inci maddede yazılı mal ve hakların kiraya verilmesin-

den bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin tutarıdır. Ayın olarak tahsil edilen kiralara, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrilir.”

Madde metninden de anlaşılacağı gibi; gayrimenkul sermaye iratlarında, gayrisafi hâsılâtın elde edilmesi tahsilat esasına bağlanmıştır. Tahsilat esas; hem hukuki hem de ekonomik tasarrufu kapsayan, bir başka deyişle fiili tasarrufu ifade eden bir kavramdır.

Örneğin; 2011, 2012 ve 2013 yılları kira gelirlerinin topluca 2013 yılında tahsil edilmesi durumunda; tahsil edilen tutarın tamamı 2013 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; 2013, 2014 ve 2015 yıllarına ilişkin 3 yıllık kira gelirinin topluca 2013 yılında tahsil edildiği durumda; her yıla ait kira bedeli ilgili yılda beyan edilecektir.

Hasılâtın hangi dönemde elde edilmiş sayılacağına ilişkin özellik gösteren bazı durumlar ise aşağıda açıklanmıştır.

1- Gelecek yıllara ait olup peşin tahsil olunan kiralara, ilgili buldukları yılların hasılâtı sayılır. Görüldüğü gibi peşin tahsil olunan kiralara için tahsilat esas geçerli olmaktadır. Örneğin; Mükellef sahip olduğu bir binayı 01.10.2013 - 30.09.2014 döneminde yıllık 24.000 TL peşin bedelle kiraya vermiş ise, bunun 2013 yılına isabet eden (3 aylık) 6.000 TL'lik kısmı 2013 yılı geliri olarak 25 Mart 2014'ye kadar, diğer 18.000 TL'lik kısmı ise 2014 yılı geliri olarak 25 Mart 2015'e kadar beyana konu edilecektir. Aynı şekilde 2013, 2014 ve 2015 yılları kira gelirlerinin topluca 2013 yılında tahsil edildiği durumda da her yıla ait kira bedeli ilgili yılda beyana konu edilecektir.

2- Ölüm ve memleketi terk hallerinde ise; mükellefiyetin kalktığı tarihi takip eden zamanlara ait olmak üzere peşin tahsil olunan kiralara, mükellefiyetin kalktığı dönemin hasılâtı olarak kabul edilir. Yukarıdaki örneğimizde mükellefin, 1 yıllık kira bedelini peşin olarak tahsil ettikten sonra 15.11.2013 tarihinde ölmesi durumunda, peşin tahsil edilen kira tutarı olan 24.000 TL'nin tamamı mirasçıları tarafından 2013 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 kiralayana 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 hasılâtın 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 temlik (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, ödeme gününün borsa rayici ile borsada rayici yoksa, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek kur üzerinden Türk parasına çevrileceği hüküm altına alınmıştır. Maliye Bakanlığı'nda,

yayınlanmış olduğu 130 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, yabancı para cinsinden yapılan kira ödemelerinin ödeme günündeki T.C. Merkez Bankasının ilan olunacak döviz alış kuru üzerinden TL'ye çevrileceğini belirlemiştir.

#### 6.4. EMSAL KİRA BEDELİ ESASI

Mevzuatımızda yer alan vergi güvenlik müesseselerinden biri olan emsal kira bedeli esaslı 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' i dir. 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' u dur.

Bu nedenlerle gayrimenkul sermaye iradı elde eden mükelleflerin 2013 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 2013 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 esaslı uygulanmayacağına hükümlenmiştir.

1. Boş kalan gayrimenkullerin muhafazaları maksadıyla bedelsiz olarak başkalarının ikametine bırakılması;

2. Binaların mal sahiplerinin usul, fûru veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi (Usul, fûru 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, fûru 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 uygulanmasına 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 hasılatlardan 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 hasılatlardan 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 hasıllata 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 Kanunu'nun 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 buldukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutun kira bedeli;

Bu bent çerçevesinde, kira indirimi elde edilen gayri safi hâsıllardan 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 oturlan konuta ait olmalıdır.

b) Ödenen kiralardan indirim 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 oturlan 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 beyanname, söz konusu giderlerin istisnaya isabet eden kısmı hariç olmak üzere gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.<sup>72</sup>

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.<sup>73</sup>

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 hasıllardan indirilebilir.

Bu madde hükmünün uygulanmasında para cezaları ve vergi cezaları hasıllardan gider olarak indirilemez.

Ancak, bu giderlerin vergiden istisna edilen tutara isabet eden kısmı indirim konusu yapılamaz. Vergiyeye tabi hasıllara isabet eden yani indirilebilecek gider kısmının hesabında aşağıdaki formül kullanılacaktır.

$$\text{İndirilebilecek Gider Hesabı} = \frac{\text{Vergiye Tabi Hasıllat} \times \text{Toplam Gider}}{\text{Toplam Hasıllat}}$$

72 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 13.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 74-962 sayılı mükteza.

73 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 15.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 74-984 sayılı mükteza.

### 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.'nın 74'üncü maddesinde sayılan gerçek gider unsurlarından hiçbirini ayrıca indirme 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 İRADİ İSTİSNASI

Gelir Vergisi Kanunu'nun 21'inci maddesi hükmünün son olarak 2012 yılında elde edilen mesken kira gelirleri için uygulanacak olan şekilde; "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 uygulanmıştı.

Ancak, bahse konu hüküm 15.06.2012 tarih ve 28324 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 6322 sayılı Kanunun 5. Maddesi ile 1/1/2013 tarihinden itibaren elde edilen hasılatla 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 ( 94.000 TL) aşanlar bu istisnadan faydalanamazlar.*" şeklinde değiştirilmiştir.

#### 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 kolektif 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 (2013 yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınmak üzere 94.000 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 aşmış olmadığına bakılmaksızın yıllık gelir vergisi beyannamesine dahil edilmeyecektir. Söz konusu istisna tutarı, 284 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2013 takvim yılında elde edilen kira gelirlerine uygulanmak üzere 3.200 TL olarak tespit edilmiştir.

Örnek 1: Bay (A), 2013 yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden 5.000 TL kira geliri ile birlikte tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş 40.000 TL işyeri kira geliri ve 40.000 TL mevduat faizi elde etmiştir.

Bay (A)'nın elde ettiği kira geliri bakımından istisna uygulanıp uygulanmayacağı; 2013 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 aşmış olmadığına bakılarak tespit olunacaktır.

Buna göre, Bay (A)'nın 2013 yılı içerisinde elde ettiği 5.000 TL'lik mesken kira gelirinin istisna haddi üzerinde olması nedeniyle, istisnadan yararlanılıp yararlanılmayacağına tespitinde bu tutar da hesaplama katılacak olup, elde edilen tüm gelir (kazanç ve iratlar) toplamının da 94.000 TL'yi aşması durumunda istisnadan yararlanılması söz konusu olmayacaktır.

Dolayısıyla, 2013 yılı içerisinde elde ettiği gelir toplamı (40.000 + 40.000 + 5.000 = 85.000 TL), 2013 yılı bakımından Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (94.000 TL) aşmış olduğundan Bay (A)'nın elde ettiği kira geliri için istisna uygulanacaktır.

Örnek 2: Bayan (B), 2013 yılında konut olarak kiraya verdiği dairesinden 95.000 TL kira geliri elde etmiştir.

Bayan (B)'nin elde ettiği konut kira geliri (95.000 TL), 2013 yılı bakımından Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (94.000 TL) aştığından elde edilen kira geliri için istisna uygulanmayacaktır.

Örnek 3: Bay (C), 2013 yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden 4.000 TL

kira geliri, tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş 16.000 TL işyeri kira geliri ve 75.000 TL ücret geliri elde etmiştir.

Elde edilen gelir toplamının ( $4.000 + 16.000 + 75.000 = 95.000$  TL) 2013 yılı bakımından Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (94.000 TL) aşması nedeniyle, 4.000 TL'lik konut kira geliri bakımından istisna uygulanması söz konusu olmayacaktır.

Örnek 4: Bay (D), 2013 yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden 3.000 TL kira geliri, tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş 15.000 TL mevduat faiz geliri ve 72.000 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 aşip aşmadığına ayrıca bakılmayacaktır. Dolayısıyla, Bay (D) elde etmiş olduğu söz konusu mesken kira geliri istisna tutarının altında kaldığından bu gelir için beyanname vermeyecektir.

Örnek 5: Bayan (E), 2013 yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden 2.500 TL kira

geliri, tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş 20.000 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), 2013 yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden 5.000 TL kira geliri, ortağı olduğu anonim şirketten tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş 100.000 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, ( $100.000 + 5.000 = 105.000$  TL) 2013 yılı bakımından Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (94.000 TL) aşması nedeniyle, 5.000 TL'lik konut kira geliri bakımından istisna uygulanması söz konusu olmayacaktır.

Örnek 7: Bayan (G), 2013 yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden 5.000 TL kira geliri, birinci işverenden 20.000 TL, ikinci işverenden ise 15.000 TL ücret geliri ve gayrimenkul satışından kaynaklı 60.000 TL değer artış kazancı elde etmiştir.

Her ne kadar 2013 yılı bakımından gayrimenkul satışından elde edilen değer artış kazancının 9.400 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, ( $5.000 + 20.000 + 15.000 + 60.000 = 100.000$  TL) 2013 yılı bakımından Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (94.000 TL) aşması nedeniyle, 5.000 TL'lik konut kira geliri bakımından istisna uygulanması söz konusu olmayacaktır.

Örnek 8: Kamu kurumunda aylık brüt 4.490 TL maaşla çalışan Bay (H), 01.07.2013 tarihinde emekli olup, 60.140 TL emekli ikramiyesi almış ve kendisine 2.700 TL emekli

aylığı bağlanmıştır. Ayrıca 2013 yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden 7.500 TL kira geliri elde etmiştir.

Bay (H)'nin elde ettiği kira geliri bakımından istisna uygulanıp uygulanmayacağı; 2013 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 gayrisafı tutarları toplamının Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı aşp aşmadığına bakılarak tespit olunacaktır.

Buna göre, Bay (H)'nin 2013 yılı içerisinde elde ettiği 7.500 TL'lik mesken kira gelirinin istisna haddi üzerinde olması nedeniyle, istisnadan yararlanılıp yararlanılamayacağına tespitinde bu tutar da hesaplamaya katılacak olup, elde edilen tüm gelir (kazanç ve iratlar) toplamının da 94.000 TL'yi aşması durumunda istisnadan yararlanılması söz konusu olmayacaktır.

Buna göre, 2013 yılı içerisinde elde ettiği gelir toplamı ( $6 \times 4.490 + 60.140 + 6 \times 2.700 + 7.500 = 110.780$  TL), 2013 yılı bakımından Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (94.000 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 beyanname yer almayan mesken kirası gelirlerini kendiliklerinden ve süresinden sonra verecekleri beyanname ile beyan edenler de bu istisnadan yararlanabileceklerdir.

3. Sahip olunulan 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 (2013 yılı için 3.200 TL) istisnadan yararlanabilecektir. Benzer bir şekilde geçmiş yıllara ve bu yıla ait olmak üzere birden fazla yıla ilişkin kiranın tamamının 2013 yılında tahsil edildiği durumda da aynı şekilde tüm kira gelirleri üzerinden bir kez (2013 yılı için 3.200 TL) istisnadan yararlanabilecektir.

4. Kira geliri elde edilen meskene birden fazla kişi ortak ise 3.200 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, 3.200 TL.'lik istisna tutarını ayrı ayrı düşebileceklerdir. Karı-koca adına müştereken tapuda tescilli gayrimenkuller için de 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.'nin 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 2013 yılı içerisinde mesken olarak kiraya verdiği evinden 9.200 TL kira elde etmiştir. Götürü gider usulünü seçen ve başkaca geliri bulunmayan bu mükellefin beyan edeceği gayrimenkul sermaye iradı aşağıdaki şekilde hesaplanabilir.

	<b>TUTAR (TL)</b>
<b>Gayrisafi Kira Hasılatı</b>	<b>9.200</b>
G.M.S.İ. İstisnası (-)	(-) 3.200
Kalan	6.000
Götürü Gider Tutarı (6.000 x %25)	(-)1.500
Beyan Edilecek G.M.S.İ	4.500

Nuray hanımın 2013 yılı içerisinde mesken olarak kiraya verdiği evinden elde ettiği kira hasılatını 9.200 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 yararlanamaz.)

	<b>TUTAR (TL)</b>
Gayrisafi Kira Hasılatı	9.200
Götürü Gider Tutarı (8.600 x %25)	(-) 2.300
Beyan Edilecek G.M.S.İ	6.900

Bu durumda mükellefin istisnadan yararlanmak suretiyle verdiği kendi beyanı üzerinden hesaplanan vergi ile yukarıdaki matrah üzerinden hesaplanan arasındaki fark kadar vergi ziyayı doğmuş olacak ve bu tutar vergi ziyayı 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, 2013 yılında 32.000 Türk Lirası kira geliri 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 hasılatla isabet eden giderleri indirebileceklerdir. Vergiye tabi hasılatla (32.000 – 3.200) isabet eden gider aşağıdaki formüle göre hesaplanacaktır,

**Vergiye Tabi Hasılat x Toplam Gider 28.800 TL x 15.000 TL = 13.500 TL**

**Toplam Hasılat 32.000 TL**

**Mükellefin kira gelirine ilişkin gelir vergisi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.**

	TUTAR (TL)
<b>Gayrisafi Kira Hasılatı</b>	<b>32.000</b>
G.M.S.İ. İstisnası (-)	(-) 3.200
Kalan	28.800
İndirilebilecek Gerçek Gider Tutarı	13.500
Beyan Edilecek G.M.S.İ	15.300

### 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 tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı ( 2013 Yılı için 26.000 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 2014 akşamına kadar beyanname verilecek ve verilen beyanname üzerinden hesaplanacak gelir vergisinden daha önce tevkif suretiyle kesilen vergiler mahsup edilecektir.

Beyan sınırı olan 26.000 TL.’lik haddin hesabında dikkat edilmesi gereken ve özelik gösteren önemli bir konu ise, bu haddin aşılmış ve aşılmadığının hesabında her ne kadar kanun metnine bakıldığında tevkif suretiyle vergilendirilmiş tutarın, bir başka deyişle işyeri kira gelirlerinin toplamının esas alınacağı anlaşılrsa 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 26.000 TL.’yi (2013 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 2013 yılı içinde mesken olarak kiraya vermiş olduğu gayrimenkulünden 12.200 TL., işyeri olarak kiraya vermiş olduğu bir başka gayrimenkulünden ise 20.000 TL. kira hasılatı elde ettiği bir durumda, tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan brüt işyeri kira hasılatı 26.000 TL’lik beyan sınırının altında kalmakla birlikte, mesken kirası hasılatının istisna haddini aşan kısmı 9.000 TL. ile işyeri kirasının toplamı olan 29.000 TL. 86’ncı maddede yer alan 26.000 TL’lik beyan sınırını aştığından, bu gelirlerin tamamı beyana konu edilecektir. Ancak beyanname üzerinden hesaplanan vergiden işyeri kirasından kesilen vergiler mahsup edilecektir.

Diğer taraftan, 2013 takvim yılında elde edilen işyeri kira gelirlerinin brüt tutarının 26.000 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 26.000 TL’ye kadar hiç beyanda bulunulmayacak, elde edilen brüt kira tutarının 26.001 TL - 114.480 TL arasında olduğu durumda ise beyanname verilmesine karşın, ödenecek vergi doğmamaktadır.

2013 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
001-26.000	5.200	6.500	19.500	<b>BEYAN YOK</b>	-	-
26.001	5.200,20	6.500,25	19.500,75	3.365,15	1.835,05	-
50.000	10.000	12.500	37.500	7.770,00	2.230,00	-
60.000	12.000	15.000	45.000	9.795,00	2.205,00	-
80.000	16.000	20.000	60.000	13.845,00	2.155,00	-
100.000	20.000	25.000	75.000	19.095,00	905,00	-
110.000	22.000	27.500	82.500	21.720	280,00	-
<b>114.480</b>	<b>22.896</b>	<b>28.620</b>	<b>85.860</b>	<b>22.896</b>	-	-
120.000	24.000	30.000	90.000	24.345	-	345
200.000	40.000	50.000	150.000	45.345	-	5.345

## **6.8. TUTARI 1.390 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 2013 yılı için 1.390 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 1.390 TL'yi aşmadığı sürece beyan edilmeyecek, 1.390 TL'yi aştığı takdirde ise 1.390 TL'lik kısımda dahil olmak üzere elde edilen gelirin tamamı beyan edilecektir.

## **6.9. YURT DIŞINDA ÇALIŞAN VATANDAŞLARIMIZIN DURUMU**

G.V.K.'nın 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 gayrimenkul sermaye iratları (işyeri kiralari) için tutarı ne olursa olsun beyanname vermeyecekler, buna karşın Türkiye'de elde ettikleri ve vergi kesintisine tabi tutulmamış gayrimenkul sermaye iratlarının tamamını (mesken kira gelirlerinin 3.200 TL'lik istisna tutarını aşan kısmını) ise beyan edeceklerdir.

## **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 buldukları konutları kiraya verenlerin elde ettikleri hasılatın, 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 EKSIK BEYAN EDİLMESİNİN MÜEYYİDELERİ**

• Konutlardan elde edilen kira gelirleri beyan edilmez veya eksik beyan edilirse, 3.200 TL'lik istisnadan yararlanılamaz.

• Beyan edilmesi gereken kira gelirinun 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 ziyayı 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 İslah 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:<sup>74</sup>**

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 oturlan 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 Eş E Ait Gayrimenkulün hem İkametgâh Hem de İş Yeri Olarak Kullanılması Durumunda Emsal Kira Bedeli Üzerinden Tevkifat Yapılıp Yapılamayacağı:<sup>75</sup>**

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 (2013 yılı için 26.000 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

74 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.10.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 74-1712 sayılı özelgesi.

75 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 94-1377 sayılı özelgesi.

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 (2013 yılı için 1.390 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:<sup>76</sup>**

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.

#### **6.12.4. Gurbetçi Vatandaşlarımızca Yurtdışında Ödenen Konut Kirasının Yurt İçinde Elde Edilen Gayrimenkul Sermaye İradının Beyanında İndirim Konusu Yapılamayacağı:<sup>77</sup>**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 74 üncü maddesinin 10 numaralı bendinde, sahibi buldukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutun kira bedelinin (kira indirimi gayrisafî hasıllattan 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.) gayrisafî hasıllattan indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır. Bu imkândan dar mükellefiyete tabi mükellefler yurt dışında ödemiş oldukları kiralara 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 olarak 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 2013 yılına ilişkin istisna tutarı olan 3.200 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.

76 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.04.2010 tarih ve B.07.1.GİB. 4.35.16.01-176200-10 sayılı özelgesi.

77 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.05.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 74-128 sayılı özelgesi.

### 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:<sup>78</sup>

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 hasıllata 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:<sup>79</sup>

Taşınmaz üzerinde tapu kütüğünde intifa hakkı tescil ettirilmesi karşılığında yapılacak ödemelerin, bu çerçevede gelir elde eden gerçek kişilerce gayrimenkul sermaye 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 Kanununun 98 inci maddesi gereğince bu şekilde hesaplanan tevkifatın intifa hakkı tescil ettiren şirket tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilerek Kanununun 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 olmayacağı tabiidir.

### 6.12.7. Şirket Ortağına Ait İşyerinin Bedelsiz Kullanımı:<sup>80</sup>

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 Kanununun 73 üncü maddesine göre tespit edilecek emsal kira bedeli, aynı Kanunun 86-1/d maddesi gereğince 2013 yılı için 1.390 TL'yi aşması halinde emsal kira bedeli olarak hesaplanan

78 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.

79 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.

80 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.

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:<sup>81</sup>

Gerçek gider yönteminin tercih edilmesi koşuluyla, elde edilen kira gelirinden, (Gelir Vergisi Kanununun 21 nci maddesine göre istisna edilen gayrisafi hasıllata 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.

### 6.12.9. Gayrimenkul Sermaye İradında Götürü Gider Usulünden Gerçek Gider Usulüne Geçiş:<sup>82</sup>

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 70'inci maddesinin **üçüncü fıkrasında**, «Mükellefler (hakkarı 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 beyanname gerçek gider usulünün seçilmesinde bir engel bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, kanuni süresinde verilen 2012 yılına ait gelir vergisi beyanname-sinde götürü gider usulü seçilmesine karşın, beyanname verilen takvim yılı içerisinde olmak kaydıyla, düzeltme beyanamesi verilmesi halinde gerçek gider usulünden yararlanması mümkün bulunmaktadır.

81 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01-GV-10-51-110 sayılı özel-gesi.

82 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 74-763 sayılı özel-gesi.



### **6.12.10. Gerçek Kira Gelirinin, Emlak Vergisi Matrahına Göre Hesaplanan Emsal Kira Bedelinden Düşük Olması Durumunda, Hangisinin Kira Geliri Olarak Beyan Edileceği:<sup>83</sup>**

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;

"193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 73 üncü maddesinde, "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. 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 itibarıyla 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.

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:<sup>84</sup>**

4721 sayılı Türk Medenî Kanunu'nun 794'üncü maddesinde; intifa hakkının, taşınır, taşınmazlar, haklar veya bir malvarlığı üzerinde kurulabileceği, aksine düzenleme olmadıkça bu hakkın, sahibine, konusu üzerinde tam yararlanma yetkisi sağladığı, 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, mülkiye-

83 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 73-956 sayılı özeliği.

84 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 70-1437 sayılı özeliği.



te ilişkin hükümlerin uygulanacağı, intifa hakkının konusunun tamamen yok olması ve taşınmazlarda tescilin terkinin; 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 terkinin 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, fûru 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, fûru ya da kardeşler dışında kalan biri örneğin yeğen tarafından kullanılması durumunda bu kullanımın gayrimenkul kiralama olarak değerlendirilmesi ve Gelir Vergisi Kanunu'nun gayrimenkul sermaye iradı hükümleri kapsamında vergilendirilmesi gerekmekte olup, sözü edilen taşınmazın yeğene kiralama 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:<sup>85</sup>**

Ancak, 5941 sayılı Çek Kanununun Geçici 1 nci maddesinin 5 numaralı bendinde yer alan geçici düzenleme, gerekse uygulamada çekin vadeli olarak kullanılması, çek 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 tasarrufla bulunması mümkün olup, gayrimenkul sermaye iradının tahsilini, çek 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 kiralaların ise ilgili buldukları 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<sup>86</sup>**

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,

85 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 70-43 sayılı özeli.

86 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.02.2013 tarih ve 38418978-120[70-12/18]-133 sayılı özeli.

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<sup>87</sup>**

**193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun Aynı Kanunun 74 üncü maddesine göre,** “Safi iradın bulunması için, 21 inci maddeye göre istisna edilen gayrisafi hasıllata isabet edenler hariç olmak üzere gayrisafi hasıllattan aşağıda yazılı giderler indirilir:

...

10- Sahibi buldukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutun kira bedeli (kira indirimi gayrisafi hasıllattan 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 hasıllatlarından %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 gelirlinin 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.

<sup>87</sup> Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 13.05.2013 tarih ve 38418978-120[74-13/1]-438 sayılı özelgesi.

## 7. MENKUL SERMAYE İRATLARININ HESABI VE BEYANI

### 7.1. MENKUL SERMAYE İRADİ 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 dağıtımını 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 dağıtıl-sın 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 bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıy-

metlerden 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, bankelere, 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 şekilde 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 temlik 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 iştirak 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, 2013 yılı içinde 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 2013 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.

*“Geçici Madde 67 - 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. 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.

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 işlemi esas alınarak üzerinden tevkifat yapılacak tutar tespit edilir. 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. Döviz, 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, tevsih edilmesi kaydıyla, kıymet sahibinin beyanı esas alınır ve yapılan işlem Maliye Bakanlığına bildirilir.

Hazine 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 yirminci günü akşamına kadar 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 bildirim yapan adına gerekli tarhiyat yapılır.*

*2) Bu Kanunun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından (Hazine 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. Bankalara veya aracı kurumlara alış bedeli tevsik edilmeksizin teslim edilmiş olan menkul kıymetlerin gelirlerinin ödenmesinde ise ödeme banka veya aracı kurumlar aracılığıyla yapılırsa 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. 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 değerlendirildikleri 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.*

*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.*



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. Söz konusu fıkra hükümleri uyarınca tevkifata tabi tutulmasın dar mükellef gerçek kişi veya kurumlarca Hazine ve tam mükellef kurumlar tarafından 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, işlemde doğan kazancın tâbi olduğu tevkifat oranı ile çarpımı sonucu bulunacak tutarı aşan kısmı yıllık beyannameye hesaplanan vergiden mahsup edilmez.

8) Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonları (bor-sa yatırım fonları ile konut finansman fonları ve varlık finansman fonları dahil) ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının Kurumlar Vergisinden istisna edilmiş olan portföy kazançları, dağıtılın veya dağıtılmasın % 15 oranında vergi tevkifatına tâbi tutulur. 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 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 kazançları 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 Bakanlar Kurulu Kararına göre 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 bankalar ile Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasını "aracı kurum" kavramı ise 28/7/1981 tarihli ve 2499 sayılı Serma-

ye 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 kişilerin 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 göstergelere dayalı olarak düzenlenenler de dahil olmak üzere, para veya sermaye piyasası aracını, malı, kıymetli madeni ve döviz alma, satma, değiştirme hak ve/veya yükümlülüğünü veren vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri bu madde uygulamasında diğer sermaye piyasası aracı addolunur.

14) Türkiye’de kurulu vadeli işlem ve opsiyon borsalarında 2006 yılında 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 hükümleri 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 yürürlükten 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 01/1/2006 tarihinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan gelirlerin vergilendirilmesinde 31/12/2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümler uygulanır.

17) Bakanlar Kurulu bu maddede yer alan oranları her bir sermaye piyasası aracı, kazanç ve irat türü ile bunları elde edenler itibarıyla, yatırım fonlarının katılma belgelerinin fona iade edilmesinden elde edilen kazançlar için fonun portföy yapısına göre, ayrı ayrı sınırlara kadar indirmeye veya %15’e kadar artırmaya yetkilidir.

18) 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 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 kaynaktaki 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 işlemde 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 kurulma 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 senet-

lerinin 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 beyanname üzerinde hesaplanan vergiden mahsup edilecektir. Ancak maddenin (2) ve (3) numaralı fıkraları kapsamında tevkif suretiyle ödenen verginin, işlemten 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 port-

föy kazançlarından dağıtılın 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 bonusu 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 itibarıyla 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 Hükümünün 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 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.



### 7.3. 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 (ödemeye 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.'nın 76'ncı Maddesine Göre İndirim Oranı Uygulanacak Menkul Sermaye İratları

20.12.2006 tarih ve 26382 No'lu Resmi Gazete'de yayınlanan 260 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde 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 elde edilenler hariç) fıkra da belirtilen indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısmın, bu iratların beyanı sırasında indirim olarak dikkate alınacağı belirtilmiştir.

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 değerlendirme oranının, aynı dönemde Devlet tahvili ve Hazine bonusu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranına bölünmesi suretiyle tespit edilmektedir.

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre 2013 yılı için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranı % 3,93'tür. Bu dönemde Devlet tahvili ve Hazine bonusu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranı ise % 7,40'tır.

Buna göre, 2013 yılında elde edilen bir kısım menkul sermaye iradının beyanında uygulanacak indirim oranı ( $\% 3,93 / \% 7,40 =$ ) % 53,11 olmaktadır.<sup>88</sup>

Bu kapsamda, 2013 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 bonusu 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. Yine ticari işletmelere dahil kazanç ve iratlar için indirim oranı uygulanması söz konusu değildir.

Diğer taraftan, geçici 67 nci maddenin (4) numaralı fıkrası uyarınca, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye

<sup>88</sup> Bu oran 30.12.2013 tarih ve 28867 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 285 no'lu GVK Genel Tebliğ ile tespit ve ilan olunmuştur.



iratlarından 1/1/2006 tarihinden itibaren ödemeyi yapanlarca vergi tevkifatı yapılmakta olup, bu gelirlerin beyanı ve bu gelirlere indirim oranı uygulanması söz konusu değildir.

**Örneğin;** Bu açıklamalarımız çerçevesinde Ayşe hanımın sahibi bulunduğu 21/11/2005 ihraç tarihli devlet tahvilinden 2013 yılı içinde sırasıyla 50.000 TL veya 150.000 TL faiz geliri elde ettiği ve mükellefin başkaca geliri bulunmadığı varsayıldığında beyan durumu aşağıdaki gibi olacaktır.

	I	II
Devlet Tahvili Faizi*	50.000 TL	150.000 TL
İndirim Oranına İsbet Eden Tutar (% 53,11)	26.555 TL	79.665 TL
Kalan Tutar	23.445 TL	70.335 TL
Gelir Vergisi Matrahı	BEYAN YOK	70.335 TL
Ödenecek Gel. Ver.	-	17.462,25 TL

### 7.3.2. G.V.K.'nın 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 beyanname toplamaları gerekmektedir.

Ancak aynı Kanunun "Toplama Yapılmayan Haller" başlıklı 86'nci maddesinde aşağıda yazılı şartlarla yıllık beyanname verilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 4842 sayılı Kanunun 9'uncu maddesiyle değişen 86'nci 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 ziraat kazançlar, bu Kanunun 75 inci maddesinin (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 1.390 lirayı (285 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2014 yılı için 1.400 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.'nın 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 Kanununun 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 değiştirilen 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 tarihi 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 2013 yılında 26.000 TL'yi aşmaması durumunda aşağıdaki menkul sermaye iratları beyan edilmeyecektir;

➤ 1/1/2006 tarihinden önce ihraç edilen Her çeşit tahvil ve hazine bonusu 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 2013 takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 1.390 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 temlik 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 1.390 TL tutarı bir istisna değildir, gelirin beyanına ilişkin bir haddedir. 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 BONUSU GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ**

01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen ve TL cinsinden olan devlet tahvili ve hazine bonusu faiz gelirleri yukarıda belirttiğimiz üzere indirim oranı uygulanarak beyan edilecektir. Bahse konu dönemde devlet tahvili ve hazine bonusu 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 bonusu 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 ayırımına 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 ayırım 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 bonusu faizleri menkul sermaye iradı olarak kabul edilmektedir.

Vergi uygulaması bakımından, Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetler de (Eurobond) Devlet tahvili ve Hazine bonusu 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 26.000 TL 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 2013 yılı için belirlenmiş olan 26.000.- 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 başkanı 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 26.000.- TL'lik yıllık beyanname verme sınırını aşılmadığı sürece bu gelir unsurunun beyan edilmeyeceği açıktır. GVK'nın 22. maddesi uyarınca 2013 yılı içinde elde edilen kar paylarının yarısının istisna olması nedeniyle kalan tutarın 26.000.- 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 tevkifat 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, 2013 yılı için beyan sınırı olan 26.000 TL'yi aşarsa beyan edilecektir.
- Beyanname 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 2012 yılı karını dağıtması neticesinde 2013 yılında sırasıyla brüt 100.000 TL, 286.200 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 (52.000 TL'ye Kadar Beyan Dışı)	100.000 TL	286.200 TL	500.000 TL
İstisna Tutarı	50.000 TL (100.000 x ½)	143.100 TL (286.200 x ½)	250.000 TL (500.000 x ½)
Gelir Vergisi Matrahı	50.000 TL	143.100 TL	250.000 TL
Hesaplanan Vergi	11.145 TL	42.930 TL	80.345 TL
Mahsup Edilecek Vergi	15.000 TL (100.000 x %15)	(42.930) TL (286.200 x %15)	(75.000) TL (500.000 x %15)
Ödenecek/İade Edilecek GV	3.855 TL İADE	0.- TL	5.345 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) 2013 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
<b>İstisna ( 1998 yılı kar payı, GVK Geç. 62/2)</b>	-(300.000).- TL
Kalan Net Kar Payı	90.000.- TL
<b>İlave ( 90.000x 1/9, GVK Geç. 62/3)</b>	10.000.- TL
Brüt Kar Payı	100.000.- TL
<b>İstisna Tutarı ( 100.000 x ½, GVK Geç. 62/3 )</b>	50.000.- TL
<b>GELİR VERGİSİ MATRAHI</b>	<b>50.000.- TL</b>
Hesaplanan Vergi	11.145.- TL
Mahsup Edilecek Vergi ( 50.000/5, GVK Geç. 62/3 )	- (10.000) TL
<b>Ödenecek Gelir Vergisi</b>	<b>1.145.- TL</b>

### 7.6.2. Beyana Tabi Diğer Menkul Sermaye İratları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesinin 1/c alt bendinde yer alan 26.000.- TL'lik beyan sınırından yararlanamaması nedeniyle, aynı maddenin 1/d bendinde yer alan 1.390.- TL'lik 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 temlik karşılığında alınan para ve ayınlar; Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/9. maddesine göre; iştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temlik 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 finansman sıkıntısını aşmak için en çok kullanılan yöntemlerden biri de elde bulunduran 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 1.390.- TL'yi aşması halinde beyan edileceklerdir.

1.390 TL'lik tutar bir istisna olmayıp, gelirin beyan edilip edilmeyeceğine yönelik tespitite dikkate alınacak bir haddedir. 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 bilvekele 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 2013 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 bankalarının 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 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 (2013 yılı için faiz gelirlerinin % 53,11'i beyan dışı).
- Kalan tutar 26.000 TL'lik beyan sınırını aşılırsa beyana tabi

### 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 21.000 TL'lik kısmı gelir vergisinden istisnadır. Bu tutarı aşan bir gelir elde edilmesi durumunda aşan kısım vergiye tabidir.
- 21.000 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 2013 yılı için geçerli olan 26.000 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 2013 yılı için 21.000 TL'si vergiden istisna olup, beyan sınırı olmaksızın istisnayı aşan tutar beyan edilir.

#### 2006 ve sonrasında öncesinde ihraç olunan Eurobondlar ;

- 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.
- Diğer alım satım kazançlarıyla birlikte 2013 yılı için 21.000 TL'si vergiden istisna olup, beyan sınırı olmaksızın istisnayı aşan tutar beyan edilir.

## 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 2013 yılı için geçerli olan 26.000 TL'lik beyan sınırını aşması halinde gelirin tamamı beyan 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 (örneğin borsaya kayıtlı olmayan hisse senetleri),**  
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.
- 2013 yılı için geçerli olan 1.390 TL'lik beyan sınırını aşması halinde gelirin tamamı beyan edilir.

## 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 örneklerle yer verilmiştir. Söz konusu Genel tebliğde yer alan açıklamalara göre türev ürünlerin geçici 67. madde kapsamında vergilendirilmesi aşağıdaki şekilde olacaktır.

Geçici 67. maddenin (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. GöreTevkifat
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

Tarafaların 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 vadedeği 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 anlaşılacak 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 açıklamalar 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 1/10/2010 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	Tezgah üstü
Tam Mükellef Gerçek Kişi	% 10 tevkifat	% 10 tevkifat
Tam Mükellef Sermaye Şirketi  (Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlar dahil)	% 0 tevkifat	Tevkifata tabi değil
Diğer Tam Mükellef Kurum	% 10 tevkifat	Tevkifata tabi değil
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 <u>dışında kalan</u> 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	Tevkifata tabi değil
Dar Mükellef Kurum (banka ve benzeri finans kurumu olanlar)	% 0 tevkifat	Tevkifata tabi değil

### 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 uzlaşısı 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 İlgili 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 değerlendirme 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 aşılılmamak 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 varlığına 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.<sup>89</sup>

“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 1.390 TL’yi aşması durumunda yıllık gelir vergisi beyanname 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 indirimini 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 2013 yılı için 1.390 TL’yi aşması halinde söz konusu kâr payınızı yıllık gelir vergisi beyanname ile beyan etmeniz gerekmekte olup söz konusu gelire 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.<sup>90</sup>

“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 kişilerince 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

89 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 22.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 86-1382 sayılı özeliği.

90 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 18.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK Geç.67-1334 sayılı özeliği.

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 Dağıtımını Sayılması:<sup>91</sup>

“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, dağıtılabılır karlarını vakfa aktarması kar dağıtımdır. Aktarılan bu tutar, vakfınız yönünden ise anılan Kanunun 75'inci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde belirtilen iştirak kazancıdır. Bir kazanç 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:<sup>92</sup>

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 tüzelkişilerinin 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.

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.

91 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.03.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-94-24-238 sayılı özeldesesi.

92 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21.05.2013 tarih ve 84098128-120.06[75-2013-1]-313 sayılı özeldesesi.

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 (2013 yılı için 1.390.-TL) aşması nedeniyle, tamamının 2013 yılına ait yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

#### 7.11.5. Avans Kar Paylarının Vergilendirilmesi:<sup>93</sup>

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 dahildir. Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan kârların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde tevzii, kazanç dağıtımını 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 dağıtımını 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 dağıtımını 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.

..."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalara göre, 2012 yılında avans kâr payı dağıtılması halinde, 2013 yılı sonuna kadar kar dağıtımını 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, 2013

93 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.02.2013 tarih ve 62030549-120[75-2012/997]-280 sayılı özeldesesi.

takvim yılına ait gelir vergisi beyanname ile beyan edilmesi gerekmekte olup, 2012 yılında avans kar payı üzerinden kesilerek beyan edilen vergilerin gelir vergisi beyannameinde hesaplanan vergiden mahsup edilmesi mümkün bulunmaktadır.

#### **7.11.6. Kiracının Kirayı Zamanında Ödememesi Dolayısıyla Hesaplanan Gecikme Faizlerinin Vergilendirilmesi:<sup>94</sup>**

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 zirai 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 kiralınması 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 iradidir.

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 vergilendirilmesi 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:<sup>95</sup>**

258 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 5.2- Faiz Gelirlerinin Vergilendirilmesi başlıklı bölümünde;

94 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12.10.2012 tarih ve 84098128-120-905 sayılı özelgesi.

95 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.

“Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinde; ticari, zirai veya mesleki faaliyet dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden oluşan sermaye dolaşımıyla elde edilen kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmekte olup, yukarıda da belirtildiği üzere, her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri menkul sermaye iradı olarak kabul edilmektedir.

Vergi uygulaması bakımından, Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetler de (Eurobond) Devlet tahvili ve Hazine bonusu 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 gelirin 26/07/2001 tarihinden önce ihraç edilen Eurobondlara ilişkin olması halinde, bu gelirlere Geçici 59 uncu maddedeki istisna uygulanmayacak olup, faiz gelirin 103 üncü maddede yazılı tarifinin 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 gelirin 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.

## 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 dahil olan gelirlerin de vergilendirilebilmesi için mutlaka aynı Kanunun mükerrer 80 ve 82. maddelerinde ismen sayılmış olanlardan birisi olması gerekliliğidir.

Bu açıklamalarımız çerçevesinde arızı 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 2013 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 2013 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 2013 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 artırımını nedeniyle elde edilen hisse senetlerinin maliyet bedeli; daha önce sahip olunan hisse senetlerinin maliyet bedelinin, sermaye artırımını 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 artırımını 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 ödenecek 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 imkan 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, 2013 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 imkan 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, 2013 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 Kısımının Karlı, Bir Kısımının 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 dolayısıyla elde edilen kârdan 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 imkanı 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 2013 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.'nın 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 endekslenmesi ÜFE oranının % 10'u aşması şartına bağlanmıştır.

➤ Bankalar ve aracı kurumlarca yatırımcıların elde ettikleri hisse senedi alım-satım kazançları üzerinden üçer aylık dönemler itibarıyla 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 2013 yılı için 21.000 TL istisna uygulamasından sonra kalan tutar ne olursa olsun beyan edilecektir.

#### **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 2013 yılı için 21.000 TL'si gelir vergisinden müstesna olacaktır.

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 Kanununun 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 kağıtlarının satışından doğan zarar diğer menkul kıymetlerin satış kazançlarından veya diğer menkul kıymetlerin satışından doğan zarar, kamu kağıdı 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 karşılığında, bunların alımında ödenen yabancı para tutarının Türk Lirası karşılığı ve varsa alım-satım giderlerinin düşülmesi suretiyle hesaplanacaktır.

Gelir Vergisi Kanununun 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 2013 yılında eurobondların alım – satımından doğan değer artış kazancı eurobondların ihraç tarihine göre farklılık göstermektedir.

Öte yandan, 5281 sayılı Kanunla mükerrer 81 inci maddeye eklenen hükümlerle, 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 karşılığında, 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, 2013 yılı için geçerli istisna tutarı olan 21.000 TL'yi aşması durumunda aşan kısmın beyan edilmesi gerekmektedir. Bu uygulamada 21.000 TL'lik istisna eurobondun yanı sıra varsa diğer menkul kıymetlerden elde edilen alım satım kazancı elde edilmesi durumunda, toplam kazançta 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 itibarıyla 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 21.000 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. 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 yapılabilecektir.

#### **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 aynı 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 bilimum 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 vaset 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 2013 yılı için 9.400 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 25.08.2010'de 200.000 TL' ye satın almış olduğu bir arsayı 12.11.2013'de 500.000 TL' ye satmıştır.

Gayrimenkulün iktisap tarihinden önceki ay olan Temmuz 2010'da kümülatif ÜFE 173,46 iken, elden çıkarıldığı aydan önceki ay olan Ekim 2013'de ÜFE 220,06' dır. Bu durumda endeksleme oranının ilgili dönemde %10' un üzerinde artmış olduğu görülmektedir.  $(220,06 / 173,46 = \% 26,865)$

Dolayısıyla elden çıkarılan gayrimenkulün endekslenmiş maliyet bedeli;

$200.000 \text{ TL} * (220,06 / 173,46) = 253.730 \text{ TL}$  olarak dikkate alınacaktır.

Buna göre Osman bey, satmış olduğu apartman dairesinden dolayı  $(500.000 - 253.730 =)$  246.270 TL tutarında istisna öncesi değer artış kazancı elde etmiş olacaktır.

Söz konusu kazanca 9.400 TL tutarında istisna uygulanarak bulunacak 236.870 TL' ye Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesindeki vergi nispetleri uygulanarak mükellefin 2013 yılı için ödeyeceği gelir vergisi hesaplanacaktır.

Hesaplanan Gelir Vergisi ..... 75.749,50 TL

Bulunan 75.749,50 TL tutarındaki vergi 2014 yılının Mart ayının yirmibeşinci günü akşamına kadar yıllık beyanname ile beyan edilip, Mart ve Temmuz 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 ziyası 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, alamenti 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 2013 yılı için 9.400.-TL'nı aşan kısmı vergiye tabi tutulacaktır.

#### 8.1.9. Değer Artış Kazançlarında 9.400 TL'lik İstisnanın Uygulanması

Gelir Vergisi Kanunu'nun 4783 sayılı Kanunla değişik mükerrer 80'inci maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan 9.400 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 arızı 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 arızı kazançlardan bir takvim yılında 82'inci maddenin 1, 2, 3 ve 4 numaralı bentlerinde belirtilen ve toplam tutarı 2013 yılı için 21.000 TL'sini aşmayan arızı kazançlar gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu madde çerçevesinde arızı kazançları 21.000 TL'lik istisnadan yararlanabilenler ve yararlanamayanlar olarak iki başlık altında toplayabiliriz

#### 8.2.1. Yıllık Maktu İstisnadan Yararlanabilen Arızı Kazançlar

Gelir Vergisi Kanununun 82'inci maddesinde vergiye tabi arızı kazançlar tek tek sayılmıştır. Aynı maddenin ikinci fıkrası hükmünde yer verilen bu kazançlardan 21.000 TL'lik istisnadan yararlanabilenleri aşağıda yer almaktadır.

➤ Arızı olarak ticari muamelelerin icrasından veya bu nitelikte muamelelere tavastan 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),

➤ Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hasılat, gelir vergisinden istisnadır.

Ayrıca yukarıda bahsedilen arızı kazançlarda ki hasılat deyimi, alınan para ve ayınlarla diğer suretlerle elde edilen ve para ile temsil edilen menfaatleri ifade etmektedir.

Arızı kazanç; arızı 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 arızı kazançlar toplamının 21.000 TL'lik istisna haddinin altında kalması halinde hiç bir şekilde yıllık gelir vergisi beyanname verililmeyecek olup, diğer gelirler nedeniyle beyanname ve-

rilse dahi söz konusu arızı kazançlar beyannameye dahil edilmeyecektir. Arızı 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 Arızı Kazançlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 82'inci maddesinde yer alan arızı kazançların bir kısmı, yukarıda bahsedilen 21.000.-TL'lik istisna uygulamasının dışında kalmaktadır. İstisnaya tabi olmayan arızı kazançların mutlak suretle yıllık gelir vergisi beyannamesinde diğer kazanç ve irat olarak beyan edilmesi gerekmektedir. İstisna uygulanmayan arızı kazançları ise aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz.

➤ Henüz başlanmamış olan ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girilmemesi 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 arızı olarak yapmalarında elde ettikleri kazançlar.

Yukarıda sıralanan arızı kazançlar herhangi bir istisnaya tabi olmayıp herhangi bir şekilde elde edilmesi halinde, diğer kazanç ve irat olarak yıllık gelir vergisi beyanname 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 arızı 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:<sup>96</sup>

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.

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. Arsa Karşılığı Teslim Alınan Dairelerin Satışının Vergilendirilmesi:<sup>97</sup>

Kat karşılığı inşaat yapımı sözleşmesi neticesinde iktisap edilen birden çok da-

96 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK mük.80-1351 sayılı özeldgesi.

97 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 37-1184 sayılı özeldgesi.

ireden 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 Kalmaması Halinde Bu Gelirin Beyan Edilmesi:**<sup>98</sup>

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:**<sup>99</sup>

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:**<sup>100</sup>

“İmar değişikliği sonucunda 6 yıldır sahibi olduğunuz arazinin parsellenmesi sonucunda oluşan 5 adet arsanın veya bu arsalar 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 de-

98 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.

99 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.

100 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.

vamlı 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:<sup>101</sup>

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 tescilli 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 (2013 takvim yılı için 9.400 TL) aşması halinde, aşan kısmın değer artışı kazancı olarak beyan edilmesi,

- İvazsız olarak (veraset yoluyla) iktisap edilen dairelerin; herhangi bir tarihte satışı dolayısıyla hissene 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:<sup>102</sup>

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 münfesi 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:<sup>103</sup>

1/1/2006 tarihinden sonra iktisap edilmiş, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında 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 beyanname 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 Bakan-

101 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.

102 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.

103 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.

lar 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 dahil edilmeyecektir.

### **8.3.9. Alındıktan Bir Yıl Sonra Tadilattan Geçirilerek Satılan Daire için Yapılan Tadilat Giderlerinin Maliyet Unsuru Olup Olmayacağı:<sup>104</sup>**

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, 2013 yılı için 9.400 TL yi aşması halinde aşan kısmın vergiye tabi olması ve yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

### **8.3.10. Kollektif Şirketin Nevi Değişikliği Yaparak Limited Şirkete Dönüşmesi Halinde Vergilendirme:<sup>105</sup>**

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 kolektif ve adi komandit şirketlerin bu maddenin (2) numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde nevi değiştirerek sermaye şirketi haline dönüşmesi (Kollektif ve adi komandit şirketlerin şekil değiştirerek anonim şirket haline dönüşmesi halinde şekil değiştiren kolektif ve adi komandit şirketlerin ortaklarının anonim şirketteki ortaklık paylarını gösteren hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.) halinde değer artış kazancı hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği, hükümü yer almaktadır.

Bu durumda, Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinin (3) numaralı bendinde belirtilen şartlar dahilinde, kolektif şirketin bir sermaye şirketine dönüşmesi halinde nevi değişikliği nedeniyle değer artışı kazancı hesaplanmayacak ve vergileme yapılmayacaktır.

104 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK mük.80-684 sayılı özeldesesi.

105 Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.08.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.61.15.01-606-5-2011-95 sayılı özeldesesi.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 161 inci maddesinde ise işi bırakma, vergiye tabi 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, kolektif şirketin limited şirkete dönüşmesi durumunda, kolektif şirketin limited şirket olarak tescil edildiği tarihe kadar yapılan işlemlerin kolektif şirketin defterlerine intikal ettirilmesi, tescil tarihinden sonra yapılan işlemlerin ise limited şirketin defterlerine intikal ettirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, limited şirketin kazancı kurumlar vergisi mükellefiyetini, kolektif şirket ortaklarının kazançları ise gelir vergisi mükellefiyetini gerektirdiğinden, mükellefiyet türünde değişiklik olması nedeniyle kolektif 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 kolektif şirketin çıkarılacak bilançosunun kayıtlı değeri üzerinden yeni oluşan limited şirkete devredilmesi gerekmektedir.

### **8.3.11. Zarar ziyan bedeli olarak alınan tazminat bedelinin beyan edilmeyeceği:**<sup>106</sup>

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 :**<sup>107</sup>

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

106 Ordu Defterdarlığı'nın 10.08.2012 tarih ve B.07.4.DEF.0.52.10.00-002-20 sayılı öznelgesi.

107 Bolu Defterdarlığı'nın 19.02.2013 tarih ve 68509125--GV-450/-1 sayılı öznelgesi.



(Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.)

Bu maddede geçen “elden çıkarma” deyimini, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, 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, (284 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 01.01.2013 tarihinden itibaren 9.400 TL) 9.400 TL’si gelir vergisinden müstesnadır.” hükmü yer almaktadır.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere gayrimenkullerin takas edilmesi, satış hükmündedir.

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 değerlendirme 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:<sup>108</sup>**

Kollektif şirket olarak faaliyet göstermekte iken limited şirkete nevi 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,

<sup>108</sup> Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 13.08.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.61.15.01-606-5-2011-95 sayılı özeliği.

- (3) numaralı bendinde ise kolektif ve adi komandit şirketlerin bu maddenin (2) numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde ne'vi değiştirerek sermaye şirketi haline dönüşmesi ( Kolektif ve adi komandit şirketlerin şekil değiştirerek anonim şirket haline dönüşmesi halinde şekil değiştiren kolektif 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 Kanununun 81 inci maddesinin (3) numaralı bendinde belirtilen şartlar dahilinde, kolektif 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 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, kolektif şirketin limited şirkete dönüşmesi durumunda, kolektif şirketin limited şirket olarak tescil edildiği tarihe kadar yapılan işlemlerin kolektif şirketin defterlerine intikal ettirilmesi, tescil tarihinden sonra yapılan işlemlerin ise limited şirketin defterlerine intikal ettirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, limited şirketin kazancı kurumlar vergisi mükellefiyetini, kolektif şirket ortaklarının kazançları ise gelir vergisi mükellefiyetini gerektirdiğinden, mükellefiyet türünde değişiklik olması nedeniyle kolektif şirket adına basılan belgelerin limited şirket bünyesinde kullanılması mümkün bulunmamaktadır.

Ayrıca, işletme bilançosunda kayıtlı aktif ve pasif kıymetlerin, limited şirketin tescil edilip hukukten tekemmül ettiği tarih itibarıyla kolektif 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 Arızı Kazanç Olarak Vergilendirilip Vergilendirilemeyeceği:<sup>109</sup>

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.

109 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.12.2013 tarih ve 84098128-120.07.02[82-2013-1]-703 sayılı özelgesi.

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 (2013 yılı için) 21.000 TL tutarındaki kısmı gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Buna göre, serbest meslek kazancının “arızı” sayılması için serbest meslek faaliyetine konu işin devamlılık arz edecek şekilde yapılmaması ve bu işin mutat 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 arızı 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, Eğitimci veya Danışman Olarak Hizmet Alması Halinde Bu Kişilere Yapılacak Ödemelerin Vergilendirilmesi <sup>110</sup>

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 adlarla ödemiş 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.

<sup>110</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 17.08.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-2656 sayılı özeliği.

Aynı Kanununun 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 kimselere 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.



## 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 kişiler 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 beyannameyle 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 beyannameyle toplanması zorunludur.

Temel prensip yukarıda açıklandığı üzere; bir takvim yılı içinde elde edilen gelir unsurlarının bir beyannameyle 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 dahil edilmesinin zorunlu olduğu, hangi gelir unsurları için beyanname verilmeyeceği veya verilecek beyannameye dahil 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 itibarıyla 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 kolektif 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 kolektif şirketler ile komandit şirketlerinin tasfiye dönemlerine girmiş olmaları, kolektif 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 faaliyetlerinden elde ettikleri gelirleri yıllık gelir vergisi beyanamesi 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 dahilinde 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 beyanname 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 beyanamesi 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 gayrisafı tutarları toplamı G.V.K ' nun 103 üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2013 yılı için 26.000 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, 26.000 TL'lik haddin aşılar aşılmadığının tespitinde, bunların elde ettiği menkul sermaye iratlarının toplamı ile kıyaslama yapılarak, toplam tutar 26.000 TL'yi aşıyorsa tamamı için beyanname verilecektir.

245 seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 2. Bölümünde de açıklandığı üzere; menkul sermaye iradının 2013 yılı için 26.000 TL'yi aşır aşımadığının 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 2013 yılı için 1.390 TL'yi aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları" da beyan dışı bırakılmıştır. Maddede yer alan 1.390 TL'lik tutar bir istisna olmayıp, gelirin beyan edilip edilmeyeceğine yönelik tespitite dikkate alınacak beyan sınırındır. Söz konusu tutarın aşılması halinde aşan kısım değil gelirin tamamı beyana konu edilecektir.*

*Son olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesinin 4842 sayılı Kanunla değişik 1/a bendi hükmüne göre; aynı Kanunun 75. maddesinin 15 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 bankalarının 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 tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2013 yılı için 26.000 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 (2013 takvim yılı hasılatlarına uygulanacak istisna tutarı 3.200 TL'dir.) aşması halinde, elde edilen irat için yıllık gelir vergi beyanamesi 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 2013 yılı için 1.390 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 işverenden aldıkları ücretleri toplamı 2013 yılı için 26.000 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 26.000 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 26.000 TL ile kıyaslanacak olup, beyana tabi diğer gelirlerin tutarının önemi bulunmamaktadır.

Örneğin; Bay (B)'nin tamamı üzerinden tevkifat yapılmış olan 2013 yılı gelirleri aşağıdaki gibidir.

Birinci işverenden alınan ücret	90.000
İkinci işverenden alınan ücret	18.000
İşyeri kira geliri (Brüt)	35.000

Burada Bay (B)'nin işyeri kira geliri tutarının ücret gelirlerinin beyanı açısından önemi olmayıp, birden sonraki işverenden aldığı ücret geliri olan 18.000 TL, beyan sınırını aşmadığından, ücret gelirleri beyan edilmeyecektir.

Bay (B)'nin işyeri kira geliri ise 2013 yılı için geçerli olan 26.000 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 beyanname 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) 9.400 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 21.000 TL'yi aşmayan arzi 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 dahil 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 beyannameye 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 beyannameye birleştirilecektir. Ancak, her bir kazanç unsuru tek başına ele alındığında beyan zorunluluğu dışında kalıyorsa beyannameye 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 beyannameye dahil 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 dahil edilmez.*

#### 1. Tam mükellefiyette;

**a)** Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai 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 (2013 Yılı için 26.000 TL) 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 (2013 Yılı için 26.000 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 1.390 TL (2013 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 1.390

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 ücretlerden oluştuğu durumda, toplam ücret tutarı beyan sınırını geçse dahi, birinci işverenden sonraki işverenlerden alınan ücretler toplamının 2013 yılı için 26.000 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 26.000 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 26.000 TL'yi aşmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratların tutarı, beyan edilmesi gereken diğer gelirlerin (ticari kazanç, mesleki kazanç, gerçek usulde zirai kazanç ile diğer kazanç ve iratlar ) toplam tutarına eklenerek, bulunan tutar 26.000 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 26.000 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 itibarıyla 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 Kanununun 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 Kanununun 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, 2013 yılı için 3.200 TL'ye kadar mesken kira geliri istisna haddi altında kaldığı için yıllık beyanname verilmeyecektir.

#### 9.4.1.4. Toplamı 1.390 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 1.390 TL'yi ( 2013 yılı için ) aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları" da beyan dışı bırakılmıştır. Yapılan düzenleme ile stopaja tabi olmayan 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; 2013 yılı içinde elde edilen ve toplam tutarı 1.390 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 temlik karşılığında alınan para ve ayınlar,
- Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto 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 1.390 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 1.390 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 1.390 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, 2013 yılı gelirleri aşağıdaki gibidir,

Birinci işverenden alınan ücret	50.000
İkinci işverenden alınan ücret	21.000
Üçüncü işverenden alınan ücret	17.000
Konut kira geliri	13.200

Ücret gelirlerinin tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiştir.

Nuray hanım, birden fazla işverenden aldığı ücret gelirin yanı sıra mesken geliri elde etmiştir. Beyanname verilirken öncelikle ücret gelirleri dikkate alınarak değerlendirilecektir.

Ücret gelirleri ile ilgili olarak birinci işverenden alınan ücret hariç, ikinci ve üçüncü işverenden alınan ücretlerin toplamı 26.000 TL'lik beyan sınırını aştığı için birinci işverenden alınan ücrette dahil olmak üzere ücret gelirlerinin tamamı (88.000 TL) beyan edilecektir.

Konut kira gelirinden 3.200 TL'lik istisna tutarı düşülecek olup, kalan tutar gayrimenkul sermaye iradı olarak beyannameye dahil edilecektir.

Örnek 2: Erhan beyin 2013 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 geliri	9.200
İşyeri kira geliri (Brüt)	24.000

İkinci işverenden alınan ücret, 26.000 TL'lik beyan sınırını aşmadığından ücret gelirleri beyan edilmeyecektir.

Mesken kira gelirinden 3.200 TL'lik istisna düşüldükten sonra kalan tutar her halükarda beyan edilecektir.

Konut kirasının istisna düşüldükten sonra kalan kısmı ile işyeri kira geliri toplamı (6.000 + 24.000) 26.000 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, 2013 yılında tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş işyeri kira geliri, mevduat faizi ile birlikte konut kira geliri elde etmiştir.

İşyeri kira geliri (Brüt)	15.000
Konut kira geliri	11.200
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.

Konut kira gelirinden 3.200 TL'lik istisna düşülecek olup, kalan tutar (8.000 TL) her halükarda beyan edilecektir.



İşyeri kira geliri ise, elde edilen gayrimenkul sermaye iradı toplamı (15.000 + 8.000 = 23.000TL ) 26.000 TL'lik beyan sınırını aşmadığından beyannameye dahil edilmeyecektir.

Örnek 4: Osman bey 2013 yılında avukatlık faaliyeti dolayısıyla 50.000 TL serbest meslek kazancı, bunun yanı sıra işyeri olarak kiraya verdiği gayrimenkulünden brüt 3.600 TL kira geliri elde etmiştir.

Serbest Meslek Kazancı	50.000
İşyeri kira geliri (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 gelirinin toplamı (50.000 + 3.600 = 53.600 TL ) 26.000 TL'lik beyan sınırını aştığından serbest meslek kazancı dolayısıyla vermek zorunda olduğu beyannameye işyeri kira gelirini de dahil edecektir.

Örnek 5: Erkan bey 2013 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 1.000 TL kira geliri, gerçek usulde vergiye tabi bir başka kişiye işyeri olarak kiraya verdiği gayrimenkulünden ise brüt 12.000 TL kira geliri elde etmiştir.

Erkan beyin ayrıca ticari işletmesine dahil olmayıp kendi adına kayıtlı ve 01.11.2012 tarihinde ihraç olunan hazine bonosundan 200.000 TL brüt faiz geliri, İMKB'ye kayıtlı 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)	12.000
İşyeri kira geliri (Basit Usuldeki Mükelleften)	1.000
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 1.000 TL kira geliri tevkifata ve istisnaya tabi bulunmadığından GVK'nun 86/1-d Maddesi hükmü çerçevesinde beyan edilmeyecektir.

Son olarak Erkan beyin ticari kazancı ile stopaja tabi tutulan işyeri kira gelirinin toplamı (10.000 + 12.000 = 22.000 TL ) 26.000 TL'lik beyan sınırının altında kaldığından ticari kazanç nedeniyle vermek zorunda olduğu beyannameye işyeri kira gelirini dahil etmeyecek, bir başka deyişle Erkan beyin 2013 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 onüç 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 imkanına 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 beyanname ile 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 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 (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.).**

*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 Kanununun 1 inci maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 03.05.2013) engellilerin (9) beyan edilen gelirlerine, 31 inci maddede yer alan esaslara göre hesaplanan yıllık indirim (Bu indirimden bakmakla yükümlü olduğu (6462 sayılı Kanununun 1 inci maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 03.05.2013) engelli (10) kişi bulunan serbest meslek erbabı ile hizmet erbabı (tevkifat matrahı dahil) 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 kanununun 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(6) 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 Kanununun 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 projeleri yapılması ve nakil işlerine,

- e) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,
- f) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemi-ze ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirtilmesi çalışmalarına,
- g) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,
- h) 2863 sayılı Kanun kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağ-  
daş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakan-  
lığı 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  
türü 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 indirme-ye veya kanuni oranına kadar çıkarmaya yetkilidir).

**8.** 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkın-  
da 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 tekno-  
loji ve bilgi arayışına yönelik (5746 sayılı Kanununun 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 ta-  
mamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortisman tabii 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.** (5436 sayılı Kanununun 14/b maddesiyle eklenen bent. Geçerlilik; 26.12.2004,  
Yürürlük; 24.12.2005) Bakanlar kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayı-  
sıyla Başbakanlık aracılığıyla makbuz mukabili yapılan aynı veya nakdi bağışların ta-  
mamı.

**11.** (5904 sayılı Kanununun 3 üncü maddesiyle eklenen bent. Yürürlük; 03.07.2009)  
İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine (6322 sayılı kanununun 9.maddesi-  
yle eklenen ibare; Yürürlük 15.06.2012)ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı  
yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı.

**12.** (6322 sayılı kanununun 9.maddesiyle eklenen bent; Yürürlük 15.06.2012) Vergi  
Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar-  
ın beyan edilen gelirin %10'unu aşmayan kısmı.

**13.** (6322 sayılı kanununun 9.maddesiyle eklenen bent; Yürürlük 15.06.2012)  
Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulu-  
nanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühen-  
dislik, 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 sifıra 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.

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 PRIMLERİN 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 girecektir.

### 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 yapılamayacaktır.

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. Yıllık beyanname veren mükellefler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ise anılan Sirkülerde yapılan açıklamalara göre 2012 takvim yılına ilişkin olarak verilen yıllık beyanname geliri vergisi 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 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 yapılamayacaktır.

Yıllık beyanname 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.

➤ Mükelleflerçe 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: 2013 yılında ticari faaliyeti 40.000 TL kâr ve serbest meslek faaliyeti 10.000 TL zararla sonuçlanan bir mükellefin 2013 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 beyanname vergi matrahının tespitinde indirilemeyecektir.

Şahıs sigorta primleri için ödenen tutarlar ise beyan edilen gelirin % 15’i sınırı dahilinde 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 2013 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/2013) 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 beyanname 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 beyanname indirimi 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 Sanatkarlar 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 Sanatkarlar 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 hükümlenmiş iken halihazırda 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 Kanununun 68/8'inci maddesi hükmüne dayanarak da, mesleki kazançlarının tespitinde hasılattan indirim imkanları mevcuttur. Ancak, Bağ-Kur kapsamına giren serbest meslek erbabının, Gelir Vergisi Kanununun 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'ncü 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 dahilinde 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 birimlerinde 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 beyanname, 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 mükellefler, 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, diletikleri takdirde Bağ-Kur giriş keseneği ve primlerini serbest meslek kazançları ile ilgili olarak verecekleri yıllık beyannamelelerinde 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 beyannameye 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 imkan sağlanmıştır.

Kanunda indirimden yararlanmanın şartları olarak; harcamanın Türkiye'de yapıl-

ması 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 indirimle 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 indirimle tabi tutulması 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 doldurmuş 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'nin 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 beyannamesinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. (İstanbul VDB'nin 21.05.2013 tarih ve 62030549-120[89-2013/140]-744 sayılı özelgesi.)

➤ Mükellefin bakmakla yükümlü olduğu ve üniversitede okuyan 18 yaşını doldurmamış çocuğu için özel öğrenci yurduna yapılan ödemeler, bu kapsamda değerlendirilir (GGM'nin 23898 sayılı özelgesi)

➤ 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 dahil 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 indirim konusu 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 yapabilmemiz mümkün bulunmaktadır. (İstanbul Defterdarlığı'nın 11483 sayılı özelgesi).

#### 10.4. BAĞIŞ VE YARDIMLARIN İNDİRİMİ

Gelir Vergisi Kanununun 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 Kanununun 89/4'üncü maddesine göre bağış ve yardımların beyannameye bildirilen gelirden indirilebilmesinin şartları aşağıda açıklanmıştır.

##### 10.4.1. Bağış ve Yardımların Yapılacağı Kurum ve Kuruluşlar

Gelir Vergisi Kanununun 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 imkan tanımıştır. Bir başka deyişle Kanunda sayılmayan kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımlar tutarı ne olursa olsun indirim konusu 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 edile-



cek 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 indirimine 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 Kanununun 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 yardımlar 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 Kanununun 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. Amortisman 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 (Kalkınmada 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 aynı bağış ve yardımların tamamının, belirli bir oran ile sınırlı olmaksızın, yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden indirilebilmesine imkan 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 yardımların aşağıda belirtilen kamu idare ve müesseselerine yapılması halinde mümkündür.

- Genel ve özel bütçeli kamu idareleri,
- İl özel idareleri
- Belediyeler
- Köyler

Kapsama dahil 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. 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 yapılmış bağış olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

➤ Bağış 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 beyannameye yer alacak gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılacak işlemlerde bağış 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. 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.

#### **10.4.5.3. 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 imkan 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 imkan sağlanmıştır.

Bu şekilde aşağıda yer verilen GVK'nun 5228 Sayılı Kanunun 28 inci maddesi ile değişik, 89 uncu maddesinin yedinci bendinde on altı bent halinde sayılan her türlü nakdi ve aynı 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 bi-**

limsel 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 getirilmesi 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 itibarıyla bu oranı yarısına kadar indirmeye veya kanuni oranına kadar çıkarmaya yetkilidir).

.....”

#### **10.4.5.4 Çocuk Yuvası, Yetiştirme Yurdu, Huzurevi, Bakım ve Rehabilitasyon Merkezlerine Yapılan Bağış ve Yardımlar**

5228 Sayılı Kanununun 28 inci maddesi ile GVK'nun 89 uncu maddesinde yapılan düzenleme ile 31.07.2004 tarihinden itibaren; 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 yurtlarının yanı sıra; 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 aynı bağış ve yardımların tamamının yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirim konusu yapılmasına imkan sağlanmıştır.

#### **10.4.5.5 Türkiye Kızılay Derneğine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve 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 makbuz karşılığı yapılan nakdî bağış veya yardımların tamamı, Kanunun yürürlük tarihinden itibaren gelir vergisi beyannamesi üzerinde gösterilmek şartıyla indirilebilecektir.

Ayrıca bu hüküm Türkiye Kızılay Derneği'ne sadece nakdi olarak yapılan bağış ve yardımlar için geçerli olduğundan, ilgili derneğe makbuz karşılığında aynı olarak yapılan bağış ve yardımların indiriminde, kurum kazancının ancak % 5'ine kadar olan kısmı dikkate alınabilecektir.

Diğer taraftan, anılan Derneğin iktisadi işletmelerine ( Örneğin; Kızılay Derneği Maden Suyu İşletmesi) yapılan bağış veya yardımların gelir vergisi matrahının tespiti indirim konusu yapılabilmesi mümkün değildir.

#### **10.4.5.6 Yeşilay ve İbadethanelere Yapılan Bağışlar**

Bilindiği üzere mükelleflerin gelir ve kurumlar vergisi matrahı tespitinde indirim konusu yapabilecekleri unsurların bir bölümü Gelir Vergisi Kanununun 89. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 10. maddesinde "Diğer İndirimler" başlığı altında sıralanmıştır. 6322 Sayılı Kanunun 9. maddesinde yer alan düzenleme ile gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah tespitinde kazançlarından indirim konusu yapabilecekleri unsurların kapsamı genişletilmiştir.

Buna göre; 15.06.2012 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapılan değişikliklerle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde % 100 oranında indirim konusu yapılabilecek mevcut bağış ve yardımlara ilaveten Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesine ve Kurumlar Vergisi Kanununun 10. maddesine eklenen hükümler ile iktisadi işletmeleri hariç olmak üzere Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdî bağış ve yardımlar ile imar planında dini tesis alanı olarak ayrılan yerlerde ibadethane yapımına yönelik aynı ve nakdi yardımların gelir vergisi matrahının tespitinde beyanname üzerinden indirilebilmesi imkanı getirilmiştir.

#### **10.4.5.7 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 aynı bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının tamamı; gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilir.

#### **10.4.5.8 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 aynı 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 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 aynı 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 yüksek öğretim kurumlarına yapılacak nakdi bağışlar açısından da geçerlidir.

5904 sayılı Kanunla 4/11/1981 tarihli ve 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanununun 356 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 aynı veya nakdî bağış ve yardımların tamamı, beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

#### 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, siyasi 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 Kanununun 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 dahil etmek suretiyle beyanda bulunacaklardır.

Aynı Kanununun 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 dahil edilmesi, aynı tutarın defter kayıtlarında "indirim KDV" hesaplarından çıkarılarak, gider hesaplarına aktarılması gerekmektedir.

### 10.5. SPONSORLUK HARCAMALARI

5105 Sayılı Kanununun 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 Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17.6.1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kurulu 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 imkan sağlanmıştır.

Bu kapsamda mükelleflerin adlarının anılması koşuluyla;

- Resmi spor organizasyonları için yapılan saha, salon veya tesis kira bedelleri,
- Sporcuların iâşe, seyahat ve ikamet giderleri,
- Spor malzemesi bedeli,
- GSGM'nin 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.

### 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 Kanununun 89'uncu maddesinin üçüncü fıkrası hükmüne göre; "Serbest meslek faaliyetinde bulunan veya basit usulde vergilendirilen (6462 sayılı Kanununun 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 Kanununun 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 itibarıyla 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 itibarıyla belirlenen aylık tutarlar, hizmet erbabının ücretinden indirilir.*

Engellilik indirimi ( 2013 yılı gelirleri için, aylık);

Birinci derece engelliler için 800 TL,

İkinci derece engelliler için 400 TL,

Üçüncü derece engelliler için 190 TL'dir.

Engellilik indirimi ( 2014 yılı gelirleri için, aylık);

Birinci derece engelliler için 800 TL,

İkinci derece engelliler için 400 TL,

Üçüncü derece engelliler için 190 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, 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 olduğunu gösteren belge.

Engellilik İndiriminden Yararlanma Hakkına Sahip Basit Usulde Vergilendirilen Engelliler için;

- 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 tarihine 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 bilgilerini 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 imkanını veren teşvik uygulamasına son verilerek, 5228 Sayılı Kanunun 28 inci maddesi ile aynı kapsama giren mükelleflere daha uygulanabilir bir imkan 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 iktisadî 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 itibarıyla 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 elli 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 aynı 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,

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 değerlendirme 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 ye-



nilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan AR-GE ve destek personelinin; bu çalışmalarını 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 50 (elli) tam zaman eşdeğer AR-GE personeli istihdam edilmesi zorunludur. Bu nedenle, gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanmak için AR-GE merkezlerinde en az 50 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 50 (elli) 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 50 (elli) 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 50 (elli) 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**

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 projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde çalışan AR-GE ve destek personeli ile 26.06.2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2. maddesi uyarınca ücreti gelir vergisinden istisna olan personelin; bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı, her bir çalışan için beş yıl süreyle Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanır.

#### **10.7.2.1.4 Damga Vergisi İstisnası**

Bu Kanun kapsamındaki her türlü AR-GE ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen kağıtlardan 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 değerlendirme 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 öngörülen şartları taşıdıkları konusunda tespitler en geç 2 yıllık süreler itibarıyla yapılacaktır.

Gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işveren hissesine ilişkin teşviklerden yararla-

nacak 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 ziyayı 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. 193 sayılı Kanunun 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 hesaplancak "AR-GE indirimi")

2. 5520 sayılı 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 indirimi örneğın 1.000 TL olsa dahi rapora bağlatılması gerekmektedir.

## 10.8. 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.

Esas itibarıyla 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 (2008 yılı zararı en son 2013 yılında mahsup edilebilir).

➤ Kazanç olmasına rağmen geçmiş yıl zararı mahsup edilmezse, mahsup edilme-yen 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.

➤ 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 oturlan konutların kira bedelleri (GVK Md. 74/10) bu kapsamda değerlendirilmez.

### 10.9. 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, mahsup-tan önceki tutar olacaktır.

Örneğin; Türkiye'nin yanı sıra Almanya'da da ticari faaliyette bulunan tam mükellef Bay (A), 2012 yılında Almanya'daki ticari faaliyetinden Euro karşılığı 30.000 TL zarar

etmiş ve doğan zararını 2012 yılı için Türkiye’de vermiş olduğu yıllık beyannameye mahsuba konu etmiştir.

2013 yılına gelindiğinde ise Bay (A), 2013 yılında Almanya’daki ticari faaliyetinden elde ettiği Euro karşılığı 150.000 TL kazancından Alman Gelir Vergisi Mevzuatına uygun olarak 2012 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 dahil edilecek yurtdışı kazanç, mahsuptan önceki tutar olacaktır.” hükmü çerçevesinde Bay (A)’nın 2013 yılı için Türkiye’de vermiş olduğu yıllık beyannameye beyannameye dahil edeceği yurtdışı kazancı, 30.000 TL’lik 2012 yılı zararı zaten aynı dönemde Türkiye’de mahsuba konu edildiğinden mahsuptan önceki tutar olan 150.000 TL olacaktır.

## **10.10. YILLIK BEYANNAME İLE BİLDİRİLECEK GELİRDEN YAPILABİLECEK İNDİRİMLER İLE İLGİLİ ÖRNEK ÖZELGELER**

### **10.10.1. Okul Forması ve Okul Ayakkabıları Şeklindeki Eğitim Harcamalarının İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı:<sup>111</sup>**

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.

### **10.10.2. Okulda Verilen Yemek Hizmeti Karşılığında Yapılan Harcamaların GVK’nın 89 uncu Maddesi Gereğince Eğitim Harcaması Olarak İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı:<sup>112</sup>**

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.

### **10.10.3. 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:<sup>113</sup>**

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.

111 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 24.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 89-1398 sayılı özeliği.

112 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 22.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-89-11-451 sayılı özeliği.

113 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 özeliği.

#### 10.10.4. Tüp Bebek Tedavisi Nedeniyle Yapılan Harcamaların İndirim Konusu Yapılması:<sup>114</sup>

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.

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.

#### 10.10.5. Üniversiteye Yapılan Nakdi Ve Aynı Bağışların İndirim Konusu Yapılması:<sup>115</sup>

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 yararlanacakları, 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 gelirlere 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 aynı 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 aynı bağışların tamamı, beyanname üzerinde gösterilmek şartıyla gelir vergisi matrahının ve kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Ancak, bağışın yapıldığı dönemde bağış yapanların faaliyetlerinin zararlı sonuçlanmış olması veya gelirin veya kurum kazancının yetersiz olması nedeniyle indirile-

114 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.

115 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 07.09.2010 tarih ve B.07.1.GİB. 4.35.16.01-176300-83 sayılı özelgesi.

meyen söz konusu başış ve yardımların daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılması veya zarar olarak devretmesi mümkün değildir.

#### **10.10.6. Sosyal Güvenlik Destek Primi İle Eş ve Çocuğa Ait Eğitim ve Sağlık Harcamalarının Gelir Vergisinden İndirimi:**<sup>116</sup>

Gelir Vergisi Kanununun "Mesleki Giderler" başlıklı 68 inci maddesinde serbest meslek kazancının tespitinde hasıllattan 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 hasıllattan gider olarak indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Bu itibarla, emekli olduktan sonra serbest meslek faaliyetine devam edilmesi dolayısıyla ödenen sosyal güvenlik destek primlerinin, mesleki kazancının 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.

#### **10.10.7. GMSİ Mükellefi Eşlerden Biri Tarafından Yapılan Sağlık Harcamalarının İndirilemeyen Kısmının Eşinin Vergi Matrahından İndirilip İndirilemeyeceği:**<sup>117</sup>

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 beyanname indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

116 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.07.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-89-3/-465 sayılı özeliği.

117 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.12.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 89-571 sayılı özeliği.



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 indirim konusu 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.

**10.10.8. Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı'ndan Alınan Belgede Yer Alan Ve Emekli Maaşın 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 Kullanılmayacağı:<sup>118</sup>**

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.

**10.10.9. Eşe Ait Bağ-Kur Priminin Yıllık Beynamede İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı:<sup>119</sup>**

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.

118 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.

119 Konya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.42.16.01-GVK-2-751-38 sayılı özelgesi.



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.

#### **10.10.10. Gayrimenkul Sermaye İradından İsteğe Bağlı Emeklilik Kapsamında Ödenen Bağ-Kur Primlerinin Beyanname Üzerinden İndirilip İndirilemeyeceği:<sup>120</sup>**

Sadece gayrimenkul sermaye iradı yönünden yıllık beyanname veren mükellefler, 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.

#### **10.10.11. Şirket Ortağının Ödediği Sosyal Güvenlik Primlerinin Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinden İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı:<sup>121</sup>**

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 4'üncü maddesinde, anonim şirketlerin kurucu ortakları ve/veya yönetim kurulu üyesi olan ortaklarının, sermayeyi 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 beyannameye bildirilen gelirden indirilmesinin, (2) numaralı bendinde adi komandit şirketlerinin komandite 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.

120 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-GVK-89-3-511 sayılı özeldesesi.

121 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 89-1424 sayılı özeldesesi.

### 10.10.12. Okul Servis Ücretinin GVK'nun 89 uncu Maddesine Göre, Eğitim Harcaması Olarak İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı:<sup>122</sup>

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Diğer İndirimler" başlıklı 89'uncu maddesinde, "Gelir vergisi 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.

### 10.10.13. Banka Kredisi İçin Ödenen Hayat Sigortası Priminin Gelir Vergisi Matrahından İndirilmesi:<sup>123</sup>

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 erbabi tarafından ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, sağlık, hastalık, engellilik, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigortası poliçeleri için hizmet erbabi 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,

<sup>122</sup> 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.

<sup>123</sup> Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 06.08.2013 tarih ve 38418978-120[61-12/23]-861özelgesi.

«.....

## 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.

.....

### 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 değilse tevkifatın ilgili bulunduğu dönemler vergilendirme dönemi sayılmakta ve kesilen vergiler gelir vergisinin yerine geçmektedir. Buna göre, yıllık beyanname 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 itibarıyla 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 2013 tarihinden başlamak üzere bir yıllık yapılan ve bedeli peşin olarak ödenen sağlık sigortası priminin altı aylık kısmının 2013 yılına, diğer altı aylık kısmının da 2014 yılına ilişkin beyanname indirim konusu yapılması gerekir.

Genel bütçeye dahil idare ve müesseseler yaptıkları vergi tevkifatı için muhtasar beyanname vermemektedir. Ücretlerini peşin alan ücretlilerin, aylık dönemler itibarıyla 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 beyanname 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 indirileme-

yen 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.

#### **10.10.14. Banka Kredisi İçin Ödenen Hayat Sigortası Priminin Gelir Vergisi Matrahından İndirilmesi:**<sup>124</sup>

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 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 (indirim 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.

#### **10.10.15. Beyanname İndirim Konusu Yapılabilecek Sağlık Harcamaları<sup>125</sup>**

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun «Diğer İndirimler» başlıklı 89 uncu maddesinde;

«*Gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlere 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.

<sup>125</sup> Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.10.2013 tarih ve 13649056-120[89-2013/ÖZE-07]-74 özeliği.

### 10.10.16. 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<sup>126</sup>

Mükellefin 2012 takvim yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesinde 50.000 TL zarar olduğu, 2013 yılında, mesleki faaliyetinden kaynaklanan 10.000 TL zararının ve 40.000,00 TL tevkifata tabi işyeri kira gelirinin olduğu durumda 2012 yılı zararının 2013 yılı gelirlerinden mahsubunun zorunlu olup olmadığı, geçmiş yıl zararının mahsup edilmesi durumunda tevkifata tabi tutulmuş gayrimenkul sermaye iradının beyannameye dahil 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.

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 2013 yılında uygulanan beyan sınırı 26.000 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, 2013 yılına ait tevkifata tabi tutulmuş gayrimenkul sermaye iradının brüt tutarı ve mesleki kazançta ait zararın toplamının, 2013 yılı için belirlenen beyan sınırı olan 26.000 TL'yi aşması nedeniyle tevkifata tabi gayrimenkul sermaye iradının 2013 yılına ait yıllık gelir vergisi beyannamesine dahil edilmesi gerekmekte olup, geçmiş yıl zararları da, beyanname üzerinde "Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Za-

126 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 15.08.2012 tarih ve 62030549-120[86-2012/49]-2595 özelgesi.

rarları Toplamı” satırında yer verilmek suretiyle vergi matrahının tespitinde mahsup edilecektir. Dolayısıyla 26.000TL’lik beyan sınırının hesabında geçmiş yıl zararları dikkate alınmayacaktır. Bu çerçevede, yıllık beyannameye dahil edilen kazançla ilişkin tevkif yoluyla ödenmiş olan vergilerin beyanname üzerinden mahsubu ve iadesi de mümkündür.

Diğer taraftan yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde beyan edilecek gelirden, 2012 yılı zararı indirilebilecek olup mahsup edilemeyen zarar sonraki yıla devredilebilecektir. 2012 yılı zararının, indirim imkanı olduğu halde 2013 yılı gelir vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılmaması halinde indirim konusu yapılmayan kısmın sonraki yılların gelirinden indirilmesi mümkün olmayacaktır.





## **11. YILLIK BEYANNAMEDE HESAPLANAN GELİR VERGİSİNDEN MAHSUP EDİLEBİLECEK VERGİLER VE İADESİ**

Mükelleflerin yıllık beyannameye 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; beyannameye 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 kullanılabilmesi gibi belli hadler çerçevesinde de kullanılacaktır.

Mahsuben iade işlemi, aranan tüm belgelerin tamamlanması koşuluyla, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibarıyla yapılacaktır. İkmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlarda ise mahsup işlemi, mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih itibarıyla 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 tevkifatlarla 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 dilerse ortağı buldukları 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 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde sayılanlardan bir veya bir kaç 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 düzenlenmiş 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 itibarıyla 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 aranacaktır.

### **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 itibarıyla 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 gelire ilgili olarak tevkif yoluyla kesilen vergilerin mahsubu ve iadesi konusunda sorunlar yaşanmaktadır.

Gelirin sahibi olmadığı halde adına vergi kesintisi yapılmış olan mükellef, ilgili dö-

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 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 buldukları 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 ziyayı, 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 itibarıyla 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 beyannameye 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 26.000 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 beyanname 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 beyanname 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 imkan 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 tabloştırmak 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 beyannameye 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 Bankasıncı geçici vergi döneminin kapandığı tarih itibarıyla ilan edilen döviz alış kurları ile değerlendirilir.

➤ Vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar değerlendirme 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.

➤ Amortisman tabi iktisadi kıymetler yeniden değerlemeye tabi tutulabilirler ve yeniden değerlendirilmiş 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 ziyai cezası ve gecikme faizi uygulanır. Mahsup süresi geçtikten sonra kesinleşen geçici vergi için ise vergi aslı yönünden tarhiyat yapılmayacak olup, gecikme faizi ve vergi ziyai 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 ziyai 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 imkanı 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 alacağıının 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 sınırlaması 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 beyanname-si 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 Tebliği 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 ( Bir çok KDV İade türünde 4.000 TL ) aşması durumunda aşan kısmın haksız iade alındığından hareketle vergi ziyai cezalı olarak gecikme zammı ile birlikte geri istenebileceği tehlikesi asla göz ardı edilmemelidir<sup>127</sup>.

### 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 ibraz edildiği takdirde tecil olunan bu vergi terkin edilir. Süre geçtikten sonra vesikalar ibraz edilse bile mahsup imkanından yararlanılamayacaktır. Ancak 1 yıllık ibraz süresi

127 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

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 imkanı 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 itibarıyla 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 değerlendirme 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, 2013 yılı aktif toplamı 5.799.000 TL ve net satışlar toplamı 11.594.000 TL'yi aşmayanlar, 2013 yılına ilişkin olup 25 Mart 2014 tarihine kadar verilecek olan yıllık gelir vergisi beyannamelerini 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatmak zorundadırlar. Adi ortaklık ve kolektif şirketleri ortakları için söz konusu tutarların tespitinde, bu işletmelere ait aktif ve net satışlar toplamı 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.

2013 yılı vergilendirme dönemi ile ilgili olarak Gelir Vergisi Beyannamelerini imzalatmak mecburiyetinde olmayan mükellefler sırasıyla şu şekildedir.

1- 2013 yılı faaliyet döneminde;

- Serbest meslek faaliyetinde bulunanlardan gayrisafi hasılatları 135.000,
- II. sınıf tacirlerden Alım satım veya imalat faaliyetinde bulunanlardan satışları 193.000,
- II. sınıf tacirlerden yukarıda yazılı olanlar dışındaki işlerle uğraşanlardan gayrisafi iş hasılatları 98.000,



• Zirai kazancı işletme hesabı esasına göre tespit edilen çiftçilerden hasılatları 193.000, 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.

4. Her kutuya bir harf veya rakam yazılacaktır.

5. Silinti ve kazıntı yapılmayacak, beyanname ve ek föy katlanmayacak ve buruşturulmayacak, okunaklı düzenlemeye özen gösterilecektir.

6. Rakamlar arasına herhangi bir işaret konulmayacak, bilgiler ilgili alana sığıdığı kadar yazılacaktır.

7. Sayısal ifadeler romen rakamı ile yazılmayacaktır.

8. Kelimeler arasında bir karakter boşluk bırakılacaktır.

9. Noktalama işaretinden sonra boşluk bırakılmayacaktır.

10. Alfabetik karakterler sola, sayısal karakterler sağa yanaşık olarak yazılacaktır.

11. 1-4 No'lu alanlara kimlik bilgileri, nüfus cüzdanında yazılı olduğu şekilde ve kısaltılmadan aynen yazılacaktır. Kimlik bilgilerinin ayrılan alana sığmaması durumunda, isimler sığıdığı kadarıyla yazılacaktır.

12. 5 No'lu doğum yeri alanına, İLÇE ADI YAZILACAKTIR. İLÇENİN AYRI BİR ADI YOKSA İL ADI YAZILACAKTIR. KÖY VE BUCAK İSMİ YAZILMAYACAKTIR.

13. 6 No'lu uyruğu alanına, Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olanlar T.C rumuzunu, başka ülke tabiiyetinde olanlar ise, ülkelerinin Uluslar arası Trafik Kodunu yazacaklardır.

14. 7 No'lu alanda doğum tarihi gün, ay ve yıl olarak belirtilecektir.

15. 9 No'lu mesleği alanına mükellefin esas uğraş konusu yazılacaktır. Birden fazla meslekle uğraş söz konusu ise ağırlıklı olan yazılacaktır.

16. 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.

17. 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.

18. Beyannamenin doldurulmasında para birimi olarak Türk Lirası kullanılacaktır.

## 12.2. 2013 YILI GELİR VERGİSİ TARİFESİ

5479 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeler ile 2013 yılı gelirlerine uygulanacak olan ve GVK'nun 103. maddesinde yer alan gelir vergisi tarifesine göre 2013 takvim yılına ilişkin gelirler aşağıda yer alan tarifelere göre vergilendirilecektir.

### 2013 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi (Ücret Dışındaki Gelirler İçin)

10.700 TL'ye kadar	%15
26.000 TL'nin 10.700 TL'si için 1.605 TL, fazlası	%20
60.000 TL'nin 26.000 TL'si için 4.665 TL, fazlası	%27
60.000 TL'den fazlasının 60.000 TL'si için 13.845 TL, fazlası	%35

### 2013 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi (Ücret Gelirleri İçin)

10.700 TL'ye kadar	%15
26.000 TL'nin 10.700 TL'si için 1.605 TL, fazlası	%20
94.000 TL'nin 26.000 TL'si için 4.655 TL, fazlası	%27
94.000 TL'den fazlasının 94.000 TL'si için 23.025 TL, fazlası	%35

## 12.3. YILLIK BEYANNAME VERİLME VE ÖDEME SÜRELERİ

5615 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle, yıllık gelir vergisi beyanname 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 2013 yılı gelirlerine ait gelir vergisi beyanname geliri sadece basit usulde tespit olunan ticari kazançlardan ibaret olan gelir vergisi mükellefleri için 2014 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 2014 yılı Şubat ve Haziran, diğerlerinde 2014 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 beyannamelelerinde, 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. 2013 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

İrfan Bey, emlak vergisine esas değeri 280.000 TL olan apartman dairesini 2013 yılında mesken olarak kiraya vermiş ve 24.200 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.....	24.200
G.M.S.İ. İstisnası.....	3.200
Kalan .....	21.000
Götürü Gider Tutarı.....	5.250
(19.200 x %25)	
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 verdiği için 3.200 TL'lik istisnadan yararlanmasına engel bir durum bulunmamaktadır.

➤ Gayrimenkul sermaye iradının hesabında götürü gider usulünün seçildiği durumda istisnaya isabet eden giderin vergiye tabi hasılatından indirimine yol açmamak için mutlak suretle öncelikle 3.200 TL'lik istisna, sonrasında götürü gider indirimi yapılmalıdır.

➤ Mesken kiralarından stopaj yapılmadığından GVK 86/1-c'deki 26.000 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 İrfan Bey daireyi 2012 yılında 300.000 TL peşin bedelle satın almış ve aldığı bu evi 2013 yılında evi için 21.000 TL bakım onarım gideri yapmıştır. İrfan 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  $300.000 \times \% 5 = 15.000$  TL' yi beyan edilecek gayrimenkul sermaye iradının hesabında gider olarak indirim konusu edilecektir.

2. Mükellefin ayrıca aynı daireye ait 2013 yılı bakım onarım gideri 21.000 TL'yi 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 hasıllata isabet edenler hariç olmak üzere gayrisafi hasıllattan yukarıda yazılı giderler indirilir. Bu hüküm çerçevesinde mükellefin indirebileceği gerçek gider tutarı aşağıdaki gibi hesaplanabilir.

<b>Vergiye Tabi Hasıllata</b>	=	Vergiye Tabi İrat x Toplam Gider
<b>İsabet Eden Gider</b>	=	<b>Toplam Hasılat</b>
	=	(24.200-3.200) x 36.000
		24.200
	=	<b>31.200 TL</b>

Gayrisafi Kira Hasılatı	24.200
G.M.S.İ. İstisnası	-(3.200)
Kalan	21.000
Vergiye Tabi Hasıllata İsabet Eden Gerçek Gider	31.200
Beyan Edilecek G.M.S.İ	-----

Burada dikkat edilmesi gereken husus gider olarak indirilemeyen (31.200-21.000=) 10.200 TL tutarındaki zarar kısmı Gelir Vergisi Kanununun 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, 2013 yılında mesken olarak kiraya verdiği apartman dairesi dolayısıyla 28.200 TL, işyeri olarak kiraya verdiği bir başka gayrimenkulü dolayısıyla da brüt 35.000 TL kira geliri elde etmiştir. Arzu hanımın elde ettiği işyeri kira geliri 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 26.000 TL.'yi (2013 yılı için) aşan gayrimenkul sermaye iradı sahipleri beyanname verecekler veya diğer gelirleri dolayısıyla verdikleri beyannamelerine bu kapsamdaki kira gelirlerini dahil edeceklerdir. Bu kapsamda Arzu hanım, 2013 yılında mesken olarak kiraya verdiği apartman dairesinden istisna sonrası 28.200 TL, işyeri olarak kiraya verdiği gayrimenkulünden ise brüt 35.000 TL olmak üzere toplam 63.200 TL vergiye tabi geliri bulunduğundan işyeri kira gelirini de mesken kira geliri için vermek zorunda olduğu yıllık beyannamesine dahil edecektir.

1- Mesken Kira Geliri	28.200,00
2- İşyeri Kira Geliri	35.000,00
3- Toplam G.M.S.İ.	63.200,00
4- G.M.S.İ. İstisnası	3.200,00
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	9.795,00
9- Mahsup Edilecek Gelir Vergisi	7.000,00
10-Ödenecek Gelir Vergisi	2.795,00



### 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, 2013 yılında 39.200 TL kira geliri elde etmiştir. Mükellef 2013 yılı içinde 1.000 TL şahsi sağlık sigorta primi ve Devlete ait bir hastaneye 17.09.2013 tarihinde 4.000 TL nakit olarak bağışta bulunmuştur. Beyana tabi başka geliri bulunmayan mükellef, götürü gider yöntemini seçmiştir. Mükellefin kira gelirine ilişkin gelir vergisi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır .

Gayrisafi İrat Toplamı	39.200 TL
Vergiden İstisna Tutar	3.200 TL
Kalan [39.000 TL - 3.200 TL]	36.000 TL
% 25 Götürü Gider [36.000 TL X % 25]	9.000 TL
Safi İrat [36.000 TL -9.000 TL]	27.000 TL
Sağlık Sigorta primi	-(1.000) TL
Okul, Yurt ve Sağlık Tesisleri için Yap. Bağış ve Yardımlar	-(4.000) TL
Vergiye Tabi Gelir (27.000 TL – 4.000 TL)	22.000 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	3.865 TL
<b>Ödenecek Gelir Vergisi</b>	<b>3.865 TL</b>

Örneğin çözümünde özellik gösteren hususlar:

➤ Mükellefin ticari, zirai veya mesleki kazancı dolayısıyla yıllık beyanname verme zorunluluğu olmadığından ve binasını mesken olarak kiraya verdiği için 3.200 TL'lik istisnadan yararlanmasına engel bir durum bulunmamaktadır.

➤ Gayrimenkul sermaye iradının hesabında götürü gider usulünün seçildiği durumda istisnaya isabet eden giderin vergiye tabi hasıllardan indirimine yol açmamak için mutlak suretle öncelikle 3.200 TL'lik istisna, sonrasında götürü gider indirimi yapılmalıdır.

➤ Mesken kiralarından stopaj yapılmadığından GVK 86/1-c'deki 26.000 TL'lik beyan sınırına tabi bulunmayıp, istisnayı aşan tutar ne olursa olsun yıllık beyanname ile beyana konu edilecektir.

➤ Mükellefin 2013 yılı içinde ödediği 1.000 TL şahsi sağlık sigorta primi yukarıdaki tabloda gösterildiği şekilde hesaplanan 27.000 TL kazancın % 15'ini aşmadığından tamamı indirim konusu yapılabilecektir.

➤ Aynı şekilde mükellefin 2013 yılı içinde Devlete ait bir hastaneye 17.09.2013 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, 2013 takvim yılında; tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş 20.000.-TL işyeri kira geliri, 50.000.-TL mevduat faizi ve konut olarak kiraya verdiği dairesinden 2.800.-TL kira geliri elde etmiştir.

GVK'nun Geçici 67. Maddesi hükmü çerçevesinde tevkif yoluyla vergilendirilen mevduat faizi geliri tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecektir.

Konut kira geliri tutarı 3.200 TL'lik istisna haddinin altında kaldığından ve toplam geliri 94.000 TL'yi aşmadığından ve 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 geliri 26.000 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 2013 yılı için yıllık gelir vergisi beyanamesi vermesine gerek bulunmamaktadır.

### 13.1.6 Mesken Kira İstisnasından Yararlanamayan Bir Mükellefin Beyanına İlişkin Örnek

Tuncer bey, 2013 yılında aşağıdaki şekilde tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş işyeri kira geliri, mevduat faizi ile birlikte konut kira geliri elde etmiştir.

<b>İşyeri kira geliri (Brüt)</b>	<b>15.000</b>
<b>Konut kira geliri</b>	<b>14.000</b>
<b>Mevduat faizi</b>	<b>210.000</b>

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 hasılatla 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 tarifinin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı ( 94.000 TL) aşanlar" 3.200 TL'lik mesken kira istisnasından yararlanamayacağından, mesken kira gelirinin tamamı istisna uygulanmaksızın beyana konu edilecektir.

Konut kirası ile işyeri kira geliri toplamı (14.000 + 15.000= 29.000 TL) 26.000 TL'lik beyan haddini aşmadığından, konut kira geliri için verilmek zorunda olan gelir vergisi beyanamesine tevkifata tabi tutulmuş olan işyeri kira gelirini 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 2013 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 Kanununun 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 (% 53,11) uygulandıktan sonra kalan tutar 26.000 TL'lik beyan sınırını aştığından elde edilen devlet tahvili faiz geliri beyan edilecektir.

Hesaplama aşağıda gösterilmiştir.

Devlet Tahvili Faizi	1.000.000 TL
İndirim Oranına İsbet Eden Tutar (% 53,11)	531.100 TL
Kalan Tutar	468.900 TL
Gelir Vergisi Matrahı	468.900 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	156.960 TL
Mahsup Edilecek Stopaj Gelir Vergisi	---
Ödenecek Gelir Vergisi	156.960 TL

Örnekteki faiz geliri sıfır oranında vergi tevkifatına tabi olduğundan ve tutarı beyan sınırı olan 26.000 TL'yi aştığından yıllık beyanname ile beyan edilecektir. GVK'nun Geçici 59. maddesinde yer alan istisna en son 2007 yılında elde edilen gelirlere uygulanıldığından bu örnekte istisna düşülmemiştir.

### 13.2.2. 01/01/2006 Tarihinden Önce Döviz Endeksli Olarak İhraç Edilen Devlet Tahvili Faiz Gelirinin Beyanına İlişkin Örnek

Ahmet bey, 2013 yılında, ihraç tarihi 20/10/2005 olan döviz 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 döviz endeksli Devlet tahvilinden oluştuğu için bu gelire indirim oranı uygulanması da söz konusu değildir. Bu çerçevede faiz geliri 26.000 TL'lik beyan sınırını aştığı için tamamı aşağıdaki şekilde beyan edilecektir.

Devlet Tahvili Faizi	500.000 TL
İndirim Oranına İsbet Eden Tutar (% 84,4)	---
Kalan Tutar	500.000 TL
Gelir Vergisi Matrahı	500.000 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	167.845 TL
Mahsup Edilecek Stopaj Gelir Vergisi	---
Ödenecek Gelir Vergisi	167.845 TL

**YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ**

VERGİLENDİRME DÖNEMİ: 9 1 0 1 2 0 1 3  
VERGİ KİMLİK NO (1): 1 2 3 4 5 7 9 1 0 1 3  
BAĞ-KUR NO: 5

**İMKELEFLİK KİMLİK VE ADRES BİLGİLERİ**

Soyadı: T A Ş  
Adı: A H M E T  
Başvuru Tarihi: 7  
Medeni Halli: Bekar  
Mesleği: 9  
Fatura No: 10  
Adresi: İ Z M İ R İ L İ K M A H 1 2 3 0 K  
İşyeri Adresi: N O : 4 / 7 C A N K A Y A / A N K A R A  
E-Posta Adresi: 13  
Tefahat No: 14  
Fatura Yetkili Adı: 15  
Fatura Yetkili Soyadı: 16

**GELİR UNSURLARI**

ZARAR: 17  
Zarar Kazanç: 18  
Zarar Kazançlar: 19  
Uzlaşır: 20  
Gayrimenkul Sermaye İstisna: 21  
Mevduat Sermaye İstisna: 22  
Diğer Kazanç ve İstisna: 23  
TOPLAM (17+18+19+20+21+22+23): 24

**KAR**

KAR: 25  
KAR: 26  
Etkisiz Gelirler Yılı: 27  
Etkisiz Gelirler Toplamı: 28  
Sınırı Geçen Primler (GVK 89/11): 29  
Eğitim ve Sağlık Harcamaları (GVK 89/2): 30  
Bağlı ve Yabancı (GVK 89/4): 31

**VERGİ BİLDİRİMİ**

Yıllık Gelir: 47  
Yıllık Kar: 48  
Yabancı Gelir: 49  
Kısmi Yabancı Gelir: 50  
Kısmi Yabancı Gelir Vergisi: 51  
Asgari Geçim İhtiyacı: 52  
Mükattaflık Vergisi: 53  
Ortaklıkların Gelir Vergisi: 54  
İstisna Gelir Vergisi: 55  
İstisna Gelir Vergisi: 56  
Ortaklıkların Gelir Vergisi: 57  
Ortaklıkların Gelir Vergisi: 58

**İhtiva Hesabında Defter Tutulan ve Sıvı Mevki Etkinleştirilen Performans Bilgileri**

65. İhtiva Hesabında Defter Tutulan ve Sıvı Mevki Etkinleştirilen Performans Bilgileri

66. İhtiva Hesabında Defter Tutulan ve Sıvı Mevki Etkinleştirilen Performans Bilgileri

**YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ**

VERGİLENDİRME DÖNEMİ: 9 1 0 1 3  
VERGİ KİMLİK NO (1): 1 2 3 4 5 7 9 1 0 1 3  
BAĞ-KUR NO: 5

**İMKELEFLİK KİMLİK VE ADRES BİLGİLERİ**

Soyadı: T A Ş  
Adı: A H M E T  
Başvuru Tarihi: 7  
Medeni Halli: Bekar  
Mesleği: 9  
Fatura No: 10  
Adresi: İ Z M İ R İ L İ K M A H 1 2 3 0 K  
İşyeri Adresi: N O : 4 / 7 C A N K A Y A / A N K A R A  
E-Posta Adresi: 13  
Tefahat No: 14  
Fatura Yetkili Adı: 15  
Fatura Yetkili Soyadı: 16

**GELİR UNSURLARI**

ZARAR: 17  
Zarar Kazanç: 18  
Zarar Kazançlar: 19  
Uzlaşır: 20  
Gayrimenkul Sermaye İstisna: 21  
Mevduat Sermaye İstisna: 22  
Diğer Kazanç ve İstisna: 23  
TOPLAM (17+18+19+20+21+22+23): 24

**KAR**

KAR: 25  
KAR: 26  
Etkisiz Gelirler Yılı: 27  
Etkisiz Gelirler Toplamı: 28  
Sınırı Geçen Primler (GVK 89/11): 29  
Eğitim ve Sağlık Harcamaları (GVK 89/2): 30  
Bağlı ve Yabancı (GVK 89/4): 31

**VERGİ BİLDİRİMİ**

Yıllık Gelir: 47  
Yıllık Kar: 48  
Yabancı Gelir: 49  
Kısmi Yabancı Gelir: 50  
Kısmi Yabancı Gelir Vergisi: 51  
Asgari Geçim İhtiyacı: 52  
Mükattaflık Vergisi: 53  
Ortaklıkların Gelir Vergisi: 54  
İstisna Gelir Vergisi: 55  
İstisna Gelir Vergisi: 56  
Ortaklıkların Gelir Vergisi: 57  
Ortaklıkların Gelir Vergisi: 58

**İhtiva Hesabında Defter Tutulan ve Sıvı Mevki Etkinleştirilen Performans Bilgileri**

65. İhtiva Hesabında Defter Tutulan ve Sıvı Mevki Etkinleştirilen Performans Bilgileri

66. İhtiva Hesabında Defter Tutulan ve Sıvı Mevki Etkinleştirilen Performans Bilgileri

Ortaklık No: 1991-ano. D.M.O. Baan No: 2014



### 13.2.3. 01/01/2006 Tarihinden Sonra İhraç Edilen Devlet Tahvili Faiz Geliri ile İşyeri Kira Geliri Beyanına İlişkin Örnek

Bay Ceyhan Yılmaz 2013 yılında, ihraç tarihi 30/09/2008 olan Devlet tahvilinden 100.000 TL faiz geliri ile işyeri olarak kiraya verdiği gayrimenkulünden 100.000 TL brüt kira geliri elde etmiştir. İşyeri için ödenen kira bedelleri üzerinden 20.000 TL'lik gelir vergisi kesintisi 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 26.000 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 2011 yılı karını dağıtması neticesinde 2013 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 26.000 TL'yi. aştığı için beyan edilecektir. Buna karşın kurum bünyesinde yapılmış olan vergi tevkifatının ise tamamı hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir.

Kar Payı	500.000 TL
İstisna Tutarı (300.000 x 1/2=)	-(250.000) TL
Gelir Vergisi Matrahı	250.000 TL
Hesaplanan Vergi	80.345 TL
Mahsup Edilecek Vergi	75.000 TL
Ödenecek Gelir Vergisi	<b>5.345 TL</b>



### 13.2.5. G.V. K. Geçici Md 62' ye Göre Kar Paylarının Beyanına İlişkin Örnek

(ABC) Limited Şirketi 2013 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 26.000 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 TL
Eklenecek Tutar (360.000 x 1/9=)	40.000 TL
Toplam Tutar	400.000 TL
İstisna Tutarı (400.000 / 2=)	400.000 TL
<b>Gelir Vergisi Matrahı</b>	<b>200.000 TL</b>
Hesaplanan Vergi	62.845 TL
<b>Mahsup Edilecek Vergi ( 200.000/5)</b>	<b>40.000 TL</b>
Ödenecek Vergi	22.845 TL

**YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ** (YILLIK VERGİ BEYANNAMESİ)

**VERGİLENDİRME DÖNEMİ** 2013 **VERGİ KILKILICI NO** 1001 A

**BAĞ - KUR NO.**

**MUKELLEFLİN KİMLİK VE ADRES BİLGİLERİ**

Soyadı: Uzunlu, Adı: 6, Baba Adı: M, Ana Adı: M, Doğum Yeri: 6, Doğum Tarihi: 7, Evi: B, Nispeti: B, İKametgah Adresi: A N K A R A, NO: 4 7 C A N K A Y A / A N K A R A, İlyeri Adresi: 16, Faisyetli Sırtarı (Y):

**GELİR UNVANLARI**

17 Ticari Kazançlar, 18 Ziraî Kazançlar, 19 Sermiz Meslek Kazançları, 20 Ücretler, 21 Gayrimenkul Sermeye İstifleri, 22 Menkul Sermeye İstifleri, 23 Diğer Kazanç ve İstifleri, 24 TOPLAM (17+18+19+20+21+22+23), 25 ZARAR, 26 KAR, 27 Mühür Edilmiş Çeklerin Yılı Ziraatın Toplamı, 28 Sermiz Sığması Prizimleri (GVK B91), 29 GVK B92'deki Harcamaların, 30 Başka ve Yabancı (GVK B94)

**VERGİ BİLDİRİMİ**

31 Gelir ve Gelir Türleri, 32 Başka ve Yabancı (GVK B94), 33 Mükerrer Gelirler, 34 Sermiz Meslek Harcamaları (GVK B93), 35 ABG Etkileri (GVK B93A), 36 ABG Etkileri (GVK B93B), 37 Başka ve Yabancı (GVK B94), 38 Gelir ve Gelir Türleri (GVK B94), 39 Gelir ve Gelir Türleri (GVK B94), 40 Gelir ve Gelir Türleri (GVK B94), 41 Gelir ve Gelir Türleri (GVK B94), 42 Gelir ve Gelir Türleri (GVK B94), 43 Gelir ve Gelir Türleri (GVK B94), 44 Gelir ve Gelir Türleri (GVK B94), 45 Gelir ve Gelir Türleri (GVK B94), 46 Gelir ve Gelir Türleri (GVK B94)

**VERGİ BİLDİRİMİ**

47 Vergiye Tabi Gelir (Abat) (48), 48 Hesaplanan Gelir Vergisi, 49 Yabancı Ücretlerin Ödenen Vergileri, 50 Kısmî Vahşiyat Ödenen Vergileri, 51 Çekpi Vergileri, 52 Azami Ödenen Gelir Vergisi (49 + 50 + 51 + 52), 53 Mükerrer Gelir Vergileri (49 + 50 + 51 + 52), 54 Ödenen Gelir Vergisi (49), 55 Gelir Vergisi (52 - 54), 56 İstisnalar (54 - 55), 57 İstisnalar (54 - 55), 58 Ödenen Gelir Vergisi (55 - 56), 59 Ödenen Gelir Vergisi (55 - 56)

**İşleme Hesabında Defter Tutular ile Sermiz Meslek Etkilerinin İlişkin Performans Bilgileri**

60 İşletme No, 61 Vergi Kimlik No, 62 İşletme ve Defter Tutuların Yılı, 63 İşletme ve Defter Tutuların Yılı, 64 İşletme ve Defter Tutuların Yılı

**YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ**

**VERGİLENDİRME DÖNEMİ** 2013 **VERGİ KILKILICI NO** 1001 A

**BAĞ - KUR NO.**

**MUKELLEFLİN KİMLİK VE ADRES BİLGİLERİ**

Soyadı: Uzunlu, Adı: 6, Baba Adı: M, Ana Adı: M, Doğum Yeri: 6, Doğum Tarihi: 7, Evi: B, Nispeti: B, İKametgah Adresi: A N K A R A, NO: 4 7 C A N K A Y A / A N K A R A, İlyeri Adresi: 16, Faisyetli Sırtarı (Y):

**GELİR UNVANLARI**

17 Ticari Kazançlar, 18 Ziraî Kazançlar, 19 Sermiz Meslek Kazançları, 20 Ücretler, 21 Gayrimenkul Sermeye İstifleri, 22 Menkul Sermeye İstifleri, 23 Diğer Kazanç ve İstifleri, 24 TOPLAM (17+18+19+20+21+22+23), 25 ZARAR, 26 KAR, 27 Mühür Edilmiş Çeklerin Yılı Ziraatın Toplamı, 28 Sermiz Sığması Prizimleri (GVK B91), 29 GVK B92'deki Harcamaların, 30 Başka ve Yabancı (GVK B94)

**VERGİ BİLDİRİMİ**

31 Gelir ve Gelir Türleri, 32 Başka ve Yabancı (GVK B94), 33 Mükerrer Gelirler, 34 Sermiz Meslek Harcamaları (GVK B93), 35 ABG Etkileri (GVK B93A), 36 ABG Etkileri (GVK B93B), 37 Başka ve Yabancı (GVK B94), 38 Gelir ve Gelir Türleri (GVK B94), 39 Gelir ve Gelir Türleri (GVK B94), 40 Gelir ve Gelir Türleri (GVK B94), 41 Gelir ve Gelir Türleri (GVK B94), 42 Gelir ve Gelir Türleri (GVK B94), 43 Gelir ve Gelir Türleri (GVK B94), 44 Gelir ve Gelir Türleri (GVK B94), 45 Gelir ve Gelir Türleri (GVK B94), 46 Gelir ve Gelir Türleri (GVK B94)

**VERGİ BİLDİRİMİ**

47 Vergiye Tabi Gelir (Abat) (48), 48 Hesaplanan Gelir Vergisi, 49 Yabancı Ücretlerin Ödenen Vergileri, 50 Kısmî Vahşiyat Ödenen Vergileri, 51 Çekpi Vergileri, 52 Azami Ödenen Gelir Vergisi (49 + 50 + 51 + 52), 53 Mükerrer Gelir Vergileri (49 + 50 + 51 + 52), 54 Ödenen Gelir Vergisi (49), 55 Gelir Vergisi (52 - 54), 56 İstisnalar (54 - 55), 57 İstisnalar (54 - 55), 58 Ödenen Gelir Vergisi (55 - 56), 59 Ödenen Gelir Vergisi (55 - 56)

**İşletme Hesabında Defter Tutular ile Sermiz Meslek Etkilerinin İlişkin Performans Bilgileri**

60 İşletme No, 61 Vergi Kimlik No, 62 İşletme ve Defter Tutuların Yılı, 63 İşletme ve Defter Tutuların Yılı, 64 İşletme ve Defter Tutuların Yılı

### 13.2.6. Menkul Sermaye İratlarının Beyanına İlişkin Kapsamlı Örnek

Osman ÇIKAR Başkent Vergi Dairesinin mükellefi olup, 2013 yılında elde etmiş olduğu menkul sermaye iratlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

1- Mükellef, (A) Bankasında bulunan döviz mevduat hesabından 50.000 ABD Doları karşılığı 100.000 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 58.000 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 2013 yılında 200.000 TL kazanç elde etmiştir.

5- Mükellef, (Z) Limited Şirketinin % 40 hisseli ortağı olup 2013 yılı içinde söz konusu şirket 2011 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 2013 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 100.000 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 2013 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 58.000 TL tutarındaki faiz geliri ise tevkif suretiyle vergilendirilmediği içinde 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  $400.000 - (400.000 \times \% 53,11) = 187.560$  TL ile döviz cinsinden devlet tahvilinden elde edilen 200.000 TL'lik tutarın toplamı olan 387.560 TL'nin yıllık beyannameyle beyanı gerekmektedir.

Mükellef, ( X ) Limited Şirketinden 2013 yılı içinde elde ettiği 100.000 TL kar payının ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 22/2. maddesi hükmüne göre yarısı  $(100.000 \times 1/2) = 50.000$  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 + 187.560 )	387.560 TL
2- Off- Shore Faiz Geliri	58.000 TL
3- Limited Şirket Kar Payı ( ½ istisna sonrası)	50.000 TL
4- Gelir Vergisi Matrahı	495.560 TL
5- Hesaplanan Gelir Vergisi	166.291TL
6- Mahsup Edilecek Vergi ( Kar Payı Stopajı )	15.000 TL
7- Ödenecek Gelir Vergisi	151.291TL

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30
YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ																01													
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI																VE KURU													
BANKİT																VERGİLENDİRME DÖNEMİ													
VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE																1001 A													
DANIŞMANLIK																2013													
L. LÖCE																VERGİ KİMLİK NO (*)													
																BAG - KURNO													
MÜKELLEFLERİN KİMLİK VE ADRES BİLGİLERİ																MUKELLEFLERİN KİMLİK VE ADRES BİLGİLERİ													
Soyadı																Uyruğu													
Adı																Doğum T.													
Baba Adı																Nüfus Hali													
Aile Adı																Mesleği													
Doğum Yeri																Zakat No.													
Künyeliği																Aile Durumu													
Nüfus No.																Aile Durumu													
İlyeri Adresi																Nüfus Sicil No													
E-Posta Adresi																E-Posta Adresi													
Telefon No.																Telefon No.													
Faiyetli Közü																Faiyetli Közü													
GELİR UNUSURLARI																GELİR BİLDİRİMİ													
Ticari Kazançlar																ZARAR													
Zirri Kazançlar																İspatçısı													
Sarrafet Menak Kazançları																KAR													
Düzeltiler																Mükellefi													
Gayrimenkul Sermaye İhtisarı																KAR													
Menkul Sermaye İhtisarı																ZARAR													
Diğer Kazanç ve İstisna																ZARAR													
TOPLAM (17+18+19-20+21+22+23)																ZARAR													
ZARAR																ZARAR													
KAR																ZARAR													
Mülteza Edilecek Geçmiş Yılı Ziraatın Toplamı																ZARAR													
Salış Sığirta Primitör (GVK/89/1)																ZARAR													
Eğilim ve Sağlık Harcamaları (GVK/89/2)																ZARAR													
Bağış ve Yardımlar (GVK/89/4)																ZARAR													
Yüksek Gelirli Yatırımların Gelir Vergisi İstisnası (GVK/89/5)																ZARAR													
Yüksek Gelirli Yatırımların Gelir Vergisi İstisnası (GVK/89/6)																ZARAR													
Yüksek Gelirli Yatırımların Gelir Vergisi İstisnası (GVK/89/7)																ZARAR													
Yüksek Gelirli Yatırımların Gelir Vergisi İstisnası (GVK/89/8)																ZARAR													
Yüksek Gelirli Yatırımların Gelir Vergisi İstisnası (GVK/89/9)																ZARAR													
Yüksek Gelirli Yatırımların Gelir Vergisi İstisnası (GVK/89/10)																ZARAR													
Yüksek Gelirli Yatırımların Gelir Vergisi İstisnası (GVK/89/11)																ZARAR													
Yüksek Gelirli Yatırımların Gelir Vergisi İstisnası (GVK/89/12)																ZARAR													
Yüksek Gelirli Yatırımların Gelir Vergisi İstisnası (GVK/89/13)																ZARAR													
Yüksek Gelirli Yatırımların Gelir Vergisi İstisnası (GVK/89/14)																ZARAR													
Yüksek Gelirli Yatırımların Gelir Vergisi İstisnası (GVK/89/15)																ZARAR													
Yüksek Gelirli Yatırımların Gelir Vergisi İstisnası (GVK/89/16)																ZARAR													
Yüksek Gelirli Yatırımların Gelir Vergisi İstisnası (GVK/89/17)																ZARAR													
Yüksek Gelirli Yatırımların Gelir Vergisi İstisnası (GVK/89/18)																ZARAR													
Yüksek Gelirli Yatırımların Gelir Vergisi İstisnası (GVK/89/19)																ZARAR													
Yüksek Gelirli Yatırımların Gelir Vergisi İstisnası (GVK/89/20)																ZARAR													
Yüksek Gelirli Yatırımların Gelir Vergisi İstisnası (GVK/89/21)																ZARAR													
Yüksek Gelirli Yatırımların Gelir Vergisi İstisnası (GVK/89/22)																ZARAR													
Yüksek Gelirli Yatırımların Gelir Vergisi İstisnası (GVK/89/23)																ZARAR													
Yüksek Gelirli Yatırımların Gelir Vergisi İstisnası (GVK/89/24)																ZARAR													
Yüksek Gelirli Yatırımların Gelir Vergisi İstisnası (GVK/89/25)																ZARAR													
Yüksek Gelirli Yatırımların Gelir Vergisi İstisnası (GVK/89/26)																ZARAR													
Yüksek Gelirli Yatırımların Gelir Vergisi İstisnası (GVK/89/27)																ZARAR													
Yüksek Gelirli Yatırımların Gelir Vergisi İstisnası (GVK/89/28)																ZARAR													
Yüksek Gelirli Yatırımların Gelir Vergisi İstisnası (GVK/89/29)																ZARAR													
Yüksek Gelirli Yatırımların Gelir Vergisi İstisnası (GVK/89/30)																ZARAR													

www.gib.gov.tr

31	32	33	34	35	36	37	38	39	40	41	42	43	44	45	46	47	48	49	50	51	52	53	54	55	56	57	58
02																VERGİ BİLDİRİMİ											
1. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı																1. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı											
2. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı																2. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı											
3. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı																3. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı											
4. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı																4. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı											
5. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı																5. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı											
6. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı																6. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı											
7. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı																7. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı											
8. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı																8. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı											
9. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı																9. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı											
10. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı																10. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı											
11. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı																11. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı											
12. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı																12. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı											
13. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı																13. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı											
14. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı																14. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı											
15. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı																15. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı											
16. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı																16. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı											
17. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı																17. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı											
18. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı																18. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı											
19. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı																19. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı											
20. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı																20. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı											
21. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı																21. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı											
22. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı																22. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı											
23. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı																23. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı											
24. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı																24. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı											
25. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı																25. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı											
26. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı																26. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı											
27. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı																27. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı											
28. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı																28. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı											
29. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı																29. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı											
30. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı																30. Etkin ve Sağlık, Tevazül ve ÖVİ istisnası İhtisarı											

www.gib.gov.tr



### 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, 14.09.2012 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 22.06.2013 tarihinde 800.000 TL'ye satmıştır. Gürol bey ayrıca, ihraç tarihi 21.12.2012 olan hazine bonolarından 19.02.2013 tarihinde toplam 450.000 TL'lik satın almış, söz konusu hazine bonolarını itfa tarihinden önce 19.10.2013 tarihinde 520.000 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 25.06.2012 olan ve 02.08.2012 tarihinde iktisap ettiği hazine bonolarından 750.000 TL'lik kısmını 20.06.2013 tarihinde 850.000 TL bedelle elden çıkarmış bu satıştan 80.000 TL alım-satım kazancı, geriye kalanlardan ise 500.000 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, 18.04.2010 tarihinde 300.000 TL bedelle satın aldığı bir arsayı 25.11.2013 tarihinde 450.000 TL bedelle satmıştır.

Örneğimizde gayrimenkulün iktisap tarihinden önceki ay olan Mart 2010'da ÜFE 172,58, elden çıkarıldığı aydan önceki ay olan Ekim 2013'de ise ÜFE 220,06 dir. Bu durumda endeksleme oranının ilgili dönemde %10' un üzerinde artmış olduğu görülmektedir. ( $220,06 / 172,58 = \% 27,51$ )

Dolayısıyla elden çıkarılan gayrimenkulün endekslenmiş maliyet bedeli;

$300.000 \text{ TL} * (220,06 / 172,58 = \% 19,42) = 382.530 \text{ TL}$  olarak dikkate alınacaktır.

Buna göre Ali Osman bey, satmış olduğu arsasından dolayı  $(450.000 - 382.530) = 67.470 \text{ TL}$  tutarında istisna öncesi değer artış kazancı elde etmiş olacaktır.

Söz konusu kazançta 9.400 TL tutarında istisna uygulanarak bulunacak  $(67.470 - 9.400) 58.070 \text{ TL}'$  ye Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesindeki vergi nispetleri uygulanarak mükellefin 2013 yılı için ödeyeceği gelir vergisi 13.323,90 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 2013 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 2013 yılında verilecek ancak bedeli peşin tahsil edilen hizmetlerin karşılığı olarak 2013 yılında yapılan tahsilatlardan oluşmaktadır.

Ayrıca, müşavirlik hizmeti verdiği müşterilerinden biri kendisine hizmeti karşılığında büro mobilyası vermiştir. Takdir Komisyonunca yapılan değerlendirme 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 2013 yılı içinde yapmış oldukları nakdi ve aynı 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; 2013 yılı içinde tahsil edilen 900.000 TL' lik hasılatın tamamı hangi yıla ilişkin olduğuna bakılmaksızın 2013 yılına ait serbest meslek kazancının tespitinde dikkate alınacaktır.

Filiz ÜNSAL' ın vermiş olduğu müşavirlik hizmet karşılığında müşterisinden aldığı büro mobilyaları ise emsal bedelle değerlendirilecek olup, değerlendirme Takdir Komisyonunca yapılacaktır. Takdir Komisyonunca yapılan değerlendirme sonucunda söz konusu büro mobilyalarına 120.000 TL emsal bedel takdir edildiği kabul edildiğinde bu tutarında Filiz ÜNSAL' ın 2013 yılı içinde elde ettiği nakit hasılatına 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'ncı 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-

la kesilen vergileri, beyannameye dahil diğer kazançları üzerinden hesaplayacağı gelir vergisinden mahsubu da mümkün olmayacaktır.

Filiz ÜNSAL' ın 2013 yılı içinde yapmış olduğu giderlerin tamamı, Gelir Vergisi Kanununun 68'inci maddesi çerçevesinde serbest meslek kazancının tespitinde indirilebilecek giderlerden olduğundan bu giderlerin tamamı 2013 yılına ait serbest meslek kazancının tespitinde hasıllardan indirilebilecektir.

Yaptığımız bu açıklamalar çerçevesinde Yeminli mali müşavir Filiz ÜNSAL' ın vereceği 2013 yılı gelir vergisi beyanname özetle aşağıdaki gibi olacaktır.

Toplam Hasılat		
- Nakden tahsilat	900.000 TL	1.020.000 TL
- Büro mobilyalarının emsal bedeli	120.000 TL	
Giderler		
- Kira Giderleri	48.000 TL	150.000 TL
- Personel Giderleri	72.000 TL	
- Kırtasiye ve Mesleki Yayın Gid.	30.000 TL	
-Serbest Meslek Kazancı		870.000 TL
-Gelir Vergisi Matrahı		870.000 TL
- Hesaplanan Gelir Vergisi		297.345 TL
- Mahsup Edilecek Gelir Vergisi		204.000 TL
<b>- Ödenecek Gelir Vergisi</b>		<b>93.345 TL</b>

NOT: Örneğimizde, yıl içinde stopaj mahsupları nedeniyle ödenecek geçici vergi oluşmadığı varsayıldığından, çözümde mahsup edilecek vergiler içerisinde geçici vergi yer almamaktadır.

**1** GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ BAŞLANGIÇ YILI

**2** VERGİLENDİRME DÖNEMİ

**3** VERGİ KODU

**4** VERGİ KİMLİK NO (T)

**5** BAĞ-KUR NO

**6** UYGUNLUK NO

**7** VERGİ KİMLİK NO (T)

**8** VERGİ KİMLİK NO (T)

**9** VERGİ KİMLİK NO (T)

**10** VERGİ KİMLİK NO (T)

**11** VERGİ KİMLİK NO (T)

**12** VERGİ KİMLİK NO (T)

**13** VERGİ KİMLİK NO (T)

**14** VERGİ KİMLİK NO (T)

**15** VERGİ KİMLİK NO (T)

**16** VERGİ KİMLİK NO (T)

**17** VERGİ KİMLİK NO (T)

**18** VERGİ KİMLİK NO (T)

**19** VERGİ KİMLİK NO (T)

**20** VERGİ KİMLİK NO (T)

**21** VERGİ KİMLİK NO (T)

**22** VERGİ KİMLİK NO (T)

**23** VERGİ KİMLİK NO (T)

**24** VERGİ KİMLİK NO (T)

**25** VERGİ KİMLİK NO (T)

**26** VERGİ KİMLİK NO (T)

**27** VERGİ KİMLİK NO (T)

**28** VERGİ KİMLİK NO (T)

**29** VERGİ KİMLİK NO (T)

**30** VERGİ KİMLİK NO (T)

**31** GELİR VE DİĞER VERGİLERİN TOPLAMI (Tutar Girsin)

**32** GELİR VE DİĞER VERGİLERİN TOPLAMI (Tutar Girsin)

**33** GELİR VE DİĞER VERGİLERİN TOPLAMI (Tutar Girsin)

**34** GELİR VE DİĞER VERGİLERİN TOPLAMI (Tutar Girsin)

**35** GELİR VE DİĞER VERGİLERİN TOPLAMI (Tutar Girsin)

**36** GELİR VE DİĞER VERGİLERİN TOPLAMI (Tutar Girsin)

**37** GELİR VE DİĞER VERGİLERİN TOPLAMI (Tutar Girsin)

**38** GELİR VE DİĞER VERGİLERİN TOPLAMI (Tutar Girsin)

**39** GELİR VE DİĞER VERGİLERİN TOPLAMI (Tutar Girsin)

**40** GELİR VE DİĞER VERGİLERİN TOPLAMI (Tutar Girsin)

**41** GELİR VE DİĞER VERGİLERİN TOPLAMI (Tutar Girsin)

**42** GELİR VE DİĞER VERGİLERİN TOPLAMI (Tutar Girsin)

**43** GELİR VE DİĞER VERGİLERİN TOPLAMI (Tutar Girsin)

**44** GELİR VE DİĞER VERGİLERİN TOPLAMI (Tutar Girsin)

**45** GELİR VE DİĞER VERGİLERİN TOPLAMI (Tutar Girsin)

**46** GELİR VE DİĞER VERGİLERİN TOPLAMI (Tutar Girsin)

**VERGİ BİLDİRİMİ** (Tutar Girsin)

**47** Vergiye Tabii Gelir (Mizan) (40)

**48** Hesaplanan Gelir Vergisi

**49** Yatırımla Üstlenilen Ödenen Vergiler

**50** Kesirli Vergiye Ödenen Vergiler (\*)

**51** Çıktı Vergiler

**52** Aktarılan Ödenen Vergiler (Önceki Dönem)

**53** Matrah Etkilecek Vergiler (Toplam (49 + 50 + 51 + 52))

**54** Ödenen Gelir Vergisi (48 - 53)

**55** İşletme Gelir Vergisi (54 - 50)

**56** İşletme Gelir Vergisi (54 - 50)

**57** İşletme Gelir Vergisi (54 - 50)

**58** Ödenen Gelir Vergisi

**PERFORMANS VERİLERİ** (Tutar Girsin)

**59** Gelir/Gayrimenkul Hisse Alınan Gelir

**60** Gelir/Gayrimenkul Hisse Alınan Gelir

**61** Gelir/Gayrimenkul Hisse Alınan Gelir

**62** Gelir/Gayrimenkul Hisse Alınan Gelir

**İŞLETME HESAPLAMA VE DİĞER VERGİLERİN TOPLAMI VE BİRKESİM MÜDEK ETKİLENEBİLİR PERFORMANS BİLGİLERİ** (Tutar Girsin)

**63** İşletme Gelir Vergisi (54 - 50)

**64** İşletme Gelir Vergisi (54 - 50)

**65** İşletme Gelir Vergisi (54 - 50)

**66** İşletme Gelir Vergisi (54 - 50)

**1** GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ BAŞLANGIÇ YILI

**2** VERGİLENDİRME DÖNEMİ

**3** VERGİ KODU

**4** VERGİ KİMLİK NO (T)

**5** BAĞ-KUR NO

**6** UYGUNLUK NO

**7** VERGİ KİMLİK NO (T)

**8** VERGİ KİMLİK NO (T)

**9** VERGİ KİMLİK NO (T)

**10** VERGİ KİMLİK NO (T)

**11** VERGİ KİMLİK NO (T)

**12** VERGİ KİMLİK NO (T)

**13** VERGİ KİMLİK NO (T)

**14** VERGİ KİMLİK NO (T)

**15** VERGİ KİMLİK NO (T)

**16** VERGİ KİMLİK NO (T)

**17** VERGİ KİMLİK NO (T)

**18** VERGİ KİMLİK NO (T)

**19** VERGİ KİMLİK NO (T)

**20** VERGİ KİMLİK NO (T)

**21** VERGİ KİMLİK NO (T)

**22** VERGİ KİMLİK NO (T)

**23** VERGİ KİMLİK NO (T)

**24** VERGİ KİMLİK NO (T)

**25** VERGİ KİMLİK NO (T)

**26** VERGİ KİMLİK NO (T)

**27** VERGİ KİMLİK NO (T)

**28** VERGİ KİMLİK NO (T)

**29** VERGİ KİMLİK NO (T)

**30** VERGİ KİMLİK NO (T)

**31** GELİR VE DİĞER VERGİLERİN TOPLAMI (Tutar Girsin)

**32** GELİR VE DİĞER VERGİLERİN TOPLAMI (Tutar Girsin)

**33** GELİR VE DİĞER VERGİLERİN TOPLAMI (Tutar Girsin)

**34** GELİR VE DİĞER VERGİLERİN TOPLAMI (Tutar Girsin)

**35** GELİR VE DİĞER VERGİLERİN TOPLAMI (Tutar Girsin)

**36** GELİR VE DİĞER VERGİLERİN TOPLAMI (Tutar Girsin)

**37** GELİR VE DİĞER VERGİLERİN TOPLAMI (Tutar Girsin)

**38** GELİR VE DİĞER VERGİLERİN TOPLAMI (Tutar Girsin)

**39** GELİR VE DİĞER VERGİLERİN TOPLAMI (Tutar Girsin)

**40** GELİR VE DİĞER VERGİLERİN TOPLAMI (Tutar Girsin)

**41** GELİR VE DİĞER VERGİLERİN TOPLAMI (Tutar Girsin)

**42** GELİR VE DİĞER VERGİLERİN TOPLAMI (Tutar Girsin)

**43** GELİR VE DİĞER VERGİLERİN TOPLAMI (Tutar Girsin)

**44** GELİR VE DİĞER VERGİLERİN TOPLAMI (Tutar Girsin)

**45** GELİR VE DİĞER VERGİLERİN TOPLAMI (Tutar Girsin)

**46** GELİR VE DİĞER VERGİLERİN TOPLAMI (Tutar Girsin)

**VERGİ BİLDİRİMİ** (Tutar Girsin)

**47** Vergiye Tabii Gelir (Mizan) (40)

**48** Hesaplanan Gelir Vergisi

**49** Yatırımla Üstlenilen Ödenen Vergiler

**50** Kesirli Vergiye Ödenen Vergiler (\*)

**51** Çıktı Vergiler

**52** Aktarılan Ödenen Vergiler (Önceki Dönem)

**53** Matrah Etkilecek Vergiler (Toplam (49 + 50 + 51 + 52))

**54** Ödenen Gelir Vergisi (48 - 53)

**55** İşletme Gelir Vergisi (54 - 50)

**56** İşletme Gelir Vergisi (54 - 50)

**57** İşletme Gelir Vergisi (54 - 50)

**58** Ödenen Gelir Vergisi

**PERFORMANS VERİLERİ** (Tutar Girsin)

**59** Gelir/Gayrimenkul Hisse Alınan Gelir

**60** Gelir/Gayrimenkul Hisse Alınan Gelir

**61** Gelir/Gayrimenkul Hisse Alınan Gelir

**62** Gelir/Gayrimenkul Hisse Alınan Gelir

**İŞLETME HESAPLAMA VE DİĞER VERGİLERİN TOPLAMI VE BİRKESİM MÜDEK ETKİLENEBİLİR PERFORMANS BİLGİLERİ** (Tutar Girsin)

**63** İşletme Gelir Vergisi (54 - 50)

**64** İşletme Gelir Vergisi (54 - 50)

**65** İşletme Gelir Vergisi (54 - 50)

**66** İşletme Gelir Vergisi (54 - 50)

(\*) Her yıl Gelir Vergisi Beyanname düzenlenirken önceki yılın beyanname verileri esas alınarak hesaplanmaktadır. Beyanname düzenlenirken önceki yılın beyanname verileri esas alınarak hesaplanmaktadır.



<b>74</b>	<b>GEÇEN YIL BEYANI</b>	<b>75</b>
<p>Geçen Yıl Gelir Vergisi Beyanname'nin Verildiği Vergi Dairesi ve Vergi Kimlik No.:</p> <p>Geçen Yıl Gelir Vergisi Beyanname'si Verilmemişse Nedeni:</p> <p>(T.C. Vergisel Olan Gözetilene T.C. Kurum Kurumu, yabancılık numarası bulunan yabancı şirketler için yabancılık numarası yazılmalıdır.)</p>		

Adet	BEYANNAMEYE EKLENEN BİLDİRİM VE BELGELER
	Ayrıntılı Bilgi ve Ayrıntılı Gelir Tablosu (*)
	Bilanço Ekstresi Çeyrek Defter Tutar Mikadeflere Ait Ticari Karları Mali Karı Ulaşım İçin Yapılan Hesaplamayı Gösteren Bildirim
	Ziraat Kazançlarına Ait Bildirim
	Borç İzlemleri Hesap Özeti
1	Kesim Yılına Ödenecek Vergilere İlişkin Belgeler
	Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilere İlişkin Belgeler
	Aile Durumu Bildirimi (**)

<b>Adı, Soyadı</b>	<b>İmzası</b>
FILİZ ÜNSAL	

(\*) Ayrıntılı Bilgi ve Ayrıntılı Gelir Tablosu'nun "Önceki Dönem" sütununa da doldurulacaktır. (\*\*) Aile Durumu Bildirimi, yabancılık numarası bulunan yabancı şahısların beyanname ile aynı tablonun sütunlarına, ayrıca "Ziraat Gelirleri Tablosu" sütununa da doldurulacaktır.

(\*\*\*) ÖTV'nin 86. maddesi kapsamında borçlu geliri beyan edenlerince eklenmelidir.

Sıra No	İsminin Adı, Soyadı veya Unvanı	İsminin Adı, Soyadı veya Unvanı	İsminin Adı, Soyadı veya Unvanı	İsminin Adı, Soyadı veya Unvanı	İsminin Adı, Soyadı veya Unvanı	İsminin Adı, Soyadı veya Unvanı	İsminin Adı, Soyadı veya Unvanı	İsminin Adı, Soyadı veya Unvanı	İsminin Adı, Soyadı veya Unvanı	İsminin Adı, Soyadı veya Unvanı	İsminin Adı, Soyadı veya Unvanı	İsminin Adı, Soyadı veya Unvanı
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
47												
48												
49												
50												
51												
52												
53												

Sıra No	İsminin Adı, Soyadı veya Unvanı	İsminin Adı, Soyadı veya Unvanı	İsminin Adı, Soyadı veya Unvanı	İsminin Adı, Soyadı veya Unvanı	İsminin Adı, Soyadı veya Unvanı	İsminin Adı, Soyadı veya Unvanı	İsminin Adı, Soyadı veya Unvanı	İsminin Adı, Soyadı veya Unvanı	İsminin Adı, Soyadı veya Unvanı	İsminin Adı, Soyadı veya Unvanı	İsminin Adı, Soyadı veya Unvanı	İsminin Adı, Soyadı veya Unvanı
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
54												
55												
56												
57												
58												
59												
60												
61												
62												
63												
64												
65												

Sıra No	İsminin Adı, Soyadı veya Unvanı	İsminin Adı, Soyadı veya Unvanı	İsminin Adı, Soyadı veya Unvanı	İsminin Adı, Soyadı veya Unvanı	İsminin Adı, Soyadı veya Unvanı	İsminin Adı, Soyadı veya Unvanı	İsminin Adı, Soyadı veya Unvanı	İsminin Adı, Soyadı veya Unvanı	İsminin Adı, Soyadı veya Unvanı	İsminin Adı, Soyadı veya Unvanı	İsminin Adı, Soyadı veya Unvanı	İsminin Adı, Soyadı veya Unvanı
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
66												
67												
68												
69												
70												
71												

Sıra No	İsminin Adı, Soyadı veya Unvanı	İsminin Adı, Soyadı veya Unvanı	İsminin Adı, Soyadı veya Unvanı	İsminin Adı, Soyadı veya Unvanı	İsminin Adı, Soyadı veya Unvanı	İsminin Adı, Soyadı veya Unvanı	İsminin Adı, Soyadı veya Unvanı	İsminin Adı, Soyadı veya Unvanı	İsminin Adı, Soyadı veya Unvanı	İsminin Adı, Soyadı veya Unvanı	İsminin Adı, Soyadı veya Unvanı	İsminin Adı, Soyadı veya Unvanı
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
80												
81												
82												
83												
84												
85												
86												
87												
88												
89												
90												
91												
92												
93												
94												
95												
96												
97												
98												
99												
100												

(\*) Bu tablo, Ocak 67' maddesi kapsamında yapılan vergi beyanname ile bildirilen gelire yer vermektedir.

(\*\*) T.C. Vergisel Olan Gözetilene T.C. Kurum Kurumu, yabancılık numarası bulunan yabancı şahısların beyanname ile aynı tablonun sütunlarına, ayrıca "Ziraat Gelirleri Tablosu" sütununa da doldurulacaktır.

(\*\*\*) ÖTV'nin 86. maddesi kapsamında borçlu geliri beyan edenlerince eklenmelidir.



### 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. 2013 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)	:	1.200 TL
<b>TOPLAM</b>	:	<b>591.200 TL</b>

**ÇÖZÜM:** Mükellef Masum ÖZCAN serbest meslek kazancı nedeniyle yıllık gelir vergisi beyannameyi vermek zorundadır. Elde edilen gelir unsurları tek tek irdelendiğinde beyannameye dahil 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 Kanununun 86/1-b maddesi gereğince verilecek beyannameye dahil edilmeyecektir.

Aynı şekilde mevduat faizleri de Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67 inci maddesine göre tevkifata tabi olduğundan beyan dışı kalacaktır.

Basit usulde mükellefe kiraya verilen işyerinden elde edilen 1.200 TL tutarındaki gayrimenkul sermaye iradı daha önce tevkifata ve istisnaya konu olmadığından ve 1.390 TL’lik beyan sınırının altında kaldığından Gelir Vergisi Kanunu’nun 86/1-d bendine göre beyan edilmeyecektir.

## 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 2013 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 TL
Birinci işverenden alınan ücret	90.000 TL
İkinci işverenden alınan ücret	24.000 TL
İşyeri kira geliri (Brüt)	35.000 TL

Mükellef elde etmiş olduğu serbest meslek kazancı nedeniyle mutlaka beyanname vermek zorundadır.

Birinci işverenden alınan hariç, ikinci işverenden alınan ücret geliri 26.000 TL’lik beyan sınırını aşmadığından ücret gelirleri beyannameye dahil edilmeyecektir.

Serbest meslek kazancı ve işyeri kira geliri tutarının toplamı olan 110.000 TL, 26.000 TL’lik beyan sınırını aştığından, işyeri kira geliri 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 2013 yılında 40.000 TL ücret geliri elde etmiştir. Bu mükellef aynı zamanda 20.000 TL brüt işyeri kira geliri elde etmiştir. Hizmet erbabının eşi çalış-

mamakta ve bir çocuğu bulunmaktadır.

Bu gelirleri için 2013 yılında vereceği yıllık beyannameye asgari geçim indirimi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

2013 yılında Asgari Ücretin Yıllık Brüt Tutarı	10.638 TL
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 (11.743,20 x % 67,5=)	7.180,65 TL
Asgari Geçim İndiriminin Yıllık Tutarı (7.926,66 x % 15=)	1.189 TL'dir.

Örnekte işyeri kira geliri tutarı tek başına 26.000 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.

	<b>TUTAR (TL)</b>
Ücret Kazancı	40.000,00 TL
SSK prim ödemesi (40.000 % 15)	- 6.000,00 TL
<b>Kalan</b>	<b>34.000,00 TL</b>
İşyeri Kira Geliri	20.000,00 TL
Kira Gideri (20.000 x % 25)	- 5.000,00 TL
<b>Kalan</b>	<b>15.000,00 TL</b>
Vergiye Tabi Gelir (Matrah) (34.000 + 15.000)	49.000,00 TL
<b>Hesaplanan Gelir Vergisi</b>	<b>10.875,00 TL</b>
Mahsup Edilecek Asgari Geçim İndirimi	- 1.189,00 TL
(Ücret Gelirine İsbet Eden Kısımdan İndirilmek Üzere)	
<b>Kalan</b> (10.875- 1.189)	<b>8.686,00 TL</b>
İşyeri kira stopaj mahsubu ( 20.000 * % 20 )	- 4.000,00 TL
<b>Ödenecek Gelir Vergisi</b>	<b>4.486,00 TL</b>

Ücret geliri ve işyeri kira geliri nedeniyle verilen yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisi tutarı 10.875,00 TL'dir. Yıllık beyannameye hesaplanan vergi toplamından ücret gelirine isabet eden vergi tutarından asgari geçim indirimi tutarı olan 1.189,00 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 2013 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	50.000 TL
İkinci işverenden alınan ücret	30.000 TL
İşyeri kira geliri (Brüt)	12.000 TL

SMMM Mehmet beyin ikinci işverenden alınan ücret geliri 26.000 TL'lik beyan sınırını aştığından ücret gelirleri için mutlaka beyanname vermek zorundadır. Örnekte işyeri kira geliri tutarı tek başına 26.000 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.

### 13.6. ZIRAI KAZANCIN BEYANINA İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEĞİ

Zirai faaliyetle uğraşan çiftçi Meltem TAN kendisine ait zirai işletmesinde 280 dönüm arazi üzerinde pamuk ziraatı yapmaktadır. Meltem TAN, 2013 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 ziraatında 400 dönüm, tütün ziraatında 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 TL	
Adi Ortaklıktan Elde Edilen Zirai Kazanç	14.000 TL	
Zirai Kazançlar Toplamı	80.000 TL	
Bağ-Kur Primi		- 4.200 TL
Gelir Vergisi Matrahı	75.800 TL	
Hesaplanan Gelir Vergisi	19.375 TL	
Mahsup Edilecek Stopaj	1.600 TL	
Ödenecek Gelir Vergisi	17.775 TL	



**TABLO-3** BELİTME HESABI ÇIZITI

GİRİŞ		GELİR	
Özellik No (1)	Özellik Adı (2)	Özellik No (3)	Özellik Adı (4)
01	Özellik No (1)	01	Özellik Adı (2)
02	Özellik No (1)	02	Özellik Adı (2)
03	Özellik No (1)	03	Özellik Adı (2)
04	Özellik No (1)	04	Özellik Adı (2)
05	Özellik No (1)	05	Özellik Adı (2)
06	Özellik No (1)	06	Özellik Adı (2)
07	Özellik No (1)	07	Özellik Adı (2)
08	Özellik No (1)	08	Özellik Adı (2)
09	Özellik No (1)	09	Özellik Adı (2)
10	Özellik No (1)	10	Özellik Adı (2)
11	Özellik No (1)	11	Özellik Adı (2)
12	Özellik No (1)	12	Özellik Adı (2)
13	Özellik No (1)	13	Özellik Adı (2)
14	Özellik No (1)	14	Özellik Adı (2)
15	Özellik No (1)	15	Özellik Adı (2)
16	Özellik No (1)	16	Özellik Adı (2)
17	Özellik No (1)	17	Özellik Adı (2)

**TABLO-4** ZARFI KAZANÇLARA LİSANS BİLDİRİMİ

Yıl	Kar	Zarar	Özellik No (1)	Özellik Adı (2)
2013	6000000		01	Özellik Adı (2)
2014	4000000		02	Özellik Adı (2)
2015	7000000		03	Özellik Adı (2)

**TABLO-7** SERMAYE HESAP KAZANÇLARA LİSANS BİLDİRİMİ

Yıl	Ad Payı / Ortaklık Oran (%)	Faaliyet Gösteri	Özellik No (1)	Özellik Adı (2)
2013			01	Özellik Adı (2)
2014			02	Özellik Adı (2)
2015			03	Özellik Adı (2)
2016			04	Özellik Adı (2)
2017			05	Özellik Adı (2)
2018			06	Özellik Adı (2)
2019			07	Özellik Adı (2)
2020			08	Özellik Adı (2)
2021			09	Özellik Adı (2)
2022			10	Özellik Adı (2)
2023			11	Özellik Adı (2)
2024			12	Özellik Adı (2)
2025			13	Özellik Adı (2)
2026			14	Özellik Adı (2)
2027			15	Özellik Adı (2)
2028			16	Özellik Adı (2)
2029			17	Özellik Adı (2)

**TABLO-9** ÖZETLEME LİSANS BİLDİRİMİ

Yıl	Özellik No (1)	Özellik Adı (2)	Özellik No (3)	Özellik Adı (4)
2013	01	Özellik Adı (2)	01	Özellik Adı (2)
2014	02	Özellik Adı (2)	02	Özellik Adı (2)
2015	03	Özellik Adı (2)	03	Özellik Adı (2)
2016	04	Özellik Adı (2)	04	Özellik Adı (2)
2017	05	Özellik Adı (2)	05	Özellik Adı (2)

**TABLO-9 (\*\*\*\*)** GAYRİMENKUL SERMAYE KAZANÇLARA LİSANS BİLDİRİMİ

Yıl	Özellik No (1)	Özellik Adı (2)	Özellik No (3)	Özellik Adı (4)
2013	01	Özellik Adı (2)	01	Özellik Adı (2)
2014	02	Özellik Adı (2)	02	Özellik Adı (2)
2015	03	Özellik Adı (2)	03	Özellik Adı (2)
2016	04	Özellik Adı (2)	04	Özellik Adı (2)
2017	05	Özellik Adı (2)	05	Özellik Adı (2)
2018	06	Özellik Adı (2)	06	Özellik Adı (2)
2019	07	Özellik Adı (2)	07	Özellik Adı (2)
2020	08	Özellik Adı (2)	08	Özellik Adı (2)
2021	09	Özellik Adı (2)	09	Özellik Adı (2)
2022	10	Özellik Adı (2)	10	Özellik Adı (2)
2023	11	Özellik Adı (2)	11	Özellik Adı (2)
2024	12	Özellik Adı (2)	12	Özellik Adı (2)
2025	13	Özellik Adı (2)	13	Özellik Adı (2)
2026	14	Özellik Adı (2)	14	Özellik Adı (2)
2027	15	Özellik Adı (2)	15	Özellik Adı (2)
2028	16	Özellik Adı (2)	16	Özellik Adı (2)
2029	17	Özellik Adı (2)	17	Özellik Adı (2)

**YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ EKİ**  
(Gelirleri Harç Açılmayan Gözetim Tutulmuş Deklarasyonlar)

2013 YILI

**Mükellefin**

1	TAN	Soy Adı	Özellik No (1)	Özellik Adı (2)
2	ADI	Adı	Özellik No (1)	Özellik Adı (2)
3	YERİ	Yerleşim Yeri	Özellik No (1)	Özellik Adı (2)
4	NO	Özellik No	Özellik No (1)	Özellik Adı (2)

**TABLO-2** TİCARİ KAZANÇLARA LİSANS BİLDİRİMİ (\*\*\*\*)

Sıra No	Özellik No (1)	Özellik Adı (2)	Kar	Zarar	Özellik No (3)	Özellik Adı (4)
10	01	Özellik Adı (2)			01	Özellik Adı (2)
11	02	Özellik Adı (2)			02	Özellik Adı (2)
12	03	Özellik Adı (2)			03	Özellik Adı (2)
13	04	Özellik Adı (2)			04	Özellik Adı (2)
14	05	Özellik Adı (2)			05	Özellik Adı (2)
15	06	Özellik Adı (2)			06	Özellik Adı (2)
16	07	Özellik Adı (2)			07	Özellik Adı (2)
17	08	Özellik Adı (2)			08	Özellik Adı (2)
18	09	Özellik Adı (2)			09	Özellik Adı (2)
19	10	Özellik Adı (2)			10	Özellik Adı (2)
20	11	Özellik Adı (2)			11	Özellik Adı (2)
21	12	Özellik Adı (2)			12	Özellik Adı (2)
22	13	Özellik Adı (2)			13	Özellik Adı (2)
23	14	Özellik Adı (2)			14	Özellik Adı (2)
24	15	Özellik Adı (2)			15	Özellik Adı (2)
25	16	Özellik Adı (2)			16	Özellik Adı (2)
26	17	Özellik Adı (2)			17	Özellik Adı (2)

**TABLO-3** İSTİSNA EDİLEN KAZANÇLARA LİSANS BİLDİRİMİ

Yıl	Özellik No (1)	Özellik Adı (2)	Özellik No (3)	Özellik Adı (4)
2013	01	Özellik Adı (2)	01	Özellik Adı (2)
2014	02	Özellik Adı (2)	02	Özellik Adı (2)
2015	03	Özellik Adı (2)	03	Özellik Adı (2)
2016	04	Özellik Adı (2)	04	Özellik Adı (2)
2017	05	Özellik Adı (2)	05	Özellik Adı (2)

**TABLO-4** BASIT İŞLERE TİCARİ KAZANÇLARA LİSANS BİLDİRİMİ

Sıra No	Özellik No (1)	Özellik Adı (2)	Kar	Zarar	Özellik No (3)	Özellik Adı (4)
18	01	Özellik Adı (2)			01	Özellik Adı (2)
19	02	Özellik Adı (2)			02	Özellik Adı (2)
20	03	Özellik Adı (2)			03	Özellik Adı (2)
21	04	Özellik Adı (2)			04	Özellik Adı (2)
22	05	Özellik Adı (2)			05	Özellik Adı (2)
23	06	Özellik Adı (2)			06	Özellik Adı (2)
24	07	Özellik Adı (2)			07	Özellik Adı (2)
25	08	Özellik Adı (2)			08	Özellik Adı (2)
26	09	Özellik Adı (2)			09	Özellik Adı (2)
27	10	Özellik Adı (2)			10	Özellik Adı (2)
28	11	Özellik Adı (2)			11	Özellik Adı (2)
29	12	Özellik Adı (2)			12	Özellik Adı (2)
30	13	Özellik Adı (2)			13	Özellik Adı (2)
31	14	Özellik Adı (2)			14	Özellik Adı (2)
32	15	Özellik Adı (2)			15	Özellik Adı (2)
33	16	Özellik Adı (2)			16	Özellik Adı (2)
34	17	Özellik Adı (2)			17	Özellik Adı (2)

10) E-Devlet kapısı üzerinden yapılan işlemler için beyanname düzenlenmemişse beyanname düzenlenmelidir.  
 11) Kurumlar vergisi beyanname düzenlenmemişse beyanname düzenlenmelidir.  
 12) Kurumlar vergisi beyanname düzenlenmemişse beyanname düzenlenmelidir.  
 13) Kurumlar vergisi beyanname düzenlenmemişse beyanname düzenlenmelidir.  
 14) Kurumlar vergisi beyanname düzenlenmemişse beyanname düzenlenmelidir.  
 15) Kurumlar vergisi beyanname düzenlenmemişse beyanname düzenlenmelidir.  
 16) Kurumlar vergisi beyanname düzenlenmemişse beyanname düzenlenmelidir.  
 17) Kurumlar vergisi beyanname düzenlenmemişse beyanname düzenlenmelidir.  
 18) Kurumlar vergisi beyanname düzenlenmemişse beyanname düzenlenmelidir.  
 19) Kurumlar vergisi beyanname düzenlenmemişse beyanname düzenlenmelidir.  
 20) Kurumlar vergisi beyanname düzenlenmemişse beyanname düzenlenmelidir.  
 21) Kurumlar vergisi beyanname düzenlenmemişse beyanname düzenlenmelidir.  
 22) Kurumlar vergisi beyanname düzenlenmemişse beyanname düzenlenmelidir.  
 23) Kurumlar vergisi beyanname düzenlenmemişse beyanname düzenlenmelidir.  
 24) Kurumlar vergisi beyanname düzenlenmemişse beyanname düzenlenmelidir.  
 25) Kurumlar vergisi beyanname düzenlenmemişse beyanname düzenlenmelidir.  
 26) Kurumlar vergisi beyanname düzenlenmemişse beyanname düzenlenmelidir.  
 27) Kurumlar vergisi beyanname düzenlenmemişse beyanname düzenlenmelidir.  
 28) Kurumlar vergisi beyanname düzenlenmemişse beyanname düzenlenmelidir.  
 29) Kurumlar vergisi beyanname düzenlenmemişse beyanname düzenlenmelidir.  
 30) Kurumlar vergisi beyanname düzenlenmemişse beyanname düzenlenmelidir.  
 31) Kurumlar vergisi beyanname düzenlenmemişse beyanname düzenlenmelidir.  
 32) Kurumlar vergisi beyanname düzenlenmemişse beyanname düzenlenmelidir.  
 33) Kurumlar vergisi beyanname düzenlenmemişse beyanname düzenlenmelidir.  
 34) Kurumlar vergisi beyanname düzenlenmemişse beyanname düzenlenmelidir.



## 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, 2013 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 TL	
Bağ-Kur Primi		4.000 TL
Kalan (20.000-4.000 =)	16.000 TL	
Hesaplanan Gelir Vergisi	2.665 TL	
Kesinti Yoluyla Ödenen Vergi	2.000 TL	
Ödenecek Gelir Vergisi	665 TL	

Örnek:2 Afyon ilinde taksi işletmeciliği faaliyetinde bulunan ve basit usulde vergilendirilen Bülent KARADENİZ 2013 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 TL
Bağ-Kur Primi	3.000 TL
Kalan [12.000 TL – 3.000 TL]	9.000 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	1.350 TL



**YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ**  
**GELİR VERGİSİ BAŞKANLIĞI**

**VERGİLENDİRME DÖNEMİ** 01 01 2013

**VERGİ KİMLİK NO (\*)** 1001 A

**BAG - KUR NO** 2013

**MÜKELLEPİN KİMLİK VE ADRES BİLGİLERİ**

1 Soyadı	D O Ğ A N	6 Uyruğu	16				
2 Adı	M A H M U T	7 Doğum T.	8				
3 Baba Adı	V E L İ	8 Medeni Hall	9	Evli			
4 Ana Adı	A Y Ş E	9 Mesleği	10				
5 Doğum Yeri	O R D U	10 Fikis No.	11				
11 Adres	N O L E Y M A N I Y E M A H . 1 . 3 . 8 O K .	12					
12 İyeni Adres	N O : 4 / 7 O R D U	13					
13 İl/Provinc	4 5 2	14					
14 Belgen No.	1 2 3 4 5 6 7	15					
15 Faaliyet Kodu		16	Fikis/İl Bülteni/Öib				

**GELİR UNISURLARI**

17	Ticari Kazançlar	1	6	0	0	0	0	0	0	0
18	Ziraat Kazançlar	1	6	0	0	0	0	0	0	0
19	Sermayesiz Kazançlar	1	6	0	0	0	0	0	0	0
20	Uzdevler	1	6	0	0	0	0	0	0	0
21	Sermayeli Sermaye İstirahatı	1	6	0	0	0	0	0	0	0
22	Mevdu Sermaye İstirahatı	1	6	0	0	0	0	0	0	0
23	Diğer Kazanç ve İstirahat	1	6	0	0	0	0	0	0	0
24	<b>TOTAM (17+18+19+20+21+22+23)</b>	1	6	0	0	0	0	0	0	0
25	ZARAR	1	6	0	0	0	0	0	0	0
26	KAR	1	6	0	0	0	0	0	0	0
27	Muhasebe Edilmiş Gelirler Yı Ziraatın Toplamı	1	6	0	0	0	0	0	0	0
28	Sahibi Sigortalı Primleri (GVK 80/1)	1	6	0	0	0	0	0	0	0
29	Eğitim ve Sağlık Harcamaları	1	6	0	0	0	0	0	0	0
30	Bakım ve Yastımlar (GVK 80/4)	1	6	0	0	0	0	0	0	0

**GELİR BİLDİRİMİ**

(Tic. Vergisi ve Kurumlar Vergisi) (Tic. Vergisi ve Kurumlar Vergisi) (Tic. Vergisi ve Kurumlar Vergisi)

17	Ticari Kazançlar	1	6	0	0	0	0	0	0	0
18	Ziraat Kazançlar	1	6	0	0	0	0	0	0	0
19	Sermayesiz Kazançlar	1	6	0	0	0	0	0	0	0
20	Uzdevler	1	6	0	0	0	0	0	0	0
21	Sermayeli Sermaye İstirahatı	1	6	0	0	0	0	0	0	0
22	Mevdu Sermaye İstirahatı	1	6	0	0	0	0	0	0	0
23	Diğer Kazanç ve İstirahat	1	6	0	0	0	0	0	0	0
24	<b>TOTAM (17+18+19+20+21+22+23)</b>	1	6	0	0	0	0	0	0	0
25	ZARAR	1	6	0	0	0	0	0	0	0
26	KAR	1	6	0	0	0	0	0	0	0
27	Muhasebe Edilmiş Gelirler Yı Ziraatın Toplamı	1	6	0	0	0	0	0	0	0
28	Sahibi Sigortalı Primleri (GVK 80/1)	1	6	0	0	0	0	0	0	0
29	Eğitim ve Sağlık Harcamaları	1	6	0	0	0	0	0	0	0
30	Bakım ve Yastımlar (GVK 80/4)	1	6	0	0	0	0	0	0	0

**YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ**  
**GELİR VERGİSİ BAŞKANLIĞI**

**VERGİLENDİRME DÖNEMİ** 01 01 2013

**VERGİ KİMLİK NO (\*)** 1001 A

**BAG - KUR NO** 2013

**MÜKELLEPİN KİMLİK VE ADRES BİLGİLERİ**

1 Soyadı	D O Ğ A N	6 Uyruğu	16				
2 Adı	M A H M U T	7 Doğum T.	8				
3 Baba Adı	V E L İ	8 Medeni Hall	9	Evli			
4 Ana Adı	A Y Ş E	9 Mesleği	10				
5 Doğum Yeri	O R D U	10 Fikis No.	11				
11 Adres	N O L E Y M A N I Y E M A H . 1 . 3 . 8 O K .	12					
12 İyeni Adres	N O : 4 / 7 O R D U	13					
13 İl/Provinc	4 5 2	14					
14 Belgen No.	1 2 3 4 5 6 7	15					
15 Faaliyet Kodu		16	Fikis/İl Bülteni/Öib				

**GELİR UNISURLARI**

17	Ticari Kazançlar	1	6	0	0	0	0	0	0	0
18	Ziraat Kazançlar	1	6	0	0	0	0	0	0	0
19	Sermayesiz Kazançlar	1	6	0	0	0	0	0	0	0
20	Uzdevler	1	6	0	0	0	0	0	0	0
21	Sermayeli Sermaye İstirahatı	1	6	0	0	0	0	0	0	0
22	Mevdu Sermaye İstirahatı	1	6	0	0	0	0	0	0	0
23	Diğer Kazanç ve İstirahat	1	6	0	0	0	0	0	0	0
24	<b>TOTAM (17+18+19+20+21+22+23)</b>	1	6	0	0	0	0	0	0	0
25	ZARAR	1	6	0	0	0	0	0	0	0
26	KAR	1	6	0	0	0	0	0	0	0
27	Muhasebe Edilmiş Gelirler Yı Ziraatın Toplamı	1	6	0	0	0	0	0	0	0
28	Sahibi Sigortalı Primleri (GVK 80/1)	1	6	0	0	0	0	0	0	0
29	Eğitim ve Sağlık Harcamaları	1	6	0	0	0	0	0	0	0
30	Bakım ve Yastımlar (GVK 80/4)	1	6	0	0	0	0	0	0	0

**GELİR BİLDİRİMİ**

(Tic. Vergisi ve Kurumlar Vergisi) (Tic. Vergisi ve Kurumlar Vergisi) (Tic. Vergisi ve Kurumlar Vergisi)

17	Ticari Kazançlar	1	6	0	0	0	0	0	0	0
18	Ziraat Kazançlar	1	6	0	0	0	0	0	0	0
19	Sermayesiz Kazançlar	1	6	0	0	0	0	0	0	0
20	Uzdevler	1	6	0	0	0	0	0	0	0
21	Sermayeli Sermaye İstirahatı	1	6	0	0	0	0	0	0	0
22	Mevdu Sermaye İstirahatı	1	6	0	0	0	0	0	0	0
23	Diğer Kazanç ve İstirahat	1	6	0	0	0	0	0	0	0
24	<b>TOTAM (17+18+19+20+21+22+23)</b>	1	6	0	0	0	0	0	0	0
25	ZARAR	1	6	0	0	0	0	0	0	0
26	KAR	1	6	0	0	0	0	0	0	0
27	Muhasebe Edilmiş Gelirler Yı Ziraatın Toplamı	1	6	0	0	0	0	0	0	0
28	Sahibi Sigortalı Primleri (GVK 80/1)	1	6	0	0	0	0	0	0	0
29	Eğitim ve Sağlık Harcamaları	1	6	0	0	0	0	0	0	0
30	Bakım ve Yastımlar (GVK 80/4)	1	6	0	0	0	0	0	0	0

**YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ**  
**GELİR VERGİSİ BAŞKANLIĞI**

**VERGİLENDİRME DÖNEMİ** 01 01 2013

**VERGİ KİMLİK NO (\*)** 1001 A

**BAG - KUR NO** 2013

**MÜKELLEPİN KİMLİK VE ADRES BİLGİLERİ**

1 Soyadı	D O Ğ A N	6 Uyruğu	16				
2 Adı	M A H M U T	7 Doğum T.	8				
3 Baba Adı	V E L İ	8 Medeni Hall	9	Evli			
4 Ana Adı	A Y Ş E	9 Mesleği	10				
5 Doğum Yeri	O R D U	10 Fikis No.	11				
11 Adres	N O L E Y M A N I Y E M A H . 1 . 3 . 8 O K .	12					
12 İyeni Adres	N O : 4 / 7 O R D U	13					
13 İl/Provinc	4 5 2	14					
14 Belgen No.	1 2 3 4 5 6 7	15					
15 Faaliyet Kodu		16	Fikis/İl Bülteni/Öib				

**GELİR UNISURLARI**

17	Ticari Kazançlar	1	6	0	0	0	0	0	0	0
18	Ziraat Kazançlar	1	6	0	0	0	0	0	0	0
19	Sermayesiz Kazançlar	1	6	0	0	0	0	0	0	0
20	Uzdevler	1	6	0	0	0	0	0	0	0
21	Sermayeli Sermaye İstirahatı	1	6	0	0	0	0	0	0	0
22	Mevdu Sermaye İstirahatı	1	6	0	0	0	0	0	0	0
23	Diğer Kazanç ve İstirahat	1	6	0	0	0	0	0	0	0
24	<b>TOTAM (17+18+19+20+21+22+23)</b>	1	6	0	0	0	0	0	0	0
25	ZARAR	1	6	0	0	0	0	0	0	0
26	KAR	1	6	0	0	0	0	0	0	0
27	Muhasebe Edilmiş Gelirler Yı Ziraatın Toplamı	1	6	0	0	0	0	0	0	0
28	Sahibi Sigortalı Primleri (GVK 80/1)	1	6	0	0	0	0	0	0	0
29	Eğitim ve Sağlık Harcamaları	1	6	0	0	0	0	0	0	0
30	Bakım ve Yastımlar (GVK 80/4)	1	6	0	0	0	0	0	0	0

**GELİR BİLDİRİMİ**

(Tic. Vergisi ve Kurumlar Vergisi) (Tic. Vergisi ve Kurumlar Vergisi) (Tic. Vergisi ve Kurumlar Vergisi)

17	Ticari Kazançlar	1	6	0	0	0	0	0	0	0
18	Ziraat Kazançlar	1	6	0	0	0	0	0	0	0
19	Sermayesiz Kazançlar	1	6	0	0	0	0	0	0	0
20	Uzdevler	1	6	0	0	0	0	0	0	0
21	Sermayeli Sermaye İstirahatı	1	6	0	0	0	0	0	0	0
22	Mevdu Sermaye İstirahatı	1	6	0	0	0	0	0	0	0
23	Diğer Kazanç ve İstirahat	1	6	0	0	0	0	0	0	0
24	<b>TOTAM (17+18+19+20+21+22+23)</b>	1	6	0	0	0	0	0	0	0
25	ZARAR	1	6	0	0	0	0	0	0	0
26	KAR	1	6	0	0	0	0	0	0	0
27	Muhasebe Edilmiş Gelirler Yı Ziraatın Toplamı	1	6	0	0	0	0	0	0	0
28	Sahibi Sigortalı Primleri (GVK 80/1)	1	6	0	0	0	0	0	0	0
29	Eğitim ve Sağlık Harcamaları	1	6	0	0	0	0	0	0	0
30	Bakım ve Yastımlar (GVK 80/4)	1	6	0	0	0	0	0	0	0



<b>74</b>	<b>GEÇEN YIL BEYANI</b>	<b>75</b>
Geçen Yıl Gelir Vergisi Beyanname'sinin Verildiği Vergi Dairesi ve Vergi Kimlik No.: ..... (T.C. Vergiye tabii olan gerçek kişilerde TC Kimlik numarası, yabancı gerçek kişilerde bulunan yabancı gerçek kişilerde yabancı kimlik numaraları yerleştirilir)		Geçen Yıl Gelir Vergisi Beyanname'si Verilmemişse Nedeni: .....

Adet	BEYANNAMEYE EKLENEN BİLDİRİM VE BELGELER
	Ayrıntılı Bilgi ve Ayrıntılı Gelir Tablosu (*)
	Bilgiye Erişim Çözümleri, Bilgiye Erişim Mikrolerine Ait Teknik Kararlar, Mali Karar Uygulamaları, Yabancı Hesaplamayı Gözetim Bildirim
	Ziraat Kazançlarına Ait Bildirim
1	Baştan İşletme Hesap Özeti
1	Kesirli Yoluyla Ödenen Vergilere İlişkin Belgeler
	Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilere İlişkin Belgeler
	Aile Durumu Bildirimi (**)

Adı, Soyadı	MAHMET DOĞAN
İmza	

(\*) Ayrıntılı Bilgi ve Ayrıntılı Gelir Tablosunun "Önceki Dönem" sütunları da doldurulacaktır. (\*\*) Aile Durumu Bildirimi, evlilik, boşanma, velayet, tutanaklı evlilik, yamaca ek mali tabanlı sözleşmeler, vevatara kararlar "Yabancı Gelir Tablosu" başlığında doldurulmalıdır.

(\*\*) 01/01/2016 maddesi kapsamında ibraz edilen beyan edilmemesi esastır.

Sıra No	İfade	İfade Sağlayanın Vergi Kimlik No (*)	Gayriresmî İfade (*)	İfade Tutarı (TL) (**) (01)	İndirimler (TL) (02)	Net İfade (TL) (03)	Satıl İfade (TL) (04)	Kesilen Gelir Vergisi (TL) (05)
47								
48								
49								
50								
51	<b>TOPLAM</b>							
52	Diğer KGF Dışı Gelirler (TL) (06)							
53	Diğer KGF Dışı Gelirler (TL) (07)							

Sıra No	İfade	İfade Sağlayanın Vergi Kimlik No (*)	Gayriresmî İfade (*)	İfade Tutarı (TL) (01)	İndirimler (TL) (02)	Net İfade (TL) (03)	Satıl İfade (TL) (04)	Kesilen Gelir Vergisi (TL) (05)
54								
55								
56								
57								
58								
59	<b>TOPLAM</b>							

#### TABLO-12 MAHSUP EDİLEMEYEN GEÇİŞ YIL ZARARLARI

60	2013 Yılı Zararı							
61	2013 Yılı Zararı							
62	2013 Yılı Zararı							
63	2013 Yılı Zararı							
64	2013 Yılı Zararı							
65	<b>TOPLAM</b>							

#### TABLO-13 DAMGA VERGİSİ

Sıra No	İfade	İfade Sağlayanın Vergi Kimlik No (*)	Gayriresmî İfade (*)	İfade Tutarı (TL) (01)	İndirimler (TL) (02)	Net İfade (TL) (03)	Satıl İfade (TL) (04)	Kesilen Gelir Vergisi (TL) (05)
66								
67								
68								
69								
70								
71	<b>TOPLAM</b>							

(\*) Bu tablo, Gelir Veri Tablosu ile aynı şekilde doldurulmalıdır.

(\*\*) T.C. Kanununda belirtilen T.C. Kimlik Numarası, yabancı gerçek kişilerde bulunan yabancı gerçek kişilerde yabancı kimlik numaraları yerleştirilmelidir.

(\*\*\*) Yabancı gerçek kişilerde "Yabancı Gelir Tablosu" başlığında doldurulmalıdır.

(\*\*\*\*) Sadece aktif konularla ilgili olarak ibraz edilen tutarlar, diğer tutarlarla birlikte değerlendirilmelidir.

### 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 2013 yılındaki ticari faaliyetinin yanı sıra diğer gelirleri aşağıdaki gibidir.

Ticari Kazanç	100.000 TL
Hisse Senedi Alım-Satım Kazancı ( Borsaya kayıtlı, alış tarihinden üç yıl sonra satılan )	80.000 TL
Hisse Senedi Alım-Satım Kazancı ( Borsaya kayıtlı, alış tarihinden 2 ay sonra satılan )	40.000 TL
Gayrimenkul Sermaye İradı (İşyeri)	30.000 TL
Gayrimenkul Sermaye İradı (Mesken)	24.000 TL
<b>TOPLAM</b>	<b>264.000 TL</b>

1. Mükellef Menekşe KAÇAR Ankara'da süpermarket işletmeciliğinden sağladığı ticari kazancı nedeniyle yıllık gelir vergisi beyanamesi vermek zorundadır.

2. Örnekteki mükellef, ticari kazancını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olduğundan 3.200 TL.'lik mesken kira gelirlerine ilişkin istisnadan da faydalanamayacaktır. Bu durumda mükellef Menekşe KAÇAR'ın vergiye tabi gelirler toplamı 26.000 TL.'lik beyan sınırını aştığından vereceği yıllık gelir vergisi beyanamesine 30.000 TL tutarındaki işyeri kira geliri 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 2013 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 satılan hisse senetlerinden elde edilen 40.000 TL'lik kazanç ise GVK'nun Geçici 67. Maddesi uyarınca % 0 oranında tevkifata tabi olduğundan beyannameye dahil edilmeyecektir.

Bu açıklamalarımız çerçevesinde mükellef Menekşe KAÇAR'ın vereceği yıllık beyanname aşağıdaki gibi olacaktır. (Mükellefin gayrimenkul sermaye iradının tespitinde götürü gider usulünü seçtiği varsayılacaktır.)

Ticari Kazanç ( Market İşletmeciliği )	100.000 TL
Gayrimenkul Sermaye İradı Toplam Hasılat ( mesken + işyeri ) 54.000	40.500 TL
Götürü Gider ( % 25 ) (-13.500)	
Gelir Vergisi Matrahı	140.500 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	42.020 TL
Mahsup Edilecek Gelir Vergisi İşyeri Kira Tevkifatı (30.000*%20)	6.000 TL
Ödenecek Gelir Vergisi	36.020 TL

31	32	33	34	35	36	37	38	39	40	41	42	43	44	45	46
31	32	33	34	35	36	37	38	39	40	41	42	43	44	45	46
47	48	49	50	51	52	53	54	55	56	57	58	59	60	61	62
47	48	49	50	51	52	53	54	55	56	57	58	59	60	61	62
63	64	65	66	67	68	69	70	71	72	73	74	75	76	77	78
63	64	65	66	67	68	69	70	71	72	73	74	75	76	77	78

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32
17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32

YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ  
 1001 A  
 2013  
 MÜKELLEPLERİN KİMLİK VE ADRES BİLGİLERİ  
 K A R A  
 M E N E K Ş E  
 A Y B E A  
 D İ R L İ K  
 N O : 4 / 7 C A N K A Y A / A N K A R A  
 6 Uydu  
 7 Doğum T.  
 8 Medeni Halli  
 9 Mesleği  
 10 Faks No.  
 11 İletişim Adresi  
 12 İletişim Adresi  
 13 Telefon No.  
 14 Telefon No.  
 15 Posta Kodu  
 16 Posta Yolu  
 ZARAR  
 K A R  
 17 Ticari Kazançlar  
 18 Ziraat Kazançları  
 19 Serbest Meslek Kazançları  
 20 Diğer  
 21 Gayrimenkul Sermaye İktidarı  
 22 Menkul Sermaye İktidarı  
 23 Diğer Kazanç ve İktidarı  
 24 TOPLAM (17+18+19+20+21+22+23)  
 25 ZARAR  
 26 KAR  
 27 ZARARLI TOPLAM  
 28 Sağlık Sigortası Primesi (GVK 88/1)  
 29 Eğitim ve Sağlık Harcamaları (GVK 88/2)  
 30 Sağlık ve Yatırımları (GVK 88/4)



<b>74</b>	<b>GEÇEN YIL BEYANI</b>	<b>75</b>
Geçen Yıl Gelir Vergisi Beyanname'sinin Verildiği Vergi Dairesi ve Vergi Kimlik No.: (E.C. Madde 54'ün gerekçesinde T.C. Bank Kurumu, yabancı bankı kuruma ve bulunan yabancı banka için yazılan belge numaraları yerleştirilir)		Geçen Yıl Gelir Vergisi Beyanname'si Verilmemişse Nedeni : .....

Adet	BEYANNAMEYE EKLENEN BİLDİRİM VE BELGELER
1	Ayrıntılı Bilgi ve Ayrıntılı Gelir Tablosu (*)
	Bilgi ve Gelir Tablosu, Gelir ve Gider Tablosu, Gelir ve Gider Tablosuna Ekli Gelir Kaynakları, Mali Karar Uygulamaları, Yabancı Kurum ve Kurumlar ile Yapılan İşlemlerin Hesaplamaya Gözlenen Bildirim
	Ziraat Kazançlarına Ait Bildirim
	Bağlı Kurumlar Hesap Özeti
	Kesirli Yoluyla Ödenen Vergilere İlişkin Belgeler
	Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilere İlişkin Belgeler
	Aile Durumu Bildirimi (*)

<b>Adı, Soyadı</b>	<b>İmzası</b>
<b>MENKŞE KAÇAR</b>	

(\*) Ayrıntılı Bilgi ve Ayrıntılı Gelir Tablosunun "Önceki Dönem" sütununa da doldurulacaktır. (E.C. Madde 54'ün gerekçesinde T.C. Bank Kurumu, yabancı bankı kuruma ve bulunan yabancı banka için yazılan belge numaraları yerleştirilir.)

(\*\*) 01/01/2018 tarihinden itibaren yazılan beyan edilmemesi etkilidir.

Sıra No	İsme Sağlanan Vergi Kimlik No (*)	İsme Sağlanan Vergi Kimlik No (*)	Gayrimenkul (*)	İndirilebilir Giderler	Satıl İstif	Kesilen Gelir Vergisi (%)
47						
48						
49						
50						
51	<b>TOPLAM</b>					
52	Diğer K.G.P. Dışı (%)					
53	Diğer K.G.P. Dışı (%)					

Sıra No	İsme Sağlanan Vergi Kimlik No (*)	İsme Sağlanan Vergi Kimlik No (*)	Soylül Kazanç Yaptığı Yatırım	İstisna, Güçlendirme ve İndirimler	Satıl Kazanç Yaptığı Yatırım	Kesilen Gelir Vergisi (%)
54						
55						
56						
57						
58						
59	<b>TOPLAM</b>					

Sıra No	İsme Sağlanan Vergi Kimlik No (*)	İsme Sağlanan Vergi Kimlik No (*)	Soylül Kazanç Yaptığı Yatırım	İstisna, Güçlendirme ve İndirimler	Satıl Kazanç Yaptığı Yatırım	Kesilen Gelir Vergisi (%)
60	2013 Yılı Zarfı					
61	2013 Yılı Zarfı					
62	2013 Yılı Zarfı					
63	2013 Yılı Zarfı					
64	2013 Yılı Zarfı					
65	<b>TOPLAM</b>					

Sıra No	İsme Sağlanan Vergi Kimlik No (*)	İsme Sağlanan Vergi Kimlik No (*)	Soylül Kazanç Yaptığı Yatırım	İstisna, Güçlendirme ve İndirimler	Satıl Kazanç Yaptığı Yatırım	Kesilen Gelir Vergisi (%)
66	Yabancı Gelir Vergisi Beyanname'si	0	1	41	20	41
67	Ayrıntılı Bilgi ve Gelir Tablosu	0	1	31	80	31
68	Ayrıntılı Gelir Tablosu	0	1	15	40	15
69	İsme Sağlanan Gelir Tablosu (Bağlı Kurumlar Hesap Özeti)	0	1	15	40	15
70	Soylül Kazanç Bildirimi			15	40	
71	<b>TOPLAM</b>			103	80	

(\*) Bu tablo, Gelir ve Gider Tablosu ile doldurulacaktır.

(\*) T.C. Kurumlar Kanunu'nun 113'üncü maddesi ile değiştirilmiştir.

(\*\*) Yabancı Gelir Vergisi Beyanname'si, Gelir ve Gider Tablosu ile doldurulacaktır.

(\*\*\*) Yabancı Gelir Vergisi Beyanname'si, Gelir ve Gider Tablosu ile doldurulacaktır.

(\*\*\*\*) Sadece aktif konularla ilgili gelir ve giderler için doldurulacaktır.



### 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 2013 yılı karı 50.000 TL'dir. Mükellef 2013 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 Elazığ'da bulunan ve emlak vergisi değeri 100.000 TL olan apartman dairesinden (meskenden) 12.000 TL kira geliri 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. Kira gelirinde safi irat hesaplanırken % 25 oranındaki götürü gider düşüldükten sonraki kalan tutar beyan edilecektir. Mükellefin 2013 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 dahil edilmeyecektir.

Bu açıklamalar çerçevesinde mükellefin beyanı aşağıdaki gibi olacaktır:

Ticari Kazanç	40.000 TL
Bağ-Kur Primi	(6.000) TL
Safi Ticari Kazanç	34.000 TL
GMSİ {12.000-(12.000 x %25)}	9.000 TL
Beyan Edilen Gelirler Toplamı	43.000 TL
Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	43.000 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	9.255 TL
Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı (Geçici Vergi)	7.500 TL
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi	1.755 TL

**KAYNAKÇA**

- 1 A. Murat YILDIZ, “2011 Yılı Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Kılavuzu”, Ankara SMMM Odası Yayını, Şubat 2012,
- 2 A. Murat YILDIZ, “Soru ve Tablolarla 6111 Sayılı Torba Kanundan Çıkan Mali Af”, Ankara SMMM Odası Yayını, Mart 2011,
- 3 A. Murat YILDIZ, “Kurumlar Vergisi Rehberi”, Yıldız Yeminli Mali Müşavirlik ve Denetim Yayını, Nisan 2011,
- 4 A. Murat YILDIZ, “Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu”, Ankara SMMM Odası Yayını, Ocak 2014,
- 5 A. Murat YILDIZ, “2011 Yılı Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Kılavuzu”, Ankara SMMM Odası Yayını, Şubat 2012,
- 6 A. Murat YILDIZ, “Kurumlar Vergisi Rehberi”, Ankara SMMM Odası Yayını, Mart 2005.
- 7 A. Murat YILDIZ - Serdar GÜMÜŞAY “Tablolarla 4842 Sayılı Kanunla Vergi Mevzuatında Yapılan Düzenlemeler”, Ankara SMMM Odası Yayını, Mayıs 2003.
- 8 A. Murat YILDIZ – Tezcan ATAY “Tablolarla 5035 Sayılı Kanunla Vergi Mevzuatında Yapılan Düzenlemeler”, Ankara SMMM Odası Yayını, Ocak 2004.
- 9 A. Murat YILDIZ – Aykut KELEÇİOĞLU “Açıklamalarla ve Tablolarla 5228 Sayılı Kanunla Vergi Mevzuatında Yapılan Düzenlemeler”, Ankara SMMM Odası Yayını, Ağustos 2004.
- 10 A. Murat YILDIZ, “Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu”, Ankara SMMM Odası Yayını, Aralık 2004.
- 11 A. Murat YILDIZ, “Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu”, Bursa SMMM Odası Yayını, Aralık 2005.
- 12 A. Murat YILDIZ, “Vergi Barışı Kanunu Uygulaması”, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2003.
- 13 A. Murat YILDIZ - “Serbest Meslek Kazançları”, Sirküler Rapor, TURMOB Yayınları - 196, Ankara, 2002.
- 14 A. Murat YILDIZ, “Kurumlar Vergisi Rehberi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 163, Nisan 2002, Özel Ek.
- 15 A. Murat YILDIZ, “Kurumlar Vergisi Rehberi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 175, Nisan 2003, Özel Ek.
- 16 A. Murat YILDIZ, “Menkul Sermaye İratlarının Hesaplanması ve Beyanı”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 174, Mart 2003, Sf. 64-77.
- 17 A. Murat YILDIZ, “Menkul Sermaye İratlarının Hesabı ve Beyanı”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 162, Mart 2002, Sf. 80-92.
- 18 A. Murat YILDIZ, “Gayrimenkul Sermaye İratlarının Hesaplanması ve Beyanı”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 171, Aralık 2002, Sf. 46-57.
- 19 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.
- 20 A. Murat YILDIZ, “5035 Sayılı Kanunla Vergi Mevzuatında Yapılan Düzenlemeler”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 134, Şubat 2003, Sf. 108-116.
- 21 A. Murat YILDIZ, “İndirim Oranı Uygulamasının Vergisel Sonuçları”, Yaklaşım

Dergisi, Sayı: 123, Mart 2003, Sf. 163-169.

22 A. Murat YILDIZ, “ Serbest Meslek Erbablarının Yararlanamadıkları Vergi Avantajları”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 121, Ocak 2003, Sf. 162-165

23 A. Murat YILDIZ, “Son Vergi Paketi İle Neler Geliyor, Neler Değişiyor”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 145, Ocak 2005.

24 A. Murat YILDIZ, “Vadeli Mevduat Hesaplarının ve Banka Kredilerinin Değerlemesi ile Stopaj Mahsubu Sorunu”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 144, Aralık 2004.

25 A. Murat YILDIZ, “2008 Yılı Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Kılavuzu”, e- KİTAP, TESMER, Şubat 2009,

26 A. Murat YILDIZ, “6009 Sayılı Kanunla Torbadan Çıkan Yeni Vergisel Düzenlemeler”, ASMMMO Bülten Sayı: 190 Mayıs-Haziran 2010.

27 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.

28 A. Murat YILDIZ, “Tüm Yönleriyle Teknokent ve Ar-Ge Teşvik Rehberi”, ASM-MMO Yayın No:75, Ankara Ekim 2010.

29 Gelir Vergisi Rehberi, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 3. Baskı Ankara 2002.

30 Engellilere Verilecek Sağlık Kurulu Raporları Hakkındaki Yönetmelik.

31 Recep BIYIK – Aydın KIRATLI Giderler ve İndirimler, *Yaklaşım Yayınları*, Şubat 2001.

32 Engellilik İndiriminden Yararlanacak Hizmet Erbabının Engellilik Derecelerinin Tespit Şekli İle Uygulanması Hakkında Yönetmelik.

33 Prof. Dr. Şükrü KIZILOL, *Vergi Uyuşmazlıkları İle İlgili Danıştay Kararları ve Özgeler*, *Yaklaşım Yayınları*, Cilt: 2, Ankara 1994.

34 Prof. Dr. Şükrü KIZILOL, “Menkul Kıymet ve Diğer Sermaye Piyasası Araçlarının 2005 ve 2006-2015 Dönemi Getirilerinin Vergilendirilmesi”, *Yaklaşım Dergisi* ” Ekim 2005 Sayı:154, sf. 28-31.

35 Prof. Dr. Şükrü KIZILOL, “Kendi Arsası Üzerine Satma Amacı Olmaksızın Bina İnşa Edenlerin Ticari Faaliyet Kapsamında Değerlendirilmesi”, *Yaklaşım*, Şubat 2010, Sayı:206.

36 Prof. Dr. Şükrü KIZILOL, *İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik*, *Yaklaşım Yayınları*, 14. Baskı, Ankara 2010

37 Tuncel ATABEY, “Gelir Vergisi Rehberi”, *Vergi Sorunlar Dergisi*, Sayı: 162, Mart 2002, Özel Ek.

38 Vergi Kanunları ve Tebliğleri.

39 Veysi SEVİÇ, “ Maliye Serbest Meslek Erbabını Rahatlattı”, *Yaklaşım Dergisi*, Ocak 2002.

40 Yılmaz ÖZBALCI, “Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları” Ankara.