2018 YILI
GELİR VERGİSİ
BEYANNAME
DÜZENLEME REHBERİ

A. Murat YILDIZ
Yeminli Mali Müşavir
Ankara, Şubat 2019

Yönetim Yeri ve Yazışma Adresi
ANKARA SMMM ODASI

Kumrular Caddesi No: 26 Kızılay/ANKARA
Tel : (0312) 232 33 77
Faks : (0312) 231 71 17

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

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

ANKARA SMMM ODASI Yayın No: 109
Ankara, Şubat 2019

Kapak Tasarımı: Uğur MERMER

Basım Yeri:

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

ÖNSÖZ

Tıpkı adalet kavramı gibi devletin sunmuş olduğu hizmetler dolayısıyla katlandığı mali külfetin bireyler arasında nasıl paylaşılacağı ve vergilemede adaletin ne şekilde sağlanacağı konusu da uzun zamandan beri tartışılan bir konudur. Çünkü adalet kavramında olduğu gibi vergilemede adaletin de kişiye, topluma, yere ve zamana göre değişen bir yapısının olması, herkes için kabul edilebilir bir ölçütün bulunmasını olanaksız kılmaktadır.

Anayasası'nın 2. Maddesinde "sosyal hukuk devleti" kavramına vurgu yapılmıştır. Yine Anayasa'da ayrım gözetilmeksizin herkesin kanun önünde eşit olduğu ve hiçbir zümreye veya sınıfa ayrıcalık tanınmayacağı belirtilmektedir. Buradan hareketle, vergilerin herkes için genel olduğu ve bunu yanı sıra aynı konumdaki yükümlülerin aynı vergilendirme şartlarına tabi tutulması gerektiği açıktır.Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. ifadelerine yer verilmektedir. Bu ifadeler göz önünde bulundurulduğunda, ilgili maddenin vergilemede eşitlik, genellik ve adalet ilkelerine ve mali güç yaklaşımına açıkça vurgu yaptığını görebilmekteyiz

Anayasa'mızın 73. maddesinde vergilerin mali güce göre alınacağı hükme bağlanmıştır. Mali gücün göstergesinin gelir, servet ve harcamalar olarak kabul edildiğini görebilmekteyiz Anayasa ile çizilen bu çerçevede Türk vergi uygulamalarının , vergilemede adalet prensibine uygun olacak şekilde tasarlanmış olması beklenmektedir.

Gelişmekte olan ülkelerde vergilemede adaletin sağlanması konusunda önemli sorunlar ile karşılaşılmaktadır. Belirtmek gerekir ki vergilendirme, gelişmekte olan ülkelerin iç kaynaklarını kullanarak kendilerini kalkındırabilmeleri açısından kilit rol oynayan bir konudur. Bu çerçevede vergiler, gelir sağlamaktan çok daha fazlasını yapmalı, kalkınmayı teşvik edecek mali bir araç olarak tasarlanmalıdır. Özellikle vergi sistemlerinin şeffaf ve adil bir şekilde tasarlanması, sadece kamu gelirlerinin artırmakla kalmayacak; bunun yanında vergi tabanı genişleyerek sosyal adalet sağlanacak ve iyi yönetişim güçlenecektir. Böylece kamunun hesap verilebilirliği de artacaktır. Zira etkin işleyen, adil ve şeffaf vergi yapısı, yabancı yatırımcılar için cazip bir hal alarak yatırım kararlarını etkilemede önemli bir rol oynayacaktır. Böylece artan vergi gelirleri, gelişmekte olan ülkeler için sürdürülebilir bir fon olacaktır.

Türkiye'de; dolaylı dolaysız vergilerin, gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergilerin, vergi adaletini zedeleyen af ve uzlaşma gibi uygulamaların ve kayıt dışı ekonominin gelişimine yer verilecektir. Dolaylı vergiler, mal ve hizmetler üzerinden tahsil edilen ve onların fiyatlarının bir parçası olarak algılanan vergilerdir. Ülkemizde dolaylı vergileri arasında; KDV, ÖTV, BSMV, ŞOV,ÖİV, Damga Vergisi, Harçlar, Gümrük Vergisi ve çeşitli yerel tüketim vergileri yer almaktadır. Dolaysız vergiler ise gelir ve servet unsurları üzerinden tahsil edilen vergilerdir. Buna göre Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi, Emlak ve Çevre Temizlik Vergileri ise dolaysız vergiler arasında yer almaktadır.

Vergilemede adaletin sağlanabilmesi açısından mali gücün unsurlarına göre vergilendirme yapılması gerektiğine önceki bölümlerde değinilmişti. Bu bağlamda toplam vergi gelirleri içerisinde dolaysız vergilerin ağırlıkta olması gerekmektedir. Çünkü dolaysız vergiler, başta gelir olmak üzere vergisi artan oranlı tarifeye sahip olması, yükümlülerin şahsi durumlarını kavrayabilmesi, en az geçim indirimi uygulamasına ve ayırma prensibine olanak sağlaması nedeniyle adaleti tesis etmede daha işlevsel sonuçlar üretebilmektedir.

Harcamalar üzerinden tahsil edilen vergiler dolaylı vergileri oluştururken, gelir ve servet üzerinden tahsil edilen vergiler ise dolaysız vergileri oluşturmaktadır. Ülkemizde harcama vergileri daha çok temel tüketim maddeleri üzerinden alınmaktadır. Bu temel tüketim maddeleri, düşük gelirli grupların tüketimlerinin büyük birkısmını oluşturmaktadır.

Dolayısıyla dolaylı vergi gelirlerinde artış yaşandıkça, düşük gelirli grupların da vergi yükü artmaktadır. Bunun yanı sıra harcamalar üzerinden tahsil edilen vergiler, piyasadaki fiyat mekanizması aracılığıyla kolaylıkla başkalarına devredilebilmektedir.

Verginin yansıması olarak adlandırılan bu durumda, vergi yükü, genellikle yüksek gelir grubundaki bireylerden düşük gelir grubundaki bireylere doğru aktarılmaktadır. Bu durum da vergilemede adaleti ve gelirin dağılımını olumsuz bir şekilde etkilemektedir. Böyle bir durumda yüksek gelirli bireyler ile düşük gelirli bireyler aynı vergiyi ödemekte ve vergilemede adaletten uzaklaşılmaktadır.

Vergi adaleti, vergi yükünün yükümlüler arasında adil ve dengeli bir şekilde dağıtılmasıdır. Literatürde vergi yükünün yükümlüler arasında hangi kriterlere göre dağıtılması gerektiği konusunda fayda ve mali güç olarak iki yaklaşım bulunmaktadır. Günümüzde vergiler açısından fayda yaklaşımının uygulanma olanağı bulunmaması nedeniyle mali güç yaklaşımının benimsendiği görülmektedir. Yükümlülerin gelir, servet ve harcamaları, onların mali gücünü temsil etmektedir.

Ancak uygulama sonuçlarına baktığımızda durumun böyle olmadığını açıkça görebilmekteyiz. Vergi yükünün ağırlıklı olarak dolaylı vergilere dayandığını ve dolaylı vergilerin genel bütçe gelirlerinin yarısından fazlasını oluşturduğunu görebilmekteyiz. Bunun bir sonucu olarak gelir, servet ve harcama ayrımında harcama üzerinden alınan vergiler ağırlıkta olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergilemede adaleti sağlamasını beklediğimiz dolaysız vergilerin de adaletten uzaklaştığını söyleyebiliriz. Özellikle gelir vergisi gelirlerinin ağırlıklı olarak tevkifata dayanması, vergi yükünün ücretliler üzerinde yoğunlaşmasına neden olmakta ve ayırma prensibine aykırı sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Kurumların da yıl sonunda, yıl içerisinde ödediği vergiden fazla vergi ödemediğini söyleyebiliriz.

Dolaysız vergilerin bir diğer kalemini oluşturan servet üzerinden alınan vergilere baktığımızda toplam vergi gelirleri içerisindeki payının çok düşük olduğunu görebilmekteyiz. Bunun yanı sıra, servet vergisi olarak uygulanan vergilerin de bazı noktalarda vergilemede adalet anlayışını zedeleyen yapıya sahip olduğunu söyleyebiliriz. Dolaylı vergiler olarak tanımlanan harcama vergilerinin uygulama sonuçlarına baktığımızda bunların ülkedeki vergi adaletsizliğini derinleştirdiğini söyleyebiliriz.

Özellikle lüks tüketimi vergilendirmesi gereken ÖTV'nin amaçları dışına çıktığı aşikârdır. Yansıtılması diğerlerine göre daha kolay olan KDV'nin payının harcama vergileri içerisinde bir hayli yüksek olması, vergi yükünün düşük gelirli kesimler üzerinde yoğunlaşmasına neden olmaktadır. Ülkemizde son on yılda altı adet vergi affı uygulamaya konmuştur. Bu durum vergisini düzenli bir şekilde ödeyen dürüst mükellef aleyhine vergilemede adil olmayan sonuçlara yol açmaktadır. Vergilemede adaletsizliğin bir sonucu olan kayıt dışı ekonominin boyutuna baktığımızda durumun ne kadar ciddi olduğunu rahatlıkla görebilmekteyiz.

Sonuç olarak, son on yıl içerisinde vergileme anlayışının dolaylı vergilerden yana olduğu, bu durumun vergilemede adaleti olumsuz etkilediği ve bu adaletsizliği giderecek herhangi bir politikanın uygulanmadığı, bunu yanı sıra da vergilemede mali güç yaklaşımının dikkate alınmadığı söylenebilir.

"2018 Yılı Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi" adlı kitabı titiz bir çalışma ile hazırlayan YMM A. Murat YILDIZ'a odamız adına teşekkürlerimi sunar, başarılarının devamını dilerim.

Ali ŞAHİN
Ankara SMMM Odası
Başkanı

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ 20
1. GELİR VERGİSİNDE MÜKELLEFİYET VE ŞEKİLLERİ 31
1.1. TAM MÜKELLEFİYET 31
1.2. DAR MÜKELLEFİYET 32
1.3. GELİR KAVRAMI VE YEDİ GELİR UNSURU 32
2. TİCARİ KAZANÇLAR 35
2.1. TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNE İLİŞKİN ESASLAR 36
2.1.1. Ticari Kazancın Gerçek Usulde Tespiti 36
2.1.2. Ticari Kazancın Basit Usulde Tespiti 37
2.1.3. Şahıs Şirketlerinin Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu 45
2.2. TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNDE İNDİRİLECEK GİDERLER 46
2.2.1. Ticari Kazancın Elde Edilmesi ve Devamı İçin Yapılan Genel Giderler 46
2.2.2. Götürü Gider Uygulaması 47
2.2.3. Çalışanların Yiyecek, Giyecek, Sigorta Prim vb. Giderleri 49
2.2.4. İşle İlgili Zarar-Ziyan ve Tazminatlar 50
2.2.5. Seyahat ve Konaklama Giderleri 50
2.2.6. Taşıt Giderleri 51
2.2.7. Ayni Vergi, Resim ve Harçlar 51
2.2.8. Amortismanlar 51
2.2.9. İşveren Sendika Aidatları 53
2.2.10. Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları 53
2.2.11. Fakirlere Yardım Amacıyla Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Bağışlanan Gıda, Temizlik, Giyecek ve Yakacak Gıda Maddeleri 55
2.2.12. Banka Kredileri Borçlarından Doğan Ancak Ödenmemiş Bulunan Faiz Tahakkukları 56
2.2.13. Elektrik, Su, Doğalgaz, Haberleşme Bedellerinin Gider Yazılmasında ve KDV İndiriminde Özellikli Durumlar 57
2.2.14. Isı Yalıtımı ve Enerji Tasarrufu Sağlamaya Yönelik Harcamalar 60
2.2.15. İŞKUR İşbaşı Eğitimlerinden Faydalananlara İşverence Yapılan Ödemeler 60
2.3. TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNDE GİDER KABUL EDİLMEYEN ÖDEMELER 61
2.3.1. Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. Maddesine Göre İndirilemeyecek Giderler 61
2.3.2. Gelir Vergisi Kanunu'nun 90. Maddesine Göre İndirilemeyecek Giderler 63
2.3.3. Özel İletişim Vergileri 63
2.3.4. Finansman Gider Kısıtlaması 63
2.3.4. Diğer Kanunlarda Yer Alan Hükümler 64
2.3.5. Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Niteliğinde Olan Diğer Giderler 65
2.4. TİCARİ BİLANÇOYA DAHİL VADELİ MEVDUAT HESAPLARININ İŞLEMİŞ OLAN FAİZLERİ 65
2.5. VADELİ MEVDUATLARIN İŞLEMİŞ FAİZLERİNE İSABET EDEN STOPAJLARIN MAHSUBU 66
2.6. TİCARİ KAZANÇLARA YÖNELİK İSTİSNA VE MUAFİYETLER 67
2.6.1. Yatırım İndirimi İstisnası: 67
2.6.2. Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna 70
2.6.3. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Yapılan Faaliyetler Sonucu Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna 72
2.6.4. Kreş ve Gündüz Bakımevleri İle Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası 77
2.6.5. Sergi ve Panayır İstisnası 79
2.6.6. Esnaf Muaflığı 80
2.6.7. PTT Acentelerinde Kazanç İstisnası 87

2.6.8. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Olan Gemilerin İşletilmesi ve Devri 87
2.6.9. Ürün Senetlerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar 89
2.6.10. Avrupa Birliği Fonlarından Alınan Hibe Destekler 89
2.6.11. Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası 90
2.6.12. 7143 Sayılı Kanun Kapsamında Yurt Dışından Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna Uygulaması 94
2.7. TİCARİ KAZANÇ İLE İLGİLİ ÖZELLİKLİ MUKTEZALAR 95
2.7.1. Satın Alınan İkinci El Eşyaların Seyyar Olarak veya İnternet Üzerinden Satışının Ticari Faaliyet Olarak Değerlendirileceği: 95
2.7.2. Bilgisayar Programcılığı Ve Yazılım Programı Pazarlama Faaliyetinden Elde Edilen Kazancın Ticari Kazanç mı Serbest Meslek Kazancı mı Olduğu: 95
2.7.3. Kiralanan İş Hanının Kısım Kısım Vergi Mükellefi Olan Kişi ve Şirketlere Kiraya Verilmesi Sonucu Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi: 95
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: 96
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: 96
2.7.6. Arsa Üzerine Yapılan Dairelerin İktisap Tarihinden Başlayarak, Dört Yıl İçinde Topluca Tek Satış İşlemi İle Satılması Halinde Bu Satıştan Elde Edilen Kazancın Değer Artışı Kazancı Kapsamında Olması: 96
2.7.7. İmar Uygulaması Nedeniyle Arsaya Dönüşen Gayrimenkullerin Satışından Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi: 97
2.7.8 Sosyal Güvenlik Destek Priminin Emekli Maaşından Kesilmesi Durumunda Ticari Kazancın Tespitinde İndirim Konusu Yapılamayacağı: 97
2.7.9. Tapuda Arsa Sahibi Adına Kayıtlı Olmakla Birlikte Sözleşmeye Göre Müteahhide Ait Olan Dairelerin Satışında Vergileme: 98
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: 98
2.7.11. Ticari Kazanç Mükellefinin Şahsına Ait Arsa Üzerine Yaptığı Konutların Satışının Vergilendirilmesi 98
2.7.12. Gerçek Usulde Mükellef Olan Eşin Terk Ettiği İş İçin Basit Usulden Yararlanılıp Yararlanılamayacağı 99
2.7.13. Özel İşyeri İnşaatının Vergilendirilmesi 99
2.7.14. Bilgisayar Programı ve Yazılımı Faaliyeti İle Reklam Gelirinin Vergilendirilmesi . 100
2.7.15. Yurtdışında Yapılan Harcamaların Gelir Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirilmesi 100
2.7.16. Arsa Karşılığı Hasılat Paylaşımının Gelir Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirilmesi 100
2.7.17. Yap-İşlet-Devret Modeline Göre İnşa Edilecek Binanın Vergisel Boyutu 101
2.7.18. İkinci Ticari Taksi Sahibinin Basit Usul Mükellefi Olmaya Devam Edip Edemeyeceği 101
2.7.19. İşletme Personelinin Ürün Tanıtımı, Pazarlaması ve Benzeri Ticari Faaliyetler Kapsamında Hizmet ve Mal Bedeline İlave Olarak Ödediği Bahşişlerin Gider Kaydedilip Kaydedilemeyeceği 102
2.7.20. Ticari Kazanç Mükellefinin Şahsi Servetinin Korunmasına Yönelik Almış Olduğu Arsanın Satılması Halinde Satışından Elde Ettiği Kazancın Vergilendirilip Vergilendirilmeyeceği 103

2.7.21. Sabit Kıymet Alımına İlişkin Olarak İndirimi Mümkün Olmayan KDV'nin Basit Usuldeki Ticari Kazancın Tespitinde Gider Olarak Dikkate Alınıp Alınmayacağı..... 103
2.7.22. Akaryakıt Olarak Kullanılmak Üzere Alınan On Numara Yağa İlişkin Harcamaların Ticari Kazancın Tespitinde Gider Olarak Dikkate Alınıp Alınamayacağı 104
2.7.23. Yurtdışı İnşaat Taşeronluğu Faaliyetine İlişkin Olarak Yurdışında Yapılan Harcamaların Ticari Kazancın Tespitinde Gider Olarak İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı 104
2.7.2.24. Foreks (Kaldıraçlı Döviz Alım Satım) İşleminden Elde Edilen Gelir İçin Beyanname Verilip Verilmeyeceği 106
2.7.2.25. Gerçek Usulde Vergilendirilen ve İşi Bırakan Mükelellef Yerine Aynı İşi Devam Ettiren Aile Bireyinin Basit Usulden Yararlanıp Yararlanamayacağı 106
2.7.2.26. Kat Karşılığı İnşaat İşleri Sözleşmeleri Kapsamında Müteahhide Kalan Dairelerin İşletmeden Çekilmesi 107
2.7.2.27. Veraset Yoluyla İntikal Eden Arsanın Kat Karşılığı Verilmesi Sonucu Alınan Gayrimenkullerin Satılması Durumunda Vergilendirilmesi 108
2.7.2.28. Üç Adet Araç İle Oto Kiralama Faaliyeti Nedeniyle, Basit Usulde Vergilendirilip Vergilendirilemeyeceği Hakkında..... 110
2.7.2.29. SGK Prim Indirimi Tutarlarının Gelir Olarak Dikkate Alınıp Alınmayacağı 110
2.7.2.30. Gemi İnşasında Müşterilerin Ulaşım, Konaklama, Yemek Ve Haberleşme Gierlerinin Safi Kurum Kazancından Düşülmesi 111
2.7.2.31. Basit Usul Mükellefinin İşinde Eşinin Çalışması Halinde Basit Usulde Mükellef Olup Olmayacağı 112
2.7.2.33. Kendi Arsası Üzerinde Özel İnşaat Yapılması Durumunda Vergilendirme 114
2.7.2.34. Daire Sahibine Ödenen Kira ve Daire Sahibinden Alınan Komisyonun Gelir-Gider Kayıtlarının Vergi Kanunları Açısından Nasıl Uygulanacağı..... 114
3. ZİRAİ KAZANÇLAR..... 115
3.1. ZİRAİ KAZANÇTA VERGİLEMENİN GENEL ESASLARI..... 115
3.2. ZİRAİ KAZANÇ – TİCARİ KAZANÇ AYIRIMI..... 116
3.3. ZİRAİ İŞLETME BÜYÜKLÜĞÜNÜN TESPİTİNDE ÖZELLİK ARZ EDEN HUSUSLAR..... 117
3.4. ZİRAİ KAZANCIN GERÇEK USULDE TESPİTİ 119
3.5. ZİRAİ KAZANCIN GERÇEK USULDE TESPİTİNDE GİDERLER 121
3.6. ZİRAİ KAZANÇLARDA MÜSTAHSİL MAKBUZU VE STOPAJ UYGULAMASI 121
3.7. ZİRAİ KAZANÇLAR İLE İLGİLİ ÖZELLİKLİ MUKTEZALAR 123
3.7.1. Aile Bireyleri Adına Müştereken Kayıtlı Zirai İşletmelerde Vergilendirme 123
3.7.2. Tavuk Besiciliği Faaliyetinden Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi 123
3.7.3. Alivre Satışlarda Tevkifat ve Vergilendirme 123
3.7.4. Orman İdaresine Taahhüt Karşılığında Yapılan Ormanların Ağaçlandırılması, Bakımı, Kesimi ve Ağaçların Toplanması, Taşınması İşlerinde Tarım Ağaçlarını ve Bu İşlerde Orman Köylülerinin Hizmetlerinin Zirai Hizmet Kapsamında Değerlendirilip, Değerlendirilemeyeceği 124
3.7.5. Bir Biçerdövere Sahip Çiftçilerin Bu Biçerdöveri Kendi Zirai İşletmelerinde de Kullanmaları Şartıyla Gerçek Usulde Zirai Kazanç Mükellefiyetine Tabi Tutulacağı..... 125
3.7.6. Sahip Olduğu Biçerdöveri Eşine Kiraya Veren Mükellefin Elde Edeceği Gelirin Vergilendirilmesi..... 125
3.7.7. Kamyon Sahibi Olan Çiftçilerin Vergilendirilmesi..... 125
3.7.8. Küçük ve Büyük Baş Hayvan Alım Satımı ile Besicilikle Uğraşanların Kazançlarının Vergilendirilmesi..... 127
3.7.9. Çiftçilerin Ürettikleri Zirai Ürünleri Mahalle Aralarında veya Pazar Takibi Suretiyle Satmaları HalindeVergilendirme..... 128

3.7.10. Çiftçilere Ödenen Doğrudan Gelir Desteği Ödemelerinin Vergilendirilmesi 128
3.7.11. Firmalardan Ücretsiz Olarak Alınan Civcivlerin Yetiştirilerek Yine Aynı Firmalara Verilmesi Hizmetinin Vergilendirilmesi 128
3.7.12. Biçerdöverini Kendi Arazilerinde ve Başka Çiftçilerin İşlerinde Kullananların Vergilendirilmesi 129
3.7.13. Balıkçı Gemisi İle Avlanan Deniz Ürünlerinin İşyerinde Pazarlanması Faaliyetinin Vergilendirilmesi 129
3.7.14. Biçerdöverin Çok Eski ve Kullanılamayacak Olması Nedeniyle Gerçek Usul Zirai Kazanç Mükellefiyetinin Terkini 130
3.7.15. Kırsal Kalkınma Destek Programı Kapsamında Alınan Hibe İçin Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı 131
3.7.16. Et Ve Süt Kurumundan Alınan Hayvanların Belli Bir Bakım Süresinden Sonra Kesime Verilmesi Şeklinde Yapılan Faaliyetin Vergilendirilmesi ve Defter Tutma Esasları. 131
4. ÜCRETLER 133
4.1. GERÇEK ÜCRETLER 134
4.2. DİĞER ÜCRETLER 135
4.3. ÜCRETLERDE İSTİSNALAR 135
4.4. GİDER KARŞILIKLARI VE TAZMİNATLAR 137
4.5. YILLIK BEYANNAME İLE BİLDİRİMİ ZORUNLU OLAN VE BİLDİRİMİ MÜMKÜN OLMAYAN ÜCRETLER 140
4.5.1. Yıllık Beyanname ile Beyanı Zorunlu Ücret Gelirleri 140
4.5.2. Yıllık Beyanname ile Beyan Edilmeyecek Ücret Gelirleri 141
4.6. ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİ 142
4.6.1 Uygulamanın Esasları 143
4.6.2. Asgari Geçim İndirimi Tutarının Hesaplanması 144
4.6.3. Medeni Durum ve Eşin Gelirinin Olmadığının Tespiti 146
4.6.4. Asgari Geçim İndirimine Ait Bordronun Düzenlenmesi 146
4.6.5. İşverenlerce Yapılacak İşlemler 146
4.6.6. Yıllık Beyanname Veren Ücretlilerde Asgari Geçim İndirimi Uygulaması 147
4.6.7. Asgari Geçim İndirimi Uygulamasına İlişkin Diğer Hususlar 148
4.6.8. Asgari Geçim İndirimi ile Teşvik Amaçlı Diğer İndirim ve İstisnaların Birlikte Uygulanması 149
4.6.9. Asgari Geçim İndirimi ile Teşvik Amaçlı Diğer İndirim ve İstisnaların Birlikte Uygulanmasına İlişkin Düzenlemeye Anayasa Mahkemesi İptali 150
4.6.10. İlave Asgari Geçim İndirimi Düzenlemesi 151
4.7. GELİR VERGİSİ KANUNU'NA EKLENEN GEÇİCİ 72. MADDE İLE SPORCULARA YAPILAN ÜCRET VE ÜCRET SAYILAN ÖDEMELER 153
4.7.1. Yasal Düzenleme 153
4.7.2. Ödemelere Uygulanacak Vergi Oranları ve Beyan 154
4.7.3. Ücretlerin Nakit Dışındaki Ödeme Araçları Vasıtasıyla Yapılması 154
4.8. YURTDIŞI İNŞAAT İŞLERİNDE ÇALIŞTIRILMAK ÜZERE YURTDIŞINA GÖNDERİLEN KİŞİLERİN ÜCRETLERİ 154
4.9. DAR MÜKELLEFLERİN TÜRKİYE'DEKİ PERSONELE ÖDEDİĞİ ÜCRETLERİN DURUMU 155
4.10. ÇALIŞANLARA YAPILAN AYNİ YARDIMLARIN VERGİSEL BOYUTU 156
4.10.1. Çalışanlara Yapılan Ayni Yardımların Gelir Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirilmesi 157
4.10.2. Çalışanlara Yapılan Ayni Yardımların Vergi Usul Kanunu Yönünden Değerlendirilmesi 157

4.10.3. Çalışanlara Yapılan Ayni Yardımların Ticari Kazanç ve Kurum Kazancının Tespitinde Yönünden Değerlendirilmesi 157
4.10.4. Çalışanlara Yapılan Ayni Yardımların Katma Değer Vergisi Kanunu Hükümleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi 158
4.11. GEÇİCİ OLARAK İŞYERİ DIŞINDA YURT İÇİNDE VEYA YURT DIŞINDA GÖREVLENDİRİLEN PERSONELE YAPILAN GÜNDELİK (HARCIRAH) ÖDEMELERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ..... 159
4.12. TEKNOKENTLER DIŞINDA AR-GE FAALİYETİNDE ÇALIŞANLARA YAPILAN ÜCRET ÖDEMELERİNDE GELİR VERGİSİ STOPAJI TEŞVİKİ VE DAMGA VERGİSİ İSTİSNASI 161
4.13. TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİNDE ÇALIŞANLARA YAPILAN ÜCRET ÖDEMELERİNDE GELİR VERGİSİ STOPAJI TEŞVİKİ İLE DAMGA VERGİSİ VE HARÇ İSTİSNASI 163
4.13.1.Teknokent Ücret İstisnası Uygulamasında Özellik Gösteren Hususlar 164
4.13.2. Teknokent Bölgesi Dışında Geçirilen Sürelere İlişkin Ücret İstisnasına Ait 2016/9091 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı..... 165
4.13.3. Doktora ve Master Öğrencisi Olan Ar-Ge ve Tasarım Personelinin Teknokent Dışında Geçirilen Sürelere İlişkin Ücret İstisnası 165
4.13.4. Teknokent Bölgesi Dışında Geçirilen Sürelere İlişkin Ücret İstisnası Yol Haritası .. 166
4.13.5. Teknokent Firmalarında Şirket Ortakları ve Yöneticilerin Ücretlerinin İstisnadan Yararlanıp Yararlanamayacağı..... 166
4.14. SERBEST BÖLGELERDE ÇALIŞANLARA YAPILAN ÜCRET ÖDEMELERİNDE GELİR VERGİSİ STOPAJI TEŞVİKİ İLE DAMGA VERGİSİ VE HARÇ İSTİSNASI.... 166
4.15. YURT DIŞINA HİZMET VEREN İŞLETMELERDE İNDİRİM 167
4.15.1. Yurt Dışına Hizmet Veren İşletmelerin İstihdam Ettikleri Hizmet Erbabının Ücretlerine İlişkin İndirim Uygulaması 168
4.15.2. İndirimden Faydalanma Şartları..... 169
4.15.3. Yurt Dışına Hizmet Veren İşletmelerde İndirim Tutarı 169
4.15.4. Bildirim ve Beyan 170
4.16. Kadın Hizmet Erbabına Sağlanan Kreş ve Gündüz Bakımevi Yardımında Gelir Vergisi İstisnası..... 172
4.17. 4447 Sayılı Kanunu'nun Geçici 19, 20 ve 21.Maddelerine Uygun İstihdam Edilen Ücretlerine İlişkin Stopaj Teşvikleri 174
4.17.1. 4447 sayılı Kanunun Geçici 19 uncu Maddesi Kapsamında İşe Alınan Ücretlilere İlişkin Gelir Vergisi Stopajı Teşviki Uygulaması 175
4.17.2. 4447 sayılı Kanunun Geçici 20 nci Maddesi Kapsamında İşe Alınan Ücretlilere İlişkin Gelir Vergisi Stopajı Teşviki Uygulaması 177
4.17.3. 4447 sayılı Kanunun Geçici 21 nci Maddesi Kapsamındaki Gelir Vergisi Stopajı Teşviki Uygulamasında Ortak Hükümler 178
4.17.4. Teşvikten Faydalanılamayacak Durumlar..... 181
4.17.5. Diğer Hususlar..... 181
4.15. ÜCRETLERLE İLGİLİ ÖZELLİKLİ MUKTEZALAR 183
4.15.1. 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 183
4.15.2. Apartman Yöneticisine Ödenen Ücretin Gelir Vergisinden İstisna Olup Olmadığı ve Belge Düzeni 183
4.15.3. Özel İnşaatta İşverenin Çalıştırdıkları İşçilerde Vergisel Sorumluluğu..... 183
4.15.4. Serbest Bölgede Faaliyette Bulunan Firmada Çalışan İş Yeri Hekimine Ödenen Ücretlerin Gelir Vergisinden İstisna Edilmesi 184

4.15.5. Yurtdışından Döviz Olarak Elde Edilen Ücretlerin Vergilendirilmesi 184
4.15.6. 07.10.2001 Tarihinden Önce Düzenlenen Sigorta Poliçeleri Kapsamında Yapılan Ödemelerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. Maddesinin 3 Numaralı Bendi Kapsamında Vergilendirilmesi 185
4.15.7. Milli Sporculara Ödenecek Primlerin Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu 186
4.15.8. Dil Eğitimi Alan Personelin Kurs Ücretinin Şirket Tarafından Karşılanması 186
4.15.9. Kısmen Mesken, Kısmen İşyeri Olarak Kullanılan Apartmanın Kapıcılık Hizmetini Yerine Getiren Görevlisine Ödenen Ücretin Gelir Vergisinden İstisna Olup Olmayacağı .. 186
4.15.10. Aile Hekimliği Gider Ödemesinin Ücret Olarak Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği 187
4.15.11. Nevi Değişikliği Halinde Personel Ücretlerinde Stopaj Hesabı 188
4.15.12. Banka Promosyon Ödemesinin Gelir Vergisine Tabi Olup Olmadığı 188
4.15.13. Kooperatif Yönetim Kurulu Üyelerinin Muaf Tutulduğu Aidatların Durumu 188
4.15.14. Ücretlilere Nakdi Olarak Ödenecek Yemek Bedelinin Gelir Vergisinden İstisna Edilmesinin Mümkün Olup Olmadığı 189
4.15.15. Türk Uluslararası Gemi Sicili'ne Kayıtlı Gemide Çalışan Personele Ödenen Ücretin Vergilendirilmesi 190
4.15.16. Almanya'da Üstlenilen İnşaat İşi İçin Türkiye'den Gönderilen İşçilere Türkiye'den Yapılan Ücret Ödemelerinden Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı 190
4.15.17. 700 Konutlu Sitede Çalıştırılan Temizlik Elemanı, Bahçıvan, Elektrikçi, Sıhhi Tesisatçı ve Güvenlik Görevlisine Ödenen Ücretler İle Dışardan Sağlanan Hizmetlerin Vergilendirilmesi 193
4.15.18. Tamamı İş Yerlerinden Oluşan Apartman Yönetimi Tarafından Yapılan Ücret ve Serbest Meslek Ödemelerinden Gelir Vergisi Tevkifatı Yapılması 193
4.15.19. Manevi Tazminat Ödemesi Üzerinden Gelir Vergisi Tevkifatı Yapılıp Yapılmayacağı 194
4.15.20. Banka Kredisi İçin Ödenen Hayat Sigortası Priminin Bordroda Ücret Matrahından İndirilmesi 194
4.15.21. İflas Ertelemesi veya Başka Nedenlerle Atanan Kayyumlara Ödenen Ücretlerin Vergilendirilmesi 195
4.15.22. Aralık 2014-Ocak 2015 Dönem Ücretinin 2014 Yılında Tahakkuk Ettirilen Tutarının Vergilendirilmesi 195
4.15.23. Yurt Dışından (Fransa'dan) Elde Edilen Özel ve Devlet Emeklilik Gelirinin Vergilendirilmesi 196
4.15.24. Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Tarafından Ödenen Emeklilik Teşvik Tazminatının Vergilendirilmesi 197
4.15.25. Elçilik ve Konsolosluklarda Çalışan Türk Vatandaşlarının Elde Ettiği Ücret Gelirinin Vergilendirilmesi 197
4.15.26. IPA Projelerinde Çalışan Türk Vatandaşlarının Elde Ettiği Ücret Gelirinin Vergilendirilmesi 198
4.15.27. Ücret Gelirinin Kıst Olması Halinde Asgari Geçim İndirimi Hesabı 199
4.15.28. Fiilen Çalışan Şirket Ortağına Ücret Ödenmemesi Durumunda Ücret Stopajı Ödenip Ödenmeyeceği 199
4.15.29. TUGS'a Kayıtlı Gemide Çalışan Personele Ödenen İhbar Tazminatının Vergilendirilmesi 200
4.15.30. Net Ücret Alan Çalışanlarda Engelli İndiriminin Uygulanması 200
4.15.31. Mahkeme Kararına İstinaden Yapılan Kıdem Tazminatı, İhbar Tazminatı, Fazla Çalışma ve Genel Tatil Ödemelerinde Gelir Vergisi Kesintisi 201
4.15.32. İşverenlerce, Kadın Hizmet Erbabına Kreş Ve Gündüz Bakımevi Hizmeti Verilmek Suretiyle Sağlanan Menfaatlerin Ücret Olup Olmadığı 201

5. SERBEST MESLEK KAZANÇLARI 203
5.1. SERBEST MESLEK ERBABI 203
5.1.1. Genel Tanımlama Çerçevesinde Serbest Meslek Erbabı Olanlar 203
5.1.2. Kanunda Yapılan Belirleme Sonucu Serbest Meslek Erbabı Sayılanlar 203
5.2. SERBEST MESLEK KAZANCININ TESPİTİ 205
5.2.1. Hasılat Kavramı 205
5.2.2. Elde Etme (Tahsil Esası) 206
5.3. SERBEST MESLEK KAZANCININ TESPİTİNDE İNDİRİLECEK GİDERLER 207
5.3.1. Mesleki Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İçin Ödenen Genel Giderler .. 208
5.3.2. Personel Giderleri 211
5.3.3. Mesleki Faaliyet ile İlgili Yolculuk ve Konaklama Giderleri 212
5.3.4. Mesleki Faaliyette Kullanılan Tesisat ve Demirbaş Eşya ve Envantere Dahil Taşıtlar İçin Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Ayrılan Amortismanlar 213
5.3.5. Kiralanan veya Envantere Dahil Olan Taşıtların Giderleri 215
5.3.6. Alınan Mesleki Yayınlar İçin Ödenen Bedeller 215
5.3.7. Mesleki Faaliyetin İcrası İçin Ödenen Mal ve Hizmet Alım Bedelleri 215
5.3.8. Emekli Sandıklarına ve Mesleki Teşekküllere Ödenen Aidatlar 216
5.3.9. İşyeri İle İlgili Ayni Vergi, Resim ve Harçlar: 217
5.3.10. Mesleki Faaliyetle İlgili Olarak Ödenen Tazminatlar 217
5.4. MESLEKİ KAZANCIN TESPİTİNDE İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER 218
5.5. SERBEST MESLEK KAZANÇLARINDA YARARLANILABİLECEK İSTİSNALAR 219
5.5.1. Serbest Meslek Kazançları (Telif Kazançları) İstisnası 219
5.5.2. Sergi ve Panayır İstisnası 222
5.5.3. Vergiden Muaf Serbest Meslek Erbabı 222
5.6. SERBEST MESLEK KAZANÇLARINDA VERGİ TEVKİFATI 222
5.7. Serbest Meslek Erbaplarının Yararlanamayacağı Bazı Vergisel Avantajlar 223
5.7.1. Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Ayırma 223
5.7.2. Alacak Senetleri Reeskontu 224
5.7.3. Şüpheli Alacak Karşılığı Ayırma ve Değersiz Alacak Yazma 224
5.7.4. Serbest Meslek Erbaplarının Yenileme Fonu Uygulamasından Yararlanıp Yararlanamayacağı 224
5.8. Serbest Meslek Kazançlarında Vergiyi Doğuran Olayda Gelir Vergisi ve Katma Değer Vergisi Çelişkisi 225
5.9. MALİYE BAKANLIĞI'NCA VERİLEN ÖZELGELER ÇERÇEVESİNDE SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ TESPİTİ VE BEYANINDA TARTIŞMALI KONULAR . 227
5.9.1. Serbest Meslek Faaliyeti Nedeniyle Müşteriler İle Yapılan Sözleşmelere ve Verilen Beyannamelere Ait Damga Vergisinin Serbest Meslek Kazancından İndirilmesi: 227
5.9.2. Bağımsız Denetçi Belgesi Kurs ve Yetkilendirme Belgesi Ücretinin, Mali Sorumluluk Sigortasının Gider Kaydı: 227
5.9.3. Mesleki Sorumluluk Sigortası Prim Ödemelerinin Mesleki Kazancın Tespitinde Gider Yazılıp Yazılmayacağı veya Yıllık Beyanname Üzerinden İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı: 227
5.9.4. Mesleki Faaliyet Kapsamında Yapılan Hatalar Sonucu Müşterilere Kesilen ve Serbest Meslek Erbabı Tarafından Ödenen Cezaların Gider Kabul Edilmemesi: 228
5.9.5. Mükellefiyet Başlamadan Önce Meslek Kuruluşlarına Yapılan Ödemelerin Kazancın Tespitinde İndirim Olarak Dikkate Alınmayacağı: 229
5.9.6. Serbest Meslek Erbabının Dış Giyim Harcamalarının Mesleki Kazancın Tespitinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı: 229

5.9.7. Serbest Meslek Erbabının Faaliyetinde Kullanmak Üzere Satın Aldığı İkinci Aracı İçin Ayrılan Amortismanlar ile Giderlerini İndirim Konusu Yapıp Yapamayacağı: 230
5.9.8. Serbest Meslek Faaliyetinde Kullanmak Üzere Bedelsiz Kiralanan Araç İçin Gelir Vergisi Tevkifatı Yapılıp Yapılmayacağı, Araca Ait Bakım, Benzin Masraflarının Gider Olarak Gösterilip Gösterilemeyeceği 231
5.9.9. Serbest Meslek Kazancında Aralık Ayına Ait Faturaların Ertesi Yılın Ocak Ayında Ödenmesi Halinde İndirim Konusu Yapılacağı Dönem..... 231
5.9.10. Serbest Meslek Erbabının İşyerinde Çalıştırdığı Eşine, Annesine Ödediği Ücretler İle Sigorta Primlerinin Gider Olarak İndirilebileceği:..... 231
5.9.11. Emekli Serbest Meslek Erbaplarınca Ödenen Sosyal Güvenlik Priminin Serbest Meslek Kazancından İndirimi:..... 232
5.9.12. Bağ-Kur Primlerinin Serbest Meslek Kazancınızın Tespitinde İndirim Olarak Dikkate Alınıp Alınmayacağı ve Söz Konusu Ödemelerin Dönem Sonucunun Zarar Olması Halinde Zararı Artıracak Şekilde Hesaplara İntikal Edilip Edilemeyeceği: 233
5.9.13. Performans Artışı Amacıyla Personele Yaptırılan Tatil Masraflarının Gider Olarak İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı: 233
5.9.14. Serbest Meslek Erbabının Kredi Kullanarak Aldığı İşyeri İçin Ödediği Faizlerin Gayrimenkulün Aktife Alındığı Hesap Dönemi Sonuna Kadar Olan Kısmının Maliyete İntikal Ettirilmesi Zorunlu Olup, Sonraki Dönemlerde Ödenen Kredi Faizlerinin İse Maliyete İntikal Ettirilmesi veya Doğrudan Gider Olarak İndirim Konusu Yapılabileceği:..... 234
5.9.15. Serbest Meslek Erbabının Kredi Kullanarak Aldığı ve Home-Ofis Olarak Kullandığı Gayrimenkul İçin Ödediği Faizlerin Gider Kaydı 235
5.9.16. Serbest Meslek Erbabının Aktifine Kayıtlı Olan veya Kiracısı Oldukları Gayrimenkullerin Tamamen veya Kısmen Kiraya Verilmesi Halinde Vergilendirme..... 235
5.9.17. Yurtdışı Görev Yolluğu Adı Altında Yapılan Ödemenin Serbest Meslek Kazancına Dâhil Edilip Edilmeyeceği: 237
5.9.18. Heykel, Anıt, Rölyef, Büst, Mask, Resim, Seramik, Anıtsal ve Mimari Tasarım Çalışmalarının Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. Maddesindeki İstisna Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği: 237
5.9.19. Avukatın Elde Edilen Vekâlet Ücretinin Yarısının Sözleşmeye İstinaden Müvekkiline Bırakması: 237
5.9.20. Avukatlık Ücretinin Davayı Kazanma Şartına Bağlandığı Durumda Ücretin Geri İadesinin Gerekmesi Halinde Vergilendirme 238
5.9.21. Mahkeme Kararı Gereğince Avukatlara Ödenen Vekâlet Ücretlerinin Vergilendirilmesi 238
5.9.22. Serbest Meslek Erbabınca Banka Kredisi İle Alınan Arsa İçin Amortisman Ayrılıp Ayrılamayacağı, Kullanılan Kredi Faizlerini Gider Yazılıp Yazılmayacağı: 240
5.9.23. Askerlik Borçlanması Nedeniyle SGK'ya Yapılan Ödemelerin Serbest Meslek Kazancından İndirimi 240
4.9.24. Serbest Meslek Kazancında 10.000 TL'yi Aşan Stopaj İadesinde Kısmen Mahsuben Kısmen Nakden İade Talebi Halinde İnceleme Raporu ve Teminat Aranmaksızın İadenin Mümkün Olduğu: 241
5.9.25. Özel Hastanelerde Çalışan Doktorların Kazancı ve Hastanenin Ortağı Olması Durumunda Elde Edilen Kazancın Niteliği:..... 241
5.9.26. Abonelikleri Kendi Adına Kayıtlı Olan Ancak Ortak Bir Şekilde Kullanılan Doğalgaz, Elektrik, Su, Telefon, İnternet vb. Harcamaların Ne Şekilde Gider Yazılacağı ve İndirim Konusu Yapılacağı 242
5.9.27. Öğrencilere Karşılıksız Verilen Bursun İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı... 242
5.9.28. 10.02.2016 Tarihinden Önce İşe Başlayan Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası 242

5.9.29. Anonim Şirket Kurucu Ortağı ve Yönetim Kurulu Başkanının Serbest Meslek Faaliyetinden Dolayı Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnasından Faydalanıp Faydalanmayacağı 243
4.9.30. Home Ofis Olarak Kullanılan Konuta Ait Elektrik, Su, Doğalgaz Gibi Giderlerin İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı 244
5.9.31. Noter Vekilinin Demirbaş Satışından Elde Ettiği Gelirin Vergilendirilmesi 244
5.9.32. Ölüm Teminatlı Prim İadeli Hayat Sigortası İçin Yatırılan Primlerin Serbest Meslek Kazancı Matrahından İndirimi 245
5.9.33. Perakende Satış Fişlerinin Serbest Meslek Kazancının Tespitinde Hasılattan Gider Olarak İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı..... 246
5.9.34. Serbest Meslek Faaliyetine İlişkin Alacağın Sonradan İcra Takibiyle Tahsili Halinde Vergilendirme..... 247
5.9.35. Serbest Meslek Faaliyetinin Terk Edilmesinden Sonra Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi ve Belge Düzeni 247
5.9.36. Avukatların Arabuluculuk faaliyetinde belge düzeni..... 248
5.9.37. Serbest Meslek Kazancının Tespitinde "Istanbulkart" Dolum Fişlerinin Indirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı Ve Belge Düzeni 248
5.9.39. Ticari Faaliyetin Yanısıra Serbest Meslek Faaliyeti İle Uğraşanların Elde Ettiği Gelirin Vergilendirilmesi..... 249
5.9.40. Ücretli Olarak Başka Bir Avukatın Yanında Çalışan Avukatın Arabuluculuk Faaliyeti Sonucu Elde Ettiği Gelirin Vergilendirilmesi 250
6. GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARI..... 251
6.1. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ MÜKELLEFİ 251
6.2. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADI – TİCARİ KAZANÇ AYRIMI 251
6.3. GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARINDA GAYRİSAFİ HASILATIN TESPİTİ 251
6.4. İŞYERİ VE KONUT KİRALAMA İŞLEMLERİNE İLİŞKİN YAPILACAK TAHSİLAT VE ÖDEMELERİN BANKA VEYA POSTA İDARELERİNCE DÜZENLENEN BELGELERLE TEVSİK EDİLMESİ..... 253
6.5. EMSAL KİRA BEDELİ ESASI 254
6.6. GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARININ TESPİTİNDE GAYRİSAFİ HASILATTAN İNDİRİLEBİLECEK GİDERLER..... 255
6.6.1. Gerçek Gider Usulü..... 255
6.6.2. Götürü Gider Usulü..... 257
6.7. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADI İSTİSNASI 258
6.7.1. Ticari, Zirai veya Mesleki Kazancını Yıllık Beyanname İle Bildirmek Zorunda Olanlar İçin İstisna Uygulaması..... 259
6.7.2. Ücret, Menkul Sermaye İradı, Gayrimenkul Sermaye İradı İle Diğer Kazanç ve İrat Elde Edenler İçin İstisna Uygulaması 259
6.7.3. İstisna Uygulamasında Özellik Arz Eden Diğer Hususlar 261
6.7.4. Basit Usule Tabi Mükelleflerin Gayrimenkul Sermaye İradı İstisnasından Yararlanıp Yararlanamayacağı..... 262
6.7.5. Gayrimenkul Sermaye İradı İstisnasına İlişkin Uygulama Örneği 262
6.8. TEVKİF SURETİYLE VERGİLENDİRİLEN GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARININ BEYAN ESASLARI 263
6.9. TUTARI 1.800 TL'YE KADAR OLAN TEVKİFATA VE İSTİSNA UYGULAMASINA KONU OLMAYAN GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARI BEYAN DIŞI KALACAKTIR. 266
6.10. YURT DIŞINDA ÇALIŞAN VATANDAŞLARIMIZIN DURUMU..... 267
6.11. GAYRİMENKUL KİRALAMALARINDA ZARAR DOĞMASI HALİ..... 268

6.12. GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARININ BEYAN EDİLMEMESİNİN VEYA EKSİK BEYAN EDİLMESİNİN MÜEYYİDELERİ 268
6.13. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADI İLE İLGİLİ ÖRNEK ÖZELGELER 270
6.13.1. Konukevine Ödenen Hizmet Bedelinin Gayrimenkul Sermaye İradının Tespitinde Gider Olarak Gösterilip Gösterilmeyeceği: 270
6.13.2. Mülkiyeti Eşe Ait Gayrimenkulün Hem İkametgâh Hem de İş Yeri Olarak Kullanılması Durumunda Emsal Kira Bedeli Üzerinden Tevkifat Yapılıp Yapılamayacağı: 270
6.13.3. Kira Geliri Elde Edilen Gayrimenkul İçin Yaptırılan Kombi Değişiminin Gider Yazılmadan Maliyet Bedeline Eklenmesi Suretiyle İndirim Konusu Yapılabileceği: 270
6.13.4. Gurbetçi Vatandaşlarımızca Yurtdışında Ödenen Konut Kirasının Yurt İçinde Elde Edilen Gayrimenkul Sermaye İradının Beyanında İndirim Konusu Yapılamayacağı: 271
6.13.5. Kiraya Verilen Konut Dışında Başka Bir Konut Almak İçin Kullanılan Konut Kredisi Faizlerinin, Diğer Konuttan Elde Edilen Kira Gelirinden Gider Olarak İndirilmesi: 271
6.13.6. İntifa Hakkı Bedelinin Vergilendirilmesi: 272
6.13.7. Şirket Ortağına Ait İşyerinin Bedelsiz Kullanımı: 272
6.13.8. Gayrimenkul Sermaye İradından Kaynaklanan Gider Fazlalığının Serbest Meslek Kazancından İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı: 272
6.13.9. Gayrimenkul Sermaye İradında Götürü Gider Usulünden Gerçek Gider Usulüne Geçiş: 273
6.13.10. Gerçek Kira Gelirinin, Emlak Vergisi Matrahına Göre Hesaplanan Emsal Kira Bedelinden Düşük Olması Durumunda, Hangisinin Kira Geliri Olarak Beyan Edileceği: ... 273
6.13.11. İntifa Hakkı Kendisinde Kalmak Koşuluyla Mülkiyeti Devredilen Taşınmazdan Kira Bedeli Alınmaması Durumunda Beyanname Verilip Verilmeyeceği: 274
6.13.12. Çekle Yapılan Kira Ödemelerinde Çekin Tevsik Edici Belge Olarak Kabul Edilip Edilmeyeceği ile Tahsil Tarihi Olarak Hangi Tarihin Esas Alınması Gerektiği: 275
6.13.13. Elde Edilen Kira Gelirinin İntifa Hakkı Sahibi Tarafından Beyan Edilmesi 275
6.13.14. Eş Tarafından Ödenen Lojman Kirasının Kira Gelirinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı 276
6.13.15. GMSİ Beyanında Dövize Endeksli Alınan Konut Kredisi Anapara Taksitine İlişkin Kur Farkının İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı 276
6.13.16. Kira Ödemeyen Torununun Kaldığı Mesken İçin Emsal Kira Bedeli Üzerinden Beyanname Verilip Verilmeyeceği 276
6.13.17. Kira Sözleşmesinde Belirtilen Kira Bedelinin Net veya Brüt Olduğunun Belirlenmemesi Durumunda Vergi Tevkifatının Hangi Tutar Üzerinden Yapılacağı 277
6.13.18. Vergi Dairesi Tespitine İstinaden 2010 Yılı İçin Ödenen Tapu Harcının Ödemenin Yapıldığı Yıl Olan 2014 Yılı Kazancının Tespitinde Dikkate Alınıp Alınamayacağı 277
6.13.19. Şofben, Petek vb. Harcamaların Gayrimenkul Sermaye İradının Tespitinde Gider Olarak Dikkate Alınıp Alınamayacağı 277
6.13.20. Bedelsiz Olarak Kayınvalide ve Kayınpederin İkametlerine Bırakılan Gayrimenkul İçin Emsal Kira Bedeli Uygulanacağı 278
6.13.21. Gayrimenkul Sermaye İradı Stopaj İadesinde Kira Kontratının Aranmayacağı 279
6.13.22. Adına Vergi Kesintisi Yapılan ile Gelir Sahibinin Farklı Gerçek veya Tüzel Kişi Olması 279
6.13.23. Tahakkuk Ettiği Tarihte Tevkifata Tabi Tutulmuş Olan Kira Gelirinin Kur Farkı İle Birlikte Tahsil Edildiği Dönemde Ne Şekilde Beyan Edileceği 280
6.13.24. Devremülk Hakkının Kiraya Verilmesi Durumunda Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi 281
6.13.25. Banka Kredisi İle Alınan Gayrimenkulün Kira Gelirinin Beyanında Gerçek Giderlerin Hasılattan İndirilmesi 281

6.13.26. Günlük veya Haftalık Sürelerle Konut Kiralama Faaliyetinden Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi 283
6.13.27. İntifa Hakkı Gelirinin Beyanında Götürü Gider Usulünün Uygulanıp Uygulanamayacağı 283
6.13.28. Kentsel Dönüşüm Kapsamında Alınan Kira Yardımı Nedeniyle Beyanname Verilip Verilmeyecegi 284
6.13.29. Kiraya Verilen Konut İçin Yapılan Kat Mülkiyetine Geçiş İşlemleri İçin Ödenen Bedellerin İndirimi 284
6.13.30. Temlikname İle Gayrimenkul Sermaye İradı Mükellefiyet Devri 285
6.13.31. Götürü Gider Usulünde Değişiklik 285
6.13.32. Elde Edilen Kira Gelirinden Ödenen Kiranin Gider Olarak İndirilip İndirilmeyeceği 286
6.13.33. Site Yönetiminin Ortak Kullanım Alanlarının Kiraya Verilmesi 286
6.13.34. Apartman Dış Cephesinin Kiraya Verilmesi İşleminin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu 287
6.13.35. Mükellefin Babasına Ait İşyerinin Bedelsiz Olarak Kiralanmasında Tevkifat Uygulaması 289
7. MENKUL SERMAYE İRATLARININ HESABI VE BEYANI 290
7.1. MENKUL SERMAYE İRADI KAVRAMI 290
7.2. GELİR VERGİSİ KANUNU'NUN GEÇİCİ 67. MADDESİ İLE YAPILAN KANUNİ DÜZENLEME: 292
7.2.1. Yasal Düzenleme 292
7.2.2. Geçici 67. Maddeye İlişkin Kısa Açıklamalar 297
7.2.3 Menkul Kıymetler ve Diğer Sermaye Piyasası Araçlarının Elden Çıkarılması ve Elde Tutulması Sürecinde Elde Edilen Gelirler Üzerinden Yapılacak Tevkifat 300
7.2.4. Geçici 67. Madde Hükmünün Uygulanmayacağı Gelirler 300
7.2.5. Geçici 67. Madde Hükmünün Uygulanma Süresi 2020 Yılı Sonuna Kadar Uzatıldı 302
7.3. GELİR VERGİSİ KANUNU'NUN HÜKÜMLERİNE GÖRE BEYAN DIŞI KALAN MENKUL SERMAYE İRATLARI 302
7.3.1. Gelir Vergisi Kanunu'nun 76. Maddesine Göre İndirim Oranı Uygulanacak Menkul Sermaye İratları 302
7.3.2. Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. Maddesinde Yer Alan Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları 303
7.3.2.1. Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. Maddesinin Birinci Fıkrasının 1 Numaralı Bendinin (a) Alt Bendine Göre Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları 304
7.3.2.2. Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. Maddesinin Birinci Fıkrasının 1 Numaralı Bendinin (c) Alt Bendine Göre Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları 305
7.3.2.3. Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. Maddesinin Birinci Fıkrasının 1 Numaralı Bendinin (d) Alt Bendine Göre Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları 305
7.3.3. Tutarı Ne Olursa Olsun Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları 306
7.4. DEVLET TAHVİLİ VE HAZİNE BONOSU GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ 306
7.5. EUROBOND FAİZ GELİRLERİNİN DURUMU 307
7.6. BEYANNAME VERİLMESİ HALİNDE VERGİLENDİRME 307
7.6.1. Kurumlardan Elde Edilen Kar Payları 308
7.6.2. Beyana Tabi Diğer Menkul Sermaye İratları 310
7.7. MENKUL SERMAYE İRADININ SAFİ TUTARININ TESPİTİNDE İNDİRİLEBİLECEK GİDERLER VE ZARAR DOĞMASI HALİ 311
7.8. MENKUL SERMAYE İRATLARININ BEYAN DURUMUNA İLİŞKİN AYRINTILI TABLO 311

7.9. YURT DIŞINDA ÇALIŞAN VATANDAŞLARIMIZIN DURUMU 315
7.10. TÜREV ÜRÜNLERDEN ELDE EDİLEN GELİRLERİN VERGİLENDİRİLMESİ . 315
7.10.1. Forward Sözleşmeleri 315
7.10.2. Swap İşlemleri 316
7.10.2.1. Para Swapı 316
7.10.2.2. Faiz Swapı 316
7.10.3. Opsiyon Sözleşmeleri 316
7.10.4. Vadeli İşlem ve Opsiyon Borsası İşlemleri 317
7.10.5. Aracı Kuruluş Varantları 318
7.10.6. Türev Ürünlerin Geçici 67. Madde Kapsamında Vergilendirilmesi İle ilgili Diğer Hususlar 319
7.11. TÜFE'YE ENDEKSLİ ANÜİTE DEVLET TAHVİLLERİNDE VERGİLEME 320
7.12. MENKUL SERMAYE İRATLARI İLE İLGİLİ ÖRNEK ÖZELGELER 324
7.12.1. Yurt Dışından Elde Edilen Kar Paylarının Türkiye'de Vergilendirilmesi: 324
7.12.2 Yurt Dışında Mukim Bir Şirket Tarafından İhraç Edilen ve Sermaye Piyasası Kurulunca Kayda Alınan Hisse Senetlerinin Tevkifata Tabi Olup Olmayacağı: 324
7.12.3. Vakfın İktisadi İşletmesi Tarafından Vakfa Aktarılan Gelirin Kar Dağıtımı Sayılması: 325
7.12.4. Bağışa Dayalı Emeklilik Sisteminden Elde Edilen Nemanın Alacak Faizi Olarak Vergilendirilmesi: 325
7.12.5. Avans Kar Paylarının Vergilendirilmesi: 326
7.12.6. Kiracının Kirayı Zamanında Ödememesi Dolayısıyla Hesaplanan Gecikme Faizlerinin Vergilendirilmesi: 327
7.12.7. Eurobond Alım-Satım Kazancının ve Eurobondlardan Elde Edilen Faiz Gelirlerinin Vergilendirilmesi: 328
7.12.8. Mahkeme Kararına Göre Tahsil Edilen Kira, Sözleşmeden Doğan Tazminat, İcra İnkâr Tazminatı ve Faiz Gelirlerinin Beyanı 329
7.12.9. Müteahhit Firma Tarafından Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi Kapsamında Kira Gelirlerinin Tazmini İçin Yapılan Ödemelerin Vergilendirilmesi 329
7.12.10. Para Swapı İşleminde Vergilendirme 329
7.12.11. Yurt Dışından Elde Edilen Kar Paylarının Türkiye'de Vergilendirilmesi 331
8. DİĞER KAZANÇ VE İRATLAR 333
8.1. DEĞER ARTIŞI KAZANÇLARI 333
8.1.1. Hisse Senetlerinin Elden Çıkarılmasında Değer Artışı Kazancı 333
8.1.1.1. Verginin Konusuna Giren Hisse Senetleri Alım-Satım İşlemlerinin Belirlenmesi 333
8.1.1.2. Verginin Konusuna Giren Hisse Senedi Alım-Satım İşlemlerinden Doğan Değer Artışı Kazançlarının Tespiti 334
8.1.1.3. Sermaye Artırımları Nedeniyle Bedelsiz Sahip Olunan Hisse Senetlerinin Maliyet Bedelinin Belirlenmesi 334
8.1.1.4 Hisse Senedi Maliyet Bedelinin Endekslenmesi 335
8.1.1.5. Menkul Kıymet Alım Satım İşlemlerinin Bir Kısmının Karlı, Bir Kısmının ise Zararlı Olması Halinde Beyan Edilecek Kazancın Tespiti 335
8.1.1.6. Hisse Senedi Satış Kazançlarının Vergilendirilmesinde 01.01.2006 İtibaren Geçerli Olacak Düzenlemeler 336
8.1.1.7. 01.01.2006 Tarihinden Önce İhraç Edilen Hisse Senetlerinin Satış Kazançlarının Vergilendirilmesi 337
8.1.2. Devlet Tahvilleri ve Hazine Bonolarının Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar 337
8.1.3. Eurobondların Vadesinden Önce Elden Çıkarılması Sonucu Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi: 338
8.1.4. Diğer Menkul Kıymetlerin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar 339

8.1.5. Ortaklık Haklarının Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar 339
8.1.6. Dar Mükelleflerin Menkul Kıymet Satış Kazançlarının Tespitinde Kur Farklarının Durumu 339
8.1.7. Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasında Değer Artışı Kazancı 340
8.1.8. Diğer Mal ve Hakların Elden Çıkarılmasında Değer Artışı Kazancı 341
8.1.9. Taksi, Dolmuş, Minibüs ve Servis Araçlarına Ait Ticari Plakaların Elden Çıkarılmasından Doğan Değer Artış Kazançlarının Tamamı İstisna 342
8.1.10. Değer Artışı Kazançlarında 12.000 TL'lik İstisnanın Uygulanması 342
8.1.11. Vergilendirilmeyecek Değer Artışı Kazançları 342
8.2. ARIZİ KAZANÇLAR 343
8.2.1. Yıllık Maktu İstisnadan Yararlanabilen Arızi Kazançlar 343
8.2.2. Tamamı Vergiye Tabi Olan Arızi Kazançlar 344
8.3. DİĞER KAZANÇ VE İRATLARLA İLGİLİ ÖRNEK ÖZELGELER 345
8.3.1. Trampa Yoluyla Satılan Gayrimenkulün Vergilendirilip Vergilendirilmeyeceği: 345
8.3.2. Veraseten İntikal Eden Arsanın Kat Karşılığı Müteahhide Verilmesi Ve Karşılığında Alınan Dairelerin Satışı Halinde Vergilendirmenin Nasıl Olacağı: 345
8.3.3. Gayrimenkulün Satışından Elde Edilen Gelirin İstisna Sınırı Altında Kalması Halinde Bu Gelirin Beyan Edilmesi: 345
8.3.4. Arsa Üzerine Yapılan Dairelerin İktisap Tarihinden Başlayarak, Beş Yıl İçinde Topluca Tek Satış İşlemi İle Satılması Halinde Bu Satıştan Elde Edilen Kazancın Değer Artışı Kazancı Kapsamında Olması: 345
8.3.5. İmar Uygulaması Nedeniyle Arsaya Dönüşen Gayrimenkullerin Satışından Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi: 346
8.3.6. Gayrimenkul Satış Vaadi ve Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi: 346
8.3.7. Limited Şirketten Anonim Şirkete Dönüşen Şirkette Nevi Değişikliği Nedeniyle Ortaklara Verilen Hisse Senetlerinin İlk İktisap Tarihi: 347
8.3.8. Hisse Senedi Alım Satımının Vergilendirilmesi: 347
8.3.9. Alındıktan Bir Yıl Sonra Tadilattan Geçirilerek Satılan Daire için Yapılan Tadilat Giderlerinin Maliyet Unsuru Olup Olmayacağı: 347
8.3.10. Kollektif Şirketin Anonim Şirkete Dönüşmesi Halinde Ortaklara Verilecek A.Ş. Hisselerinin İktisap Tarihinin Ne Olacağı: 348
8.3.11. Zarar Ziyan Bedeli Olarak Alınan Tazminat Bedelinin Beyan Edilip Edilmeyeceği: 348
8.3.12. Sahip Olunan Arsanın, Hazineye Ait Olan Bir Arsa İle Takas Edilmesinin Değer Artışı Kazancı Karşısındaki Durumu: 349
8.3.13. Kollektif Şirketin Nevi Değişikliği Yaparak Limited Şirkete Dönüşmesi Halinde Vergilendirme: 350
8.3.14. Bir Eğitim Projesi Kapsamında Emekli Öğretim Üyesinin Bir Defaya Mahsus Vereceği Eğitim Nedeniyle Elde Edeceğini Gelirin Arızi Kazanç Olarak Vergilendirilip Vergilendirilemeyeceği: 351
8.3.15. Eğitim ve Danışmanlık Faaliyeti Yapan Şirketin Üniversite Hocaları ve Mükellef Olmayan Kişilerden, Eğitmen veya Danışman Olarak Hizmet Alması Halinde Bu Kişilere Yapılacak Ödemelerin Vergilendirilmesi 352
8.3.16. Marka Satışından Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi 353
8.3.17. Adi Ortaklığın Sermaye Şirketine Dönüşmesi ve Hisse Senetlerinin Devri Halinde Değer Artışı Kazancı Hesaplanıp Hesaplanmayacağı: 353
8.3.18. Tapu Harcı, Kredi Faizi, Dask, Deprem Sigortası, Emlak Komisyonu, Kombi, Bina İzolasyon Harcamalarının Değer Artışı Kazancının Tespitinde Gider/Maliyet Unsuru Olarak Belirlenmesi 354
8.3.19. Belediye Tarafından İktisap Tarihinden İtibaren 5 Yıl İçinde Parsellenen Arsanın Ortağı Olduğu Şirkete Ayni Sermaye Olarak Konması 354

8.3.20. Satın Alınan Tarihten Sonra Tapusu Yenilenen Dairenin Satılması Durumunda Değer Artışı Kazancı Hesaplanıp Hesaplanmayacağı 354
8.3.21. Bağış Yoluyla İvazsız İktisap Edilen Kooperatif Hissesinin Satışı 355
8.3.22. Malik Olunulan Gayrimenkullerin Şirket Sermayesine İlave Edilmek Üzere Ayni Sermaye Olarak Konulması Durumunda Vergisel Yükümlülükler. 356
8.3.23. Cins Tashihi ve Emlak Vergisi Değerinin Altında Satış Halinde Değer Artışı Kazancının Hesabı 357
8.3.24. Döviz Alım Satım İşleminden Elde Edilen Gelir İçin Beyanname Verilip Verilmeyeceği 358
8.3.25. Anonim Şirket Ortaklık Paylarının Satışında Vergilendirme 359
8.3.26. Anonim Şirket Hisse Senetlerinde 2 Yıllık Sürenin Tespiti Açısından İktisap Tarihinin Belirlenmesi 359
8.3.27. Nevi Değişikliği Dolayısıyla Anonim Şirkete Dönüşen Şirkette Nevi Değişikliği Nedeniyle Ortaklara Verilen Hisse Senetlerinin İlk İktisap Tarihi 359
9. GELİRİN TOPLANMASI VE BEYAN ESASI 361
9.1. MAHİYETİ 361
9.2. YILLIK BEYANNAME İLE BEYAN EDİLMESİ ZORUNLU OLAN GELİRLER 361
9.2.1. Tam Mükellefiyette 361
9.2.2. Dar Mükellefiyette 365
9.3. YILLIK BEYANNAME VERİLMESİ VE GELİRİN TOPLANMASIYLA İLGİLİ ESASLAR 366
9.4. TOPLAMA YAPILMAYACAK HALLER 366
9.4.1. Tam Mükellefiyette Beyanname Verilmeyecek Gelirler 368
9.4.1.1. Tevkif Suretiyle Vergilendirilmiş Ücretler, Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratları 368
9.4.1.2. Gerçek Usulde Vergilendirilmeyen Zirai Kazançlar 368
9.4.1.3. Kazanç ve İratların İstisna Hadleri İçinde Kalan Kısımları 368
9.4.1.4. Toplamı 1.800 TL'yi Aşmayan, Tevkifata ve İstisna Uygulamasına Konu Olmayan Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratları 368
9.4.2. Toplama Yapılmayan Hallere İlişkin Uygulama Örnekleri 369
9.4.3. Dar Mükellefiyette Beyanname Verilmeyecek Gelirler 371
10. YILLIK BEYANNAME İLE BİLDİRİLECEK GELİRDEN YAPILABİLECEK İNDİRİMLER 373
10.1. BİREYSEL EMEKLİLİK SİSTEMİ VE ŞAHIS SİGORTALARINA ÖDENEN KATKI PAYI VE PRİMLERİN VERGİ MATRAHININ TESPİTİNDE İNDİRİMİ 376
10.1.1 Yasal Düzenlemeler 377
10.1.2 Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Paylarının Ücret Matrahından ve Yıllık Beyannameyle Beyan Edilecek Gelirlerden İndirimi 377
10.1.3. Ödenen Şahıs Sigorta Primlerinin Yıllık Beyanname ile Beyan Edilecek Gelirlerden İndirimi 377
10.1.4. Ödenen Şahıs Sigorta Primlerinin Ücret Matrahının Tespitinde İndirimi 378
10.1.5. Özellik Arz Eden Diğer Hususlar 379
10.2. BAĞ-KUR PRİMLERİ 380
10.3. ÖZEL SAĞLIK VE EĞİTİM HARCAMALARI 382
10.4. BAĞIŞ VE YARDIMLARIN İNDİRİMİ 384
10.4.1. Bağış ve Yardımların Yapılacağı Kurum ve Kuruluşlar 384
10.4.2. Bağış ve Yardımlar Makbuz Karşılığı Yapılmalıdır 384
10.4.3. Bağış ve Yardımların Üst Sınırı 385
10.4.4. Bağış ve Yardımların Aynen Yapılması Halinde Değer Tespiti 385
10.4.5. %5 Oranı İle Sınırlı Olmaksızın Tamamı İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar 385

10.4.6. Bağış ve Yardımların Özel Kanunlar Gereğince İndirimi 391
10.4.7. Bağış ve Yardımların Katma Değer Vergisi Mevzuatı Yönünden Değerlendirilmesi 393
10.5. SPONSORLUK HARCAMALARI 394
10.6. ENGELLİLİK İNDİRİMİ 396
10.6.1. Konuya İlişkin Yasal Mevzuat 397
10.6.2. Engellilik İndiriminden Yararlanabilmek İçin İzlenecek Prosedür 397
10.6.3. Engellilik İndiriminden Yararlanmada Bakmakla Yükümlü Olunan Kişi Kavramı .. 399
10.7. AR-GE VE TASARIM İNDİRİMİ 399
10.7.2. 5746 Sayılı Kanun'un 3/A Maddesine Göre Uygulanacak Ar-Ge ve Tasarım İndirimi 401
10.7.3. 5746 Sayılı Kanun Kapsamında Alınan Hibe Desteklerin Durumu 410
10.7.4. Siparişe Dayalı Ar-Ge, Yenilik veya Tasarım Faaliyetlerinde İndirim 411
10.7.5. Teknogirişim Sermayesi Desteği İndirimi (5746 Sayılı Kanun Md. 3/5) 411
10.7.6. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Faaliyette Bulunanlara Sermaye Desteği Sağlayan Diğer Vergi Mükelleflerinin Yararlanacakları Vergi İndirimi (Teknokent Sermaye Desteği İndirimi) 413
10.8. TÜRKİYE'DEN YURTDIŞI MUKİMİ KİŞİ VE KURUMLARA VERİLEN HİZMETLER 414
10.8.1. İndirim Kapsamındaki Hizmetler 415
10.8.2. İndirimden Faydalanma Şartları 415
10.8.3. Türkiye'den Yurt Dışı Mukimi Kişi ve/veya Kurumlara Verilen Hizmetlerden Elde Edilen Kazancın Tespiti, Kayıtlarda İzlenmesi ve Beyanı 416
10.9. GİRİŞİM SERMAYESİ FONU 417
10.9.1. İndirim Şartları 418
10.9.2. İndirim Tutarının Hesaplanması 418
10.9.3. Fon Tutarının Vergilendirilmesi 419
10.10. KORUMALI İŞYERİ İNDİRİMİ 419
10.11. BASİT USULDE TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNDE YAPILACAK İNDİRİM 420
10.12. BİREYSEL KATILIM YATIRIMCISI İNDİRİMİ 421
10.12.1. İndirimden Yararlanma Şartları 421
10.12.2. İndirim Dönemi, İndirime Esas Tutarın Hesaplanması ve İndirimin Sınırı 421
10.12.3. Şartların İhlal Edilmesi Durumunda Uygulama 422
10.12.4. Mücbir Sebep Halleri 423
10.13. GEÇMİŞ YIL ZARARLARI 423
10.13.1. Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubunda Özellik Gösteren Hususlar 423
10.13.2. Matrah Artırımından Yararlanan Mükelleflerde Önceki Yıl Zararlarının Mahsubu 424
10.14. YURT DIŞI FAALİYETLERDEN DOĞAN ZARARLAR 425
10.15. YILLIK BEYANNAME İLE BİLDİRİLECEK GELİRDEN YAPILABİLECEK İNDİRİMLER İLE İLGİLİ ÖRNEK ÖZELGELER 427
10.15.1. Okul Forması ve Okul Ayakkabıları Şeklindeki Eğitim Harcamalarının İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı: 427
10.15.2. Okulda Verilen Yemek Hizmeti Karşılığında Yapılan Harcamaların Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. Maddesi Gereğince Eğitim Harcaması Olarak İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı: 427
10.15.3. 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: 427
10.15.4. Tüp Bebek Tedavisi Nedeniyle Yapılan Harcamaların İndirim Konusu Yapılması: 427

10.15.5. Üniversiteye Yapılan Nakdi ve Ayni Bağışların İndirim Konusu Yapılması: 428
10.15.6. Sosyal Güvenlik Destek Primi İle Eş ve Çocuğa Ait Eğitim ve Sağlık Harcamalarının Gelir Vergisinden İndirimi: 429
10.15.7. GMSİ Mükellefi Eşlerden Biri Tarafından Yapılan Sağlık Harcamalarının İndirilemeyen Kısmının Eşinin Vergi Matrahından İndirilip İndirilemeyeceği: 429
10.15.8. Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı'ndan Alınan Belgede Yer Alan ve Emekli Maaşından Yapılan Sağlık Uygulama Tebliği Reçete Kesintisi İle Muayene İştirak Kesintisi Tutarlarının Elde Ettiğiniz Gayrimenkul Sermaye İradından İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı ve Söz Konusu Belgenin Tevsik Edici Belge Olarak Kullanılıp Kullanılamayacağı: 430
10.15.9. Eşe Ait Bağ-Kur Priminin Yıllık Beyannamede İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı: 430
10.15.10. Gayrimenkul Sermaye İradından İsteğe Bağlı Emeklilik Kapsamında Ödenen Bağ-Kur Primlerinin Beyanname Üzerinden İndirilip İndirilemeyeceği: 431
10.15.11. Şirket Ortağının Ödediği Sosyal Güvenlik Primlerinin Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinden İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı: 431
10.15.12. Okul Servis Ücretinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. Maddesine Göre, Eğitim Harcaması Olarak İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı: 432
10.15.13. Banka Kredisi İçin Ödenen Hayat Sigortası Priminin Gelir Vergisi Matrahından İndirilmesi: 432
10.15.14. Beyannamede İndirim Konusu Yapılabilecek Sağlık Harcamaları 432
10.15.15. Mesleki Faaliyetinden Dolayı Zarar Eden Mükellefin Tevkifata Tabi Tutulmuş Gayrimenkul Sermaye İradı Geliri Elde Etmesi ve Geçmiş Yıl Zararının Olması Halinde Vergiye Tabi Gelirin Tespiti 433
10.15.16. Sağlık Harcamasının Ödeme Kaydedici Cihaz Fişi ile Belgelendirilmesi Halinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı 434
10.15.17. Okul Tarafından Verilen ve Bedeli Ayrı Olarak Tespit Edilebilen Yemek Hizmetine Ait Ücretin Eğitim Harcaması Olarak Gelir Vergisi Matrahının Tespitinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı 435
10.15.18. Suriye'deki İhtiyaç Sahiplerine Yapılan Ayni Yardımın İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı 435
10.15.19. Terk edilen İşe İlişkin Geçmiş Yıl Zararının Yeni İşe İlişkin Karlardan İndirime Konu Edip Edemeyeceği 435
10.15.20. Belediyelerde, İftar Çadırlarında ve Bazı Etkinliklerde Kullanılmak Üzere Bedelsiz Olarak Verilen Masa ve Sandalye İçin Fatura Düzenlenip Düzenlenmeyeceği 435
10.15.21. Kamu Kurumuna Yapılacak Ayni ve Nakdi Bağışın Gelir Vergisi Matrahından İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı 436
10.15.22. Çocuk Kavramı ve Çocukların Eğitim Harcamaları 436
10.15.23. Engelli İndiriminin Hangi Tarihten İtibaren Uygulanacağı 437
10.15.24. GMSİ Beyannamesinde İndirilecek Giderler. 437
10.15.25. Ar-Ge Merkezinde Çalışan Personelin Servis ve Yemek Giderlerinin Ar-Ge Harcaması Sayılıp Sayılmayacağı 438
10.15.26. Camiye Yapılan Ayni Bağışın Gelir Vergisi Beyannamesinde Bildirilecek Gelirlerden İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı ve Belgelendirilmesi. 439
10.15.27. Devlet Üniversitesinde Eğitim Gören Çocuk İçin Yapılan Hangi Harcamaların Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinde Eğitim Gideri Olarak Düşülüp Düşülmeyeceği 439
10.15.28. İhtiyaç Sahibi Ailelere Evlerde Kullanılan Mutfak Tüplerinin Dağıtımının Gıda Bankacılığı Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği 440
10.15.29. Spor Kulübü Derneğine Yapılan Aidat Bedellerinin Vergi Matrahının Tespitinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı 440

11. YILLIK BEYANNAMEDE HESAPLANAN GELİR VERGİSİNDEN MAHSUP EDİLEBİLECEK VERGİLER VE İADESİ 441
11.1. KESİNTİ YOLU İLE ÖDENEN VERGİLER 441
11.1.1. Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiye Mahsup 441
11.1.2. Diğer Vergi Borçlarına Mahsup veya Nakden İade 441
11.2. GEÇİCİ VERGİNİN MAHSUBU VE İADESİ 447
11.2.1. Geçici Vergiye İlişkin Esaslar 447
11.2.2. Geçici Verginin Mükellefleri 448
11.2.3. Geçici Vergi Kapsamına Girmeyen Kazançlar 448
11.2.4. Geçici Vergi Dönemleri 448
11.2.5. Geçici Vergiye Esas Kazancın Tespiti 448
11.2.6. Geçici Verginin Eksik Beyan Edilmesi 449
11.2.7. Geçici Vergi Beyannamesine Eklenecek Belgeler 449
11.2.8. Geçici Verginin Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiye Mahsup Edilmesi 450
11.2.9. Geçici Verginin Diğer Vergi Borçlarına Mahsup veya Nakden İade 450
11.2.10. 262 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği İle Geçici Verginin Mahsubu ve İadesi Konusunda Yapılacak Düzenlemeler 450
11.3. YABANCI ÜLKELERDE ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU 451
11.4. VERGİYE UYUMLU MÜKELLEFLERE VERGİ İNDİRİMİ 452
11.4.1. Yasal Düzenleme 453
11.4.2. Vergi İndiriminden Yararlanacak Olanlar 454
11.4.3. Vergi İndiriminden Yararlanma Şartları 454
11.4.5. Vergi İndirimi Uygulaması 457
11.4.6. Ticari, Zirai veya Mesleki Kazancın Diğer Gelir Unsurlarıyla Birlikte Beyan Edilmesi Durumunda Mükelleflerin Yararlanabileceği Vergi İndirim Tutarının Tespiti 459
11.4.7. Şartların İhlali Halinde Yapılacak İşlemler 459
12. YILLIK BEYANNAMENİN DOLDURULMASI VE EKLENECEK BELGELER 460
12.1. YILLIK BEYANNAMENİN DOLDURULMASI 460
12.1.1. Yıllık Beyannamenin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması 460
12.1.2. Hazır Beyan Sistemi 461
12.2. 2018 TAKVİM YILI GELİR VERGİSİ TARİFESİ 462
12.3. ÜCRET İLE DİĞER GELİRLERİN BİR ARADA BEYANI DURUMUNDA GELİR VERGİSİ TARİFESİ UYGULANMASI 463
12.4. YILLIK BEYANNAME VERİLME VE ÖDEME SÜRELERİ 463
13. 2018 TAKVİM YILINA AİT ŞAHSİ GELİRLERİN BEYANINA İLİŞKİN ÖRNEKLER 464
13.1. TİCARİ KAZANCIN BEYANINA İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEKLERİ 464
13.1.1. Basit Usulde Ticari Kazancın Beyanına İlişkin Örnekler 464
13.1.2. Gerçek Usulde Ticari Kazancının Yanı Sıra Borsa Kazancı ve Kira Geliri Elde Eden Bir Mükellefin Beyanına İlişkin Örnek 465
13.1.3. Vergiye Uyumlu Mükellefler İçin Vergi İndiriminden Yararlanma Şartlarını Taşıyan Gerçek Usulde Ticari Kazanç, Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İradı Elde Eden Mükellefin Beyanına İlişkin Örnek 466
13.1.4. Gerçek Usulde Ticari Kazancının Yanı Sıra Başkaca da Gelir Unsurları ve İndirim Konusu Harcamaları Bulunan Bir Mükellefin Beyanına İlişkin Örnek 468
13.2. ZİRAİ KAZANCIN BEYANINA İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEĞİ 470
13.3. ÜCRET GELİRLERİNİN BEYANINA İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEKLERİ 471

13.3.1. Birden Fazla İşverenden Elde Edilen Ücret Gelirlerinin Beyanına İlişkin Uygulama Örneği 471
13.3.2. Birden Fazla İşverenden Ücret Gelirleri ile Serbest Meslek Kazancı ve Kira Gelirinin Bir Arada Elde Edilmesine İlişkin Uygulama Örneği 471
13.3.3. Tevkifata Tabi Olmayan Ücretin Beyanına İlişkin Uygulama Örneği 473
13.3.4. Birden Fazla İşverenden Ücret Gelirleri ile Kira Gelirinin Bir Arada Elde Edilmesine İlişkin Uygulama Örneği 474
13.4. SERBEST MESLEK KAZANCININ BEYANINA İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEKLERİ 475
13.4.1. Tek Geliri Serbest Meslek Kazancı Olan Bir Mükellefin Beyanına İlişkin Örnek 475
13.4.2. Serbest Meslek Kazancının Yanı Sıra Ücret ve Menkul Sermaye İradı Elde Eden Bir Mükellefin Beyanına İlişkin Örnek 477
13.5. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ BEYANINA İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEKLERİ 478
13.5.1. Götürü Gider Usulünü Seçen Bir Mükellefin Mesken Kira Gelirinin Beyanına İlişkin Örnek 478
13.5.2. Gerçek Gider Usulünü Seçen Bir Mükellefin Mesken Kira Gelirinin Beyanına İlişkin Örnek 478
13.5.3. Hem İşyeri Hem de Mesken Kira Geliri Elde Eden Bir Mükellefin Beyanına İlişkin Örnek 479
13.5.4. Kira Geliri Elde Eden Bir Mükellefin Sigorta Primi ve Bağış İndirimine İlişkin Örnek 481
13.5.6. Hem Kira Geliri Hem de Mevduat Faizi Elde Eden Bir Mükellefin Beyanına İlişkin Örnek 482
13.5.7. Mesken Kira İstisnasından Yararlanamayan Bir Mükellefin Beyanına İlişkin Örnek 483
13.6. MENKUL SERMAYE İRATLARININ BEYANINA İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEKLERİ 484
13.6.1. 01.01.2006 Tarihinden Önce TL Cinsinden İhraç Edilen Devlet Tahvili Faiz Gelirinin Beyanına İlişkin Örnek 484
13.6.2. 01.01.2006 Tarihinden Önce Dövize Endeksli Olarak İhraç Edilen Devlet Tahvili Faiz Gelirinin Beyanına İlişkin Örnek 484
13.6.3. 01.01.2006 Tarihinden Sonra İhraç Edilen Devlet Tahvili Faiz Geliri ile İşyeri Kira Geliri Beyanına İlişkin Örnek 484
13.6.4. Gelir Vergisi Kanunu'nun 22. Maddesine Göre Kar Paylarının Beyanına İlişkin Örnek 485
13.6.5. Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 62. Maddesine Göre Kar Paylarının Beyanına İlişkin Örnek 486
13.6.6. Menkul Sermaye İratlarının Beyanına İlişkin Kapsamlı Örnek 486
13.7. DEĞER ARTIŞI KAZANÇLARININ BEYANINA İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEKLERİ 489
13.7.1. Aynı Yılda Hisse Senedi ve Hazine Bonosu Alım Satım Kazancı Elde Edilmesine İlişkin Örnek 489
13.7.2. Aynı Yılda Devlet Tahvili Alım Satım Kazancı ile Devlet Tahvili Faiz Gelirleri Elde Edilmesine İlişkin Örnek 489
13.7.3. Gayrimenkul Alım Satım Kazancı Elde Edilmesine İlişkin Örnek 490
KAYNAKCA 491

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.

2018 yılı sonu itibariyle Türkiye'deki gelir vergisi mükelleflerinin dağılımına baktığımızda; faal gelir vergisi mükellef sayısının **1.920.586**, basit usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellef sayısının **774.681**, gayrimenkul sermaye iradından dolayı mükellef olanların sayısının ise **1.982.524** kişiye ulaştığını görmekteyiz.

Gerçek usulden basit usule geçişi kolaylaştıran yasal düzenlemelerin 01.01.2014 tarihinde yürürlüğe girmesiyle gerçek usulde vergilendirilen mükellef sayısında ciddi bir artış yokken, basit usulde vergilendirilen mükelleflerin sayısı aşağıdaki tablodan da anlaşılabileceği üzere hızla artmaktadır.

TARİH	BASİT USULDE MÜKELLEF SAYISI	FAAL G.V. MÜKELLEF SAYISI	G.M.S.İ (KİRA GELİRİ) MÜKELLEF SAYISI	BASİT USULDE MÜKELLEF SAYISINDAKİ ÖNCEKİ YILA GÖRE KIYASLA ARTIŞ
31.12.2013	**693.694**	**1.798.056**	**1.550.164**	**-**
31.12.2014	**730.956**	**1.798.738**	**1.595.320**	**37.262**
31.12.2015	**743.665**	**1.827.180**	**1.668.967**	**12.709**
31.12.2016	**756.186**	**1.819.492**	**1.796.340**	**12.521**
31.12.2017	**774.057**	**1.877.128**	**1.884.849**	**17.871**
31.12.2018	**774.681**	**1.920.586**	**1.982.524**	**624**

Diğer taraftan sadece gayrimenkul sermaye iradı diğer bir deyişle kira gelirlerinden dolayı mükellef olanların sayısı ise son 10 yılda yaklaşık 3 kat artarak **1.982.524** kişiye ulaşmış bulunmaktadır.

Bilindiği gibi 2018 yılıda son yıllara benzer bir biçimde, vergi mevzuatımızda çeşitli değişikliklerin yapıldığı bir yıl oldu. Yıl içinde çıkarılan torba yasalar ile hem Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi gibi temel vergi kanunlarında hem de Damga Vergisi, Harçlar Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi vb. tali vergi kanunlarında değişiklik ve düzenlemelere gidildi. Diğer taraftan yatırımcılara, Global ekonomide ve Türkiye ekonomisinde meydana gelen durgunluk ve daralmanın aşılabilmesi için yatırım ortamının iyileştirmesine yönelik birçok tedbir içeren teşvikler sağlandı.

Bu çerçevede 2018 yılı boyunca Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan veya diğer vergi kanunlarında değişiklik yapılmasına karşın gelir vergisi uygulamalarına etkisi olan değişiklik ve düzenlemeleri özetle hatırlatmakta fayda görüyorum. Bahse konu değişiklik ve düzenlemelere ilişkin detaylı açıklamalara ise rehberimizin ilgili bölümlerinde yer verilmiştir.

1. 7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nda ve diğer Kanunlarda yapılan değişiklikler

27.03.2018 tarihli ve 30373 (2.Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7103 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan düzenlemeleri aşağıdaki gibi özetleyebiliriz.

1.1. Kanunun 3. maddesiyle yapılan düzenleme ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasına (8) numaralı bendinden sonra gelmek üzere aşağıdaki bent eklenmiş ve mevcut (9) numaralı bent (10) numaralı bent olarak teselsül ettirilmiştir.

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

Yapılan düzenleme ile, yenilenebilir enerji kaynaklarından en üst düzeyde istifade etme hedefi doğrultusunda elektrik enerjisi üretiminin teşvik edilmesi amacıyla, sahibi oldukları veya kira ile kullandıkları meskenlerde, 6446 sayılı Kanunun 14 üncü maddesi hükümlerine göre lisanssız yürütülebilecek faaliyetler kapsamında kurdukları, çatı ve cephe uygulamalı yenilenebilir enerji kaynaklarına dayalı ve kurulu gücü azami 10 kW (10 kW dahil) olan, elektrik üretim tesisinden ürettikleri elektrik enerjisini son kaynak tedarik şirketlerine satan gerçek kişiler, gelir vergisinden muaf esnaf kapsamına alınmaktadır. Madde kapsamına giren birden fazla üretim tesisine sahip olanların, söz konusu muafiyetten yararlanabilmeleri için, bir yıl içinde tüm tesislerinden üretip satabilecekleri elektrik enerjisi miktarının tespitinde de 10 kW'lık (10 kW dahil) sınır göz önünde bulundurulacaktır. Bu şekilde ürettikleri elektriği son kaynak tedarik şirketlerine satan gerçek kişilerin, belge düzenleme, defter tutma, beyanname verme yükümlülüğü olmayacak, satış yapan kişiye son kaynak tedarik şirketi gider pusulası düzenlemek suretiyle ödemelerini tevsik edecektir.

1.2. Kanunun 4. Maddesiyle yapılan düzenleme ile 193 sayılı Kanunun 23'üncü maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki bent eklenmiştir.

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

Yapılan düzenleme ile kadınların çalışma hayatına katılmasının teşviki amacıyla, işverenlerce okul öncesi çağındaki çocuklar için verilen ve ücretin bir parçası olan kreş ve gündüz bakımevi hizmetinin vergi dışı bırakılması sağlanmaktadır.

Düzenleme ile işverenlerce kadın hizmet erbabına kreş ve gündüz bakımevi hizmeti verilmek

suretiyle sağlanan menfaatler ile işverenler tarafından söz konusu hizmetin işyerinde verilmemesi durumunda kadın hizmet erbabına aylık olarak, asgari ücretin aylık brüt tutarının %15'ini geçmemek üzere sağlanan kreş ve gündüz bakımevi yardımları ücret istisnası kapsamına alınmaktadır. Ödemenin çalışanlara nakden yapılmadan kreş ve gündüz bakımevi hizmeti sağlayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine doğrudan yapılması gerekmekte olup, hizmet bedelinin belirlenen tutarı aşması halinde aşan kısım ücret olarak vergilendirilecektir.

Ayrıca, kadın hizmet erbabına kreş ve gündüz bakımevi yardımı gibi adlar altında nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan diğer menfaatler istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Öte yandan 5/5/2018 tarihli ve 30412 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan, 30/4/2018 tarihli ve 2018/11674 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Karar ile, bu bent kapsamında yararlanılacak istisna tutarının hesabında dikkate alınacak oran %50 olarak tespit edilmiştir.

1.3. Kanunun 5.maddesiyle yapılan düzenleme ile193 sayılı Kanunun 25 inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

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

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

Yapılan düzenlemede 1475, 854 ve 5953 sayılı Kanunlara göre ödenen kıdem tazminatlarından istisna edilen tutarlar aynen korunmuştur.

Ayrıca, hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra hizmet erbabına, karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi adlar altında yapılan ödemeler ve yardımların, çalışanın tabi olduğu mevzuata göre kıdem tazminatına ilişkin söz konusu istisna tutarın hesabında dikkate alınması gerektiği hususuna açıklık getirilmiştir. Böylece, anılan Kanunlar uyarınca ödenecek kıdem tazminatlarından istisna edilecek tutar hesap edilirken, metne eklenen (7) numaralı bendin (b) alt bendinde sayılan ödemeler de dahil edilerek, ödemeler toplamı üzerinden istisna uygulanması, istisnayı aşan tutarların ise ücret olarak gelir vergisine tabi tutulması sağlanmıştır.

1.4. Kanunun 6. maddesiyle yapılan düzenleme ile 193 sayılı Kanunun 32 nci maddesine dördüncü fıkrasından sonra gelmek üzere aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

"Net ücretleri, bu Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarife nedeniyle bu maddedeki esaslara göre sadece kendisi için asgarî geçim indirimi hesaplanan asgarî ücretlilere, içinde bulunulan yılın Ocak ayına ilişkin ödenen net ücretin (ilgili yılda geçerli asgarî ücretin dönemsel olarak farklı tutarlarda belirlenmiş olması halinde, yeni asgarî ücretin geçerli olduğu aylar için artışın uygulandığı ilk aydaki ücret üzerinden Kanunun 103 üncü maddesinde yer alan tarifenin ilk

dilimindeki oran baz alınarak hesaplanan net ücretin) altında kalanlara, bu tutar ile bu tutarın altında kalındığı aylara ilişkin olarak aylık hesaplanan net ücreti arasındaki fark tutar, ücretlinin asgarî geçim indirimine ayrıca ilave edilir. Bu fıkrada geçen net ücret, yasal kesintiler sonrası ücret tutarına asgarî geçim indiriminin ilavesi sonucu oluşan ücreti ifade eder."

Yapılan düzenleme ile, bekar ve çocuksuz bir asgari ücretlinin durumu esas alınmak suretiyle, gerek bu durumdaki ücretlilerin gerekse net ücreti vergi tarifesi uygulanması nedeniyle içinde bulunulan yılın Ocak ayına ilişkin ödenen net ücretin altında kalanların, net ücretlerinde meydana gelen bu azalmayı telafi edecek şekilde asgari geçim indirimi ilave edilmesi sağlanmaktadır.

1.5. Kanunun 7.maddesiyle yapılan düzenleme ile 193 sayılı Kanunun 61 inci maddesinin üçüncü fıkrasına aşağıdaki bent eklenmiştir.

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

Yapılan düzenleme ile, hizmet erbabına hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra, karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar ile iş kaybı, iş sonu ve iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödeme ve yardımların ücret kapsamında olduğu hususu açıklığa kavuşturulmuştur.

1.6. Kanunun 35. maddesiyle yapılan düzenleme ile 21/5/1986 tarihli ve 3289 sayılı Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanuna aşağıdaki ek madde eklenmiştir.

"Sporcu ücretlerinden tevkif yoluyla alınan gelir vergisinin iadesi

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

Özel hesaba aktarılan tutarlar aşağıdaki harcamalar dışında kullanılamaz.

a) Amatör spor dallarında sportif faaliyet gösteren sporculara, bunların çalıştırıcılarına ve diğer spor elemanlarına yapılan ücret ve ücret sayılan ödemeler (Bu hesaptan yapılan ödeme, her bir sporcu, çalıştırıcı ve diğer spor elemanları için yıllık olarak 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü gelir diliminde yer alan ve ilgili yılda ücretler için geçerli olan tutarın üç katını aşamaz.),

b) Bu fıkranın (a) bendi kapsamındaki sporcu, çalıştırıcılar ve diğer spor elemanlarının, sportif faaliyetlerine ilişkin iaşe, ibate, seyahat, sağlık, eğitim-öğretim harcamaları ile amatör spor dallarına ilişkin hazırlık kampları, müsabaka, malzeme ve ekipman, federasyon vize, lisans, tescil ve katılım harcamaları.

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

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

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

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

Yapılan düzenleme ile, Türk sporunun geliştirilmesi ve desteklenmesi amacıyla Spor Genel Müdürlüğü, Türkiye Futbol Federasyonu ve bağımsız spor federasyonlarına tescil edilmiş olan ve Türkiye'de faaliyette bulunan spor kulüpleri ve sportif alanda faaliyette bulunan sermaye şirketlerinin sporculara yaptıkları ücret ödemeleri üzerinden kestikleri gelir vergisinin, kanuni süresi içerisinde beyan edilip ödenmesinden sonra bu kesintilerin spor kulüplerince veya sermaye şirketlerince oluşturulan özel bir hesaba ilgili vergi dairesi tarafından, amaç dışı kullanım nedeniyle yapılmış tarhiyatlar hariç olmak üzere, 6183 sayılı Kanunun 23 üncü maddesi hükmü uygulanmaksızın beş işgünü içinde aktarılmasına yönelik düzenleme yapılmaktadır. Ayrıca;

- Özel hesaba aktarılan tutarların, amatör sporcuların, bunların çalıştırıcılarının ve diğer spor elemanlarının ücretleri ile bunların sportif faaliyetleri ile ilgili seyahat, sağlık, eğitim-öğretim harcamaları ile amatör spor dallarına ilişkin hazırlık kampları, müsabaka, malzeme ve ekipman, federasyon vize, tescil ve katılım harcamalarında kullanılması,
- Özel hesaptan amaç dışı kullanıldığı tespit edilen tutarlar için, amaç dışı kullanılan döneme gelir (stopaj) vergisi tarhiyatı yapılarak vergi ziyaı cezası kesilmesi,
- Özel hesapta yer alan tutarların, amaç dışı kullanım nedeniyle yapılmış tarhiyatlar hariç olmak üzere, rehin ve haciz dışı bırakılması,
- Özel hesabın oluşturulması, idaresi, bu hesaba aktarılan tutarların kullanılması ve denetlenmesi ile maddenin uygulanmasına ilişkin diğer usul ve esasların, Maliye Bakanlığı ve Gençlik ve Spor Bakanlığınca müştereken belirlenmesi,

hususlarında düzenleme yapılmıştır.

1.7. Kanunun 44. maddesiyle yapılan düzenleme ile 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununa aşağıdaki geçici madde eklenmiştir.

"GEÇİCİ MADDE 21- Bu Kanunun geçici 19 uncu ve geçici 20 nci maddeleri kapsamında işe alınanların ücretlerinin, ilgili yılda uygulanan asgarî ücretin aylık brüt tutarının prim ödeme gün sayısına isabet eden tutarı üzerinden hesaplanan gelir vergisinin asgarî geçim indirimi uygulandıktan sonra kalan kısmı, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilir.

Bu madde kapsamında yapılan ücret ödemelerine ilişkin düzenlenen kâğıtlara ait damga vergisinin aylık brüt asgarî ücretin prim ödeme gün sayısına isabet eden kısmı beyan edilmez ve ödenmez.

Bu maddeyle sağlanan vergi teşvikleri 2020 yılı Aralık ayı aşılmamak üzere, teşvik kapsamına giren çalışanlar için 12 ay süreyle uygulanır. Ancak bu süre; işe giriş tarihi itibarıyla teşvik

kapsamına giren; 18 yaşından büyük kadın, 18 yaşından büyük 25 yaşından küçük erkek çalışanlar ile Kuruma engelli olarak kayıtlı sigortalılar için 18 ay olarak dikkate alınır. Bu madde kapsamındaki vergi teşvikleri, bu Kanunun geçici 20 nci maddesi kapsamında sağlanan teşvikten yararlanılan çalışanlar için maddede yazılı süre ve şartlarla sınırlı olarak uygulanır, prim ve ücret desteği sağlanmayan aylar için vergi teşvikleri de uygulanmaz.

Bu madde kapsamında teşvikten yararlanılmış olan çalışanın teşvik süresini tamamlamadan işten ayrılıp yeniden işe başlaması halinde, bu maddede belirtilen şartların sağlanması kaydıyla üçüncü fıkrada belirtilen yararlanma süresini aşmamak üzere söz konusu çalışan için, yeniden işe başladığı tarihteki durumu dikkate alınarak, kalan süre kadar bu teşvikten yararlanılabilir.

Bu madde kapsamında gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlananlar, diğer kanunlarda yer alan benzer nitelikli gelir vergisi stopajı teşviklerinden yararlanamaz.

Bu madde hükümleri; 5335 sayılı Kanunun 30 uncu maddesinin ikinci fıkrası kapsamına giren kurum ve kuruluşlara ait işyerleri ile 2886 sayılı Kanuna, 4734 sayılı Kanuna ve uluslararası anlaşma hükümlerine istinaden yapılan alım ve yapım işleri ile 4734 sayılı Kanundan istisna olan alım ve yapım işlerine ilişkin işyerleri ile sosyal güvenlik destek primine tabi çalışanlar ve yurtdışında çalışan sigortalılar hakkında uygulanmaz.

Bu Kanunun geçici 20 nci maddesi kapsamındaki desteklerden faydalananlar hariç olmak üzere, 1/1/2018 ila 31/12/2020 tarihleri arasında 5510 sayılı Kanun kapsamına alınan işyerleri ve daha önce tescil edildiği halde ortalama sigortalı sayısının hesaplandığı yılda sigortalı çalıştırılmaması nedeniyle Sosyal Güvenlik Kurumuna aylık prim ve hizmet belgesi veya muhtasar prim hizmet beyannamesi vermeyen işyerleri, bu maddede belirtilen şartlar sağlanmak kaydıyla, 1/1/2018 tarihinden sonra ilk defa sigortalı bildiriminde bulunulan ayı takip eden üçüncü aya ilişkin aylık prim ve hizmet belgesi veya muhtasar ve prim hizmet beyannamesinden itibaren bu Kanunun geçici 19 uncu maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen süre kadar bu maddede yer alan vergi teşviklerinden yararlandırılır.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar ile mahsup şeklini ve dönemini belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

Yapılan düzenleme ile İşsizlik Sigortası Kanunu'nun Geçici 19 ve 20 nci maddeleri kapsamında işe alınan ve bu maddelerde yazılı şartları taşıyan ücretliler için asgari ücretin prim ödeme gün sayısına isabet eden tutarı üzerinden hesaplanan gelir vergisinin, asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra kalan kısmının verilecek muhtasar beyanname/muhtasar ve prim hizmet beyannamesi üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilmesi suretiyle, gelir vergisi stopaj teşviki sağlanmıştır.

1.8. Kanunun 16. maddesiyle yapılan düzenleme ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na aşağıdaki geçici madde eklenmiştir.

"GEÇİCİ MADDE 30- Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra, 17/4/1957 tarihli ve 6948 sayılı Sanayi Sicili Kanununa göre sanayi sicil belgesini haiz mükelleflerce münhasıran imalat sanayiinde veya 26/6/2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ve 3/7/2014 tarihli ve 6550 sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun kapsamında faaliyette bulunan mükelleflerce münhasıran Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde kullanılmak üzere, 2019 takvim yılı sonuna kadar iktisap edilen yeni makina ve teçhizat ile aynı tarihe kadar yatırım teşvik belgesi kapsamında iktisap

edilen yeni makina ve teçhizat için uygulanacak amortisman oran ve süreleri, Maliye Bakanlığınca bu Kanunun 315 inci maddesine göre tespit ve ilan edilen faydalı ömür sürelerinin yarısı dikkate alınmak suretiyle hesaplanabilir. Bu şekilde yapılacak hesaplamada faydalı ömür süresinin küsuratlı çıkması halinde, çıkan rakam bir üst tam sayıya tamamlanmak suretiyle ilgili kıymetlere uygulanacak amortisman oran ve süreleri belirlenir. Bu şekilde belirlenen oran ve süreler izleyen yıllarda değiştirilemez. İmalat sanayiinde kullanılmak üzere iktisap edilen ve madde hükmünden yararlanılabilecek makina ve teçhizatı tespite Bakanlar Kurulu, uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

Yapılan düzenleme ile Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinin desteklenmesi yönünde düzenleme yapılmış olup; 213 sayılı Kanunun Geçici 30 uncu maddesi ile getirilen uygulamadan madde kapsamına giren mükelleflerce, maddenin yürürlük tarihi olan 1 Mayıs 2018 tarihinden itibaren 2019 takvim yılı sonuna kadar iktisap edilecek yeni makina ve teçhizat için faydalanılabilecektir. Mezkûr maddenin yürürlüğünden önce veya 31/12/2019 tarihinden sonra iktisap edilen makina–teçhizat için bu uygulamadan faydalanılması mümkün bulunmamaktadır.

2. 7104 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Ve Bazı Kanunlar İle 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun İle Gelir Vergisi Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler

6.4.2018 tarihli ve 30383 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 7104 sayılı Kanunun 15. Maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80 inci maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan "Bir takvim" ibaresi "Taksi, dolmuş, minibüs ve umum servis araçlarına ait ticari plakaların elden çıkarılmasından doğan kazançların tamamı ile bir takvim" şeklinde değiştirilmiş olup; düzenlemenin son hali aşağıdaki gibi olmuştur.

"…Taksi, dolmuş, minibüs ve umum servis araçlarına ait ticari plakaların elden çıkarılmasından doğan kazançların tamamı ile bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 12.000 Yeni Türk Lirası (1.1.2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 302 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belirnen tutar) gelir vergisinden müstesnadır."

Yapılan düzenleme uyarınca 6.4.2018 tarihinden itibaren taksi, dolmuş, minibüs ve umum servis araçlarına ait ticari plakaların elden çıkarılmasından doğan kazançların tamamı gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Ayrıca 7104 sayılı Kanunun 18. Maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na geçici 88'nci madde eklenmiş olup; eklenen geçici madde uyarınca taksi, dolmuş, minibüs ve umum servislere ait ticari plakaların, 6.4.2018 tarihinden önce elden çıkarılmasından doğan kazanç ve işlemlerle ilgili olarak vergi incelemeleri veya takdir işlemlerine istinaden herhangi bir vergi tarhiyatı yapılmaz, vergi cezası kesilmez, daha önce yapılmış olan tarhiyatlardan ve kesilmiş cezalardan varsa açılmış davalardan feragat edilmesi kaydıyla vazgeçilir, tahakkuk eden tutarlar terkin edilir, tahsil edilen tutarlar red ve iade edilmez.

3. 2017/11176 sayılı BKK ile Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklik

1.1.2018 tarih ve 30288 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2017/11176 sayılı 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 82 nci Maddesinin Birinci Fıkrasında Belirtilen Sürenin Uzatılması ile Bazı Mallara Uygulanacak Tütün Fonu Tutarları, Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Kesintisi Oranları ve Özel Tüketim Vergisi Oran ve Tutarlarının Tespit Edilmesi Hakkında

Bakanlar Kurulu Kararı'nın 3 üncü maddesiyle, Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 82'nci maddesinin birinci fıkrasında belirtilen süre 31/12/2022 tarihine kadar (bu tarih dahil) uzatılmıştır.

Yapılan düzenleme uyarınca 31/12/2022 tarihine kadar, 9/12/1994 tarihli ve 4059 sayılı Hazine Müsteşarlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun ek 5 inci maddesi kapsamına giren bireysel katılım yatırımcısı tam mükellef gerçek kişiler, maddenin yürürlüğe girdiği tarih olan 29.12.2012 tarihinden sonra iktisap ettikleri tam mükellef anonim şirketlere ait iştirak hisselerini en az iki tam yıl elde tutmaları şartıyla, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümlerine göre hesapladıkları hisselerin tutarlarının %75'ini yıllık beyannamelerine konu kazanç ve iratlarından hisselerin iktisap edildiği dönemde indirebilirler. Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu ile Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen araştırma, geliştirme ve yenilikçilik programları kapsamında projesi son beş yıl içinde desteklenmiş kurumlara iştirak sağlayan bireysel katılım yatırımcıları için bu oran %100 olarak uygulanır.

4. 7161 Sayılı Vergi Kanunları İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun İle Gelir Vergisi Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler

18.01.2019 tarihli ve 30659 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 7161 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan düzenlemeleri aşağıdaki gibi özetleyebiliriz.

4.1. Kanunun 3. maddesiyle yapılan düzenleme ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki bent eklenmiştir.

"17. Kamu kurum ve kuruluşları hariç Türk Hava Kurumu veya kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış kabin memurlarına ödenen aylık ücretin gerçek safi değerinin %70'i (Cumhurbaşkanı, bu oranı %100'e kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye yetkilidir.)."

Yapılan düzenleme uyarınca; kamu kurum ve kuruluşları hariç Türk Hava Kurumu veya kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış kabin memurlarına ödenen aylık ücretin gerçek safi değerinin %70'i gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Söz konusu istisna düzenlemesi 1.2.2019 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihi itibariyle yürürlüğe girmiştir.

4.2. Kanunun 4. maddesiyle yapılan düzenleme ile 193 sayılı Kanunun 29 uncu maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"2. Subay, astsubay, erbaş ve erlere ve ordu hizmetinde bulunan sivil makinistlere, uçuş, dalış gibi hizmetleri dolayısıyla verilen tazminatlar, gündelikler, ikramiyeler ve zamlar ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarında uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren personele fiilen uçuş hizmetleri ve kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde denizaltına dalış yapanlara fiilen dalış hizmetleri dolayısıyla yapılan aynı mahiyetteki ödemeler;"

Gelir Vergisi Kanunu'nun 23'üncü maddesinde pilotlar ve kabin görevlilerine ücret istisnası getirilmesine yönelik olarak yapılan düzenlemeye paralel bir düzenleme yapılarak; kanuni veya

iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilen pilotlar ile uçak içinde hizmet veren personele fiilen uçuş hizmetleri dolayısıyla teşvik gayesi ile verilen tazminatların, gündeliklerin, ikramiyelerin ve zamların gelir vergisinden müstesna olduğuna ilişkin düzenleme kaldırılmıştır.

Kamu kurum ve kuruluşlarında uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren personele fiilen uçuş hizmetleri dolayısıyla yapılan aynı mahiyetteki ödemeler gelir vergisinden müstesnadır.

Söz konusu istisna düzenlemesi 1.2.2019 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihi itibariyle yürürlüğe girmiştir.

4.3. Kanunun 5. maddesiyle yapılan düzenleme ile 193 sayılı Kanunun geçici 76 ncı maddesinin birinci fıkrasında yer alan "31/12/2018" ibaresi "31/12/2023" şeklinde değiştirilmiştir.

Yapılan düzenleme ile 10/2/2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların, gelir ve kurumlar vergisinden müstesna tutulmasına yönelik düzenleme 31/12/2023 tarihine kadar uzatılmıştır.

Söz konusu düzenleme 1.1.2019 tarihinden geçerli olmak üzere; yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

5. 7162 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun İle Gelir Vergisi Kanunu'nda Yapılacak Değişiklikler

Son olarak 30.01.2019 tarihli ve 30671 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 7162 sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılacak olan değişiklikleri aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz.

5.1. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendine "işyeri açmaksızın" ibaresinden sonra gelmek üzere "veya yıl içinde gerçekleştirilen satış tutarı, ilgili yıl için geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarından fazla olmamak üzere, internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden" ibaresi eklenmiştir.

Yapılan düzenleme ile 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 mamûlleri, kırpıntı deriden üretilen mamûller, 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 yıl içinde gerçekleştirilen satış tutarı, ilgili yıl için geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarından fazla olmamak üzere, internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satanlara esnaf muaflığından faydalanma imkanı getirilmesi planlanmaktadır.

Söz konusu düzenleme yayımı tarihi olan 30.01.2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

5.2. 193 sayılı Kanunun 25 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"1. Ölüm, engellilik ve hastalık sebebiyle verilen tazminat ve yardımlar ile 25/8/1999 tarihli ve 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu uyarınca ödenen işsizlik ödeneği ve 22/5/2003 tarihli ve 4857 sayılı İş Kanununa göre ödenen işe başlatmama tazminatı;"

Yapılan düzenleme ile ölüm, engellilik ve hastalık sebebiyle verilen tazminat ve yardımlara ilişkin gelir vergisi istisnası aynen korunmuş; işverenler tarafından hizmet erbabına ödenen işsizlik veya işe başlatmama tazminatı veya diğer benzer adlar altında yapılan ödemelerden sadece 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu uyarınca ödenen işsizlik ödeneği ve 22/5/2003 tarihli ve 4857 sayılı İş Kanununa göre ödenen işe başlatmama tazminatının gelir vergisinden müstesna olduğu hüküm altına alınması amaçlanmaktadır.

Söz konusu düzenleme yayımı tarihi olan 30.01.2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

5.3. 193 sayılı Kanunun mükerrer 121 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan "10 Türk lirasına" ibaresi "250 Türk lirasına" şeklinde değiştirilmiş ve bende "ödemeler bu şartın ihlali sayılmaz." ibaresinden sonra gelmek üzere aşağıdaki cümle eklenmiştir.

"Vergi kanunları gereğince, tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesine bağlı olarak terkin edilecek vergilerin, şartların sağlanamaması halinde kanunlarında belirlenen tecil süresinin sonunu takip eden onbeşinci günün bitimine kadar ödenmesi şartıyla bu şart ihlal edilmiş sayılmaz."

Yapılan düzenleme ile her bir beyanname itibariyle tahakkuk eden vergiler ile ilgili olarak 10 TL olarak öngörülen sınır 250 TL'ye yükseltilmekte olup; 250 TL'ye kadar yapılan eksik ödemeler maddeden yararlanmak için öngörülen tahakkuk eden vergilerin kanuni süresinde ödenmiş olması şartının ihlali anlamına gelmeyecektir. Söz konusu değişiklik 1/1/2019 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde indirim şartlarının varlığı açısından dikkate alınmak üzere yayımı tarihi olan 30.01.2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Ayrıca; ihraç kayıtlı mal teslimlerine ilişkin Katma Değer Vergisi Kanunu ve Özel Tüketim Vergisi Kanunu uygulamalarında olduğu gibi ilgili vergi kanunu gereğince tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesi halinde (ihracatın üç ay içerisinde gerçekleşmesi gibi) terkin edilecek vergilerin, söz konusu şartların sağlanamaması durumunda, kanunlarında öngörülen tecil süresinin (örneğin ihraç kayıtlı teslimlerde teslimin yapıldığı tarihi izleyen üçüncü ayın sonuna kadar olan süre) bitiminden itibaren 15 gün içerisinde ödenmesi halinde, mükekker 121 inci maddede yer alan tahakkuk eden vergilerin kanuni süresi içerisinde ödenmiş olması şartının, ihlal edilmiş sayılmayacağına yönelik düzenleme yapılmaktadır.

5.4. 193 sayılı Kanuna aşağıdaki geçici madde eklenmiştir.

"GEÇİCİ MADDE 89- 27/3/2018 tarihinden önce karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar üzerinden tevkif edilerek tahsil edilen gelir vergisi, hizmet erbabının düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde tarha yetkili vergi dairelerine başvurmaları ve dava açmamaları, açılmış davalardan vazgeçmeleri şartıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanununun düzeltmeye ilişkin hükümleri uyarınca red ve iade edilir.

Bu madde hükümlerinden yararlanmak üzere vazgeçilen davalarla ilgili olarak yargılama giderleri ve vekâlet ücretine hükmedilmez.

Hakkında kesinleşmiş yargı kararı bulunan iade talepleriyle ilgili olarak bu madde hükmü uygulanmaz.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir."

7103 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 61 inci maddesinde 27.03.2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapılan değişiklik ile hizmet erbabına hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra, karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar ile iş kaybı, iş sonu ve iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödeme ve yardımların ücret olduğu açıklığa kavuşturulmuştur.

Gelir Vergisi Kanunu'na eklenmekte olan geçici 89'uncu madde ile 27/3/2018 tarihinden önce karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar üzerinden tevkif edilerek tahsil edilen gelir vergisi, hizmet erbabının düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde tarha yetkili vergi dairelerine başvurmaları ve dava açmamaları, açılmış davalardan vazgeçmeleri şartıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanununun düzeltmeye ilişkin hükümleri uyarınca red ve iade edilecektir.

Karşılıklı sonlandırma sözleşmesi ve ikale sözleşmesi kapsamında yapılsa dahi ek tazminat niteliğinde olmayan ihbar tazminatı, normal ücret, yıllık izin ücreti, geçmiş veya mevcut dönemdeki çalışmalar karşılığı yapılan hizmet primi ve ikramiye ödemeleri ile ücret kapsamında olan benzeri ödemelerden kesilen gelir vergisinin iadesi ise mümkün değildir.

Söz konusu düzenleme yayımı tarihi olan 30.01.2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

2018 yılında gelir vergisi mükelleflerince elde edilen gelir vergisine tabi kazançların hesaplanması ve beyanına ilişkin özellik gösteren hususları açıkladığımız bu rehberde, temel konuların yanı sıra uygulamada tereddüde düşülen ya da yeterince bilinmeyen konulara da ağırlık vererek ve bu konuları mümkün olduğunca basit bir dille örnekler vasıtasıyla açıklamayı amaçladım. Ayrıca her bölümün sonunda o bölümle ilgili olmak üzere özellikli konularda uygulamada süregelen birçok tartışmaya ışık tutması ümidiyle Maliye Bakanlığı'nca verilen güncel mukteza özetlerini ekledim.

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

Ankara, 01.02.2019
A. Murat YILDIZ
Yeminli Mali Müşavir

1. GELİR VERGİSİNDE MÜKELLEFİYET VE ŞEKİLLERİ

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

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

1.1. TAM MÜKELLEFİYET

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

1. Türkiye'de yerleşmiş olanlar;

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

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

1. İkametgâhı Türkiye'de bulunanlar, (ikametgâh, Medeni Kanun'un 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 Kanunu'nun 3.ve 4. maddelerinde tam mükellefiyetin bu şekilde sınırları çizildikten sonra "**Türkiye'de Yerleşme Sayılmayan Haller**" başlıklı 5. maddesinde ise maddede sıralanan ve T.C. vatandaşı olmayan yabancıların Türkiye'de altı aydan fazla kalsalar dahi yerleşmiş sayılmayacakları ve dolayısıyla tam mükellefiyet esasında vergilendirilemeyecekleri belirtilmiştir. Buna göre;

- Belli ve geçici görev veya iş için Türkiye'ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil, tedavi, istirahat veya seyahat maksadıyla gelen yabancılar;
- Tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye'de alıkonulmuş veya kalmış olan yabancılar, Türkiye'de altı aydan fazla kalsalar dahi yerleşmiş sayılmayacaklar ve tam mükellef olmayacaklardır.

1.2. DAR MÜKELLEFİYET

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

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

1.3. GELİR KAVRAMI VE YEDİ GELİR UNSURU

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

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

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

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

Bu tanımdan hareketle vergiye tabi gelirin özelliklerini;

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

olmak üzere altı ana başlık altında toplamak mümkündür.

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

2. Gelirin Yıllık Olması Özelliği: Vergilemede gerçek kişiye ait olan gelirin bir yıllık tutarı göz önüne alınır. Bir yıllık dönemden takvim yılının anlaşılması gerekir. Takvim yılı, 1 Ocak'ta başlayıp 31 Aralık'ta 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 Kanunu'nun 92. maddesi hükmü uyarınca; takvim yılı içerisinde memleketi terk edenlerin beyannameleri memleketi terke tekaddüm eden 15 gün, ölüm halinde ise ölüm tarihinden itibaren 4 ay içerisinde verilmektedir.

Örnek: Kırtasiyecilik faaliyeti ile uğraşan Bay (Z) 20 Mart 2018 tarihinde ölmüştür. Mükellefin 2016 takvim yılına ve 01.01.2018 – 20.03.2018 dönemine ait yıllık gelir vergisi beyannameleri adı geçenin varisleri tarafından ölüm tarihini izleyen 4 ay içerisinde (20 Temmuz 2018 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 Kanunu'nda 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 Kanunu'nda 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 Kanunu'nun 37. maddesinde ticari kazanç; "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar" olarak tanımlanmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nda 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 hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir.

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

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

- Emek-Sermaye Özelliği,
- Devamlılık Özelliği,
- Organizasyon Özelliği,
- Gelir ve Kazanç Elde Etme Özelliği.

Emek-Sermaye Özelliği

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

Devamlılık Özelliği

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

Organizasyon Özelliği

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

Gelir ve Kazanç Elde Etme Özelliği

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

Ticari Kazancın Elde Edilmesi

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

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

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

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

3- Özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden,

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

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

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

7- Diş protezciliğinden elde edilen kazançlar,

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

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

2.1. TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNE İLİŞKİN ESASLAR

2.1.1. Ticari Kazancın Gerçek Usulde Tespiti

2.1.1.1. Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti

Vergi Usul Kanunu'nun 177. maddesine göre birinci sınıfa dahil olan tüccarlar bilanço esasına göre defter tutmakta olup, bu gruba dahil olan mükelleflerin kazançları da Gelir Vergisi

Kanunu'nun 38. maddesi uyarınca "Bilanço" esasına göre tespit edilecektir. Bilanço esasında ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:

1. İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir,

2. İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

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

2.1.1.2. İşletme Hesabı Esasında Ticari Kazancın Tespiti

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

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

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

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

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

2.1.2. Ticari Kazancın Basit Usulde Tespiti

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

- Hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri **hasılata**,
- Hesap dönemi başındaki emtia mevcudunun değeri **giderlere**

ilave edilecektir.

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

Bu usulde vergilendirilenler, kazancın tespiti ve Vergi Usul Kanunu'nun defter tutma hükümleri hariç, bildirme, vesikalar, muhafaza, ibraz, diğer ödevler ve ceza hükümleri ile 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. maddesi uyarınca basit usulden yararlanabilmenin genel şartları şunlardır;

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

2. İşyeri mülkiyetinin iş sahibine ait olması halinde emsal kira bedeli, kiralanmış olması halinde yıllık kira bedeli toplamı Büyükşehir Belediye sınırları içinde 2018 yılı için **7.400 TL**'yi lirayı (01.01.2019 tarihinden itibaren **9.000 TL**), diğer yerlerde 2018 yılı için **4.900 TL**'yi (01.01.2019 tarihinden itibaren **6.000 TL**) aşmamak,

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

Basit usuldeki mükelleflerin KDV içeren fatura karşılığı kira ödemelerinde yıllık kira bedeli ölçüsünün hesabında Katma Değer Vergisi dahil mi yoksa hariç mi tutarın dikkate alınması gerekeceğine yönelik olarak İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özelgede[1]

"…ödemiş olduğunuz yıllık kira bedeli toplamının Gelir Vergisi Kanunu'nun 47. maddesinin 2 numaralı bendinde yer alan yıllık kira bedeli sınırını aşıp aşmadığının tespitinde; kira sözleşmesinde ödenen kira bedelinin "katma değer vergisi dahil" veya "katma değer vergisi hariç" olduğuna ilişkin bir belirleme/hüküm bulunmaması halinde, katma değer vergisinin tutara dahil olduğu kabul edilerek, iç yüzde yoluyla katma değer vergisinin hesaplanıp kira tutarından çıkartıldıktan sonra kalan tutarın dikkate alınması, "katma değer vergisi hariç" olarak belirlenmesi/hüküm bulunması halinde ise kira sözleşmesinde yazılı tutarın dikkate alınması gerekmektedir." şeklinde açıklama yapılmıştır.

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

2.1.2.2. Basit Usule Tabi Olmanın Özel Şartları

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

Bunlar;

1. Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satanların yıllık alımları tutarının 2018 yılı için 100.000 TL'yi (01.01.2019 tarihinden itibaren 120.000 TL) veya yıllık satışları tutarının 2018 yılı için 148.000 TL'yi (01.01.2019 tarihinden itibaren 180.000 TL) aşmaması.

2. (1) numaralı bentte yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşanların bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatının 2018 yılı için 49.000 TL'yi, (01.01.2019 tarihinden itibaren 60.000 TL) aşmaması.

3. (1) ve (2) numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde, yıllık satış tutarı ile iş hasılatı toplamının 2018 yılı için 100.000 TL'yi (01.01.2019 tarihinden itibaren 120.000 TL) aşmaması.

Yukarıda yer alan maddelerin ticaretini yapanların **2019** yılında basit usulden yararlanmaları için gerekli olan alış, satış ve hasılat hadleri 305 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği[2] ile belirlenmiştir.

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. Bu kapsamda 136 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde kar hadleri emsallerine göre düşük tespit edilmiş bulunan emtia ile diğer emtia alım satımının birlikte yapılması halinde, yıllık alım ve satım tutarı hesaplamalarının ne şekilde yapılacağı açıklanmıştır.

Kar hadleri emsallerine göre düşük olarak tespit edilmiş olan emtia alım satımı ile diğer emtia alım satımını birlikte yapan mükelleflerin mükellefiyet şekillerinin belirlenmesinde; diğer emtianın alım satım tutarı ile alım satım ölçüsü tayin olunan emtia tutarına 136 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer alan oranlar uygulanmak suretiyle bulunan tutarların toplamı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 48. maddesinin 1 ve 3 numaralı bentlerinde yer alan hadlerle karşılaştırılacaktır.

2.1.2.3. Basit Usulden Yararlanamayacak Olanlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 51. maddesine göre aşağıda yazılı olanlar, basit usulden faydalanamazlar:

1. Kollektif şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortakları;

2. İkrazat işleriyle uğraşanlar;

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

---

[2] 302 No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği 31.12.2018 tarih ve 3. mükerrer 30642 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

4. Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasında sayılan kişi ve kurumlara karşı inşaat ve onarma işini taahhüt edenler ile bu mükelleflere karşı derece derece taahhütte bulunanlar;

5. Sigorta prodüktörleri;

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

7. Gayrimenkul ve gemi alım satımı ile uğraşanlar;

8. Tavassut işi yapanlar (dayıbaşılar hariç);

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

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

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

Bu yetkiye istinaden;

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

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

- 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 12.01.1995 tarihli ve 95/6430 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki Kararda 02.07.2013 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 Kanun'la 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, Gelir Vergisi Kanunu'nun 48. maddesinde yazılı iş hacmi ölçüleriyle 47. maddesinde yazılı yıllık kira bedelleri toplu olarak, diğer koşullar ortakların her biri için tek tek aranır. Ortaklıklarda, ortakların birinin gerçek usule tabi olması diğer ortakları da gerçek usule tabi hale getirir. Adi ortaklık halinde çalışanların aynı zamanda şahsi bir işle de iştigal etmeleri durumunda tespit, Gelir Vergisi Kanunu'nun 47. maddesinin 2 numaralı bendi ile 48. maddesinde yer alan ölçülerden şahsi işine ait olanlara, ortaklıklardan payına düşen kısmın ilave edilmesiyle yapılır. Bir mükellefin birden fazla ortaklıkta hissesinin bulunması durumunda, ortaklıklardaki paylarına düşen işyeri kirası ve iş hacmi ölçüleri tek tek toplanır ve böylece basit usulden yararlanabilme şartlarının aşılıp aşılmadığı tespit edilir.

Örnek: Mersin'de Bay (A) ile Bay (B) bir adi ortaklık kurmuşlar ve her ikisinin hisse oranı da %50 olarak belirlenmiştir. Ortaklığa ait işyeri kira tutarı 2018 yılı için 6.000 TL olup, 2018 yılındaki alışları 96.000 TL, satışları ise 150.000 TL'dir. Ayrıca Bay (A)'nın şahsi faaliyetine ait işletmesinden dolayı 2.500 TL kira ödemesi, 64.000 TL mal alışı bulunmaktadır.

Bay (A)'nın ortaklıktan payına 3.000 TL kira düşmektedir. Kendi işyerinin yıllık kirası 2.500 TL olup ikisinin toplamı 5.500 TL olduğundan büyükşehir belediyesi bulunan yerler için geçerli yıllık kira tutarı bakımından basit usulün şartlarına haizdir.

Diğer taraftan, Bay (A)'nın payına ortaklık alışlarından (96.000/2=) 48.000 TL düşmekte olup, bu tutar şahsi işletmesindeki alışları olan 64.000 TL ile toplandığında, toplam alış bedeli 112.000 TL'ye ulaştığından 2018 yılı için belirlenen 90.000 TL lik haddi aşmaktadır.

Buna göre, Bay (A), 2018 takvim yılında basit usule tabi olmanın şartlarını kaybettiğinden, 2019 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 2019 yılından itibaren gerçek usulden vergilendirilecektir.

2.1.2.5. Basit Usule Tabi Mükelleflerin Yanında Çalışanların Durumu

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

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

2.1.2.6. Basit Usulden Gerçek Usule Geçiş

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

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

Örneğin: Kayseri Büyükşehir Belediyesi sınırları içinde servis işletmeciliği faaliyetinde bulunan ve basit usulde vergilendirilen Bay (G), vergi dairesine verdiği dilekçe ile 16.10.2018 tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirme talebinde bulunmuştur. Bay (G), dilekçesinde belirttiği tarihten (16.10.2018) itibaren gerçek usulde vergilendirilecek olup, gerçek ve basit usulde tespit edilen ticari kazançlarının tamamını 2019 yılının Mart ayında birlikte beyan edecektir.

2.1.2.7. Gerçek Usulden Basit Usule Geçiş

Gelir Vergisi Kanunu'nda 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 Kanun'un 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 Kanunu'nun 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 Kanunu'nun 47. maddesinde yazılı şartları topluca taşıması,
- Arka arkaya iki hesap dönemi iş hacminin Gelir Vergisi Kanunu'nun 48. 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 hiçbir suretle basit usule dönemeyeceklerdir.

Diğer taraftan gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerin basit usule geçmeleri için alış, satış ve/veya hâsılat tutarlarının her birinin arka arkaya iki yıl süreyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 48. maddesinde yazılı hadlerden düşük olması gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 47. maddesinde yazılı şartları topluca taşıyan ve arka arkaya son iki yıl alış, satış ve/veya hâsılat tutarlarının her biri aynı Kanunun 48. maddesinde yazılı hadlerden düşük olan gerçek usule tabi mükellefler, bu şartların gerçekleşmesini izleyen yılın Ocak ayının başından otuz birinci günü akşamına kadar yazılı olarak bağlı bulundukları vergi dairesine başvurmaları halinde basit usulde vergilendirmeye geçebileceklerdir

Örneğin: İstanbul ilinde kuaförlük faaliyeti nedeniyle öteden beri gerçek usulde vergilendirilen Bayan (N)'nin 2017 ve 2018 yıllarında elde ettiği iş hâsılatı, ilgili yıllar için Gelir Vergisi Kanunu'nun 48. maddesinde yer alan hâsılat haddinin altında gerçekleşmiştir. Diğer şartları da taşınması kaydıyla mükellefin 01.01.2019 tarihinden itibaren basit usulde vergilendirmeden yararlanması mümkündür.

2.1.2.8. İşini Terk Eden Mükelleflerin Durumu

Gerçek usulde vergilendirilenler ile basit usulün şartlarını kaybeden mükelleflerin;

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

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

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

Örneğin: Taksi işletmeciliği faaliyeti nedeniyle gerçek usulde vergilendirilen Bay (M), bu faaliyetini 01.01.2010 tarihinde terk etmiştir. Bay (M), 2019 yılında yeniden faaliyete başlamak ve basit usulden faydalanmak istediği takdirde. Bay (M)'nin Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 81. maddesi hükmü uyarınca 01.01.2012 tarihinden itibaren iki yıllık bekleme süresi dolmuş olacağından basit usulden yararlanması mümkün bulunmaktadır.

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

- Faaliyetin terk tarihine bağlı olarak, 01.01.2012 tarihinden veya terk tarihini takip eden yıldan itibaren iki yıllık sürenin geçmesi,
- Diğer ortaklarla birlikte basit usule tabi olmanın şartlarının topluca taşınması

kaydıyla basit usulden yararlanılması mümkün bulunmaktadır.

2.1.2.9. Gerçek Usulden Basit Usule Geçen Mükelleflerde Belge Düzeni

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

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

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

Basit usulde vergilendirilen mükellefler kullanacakları belgeleri 215 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ve 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 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, 60 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunla İlgili Genel Tebliğin 4 ve 6. bölümlerindeki açıklamalara göre, hurdaya ayırma veya bir başka mükellefe satma imkânları bulunmaktadır.

2.1.2.10. Basit Usulde Ticari Kazanç Sahiplerinde 9.000 TL'lik Kazanç İndirimi

6663 sayılı Kanunun 2. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin birinci fıkrasına eklenen 15 numaralı bent ile; basit usulde tespit edilen ticari kazançların **2018 yılı için 9.000 TL**'na kadar olan kısmının kazancın beyanı sırasında gelir vergisi beyannamesinde indirime konu edileceğine hükmolunmuş, aynı bende eklenen parantez içi hüküm ile de aynı Kanunun mükerrer 20. maddesinde yer alan kazanç istisnasından faydalananlar bu bent hükmünden yararlanamayacakları vurgulanmıştır. Bu indirim tutarı 305 sıra no'lu GVK Genel Tebliği'nde yapılan belirleme çerçevesinde 2019 takvim yılında elde edilen basit usulde kazançlar **11.000 TL** olarak uygulanacaktır.

Konuya ilişkin detaylı açıklamalara kitabın Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesine ilişkin açıklamaların yapıldığı "İndirimler" başlıklı bölümünde detaylı olarak yer verilmiştir.

2.1.3. Şahıs Şirketlerinin Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu

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

Aşağıdaki şirketler şahıs şirketleridir.

a) Adi Şirketler,

b) Kollektif Şirketler,

c) Adi Komandit Şirketler.

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

2.1.3.1. Adi Şirketler

22.04.1926 tarihli ve 818 sayılı Borçlar Kanunu'nun 520. maddesinde Adi Şirket "iki veya daha fazla kimsenin müşterek bir amaca ulaşmak için emeklerini ve mallarını birleştirmeyi kabul ettikleri bir sözleşmedir." şeklinde tanımlanmıştır. Ancak 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 647. maddesi ile 22.04.1926 tarihli ve 818 sayılı Borçlar Kanunu yürürlükten kaldırılmış, ayrıca Kanunda adi şirket tanımlamasına yer verilmeyip benzer düzenlemeler "Adi Ortaklık Sözleşmeleri" başlığı altında yapılmıştır. Adi ortaklıklara ilişkin hükümlere Kanunun 620 ilâ 645. maddelerinde yer verilmiştir. Anılan Kanunun 620. maddesinde, adi ortaklık sözleşmesi, iki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmeyi üstlendikleri sözleşme olarak tanımlanmış olup bir ortaklık, kanunla düzenlenmiş ortaklıkların ayırt edici niteliklerini taşımıyorsa, bu bölüm hükümlerine tabi adi ortaklık sayılacağı hükme bağlanmıştır. Adi ortaklıkların tüzel kişiliği olmadığı gibi gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmaları da söz konusu değildir. Ticari faaliyette bulunan adi ortaklıklarda ortakların payına düşen kazançlar ayrı ayrı ticari kazanç sayılmıştır. Ortaklar kendi paylarına düşen karlarını ayrı ayrı beyan etmek zorundadırlar. Adi ortaklıklarda ortaklar, basit usulde gelir vergisine tabi olabileceği gibi ikinci sınıf tüccar olarak işletme hesabı defteri veya birinci sınıf tüccar olarak bilanço esasına göre de defter tutabilirler.

2.1.3.2. Kollektif Şirketler

6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 211. maddesindeki tanıma göre kollektif şirket; ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla, gerçek kişiler arasında kurulan ve ortaklarından hiçbirinin sorumluluğu şirket alacaklılarına karşı sınırlanmamış olan şirkettir.

Kollektif şirketlerin özelliklerini şöyle sıralayabiliriz:

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

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

2.1.3.3. Adi Komandit Şirketler

Türk Ticaret Kanunu'nun 304. 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, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazançlara ilişkin hükümlerine tabi olurlar.

2.2. TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNDE İNDİRİLECEK GİDERLER

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

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

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

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

- Aydınlatma, ısıtma, su, elektrik, telefon giderleri,
- İşyeri kirası, araç ve makine kiraları

- Kırtasiye, temsil, ağırlama giderleri,
- Reklam giderleri,
- Doğrudan üretimde çalışmayan personel ücretleri,
- Reklam giderleri,
- Sigorta giderleri,
- Maliyete eklenmesi zorunlu olmayan türden finansman giderleri,
- Değeri 2018 yılı için **1.000 TL**'yi aşmayan demirbaş alımları, (01.01.2019 tarihi itibariyle **1.200 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 fıkrasının 1 numaralı bendinin parantez içi hükmünde yer verilmiş bulunmaktadır. Buna göre, ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj, teknik hizmetler ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerinden döviz olarak elde ettikleri **hasılatlarının binde beşini** (‰5'ini) aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderlerini de indirebileceklerdir. Görüldüğü üzere götürü gider uygulaması, mükelleflerin yurt dışındaki işleri ile ilgili olarak yaptıkları giderlerden belgesi temin edilemeyenlerin, anılan faaliyetlerden elde edilen hasılatın binde beşini aşmamak üzere ticari kazançtan indirilmesi imkânını veren bir düzenlemedir. Buradan hareketle götürü gider düşülebilmesi için öncelikle harcamanın yapılmış ve işletmenin malvarlığında bir azalmanın meydana gelmiş olması gerekmektedir. Götürü gider uygulamasından yararlanmada yurt dışında döviz cinsinden elde edilen hasılatın yurda getirildiğinin kambiyo mevzuatı hükümleri çerçevesinde tevsiki şartı da aranmamaktadır.

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

2.2.2.1. Götürü Gider Uygulamasında Hasılat

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

2.2.2.2. İhracat Hasılatı

Her türlü ihracat ve yurt dışı taşımacılıktan döviz cinsinden sağlanan hasılat, götürü gider kaydına esas azami tutarın hesaplanmasında dikkate alınabilmektedir. Türk Lirası karşılığı yapılan ihracat hasılatı azami gider tutarının tespitinde dikkate alınmayacaktır. **Ancak, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'ne Türk Lirası karşılığı yapılmış ihracat, döviz cinsinden hasılat olarak kabul edilecektir.**

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

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

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

2.2.2.3. Yurt Dışı Taşımacılık Hasılatı

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

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

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

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

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

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

Örnek: Demet İnşaat Kollektif Şirketi, 2018 yılında döviz karşılığı yapılan ihracattan 10.000.000 TL hasılat elde etmiştir. Şirketin anılan yılda ihracat faaliyeti ile ilgili Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. 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 (10.000.000 x ‰ 5 =) 50.000 TL.
- Kanunen kabul edilmeyen giderler (75.000 – 50.000 =) 25.000 TL
- Ticari kazançtan indirilecek belgeli giderler ile götürü olarak hesaplanan giderlerin toplamı (10.000 + 50.000 =) 60.000 TL.

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

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendi hükmüne göre; işyerinde çalışan hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya işyerinin müştemilatında iaşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (Bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye'de kâin sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla), 27. maddede yazılı giyim giderleri de ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmaktadır.

İşverenlerce işyerinde ve işyerinin müştemilatında, hizmet erbabına yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler ücret sayılmakta ve ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebilmektedir. Bu şekilde işyerinde hazırlanan veya dışarıdan getirilen yemeklerin işyerinde ve işyerinin müştemilatında çalışanlara verilmesinde herhangi bir tutar sınırı olmaksızın belgelendirilmek şartıyla tamamı gider yazılabilmekte ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/8. maddesi gereğince işçilerin sağladığı bu menfaatler ücret olmakla birlikte vergiden istisna edilmiş bulunmaktadır. İşverenlerce işyerinde ve işyerinin müştemilatında yemek verilmeyen durumlarda ise çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin, 2018 yılı için (KDV hariç) 16,00 TL'ye (**2019 yılı için 19,00 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 Kanunu'nun 88. 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 Kanunu'nun 40. maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinin parantez içi hükmünde de "ödenen" ibaresine yer verilmek suretiyle sigorta primlerinin gider

yazılabilmeleri için, ödenmiş olmaları şartı getirilmiş bulunmaktadır. Buna göre, Sosyal Güvenlik Primleri muhasebedeki dönemsellik ilkesi gereğince tahakkuk ettikleri dönemde (ticari kazancın tespiti açısından) gider yazılmalı, ödenmemesi halinde ise kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmalıdır. Sigorta primleri bu nedenle, dönemine ve ait olduğu yıla bakılmaksızın, fiilen ödendiği tarihte gider yazılır.

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

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

2.2.4. İşle İlgili Zarar-Ziyan ve Tazminatlar

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

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

2.2.5. Seyahat ve Konaklama Giderleri

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

eşle çıkılan iş seyahatlerinde yapılan harcamaların eşe isabet eden kısmı gider olarak dikkate alınmaz.

2.2.6. Taşıt Giderleri

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin birinci fıkrasının 5 numaralı bendi hükmüne göre; kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri de ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmaktadır. Taşıtın işletmeye dahil olması kavramı bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerde, taşıtın bilançonun aktifinde yer almasını, işletme hesabı esasına göre defter tutulması halinde ise taşıtın işletme hesabı defterinin demirbaşlarının kaydedildiği sayfada yer almasını ifade etmektedir. Ayrıca amortisman defteri tutuluyor ise bu defterde de yer almalıdır.

Bu hüküm çerçevesinde mükellefler kiraladıkları veya işletmelerine ait olan ve işte kullanılan araçları için yaptıkları harcamalarının tamamını gider olarak dikkate alabileceklerdir. Bu bent kapsamındaki giderler, genel olarak taşıtların tamir, bakım, sigorta, yakıt ve benzeri cari giderleridir.

2.2.7. Ayni Vergi, Resim ve Harçlar

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

Her ne kadar bu bent hükmüne göre motorlu taşıtlar vergisi gider yazılabilmekle birlikte, Motorlu Taşıtlar Kanunu'nun 14. maddesi hükmü uyarınca motorlu araçlardan sadece II Sayılı Tarifede yer alan minibüs, otobüs ve benzerleri, kamyon, kamyonet, çekici vb. 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, I/A[3] ve IV Sayılı Tarifelerde sayılan taşıtlar (örnek; binek otomobili, motosiklet vb.) için ödenen vergiler gider yazılamayacaktır.

2.2.8. Amortismanlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin birinci fıkrasının 7 numaralı bendi hükmüne göre; Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar gider yazılabilmektedir. Bu bende göre gider yazmanın tek sınırlaması amortismanın Vergi Usul Kanunu'nda 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 Vergi Usul Kanunu'nun 269. maddesi gereğince gayrimenkul gibi değerlenen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin tespit edilen değerinin, Vergi Usul Kanunundaki esaslar çerçevesinde yok edilmesi amortisman konusunu oluşturmaktadır.

---

[3] 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 26. maddesi ile 01.01.2018 tarihinde yürürlüğe girmek üzere 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununa eklenmiştir.

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 1.000 TL'yi (2019 yılı için de 1.200 TL'yi) aşması. İşletmede kullanılan ve değeri 2018 yılı için 1.000 TL'yi (2019 yılı için de 1.200 TL'yi) aşmayan alet ve demirbaşlar amortismana tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük gösterenlerde ise bu sınır topluca dikkate alınır.

Özellik Gösteren Konular:

- 01.01.2004 tarihinde itibaren satın alınan ATİK'ler için 333, 339, 365, 389, 399, 406, 418, 439 ve 458 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde yer alan faydalı ömür süreleri ve amortisman oranları esas alınarak amortisman ayrılacaktır.
- Vergi Usul Kanunu'nun 320. maddesi hükmüne göre; "Amortismanın herhangi bir yıl ayrılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir şekilde yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz." Bu hüküm çerçevesinde 333, 339, 365, 389, 399, 406, 418, 439 ve 458 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu 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 Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 315. maddesinde yapılan değişikliğe göre; "Azalan bakiyeler usulünde amortisman oranı %50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır." Bu nedenle, mükelleflerin azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayırma yöntemini seçmeleri durumunda, ayrılabilecek amortisman oranı %50'yi geçemeyecektir.
- 5228 sayılı Kanun'la 3100 sayılı Kanun'un 7. maddesinin 1 numaralı fıkrasında yapılan değişiklikle; mükellefler kullanmak üzere satın aldıkları yeni nesil ödeme kaydedici cihazlar için %100 oranında amortisman ayırabileceklerdir. Bu şekilde kullanılmak üzere alınan ödeme kaydedici cihazlarının maliyet bedelinin tamamı alındığı dönemde gider yazılmış olacaktır.
- **7103 sayılı Kanunun**[4] 16. maddesiyle Vergi Usul Kanunu'na eklenen ve 01.05.2018 yürürlüğe giren Geçici 30. maddesine; Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra, " Sanayi sicil belgesini haiz mükelleflerce münhasıran imalat sanayiinde veya 4691, 5746 ve 6550 sayılı Kanunlar kapsamında faaliyette bulunan mükelleflerce münhasıran Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde kullanılmak üzere, 2019 takvim yılı sonuna kadar iktisap edilen yeni makina ve teçhizat ile aynı tarihe kadar yatırım teşvik belgesi kapsamında iktisap edilen yeni makina ve teçhizat için uygulanacak amortisman oran ve süreleri, Maliye Bakanlığınca bu Kanunun 315 inci maddesine göre tespit ve ilan edilen faydalı ömür sürelerinin yarısı dikkate alınmak suretiyle hesaplanabilir." hükmü eklenmiştir. Konuya

[4] 7103 sayılı Kanun 27.03.2018 tarih ve 30373 sayılı 2. Mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

ilişkin ayrıntılı açıklamalar ve düzenlemelere ise 497 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde detaylı olarak yer verilmiştir.

- Son olarak Maliye Bakanlığı'nca verilen muktezalar çerçevesinde 7143 sayılı Kanunun 16. maddesi uyarınca imar barışı uygulamasından yararlanan mükellefler tarafından ödenen harç niteliğindeki kayıt bedelleri, taşınmazın iktisadi kıymetini artıran giderlerin kapsamında değerlendirilerek doğrudan gider yazılmayıp taşınmazın maliyet bedeline eklenmesi gerekmektedir. Ayrıca, imar barışı uygulamasına konu edilen taşınmazın amortisman süresi tamamlanmamış ise, maliyet bedeline dahil edilecek söz konusu tutarın taşınmazın kalan amortisman süresine göre itfa edilmesi gerekmektedir.

2.2.9. İşveren Sendika Aidatları

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

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

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

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

2.2.10. Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları

6327 sayılı Kanunun 4. maddesi ile değişik Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin birinci fıkrasının 9 numaralı bentine göre; işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Bu madde kapsamında gerek işverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları, gerekse Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesinin birinci fıkrasının 3 numaralı bendi kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamayacaktır. Aynı hüküm ücretliler tarafından ödenen katkı payı tutarı içinde geçerlidir. Hem işveren hem de ücretli tarafından katkı payı ödenmesi ve toplam tutarın yukarıda belirtilen sınırı (ücretin %15'ini ve asgari ücret tutarı) aşması halinde, indirimin öncelikli olarak ücret matrahının tespitinde mi yoksa ticari kazancın tespitinde mi yapılacağı konusu taraflarca serbestçe

belirlenebilecektir. Gider olarak dikkate alınacak tutarın tespitinde yıllık asgari ücret ve aylık ücret ifadelerinden brüt ücretin anlaşılması gerekmektedir.

Bilindiği üzere 6327 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun[5] 4. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. 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 Kanunu'nun 63. 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 Kanunu'nun 40. 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 Kanunu'nun 40. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendi çerçevesinde genel gider olarak herhangi bir tutar ve oran sınırlaması olmaksızın indirim konusu yapılabilecektir.

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

Örneğin: Ücretlinin Kasım 2018 döneminde şahıs sigortalarına yaptığı prim ödemelerinin tutarı 400 TL'dir. Bu tutara ilave olarak ücretli tarafından 300 TL, işveren tarafından 300 TL olmak üzere bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payı tutarı 600 TL'dir.

Ücretli tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payı tutarı olan 300 TL hiçbir surette vergiye tabi ücret matrahından indirilemeyecektir. Bu verilere göre;

Aylık Brüt Ücret	4.000 TL
Şahıs Sigortalarına Yapılan Prim Ödemesi (ücretli)	400 TL
Bireysel Emeklilik Sistemi Katkı Payı Ödemesi (işveren)	300 TL
Önceki Dönemlerde (Ocak-Ekim/2018) İndirim Konusu Yapılmış Toplam Tutar (Varsayılan)	900 TL
Brüt Ücretin %15'i	750 TL

[5] 6327 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 29.06.2012 tarihli ve 28338 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

İşverence ödenen katkı payı ile ücretli tarafından ödenen primlerin toplam tutarı 700 TL olmasına rağmen brüt ücretin %15'inin 600 TL olması nedeniyle, işçi ve işveren tarafından toplam indirilecek katkı payı tutarı 600 TL olacaktır.

İndirimde ücret matrahının tespitine öncelik verilmesi durumunda, ücretli tarafından BES dışında kalan şahıs sigortası için ödenen prim tutarı 400 TL Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesinin birinci fıkrasının 3 numaralı bendi uyarınca, ücretin safi tutarının tespitinde indirim konusu yapılacaktır. Aynı dönemde işveren tarafından ödenen BES katkı payı tutarının ise sadece 200 TL'lik kısmı ücretle ilişkilendirilmeksizin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilecektir. İşveren tarafından ödenen ancak Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin birinci fıkrasının 9 numaralı bendi uyarınca indirilemeyen 100 TL ise ücret olarak stopaj yoluyla vergilendirilmek suretiyle ticari kazancın tespitinde dikkate alınabilecektir. Toplam indirilebilecek yıllık tutarın tespiti açısından asgari ücretin yıllık tutarı ayrıca dikkate alınacaktır.

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

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

5035 sayılı Kanunun 12. maddesinin birinci fıkrası ile yapılan düzenleme ile fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda maddelerinin maliyet bedelinin tamamının beyan edilen gelirden indirilmesine imkân tanınmıştır.

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

Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamının beyan edilen gelirden indirilmesine ilişkin esaslar aşağıdaki gibidir. [6]

- Gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi bağışının dernek veya vakfa yapılmış olması gerekmektedir. İhtiyacı bulunanlara doğrudan veya başka organizasyonlar aracılığıyla yapılacak gıda yardımlarının yukarıda belirtilen maddeler kapsamında yapılmış bağış olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.
- Bağışı kabul edecek dernek veya vakfın tüzüğünde veya senedinde ihtiyacı bulunanlara Gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi yardımı yapabilmesine ilişkin hükümlerin bulunması gerekmektedir. Bununla beraber, dernek veya vakfın başka alanlarda da

[6] 251 seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği 21.03.2004 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

faaliyet gösteriyor olmasının, kamuya yararlı dernek veya vergiden muaf vakıf olup olmamasının uygulama açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

- Gıda bankacılığı kapsamında yapılacak bağışların gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi niteliğinde olması gerekmektedir. Yapılacak bağışlar şartlı olarak (bedelsiz olarak ihtiyaç sahiplerine dağıtılmak üzere) yapılmalıdır. Gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi niteliğini taşımayan veya şartlı olarak yapılan bağışlar, gıda bankacılığı kapsamında yapılacak bağış olarak değerlendirilmeyecektir.
- Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesine eklenen hüküm çerçevesinde indirim konusu yapılacak bağışlar, bağışa konu mal bedeli Vergi Usul Kanunu'nun 232. 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 Kanunu'nun 89. maddesinde yapılan düzenleme çerçevesinde, yıllık beyannamede yer alacak gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılacak işlemlerde bağışı yapan tarafından bir belge düzenlenmesine gerek bulunmamakta olup, varsa bağış yapılan malın edinimine ilişkin belgelerin saklanması zorunludur.
- Dernek ve vakıflar kendi mevzuatlarının öngördüğü belgeleri düzenleyecek ve bağış yapanlara bir örneğini vereceklerdir. Ticari faaliyetle uğraşanlarca düzenlenen faturalar dernek ve vakıf tarafından muhafaza edilecektir.
- Ticari işletmeye dahil malların (gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin) bağışlanması durumunda bu malların maliyet bedeli Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesi çerçevesinde gider kaydedilir. Bu işlem, faturanın bir yandan gelir bir yandan da gider kaydedilmesi suretiyle gerçekleştirilir.

2.2.12. Banka Kredileri Borçlarından Doğan Ancak Ödenmemiş Bulunan Faiz Tahakkukları

5228 sayılı Kanunun 59. maddesinin 1 numaralı fıkrasının c bendi ile Vergi Usul Kanunu'nun 285. maddesinin birinci fıkrasında yer alan "Borçlar mukayyet değerleriyle değerlenir." ibaresi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

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

5228 sayılı Kanunun 59. maddesinin 1 numaralı fıkrasının c bendi ile Vergi Usul Kanunu'nun 285. maddesinin birinci fıkrasında yapılan değişiklikle de aynı maddenin 1 numaralı fıkrasının b bendi ile Vergi Usul Kanunu'nun 281. maddesinin birinci fıkrasında yapılan ve önceki bölümde açıkladığımız değişikliğe paralel olarak yıllardır tartışıla gelen diğer bir konu daha açıklığa kavuşmuş olmaktadır.

Yapılan düzenleme ile bankalar tarafından kullandırılan kredilere yürütülen faizlerin değerleme günü itibariyle krediyi veren bankalar tarafından gelir, krediyi kullanan mükellefler tarafından da gider olarak kaydedilebileceği hususuna açıklık kazandırılmıştır. Bu şekilde işleme taraf olan

mükelleflerden birisi için gider oluşturan unsurun, diğer mükellef içinde gelir oluşturması kuralına uygun hükümler getirilmiş olmaktadır.

Bundan böyle finansman ihtiyaçlarını banka kredisi kullanmak suretiyle karşılayan mükellefler, banka kredisi borçları nedeniyle değerleme gününe kadar oluşan kıst döneme ait tahakkuk eden, ancak; ödemeyen faizler de gider olarak ticari kazancından indirebileceklerdir.

Örneğin; Bilanço esasına göre defter tutan Zeki beyin, ticari işletmesi için 01.07.2018 tarihinde almış olduğu 1 yıl vadeli banka kredisi dolayısıyla vade tarihi olan 01.07.2019 tarihinde defaten 120.000 TL faiz ödemesinde bulunacağı bir durumda, söz konusu faiz giderinin tamamı 2019 takvim yılı ticari kazancının tespitinde değil, toplam faiz giderinin 01.07.2018 – 31.12.2018 tarihleri arasında kalan altı aylık kıst döneme isabet eden kısmı olan 60.000 TL 2018 yılı ticari kazancının hesabında, 01.01.2019 – 30.06.2019 tarihleri arasında kalan altı aylık kıst döneme isabet eden kısmı olan 60.000 TL 2019 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 Kanunu'nun 40. maddesinin birinci fıkrasının 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, 2018 yılında tüketilen elektrik, su, doğalgaz ve haberleşme hizmetlerine ilişkin bedeller, 31.12.2018 tarihi itibariyle tahakkuk etmiş olduğundan, bu giderlere ilişkin faturalar daha sonraki bir tarihte (2019 yılında) düzenlenmiş olsa dahi, 2018 yılına ilişkin olarak beyan edilecek ticari kazancın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Bununla birlikte, gider tutarının mükellefçe bilinememesi ve faturaların ilgili yıl hesaplarının kapatılmasından sonra düzenlenmesi halinde, ilgili yılda indirim konusu yapılamayan söz konusu giderler faturaların düzenlendiği döneme ilişkin (2019 yılı) ticari kazancın tespitinde dikkate alınabilecektir.

Diğer yandan, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin 1 numaralı fıkrasında 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, anılan maddenin 3 numaralı fıkrasında da indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Dolayısıyla, 2018 takvim yılının son aylarında tüketilen elektrik, su, doğalgaz ve haberleşme hizmetlerine ait faturalar 2018 takvim yılının Ocak - Şubat aylarında düzenlendiğinden, faturalardaki katma değer vergisinin, bu teslim ve hizmetleri satın alan mükelleflerce söz

konusu belgelerin defterlerine kaydedildiği dönemde (2018 takvim yılında) indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Maliye Bakanlığı'nın konuya ilişkin olarak çeşitli zamanlarda vermiş olduğu muktezalarda yukarıdaki açıklamalarımıza paralel görüşler içermektedir.[7] Danıştay'ın da aynı yönde vermiş olduğu birçok karar mevcut bulunmaktadır.[8]

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

Gelir Vergisi Kanunu'nun 90. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin 1 numaralı fıkrasının (d) bendinde Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar gecikme zamları ve faizlerin Gelir ve Kurumlar vergisi matrahından indirilemeyeceği belirtilmektedir.

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

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

Anılan madde hükmünden anlaşılacağı üzere; akitten doğan alacakların 6183 sayılı Kanun kapsamında tahsil edilmesi söz konusu değildir.

Elektrik, su, telefon ve doğalgaz bedellerinin geç ödenmesi nedeniyle hesaplanan gecikme zamları bir sözleşmeye dayandıklarından bunların takip ve tahsili 6183 sayılı Kanuna değil özel hukuk hükümlerine tabi olacaktır. Bu durumda bedelin geç ödenmesi nedeniyle ödenen gecikme zamları Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin birinci fıkrasının 5 numaralı 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.[9]

Nitekim konuya ilişkin olarak verilen bir özelgede "PTT ve TEAŞ gibi kurumların kamu kuruluşu olmasının bu kuruluşlara ait alacakların kamu alacağı niteliğinde olduğunu göstermeyeceği, bu kurumların alacaklarının 6183 sayılı Kanuna göre takip ve tahsilinin mümkün olmadığı, elektrik, su ve telefon faturalarının süresinde ödenmemesi nedeni ile alınan gecikme zamlarının işle ilgili olarak mukavelenameye göre ödenen tazminat olarak nitelendirilmesi gerektiği ve kurum kazancının tespitinde gider olarak yazılmasının mümkün olduğu belirtilmektedir"[10] denilmiştir.

---

[7] Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 15.08.2000 tarih ve 38601 sayılı yazısı.
[8] Dn 4. D'nin, 19.12.1979 tarih ve E. 1978/3109, K. 1979/3541 sayılı Kararı, Dn. 4. D'nin 10.06.1971 tarih ve E. 1990/6367, K. 4784 sayılı; 16.05.1979 tarih ve E.1978/2767, K.1979/1343 sayılı; 24.02.1982 tarih ve E. 1981/1436 K. 1982/242 sayılı Kararları, Dn. 13. D'nin 16.02.1977 tarih, E. 1976/1582, K. 1977/503 sayılı Kararı.
[9] Erkan GÜRBOĞA " Elektrik, Su, Telefon Ve Doğalgaz Harcamalarının Gider Niteliği ve Katma Değer Vergisi İndirimi" e-Yaklaşım Dergisi " Mart 2005 Sayı:20.
[10] M.B.'nin, 14.06.2001 tarih ve 32996 sayılı Özelgesi (Şükrü KIZILOT, Katma Değer Vergisi ve Uygulaması, (Föy-Volant), Yaklaşım Yayınları, s. 1618/2)

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

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

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

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

görüşüne yer verilmiştir.

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

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

Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesi uyarınca vergilemede vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin esas olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu durumda elektrik, su, telefon ve doğalgaz harcamalarına ait faturaların işletme adına düzenlenmemiş olması bu harcamaların işletme için yapıldığı gerçeğini değiştirmez. Böylesi bir durumda olayın gerçek mahiyeti araştırılmalı iş, işletme ile ilgili olduğu tevsik edilen bu tür harcamaları gider olarak kabul etmek gerekir. Keza bu durumda bulunan harcamalar için ödenen katma değer vergilerinin de indirimini kabul etmek gerekir. [11] Örneğin faturada yer alan adresin işyeri ile aynı adres olması ve hizmetten bu adreste yararlanmış olması şartıyla anılan harcamalar gider yazılabilir.

Konuya ilişkin olarak Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nce verilen bir özelgede de bu tür harcamalara ait katma değer vergisinin indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir. Anılan özelgenin özeti aşağıdaki gibidir.[12]

".....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.

---

[11] Erkan GÜRBOĞA, a.g.m.
[12] Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 07.12.2004 Tarih ve 058214 sayılı yazısı.

Aynı Kanunun 30/d maddesinde, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin indirim konusu yapılmayacağı belirtilmiştir.

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

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

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

Son olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen bir mukteza da özetle; "... İşyerinde kullanılan ancak başkası adına kayıtlı olan elektrik bedelinin faaliyette bulunulan işyerine ait olduğunun ve işle ilgili olarak kullanıldığının kesin delillerle ispatı halinde bu belgelere dayalı giderlerle ilgili olarak yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır." şeklinde görüş bildirilmiştir.[13]

2.2.14. Isı Yalıtımı ve Enerji Tasarrufu Sağlamaya Yönelik Harcamalar

6728 sayılı Kanunun 14. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin birinci fıkrasının 7 numaralı bendine eklenen parantez içi hüküm çerçevesinde; işletmeye dahil olan gayrimenkullerin iktisadi değerini artırıcı niteliği bulunan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar, mükelleflerce Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin birinci fıkrasının 7 numaralı bendi kapsamında amortisman ayrılmak suretiyle ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Maddede yapılan değişiklik sonrasında mükellefler, dilerlerse işletmeye dâhil gayrimenkullerin iktisadi değerini artırıcı nitelikteki ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalarını, doğrudan gider yazmak suretiyle ticari kazancın tespitinde dikkate alabileceklerdir.

2.2.15. İŞKUR İşbaşı Eğitimlerinden Faydalananlara İşverence Yapılan Ödemeler

6645 sayılı Kanunun 9. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesinin birinci fıkrasına eklenen 11 numaralı bent hükmü ile; Türkiye İş Kurumu tarafından düzenlenen işbaşı eğitim programlarından faydalananlara, programı yürüten işverenlerce fiilen ödenen tutarların ticari kazancın tespitinde gider olarak yazılmasına imkân tanınmıştır.

Ancak bentte yer alan parantez içi hükme istinaden; bu kapsamda işverenler tarafından ticari kazancın tespitinde ücretle ilişkilendirilmeksizin her bir katılımcı itibarıyla indirim konusu yapılacak tutar aylık olarak asgari ücretin brüt tutarının yarısını aşamayacaktır.

---

[13] Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir VDB'nın 18.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-630 sayılı muktezası

Konuya ilişkin verilen bir muktezada[14]; "Gelir Vergisi Kanunu'nda safi kazancın tespitinde indirilebilecek giderler her gelir unsuru için ayrı ayrı belirlenmiş olup Türkiye İş Kurumu tarafından düzenlenen işbaşı eğitim programlarından faydalanan personele, programı yürüten işverenlerce yapılan ödemeler sadece ticari kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alınmaktadır.

Buna göre, serbest meslek kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ncı maddesinde yazılı indirimlerden faydalanmanız mümkün bulunmamaktadır. Ancak, Türkiye İş Kurumunun "İşbaşı Eğitim Programı"na katılan personele tarafınızca yapılan ödemelerin ücret kabul edilerek Gelir Vergisi Kanunu'nun 61, 94, 103 ve 104. maddelerine göre vergilendirilmesi kaydıyla, aynı Kanunun 68. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendi kapsamında gider olarak indirim konusu yapılabileceği tabiidir."

2.3. TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNDE GİDER KABUL EDİLMEYEN ÖDEMELER

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

Ticari kazancın safi tutarının tespitinde gider olarak indirilemeyecek olan ödemeler ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinde düzenlenmiş olup bu giderlere aşağıda yer verilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin birinci fıkrasının 1 ila 4 numaralı bentlerinde 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 Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" uygulamasına paralel bir düzenleme getirilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesi hükmü aşağıdaki gibidir.

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

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

3. Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler,

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

5. 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.

---

[14] Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Muğla VDB'nın 09.05.2016 tarih ve 96620903-120[68-2015/1]-42 sayılı muktezası

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, Kurumlar Vergisi Kanununun 13. 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) [15]

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. Kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan kısmı.

Belirlenecek oranı sektörler itibarıyla farklılaştırmaya Cumhurbaşkanı, 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.

---

[15] Bakanlar Kurulu'na verilen oran belirleme yetkisi son olarak 90/1081 sayılı BKK ile % 0 (sıfır) olarak belirlenmiştir. Başka bir deyişle, yapılan harcamanın tamamı gider olarak düşülebilecektir. Ancak; 5727 sayılı Kanun'un 1. maddesiyle 19.05.2008 tarihinden geçerli olmak üzere "31.12.1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinde belirtilen ilan ve reklam giderleri gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak gösterilemez." hükmü getirilmiştir.
Bu değişiklik 2 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 6. 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 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.
Yürütmeyi durdurma kararından sonra Danıştay 4. Dairesi Başkanlığının 25.10.2010 tarih ve Esas No:2008/3758, Karar No:2010/5217 sayılı Kararı ile tebliğin söz konusu bölümleri iptal edilmiştir.
Söz konusu iptal kararı daha sonra Maliye Bakanlığı tarafından temyiz edilmiş ve Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu da 28.09.2011 tarih ve E:2011/296 K:2011/549 sayılı kararıyla, Danıştay 4 üncü Dairesi kararının iptale ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına karar vermiştir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından verilen bu karar sonrası 2 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 6. bölümünün dördüncü ve altıncı paragrafları tekrar yürürlüğe girmiştir.

2.3.2. Gelir Vergisi Kanunu'nun 90. Maddesine Göre İndirilemeyecek Giderler

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Matrahtan ve Gelir Unsurlarından İndirilemeyecek Giderler" başlıklı 90. maddesinin birinci fıkrasına 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.

Ayrıca, anılan maddenin ikinci fıkrasına göre de Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri, vergi matrahından ve gelir unsurlarından indirilmez.

2.3.3. Özel İletişim Vergileri

"Özel İletişim Vergisi"; 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 39. maddesinde düzenlenmiştir. Anılan maddenin altıncı 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 mükellefleri tarafından ödenen özel tüketim vergisi mükelleflerin gelir vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmeyecektir. Dolayısıyla dönem içinde kanuni defterlere ticari kazancın tespiti açısından gider yazılan özel iletişim vergilerinin gelir vergisi beyannamesinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak matraha eklenmesi gerekecektir. Nitekim Maliye Bakanlığı'nca 14.10.2005 tarihinde yayınlanan 19 Seri 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 7,5 TL[16] 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 Kanun'un 6. maddesinde yer alan düzenlemeyle; vergi kanunlarının gider olarak düşülmesine izin vermediği harcamalar arasına bir yenisi daha eklenmiştir. Söz konusu madde ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 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, kâr payı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'una kadar olan kısmının (Cumhurbaşkanınca 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

[16] 7061 sayılı Kanunun 10. maddesi ile 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 39. maddesinin birinci fıkrasında yapılan değişiklikle 01.01.2018 tarihinden itibaren uygulanmak üzere özel iletişim vergisine konu hizmetlerin tamamı için özel iletişim vergisi oranı %7,5 olarak belirlenmiştir.

uygulamanın 01.01.2013 tarihinde başlayacağı belirtilmiştir. Benzer düzenleme Kurumlar Vergisi Kanunun 11. maddesinde kurumlar vergisi mükellefleri için de yapılmıştır.

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

Ancak her ne kadar finansman gider kısıtlaması uygulaması teorik olarak 01.01.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş olsa da Cumhurbaşkanınca hâlihazırda finansman gider kısıtlaması oranı tespit edilip duyurulmadığı için fiilen uygulanma imkânı bulunmamaktadır.

2.3.4. Diğer Kanunlarda Yer Alan Hükümler

- Mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları katma değer vergisi ile indirilecek katma değer vergisini 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 katma değer vergisi de gider olarak kabul edilmezken, binek otomobillerin alış faturasında yer alan ve indirim konusu yapılamayan katma değer vergisi ise gider veya maliyet olarak dikkate alınabilecektir.
- 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 88. 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. maddesi gereğince; Bu Kanuna bağlı I, I/A[17] 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.

[17] 7061 sayılı Kanunun 26. maddesi ile 01.01.2018 tarihinde yürürlüğe girmek üzere 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununa eklenmiştir.

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 hasılattan indirilmesi mümkün değildir.

1- Çalınma, kaybolma ve dolandırıcılık nedenleriyle doğan zararlar,

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

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

4- Vefat ilanları karşılığında verilen meblağlar ve çelenk masrafları,

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

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

7- Yasal olarak azami had belirlenmiş giderlerde belirlenen hadleri aşan kısım (azami oranının üzerindeki herhangi bir oranda ayrılan amortismanlar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin birinci fıkrasının 8 numaralı bendinde 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- Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesi kapsamında 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 DAHİL VADELİ MEVDUAT HESAPLARININ İŞLEMİŞ OLAN FAİZLERİ

5228 sayılı Kanunun 59. maddesinin 1 numaralı fıkrasının b bendi ile Vergi Usul Kanunu'nun 281. maddesinin birinci fıkrasında yer alan "Alacaklar mukayyet değerleriyle değerlenir." ibaresi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

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

Yapılan bu düzenleme ile ticari işletmelerinin aktifine kayıtlı mevduat hesapları bulunan mükellefler, bu hesapları dolayısıyla vadesinde elde edecekleri faiz gelirinden değerleme gününe kadar oluşan kıst döneme ait kısmı ilgili oldukları dönemde gelir yazmak suretiyle kurum kazançlarına dahil edeceklerdir. Bu değişiklik 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 31.07.2004 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

Örneğin; (X) Kollektif Şirketi'nin, 01.07.2018 tarihinde açtırmış olduğu 1 yıl vadeli mevduat hesabı dolayısıyla vade tarihi olan 01.07.2019 tarihinde 240.000 TL faiz geliri elde ettiği bir durumda söz konusu kazancın tamamı 2019 yılı ticari kazancının tespitinde değil, toplam faiz gelirinin 01.07.2018 – 31.12.2018 tarihleri arasında kalan altı aylık kıst döneme isabet eden kısmı olan 120.000 TL 2018 yılı ticari kazancının hesabında, 01.01.2019 – 30.06.2019 tarihleri arasında kalan altı aylık kıst döneme isabet eden kısmı olan 120.000 TL ise 2019 yılı ticari kazancının hesabında gelir olarak dikkate alınacaktır.

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

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

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

2.5. VADELİ MEVDUATLARIN İŞLEMİŞ FAİZLERİNE İSABET EDEN STOPAJLARIN MAHSUBU

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

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

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

Konuya ilişkin olarak 1 Seri No.lu Genel Kurumlar Vergisi Tebliğinin (34.8.) bölümünde de "Vadesi değerleme gününden sonra olan repo ve ters repo işlemleri ile vadeli mevduat

hesaplarına ilişkin olarak, değerleme gününe kadar tahakkuk eden ve kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınan faiz tutarları üzerinden, ilgili dönem beyannamesinin verilmesi gereken sürenin sonuna kadar kesinti suretiyle ödenmiş olan verginin, beyannameye dahil edilen gelire isabet eden kısmı hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir." açıklamasına yer verilmiştir.

Sonuç olarak bu açıklamalar aynen ticari kazanç sahibi gelir vergisi mükellefleri içinde aynen geçerli olacaktır. Buna göre; vadesi değerleme gününden (31 Aralık 2017) 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 2018) dolan mevduat hesaplarında ise stopajın tamamı faiz ödemesinin yapıldığı yıla ilişkin gelir vergisi beyannamesinde hesaplanan vergilerden yapılacaktır.

Örneğin; Demir Elektrik Adi Ortaklığı vadesi 28.02.2019 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 01.09.2018 – 31.12.2018 tarihleri arasında kalan dört aylık kıst döneme isabet eden kısmı olan 200.000 TL 2018 takvim takvim yılı ticari kazancının hesabında, 01.01.2019 – 28.02.2019 tarihleri arasında kalan iki aylık kıst döneme isabet eden kısmı olan 100.000 TL ise 2019 takvim takvim yılı ticari kazancının hesabında gelir olarak dikkate alınacaktır.

Aynı şekilde bankaca faiz ödemesi sırasında yapılan 45.000 TL gelir vergisi tevkifatının 01.09.2018 – 31.12.2018 tarihleri arasında kalan dört aylık kıst döneme isabet eden kısmı olan 30.000 TL 2018 takvim takvim yılı gelir vergisi beyannamesinde, 01.01.2019 – 28.02.2019 tarihleri arasında kalan iki aylık kıst döneme isabet eden kısmı olan 15.000 TL ise 2019 takvim yılı gelir vergisi beyannamesinde hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilecektir.

Aynı örnekte mevduat hesabının vadesinin 25 Mart 2019 tarihinden sonraki bir tarihte dolacağı, dolayısıyla gelir vergisi stopajının da bu tarihten sonra yapıldığı bir durumda ise yapılan stopajın tamamı 2019 takvim yılı gelir vergisi beyannamesinde hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilecek, 2018 takvim 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[18]" ile yürürlükten kaldırılmıştır.

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

[18] 08 Nisan 2006 tarih ve 26133 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

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[19].

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

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

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

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

" yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (bu Kanunun geçici 61. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi oranına ilişkin hüküm dahil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler. Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak

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

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 düşüldükten sonra varsa kalan matrah üzerinden, gelir vergisi mükelleflerinin 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan vergi tarifesini (%20 - %40); kurumlar vergisi mükelleflerinin ise %30 kurumlar vergisi uygulamak suretiyle vergi hesaplayacaklarına ilişkin düzenlemeye son verilerek, yatırım indirimden fiilen yararlanılan cari dönemde geçerli vergi oranının uygulanması, (Gelir vergisi mükellefleri için %15 - %35); kurumlar vergisi mükellefleri için ise % 22 kurumlar vergisi)

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

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

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

Kararın konumuzla ilgili bölümü aşağıdaki gibidir.

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

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

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

2.6.2. Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 5084 sayılı Kanunla değişik 6. maddesinde 24.02.2017 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 6772 sayılı Kanunun 2. maddesi ile çeşitli değişiklikler yapılmıştır. 6772 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler sonrasında anılan maddenin son şekli aşağıdaki gibidir.

"Serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber; **(6772 sayılı Kanunun 2. maddesiyle eklenen ibare; Yürürlük 24.02.2017)** yer ve sınırları Cumhurbaşkanınca belirlenmiş, serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerlerdir.

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.

(6772 sayılı Kanunun 2. maddesiyle değişen fıkra; Yürürlük 24.02.2017) Bu Kanun kapsamında kazançları gelir veya kurumlar vergisinden istisna tutulan kullanıcılar ve işleticiler, yatırım ve üretim safhalarında Cumhurbaşkanınca belirlenecek vergi dışı teşviklerden yararlandırılır. Bu Kanun kapsamında kazançları gelir veya kurumlar vergisinden istisna tutulmayan kullanıcılar, yatırım ve işletme safhalarında bu Kanun kapsamında yararlanılmayan vergi ve vergi dışı teşviklerden ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde yararlandırılır."

Diğer taraftan Serbest Bölgeler Kanunu'nun 5084 sayılı Kanunla değişik 9. maddesinde 24.02.2017 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 6772 sayılı Kanunun 4. maddesi ile yapılan değişiklik sonrasında anılan maddenin son şekli aşağıdaki gibidir.

"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 Kanunu'nun 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.

Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar;

a) Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları **(6772 sayılı Kanunun 7. maddesiyle eklenen ibare; Yürürlük 24.02.2017**) ile serbest bölgelerde, bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayrıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme, depolama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan ve hizmetin tamamını Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara veren hizmet işletmelerinin, söz konusu hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye'ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla bu hizmetlerden elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci ve 30 uncu maddeleri uyarınca yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) (6772 sayılı Kanunun 7. maddesiyle değişen bent; Yürürlük 24.02.2017) Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir. Bu oranı %50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Cumhurbaşkanı yetkilidir. Cumhurbaşkanı bu yetkiyi, stratejik, büyük ölçekli veya öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlara yönelik olarak, bölge, sektör ya da faaliyet alanı itibarıyla farklılaştırarak veya kademelendirerek kullanabilir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir.

c) Bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar damga vergisi ve harçlardan müstesnadır.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

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 vergilendirme döneminin sonuna kadar gelir vergisinden istisnadır. Görüleceği üzere ikili ayırıma giderek değişiklikten önce serbest bölge faaliyet ruhsatı alanların ruhsat tarihinin sonuna kadar serbest 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.

6772 sayılı Kanunun 7. maddesiyle Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinde yapılan değişiklik ile **Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar serbest bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilecektir.** Böylece 6772 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesi söz konusu mükelleflerin personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden istisna iken 6772 sayılı Kanunla

yapılan değişiklik sonrasında ise personele ödenen ücretler üzerinden hesaplanan gelir vergisinin asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra kalan tutarı terkin edilerek serbest bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflere gelir vergisi stopaj teşviki sağlanmıştır.

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

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

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun Destek ve Muafiyetler başlıklı 8. maddesinde yer alan üçüncü, dördüncü ve beşinci fıkra hükümleri 5035 sayılı kanunla 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmış, yine aynı Kanun yürürlük tarihi ile geçici 2. maddesi yürürlüğe girmiştir. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun 6170, 6676[20] ve 7033[21] sayılı Kanunlarla değişik geçici 2. maddesi hükmü aşağıdaki gibidir;

"**(Değişik birinci fıkra: 16.02.2016-6676/14 md.)** Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu Bölgedeki yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

(Ek fıkra: 18.06.2017-7033/64 md.) Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu kazançlarının gayri maddi hakların satılması, devri veya kiralanmasından elde edilmesi halinde, istisnadan yararlanılmasını, bu hakların ilgili mevzuat çerçevesinde tescil, kayıt veya bildirim şartına bağlamaya, mükellefin gayri maddi hak geliri ve varsa bağlı olduğu grubun satış hasılatına göre tescil şartına bağlı olmaksızın belgelendirme usulüne tabi tutmaya, istisnadan yararlanacak kazancı; bu kazancın elde edilmesine yönelik faaliyetler kapsamında gerçekleştirilen nitelikli harcamaların toplam harcamalara oranına isabet eden kısmı ile sınırlandırmaya, bu oranı toplam harcama tutarını aşmamak üzere yüzde 30'una kadar artırımlı uygulatmaya, nitelikli ve toplam harcamaları tanımlamaya Cumhurbaşkanı, bu kapsamda uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı ile Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı yetkilidir.

(Değişik fıkra: 16.02.2016-6676/14 md.) Bölgede çalışan; Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31.12.2023 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. Gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işveren hissesine ilişkin teşviklerden yararlanacak olan destek personeli sayısı, Ar-Ge ve tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşamaz. Hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile 17.03.1981 tarihli ve 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanunda belirtilen tatil günlerine isabet eden

[20] 6676 sayılı Kanun 26.02.2016 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanarak yürülüğe girmiştir.
[21] 7033 sayılı Kanun 01.07.2017 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanarak yürülüğe girmiştir.

ücretler de bu istisna kapsamındadır. Haftalık kırk beş saatin üzerindeki ve ek çalışma sürelerine ilişkin ücretler bu istisnadan faydalanamaz. Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin Bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler. Ancak, Bölgede yer alan işletmelerde çalışan Ar-Ge ve tasarım personelinin bu Bölgelerde yürüttüğü projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla, proje kapsamındaki faaliyetlerin bir kısmının Bölge dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu durumlarda Bölge dışındaki bu faaliyetlere ilişkin ücretlerinin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Cumhurbaşkanınca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı ile Bölgede yer alan işletmelerde en az bir yıl süreyle çalışan Ar-Ge ve tasarım personelinin yüksek lisans yapanlar için bir buçuk yılı, doktora yapanlar için iki yılı geçmemek üzere Bölge dışında geçirdiği sürelere ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Cumhurbaşkanınca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı, gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir. Bu kapsamda teşvikten yararlanılması için Bölge yönetici şirketinin onayının alınması ve Bakanlığın bilgilendirilmesi zorunludur. Yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirilen sürenin Bölgede yürütülen görevle ilgili olmadığının tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan ilgili işletme sorumludur.

(Ek fıkra: 30.12.2004-5281/41 md.) 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, tasarımcı ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri bakımından da uygulanır."

4691 sayılı Kanunun 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[22];

- İstisna uygulaması sadece teknoloji geliştirme bölgelerinde ve TÜBİTAK-Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesi'ndeki 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, tasarım ve AR-GE'ye dayalı faaliyetlerinden elde edilen kazançlar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.
- Teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım, tasarım ve Ar-Ge'ye dayalı faaliyetlerinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna 31.12.2023 tarihine kadar geçerli bir istisnadır.
- Bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı, tasarımcı 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. Ancak, Bölgede yer alan işletmelerde çalışan Ar-Ge ve tasarım personelinin bu Bölgelerde yürüttüğü projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla, proje kapsamındaki faaliyetlerin bir kısmının Bölge dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu durumlarda Bölge dışındaki bu faaliyetlere ilişkin ücretlerinin yüzde yüzünü aşmamak

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

şartıyla Cumhurbaşkanınca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı ile Bölgede yer alan işletmelerde en az bir yıl süreyle çalışan Ar-Ge ve tasarım personelinin yüksek lisans yapanlar için bir buçuk yılı, doktora yapanlar için iki yılı geçmemek üzere Bölge dışında geçirdiği sürelere ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Cumhurbaşkanınca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı, gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir.

2.6.3.1. İstisna uygulamasına ilişkin Bakanlar Kuruluna verilen yetki

4691 sayılı Kanunun geçici 2. maddesine 7033 sayılı Kanunun 64. maddesiyle eklenen ikinci fıkra çerçevesinde Bakanlar Kuruluna verilen yetki, 19/10/2017 tarihli ve 30215 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 11/9/2017 tarihli ve 2017/10821 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kullanılmıştır.

2.6.3.1.1. Bakanlar Kurulu Kararı kapsamındaki kazançlar

Bakanlar Kurulu Kararının 3. maddesi gereğince, anılan Kararın Resmî Gazete'de yayımlandığı 19/10/2017 tarihinden sonra bölgede başlatılacak projelerden elde edilen kazançlar ile bu tarihten önce başlatılmış projelerden 30/6/2021 tarihinden sonra elde edilen kazançlara ilişkin istisna uygulamasında söz konusu Bakanlar Kurulu Kararı dikkate alınacaktır.

Buna göre, bölgede faaliyette bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince, 19/10/2017 tarihinden önce (bu tarih dahil) başlatılmış projelerden 30/6/2021 tarihine kadar elde edilen kazançlara ilişkin istisna uygulamasında, istisna kazanç tutarının tespitinde Kurumlar vergisi Tebliği'nin "5.12.2.4." ve "5.12.2.5." bölümlerindeki açıklamalar dikkate alınacaktır.

Öte yandan, bölgede 19/10/2017 tarihinden önce (bu tarih dahil) başlatılmış projeler neticesinde elde edilen gayrimaddi hakların 30/6/2021 tarihinden sonra satışı, devri veya kiralanmasından doğan kazançlar ile 19/10/2017 tarihinden sonra başlatılmış projeler neticesinde elde edilen gayrimaddi hakların satışı, devri veya kiralanmasından doğan kazançlara ilişkin istisna uygulamasında aşağıdaki açıklamalar dikkate alınacaktır.

Sipariş üzerine yapılan ve doğabilecek tüm gayrimaddi hakların sözleşme hükümleri çerçevesinde siparişi verene ait olacağı işlerde olduğu gibi faaliyeti gerçekleştiren lehine gayrimaddi hak doğmayan durumlarda, mükelleflerin bölgedeki bu faaliyetlerinden doğan kazançları Bakanlar Kurulu Kararı hükümleri kapsamında değildir.

2.6.3.1.2. Patent veya eşdeğer belge alma şartı

Anılan Bakanlar Kurulu Kararının 1. maddesinin birinci fıkrasına göre, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren ve 4691 sayılı Kanunun geçici 2. maddesinde yer alan istisna hükmü kapsamına giren kazanç elde eden gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu kazançlarının gayrimaddi hakların satışı, devri veya kiralanmasından elde edilmesi halinde, söz konusu gayrimaddi haklardan kaynaklanan kazançlar dolayısıyla istisnadan yararlanılabilmesi için bu hakların niteliğine göre ilgili mevzuat çerçevesinde tescile veya kayda yetkili kuruma başvurularak patent veya fonksiyonel olarak patente eşdeğer belgelere bağlanması gerekmektedir.

Dolayısıyla, 19/10/2017 tarihinden sonra bölgede başlatılacak projelerden elde edilen kazançlar ile bu tarihten önce başlatılmış projelerden 30/6/2021 tarihinden sonra elde edilen kazançlarla ilgili olarak istisnadan yararlanılabilmesi için gayrimaddi haklara yönelik olarak 551 sayılı

KHK veya 12/12/2016 tarihli ve 6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu kapsamında patent alınması veya bu hakların, fonksiyonel olarak patente eşdeğer belge olduğu kabul edilen faydalı model belgesi, tasarım tescil belgesi, telif hakkı tescil belgesi, entegre devre topografyası tescil belgesi, yeni bitki çeşitlerine ait ıslahçı hakkı tescil belgesi ve benzeri belgelere bağlanması gerekmektedir.

Anılan Kararın 1 inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, 5/12/1951 tarihli ve 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu çerçevesinde telif hakkı tescil belgesine bağlanan yazılım faaliyetlerinden elde edilen kazançlar için başkaca bir belge aranılmaksızın istisnadan yararlanılması mümkündür.

Son 5 hesap döneminin ortalaması dikkate alınmak suretiyle, gayrimaddi haklardan elde edilen yıllık brüt gelirleri 30 milyon Türk lirasını ve dahil olduğu şirketler grubunun (herhangi bir gruba dahil değilse kendisinin) yıllık net satış hasılatı toplamı 200 milyon Türk lirasını aşmayan mükelleflerin, Ar-Ge faaliyetlerine yönelik patentlenebilirlik kriterlerini (yenilik, buluş basamağı, sanayiye uygulanabilirlik gibi) taşıyan gayrimaddi haklardan ve ilgili mevzuat kapsamında aranan şartları haiz tasarım faaliyetlerinden doğan gayrimaddi haklardan elde ettikleri kazançları, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığından alınan proje bitirme belgesine dayanılarak istisnadan yararlandırılır. Bu durumda patent veya fonksiyonel olarak patente eşdeğer bir başka belge aranmaz.

Bu hesaplamada, Karar kapsamında istisnaya konu olan kazancın elde edildiği hesap döneminden önceki 5 hesap döneminin ortalaması dikkate alınacaktır.

5 hesap döneminden daha kısa süredir faaliyette bulunan mükelleflerde, faaliyette bulunulan hesap dönemlerinin ortalaması dikkate alınacaktır.

Bakanlar Kurulu Kararının 1. maddesinin beşinci fıkrasında yer alan tutarlar, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca belirlenen Avro cinsi döviz alış kurunda yıl içinde gerçekleşen değişim oranı dikkate alınarak Maliye Bakanlığınca, en yakın milyon Türk lirasına yuvarlanarak her yıl güncellenecektir. Buna göre, 2018 hesap dönemi için dikkate alınacak tutarlar; gayrimaddi haklardan elde edilen yıllık brüt gelirler için 34 milyon Türk lirası, dahil olunan şirketler grubunun (herhangi bir gruba dahil değilse kendisinin) yıllık net satış hasılatı toplamı için 226 milyon Türk lirası olarak belirlenmiştir.

Bu uygulamadaki:

a) Gayrimaddi haklardan elde edilen yıllık brüt gelir; Ar-Ge ve tasarım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan yeni ürünlerden elde edilen hasılat tutarını (seri üretim ve üretim sürecinde kullanılma sonucu elde edilen hasılat hariç),

b) Yıllık net satış hasılatı; gelir tablosundaki "net satışlar" tutarını,

c) Şirketler grubu; 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 195. maddesi çerçevesinde şirketler topluluğu olarak değerlendirilen şirketleri, ifade eder.

2.6.3.1.3. Kazancın istisnadan yararlanacak kısmının tespiti

Anılan Bakanlar Kurulu Kararının 2. maddesine göre, Karar kapsamında patent veya fonksiyonel olarak patente eşdeğer belgelere bağlanan gayrimaddi haklardan kaynaklanan kazançların istisnadan yararlanacak kısmı, kazancı doğuran faaliyet kapsamında gerçekleştirilen nitelikli harcamaların bu faaliyetle ilgili toplam harcamalara oranı kullanılarak hesaplanacaktır. Gayrimaddi hakların satışı, devri veya kiralanmasından kaynaklanan

kazançların istisnadan yararlanacak kısmı, bölgede yürütülen her bir projeden elde edilen kazanca, ilgili projeye ilişkin nitelikli harcamaların toplam harcamaya oranı uygulanmak suretiyle hesaplanacaktır.

Her bir projeyle ilgili yapılacak bu hesaplamada dikkate alınacak nitelikli harcamalar, gayrimaddi hakkın elde edilebilmesi için mükellefin kendisi tarafından yapılan ve gayrimaddi hak ile doğrudan bağlantılı harcamalar ile ilişkisiz kişilerden sağlanan ve aynı mahiyeti taşıyan fayda ve hizmet bedellerinin toplamıdır. Bu harcamalardan aktifleştirilerek amortismana tabi tutulması gerekenler de gerçekleştirildikleri dönemde amortisman öncesi tutarlarıyla bu hesaplamada dikkate alınacaktır.

Mükellef tarafından yapılsa dahi faiz giderleri ve bina maliyetleri gibi yürütülen yazılım, tasarım ve Ar-Gefaaliyeti ile doğrudan ilişkili olmayan her türlü maliyet unsuru hem toplam harcamalar hem de nitelikli harcamalar dışında tutulur. Dolayısıyla, faiz gibi finansman giderleri ve binalara ilişkin amortismanlar, kiralar, ısıtma, aydınlatma, su, temizlik, güvenlik, bakım, onarım, vergi, resim ve harçlar ile genel yönetim giderlerinden verilen paylar gibi yürütülen yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetleriyle doğrudan ilişkili olmayan harcamalar hesaplamada dikkate alınmayacaktır.

İstisnanın uygulanacağı kazanç kısmının tespitinde, gayrimaddi hak satın alma bedelleri (lisans ve benzeri bedeller dahil) ve ilişkili kişilerden sağlanan fayda ve hizmet bedelleri toplam harcama tutarına dahil edilirken, nitelikli harcamalar tutarına dahil edilmez. Ancak, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren vergilendirme döneminin sonuna kadar, yurt içinde yerleşik ilişkili kişilerden sağlanan fayda ve hizmet bedelleri nitelikli harcamalar tutarına dahil edilebilir.

Mükellefler nitelikli harcama tutarını yüzde 30'una kadar artırabilir. Şu kadar ki, bu şekilde artırılan nitelikli harcama tutarı toplam harcama tutarını aşamaz.

Örnek: Bay (A) 22/11/2017 tarihinde teknoloji geliştirme bölgesinde başlattığı Ar-Ge projesi çerçevesinde, kendisi tarafından yapılan ve gayrimaddi hak ile doğrudan bağlantılı 105.000 TL harcama gerçekleştirmiştir. Ayrıca, projeyle doğrudan bağlantılı olmayan, bina kirası ve kredi faizine yönelik 30.000 TL gidere katlanmış, projede kullanacağı bir gayrimaddi hakkı 35.000 TL bedelle satın almış ve ayrıca yurt dışı ilişkili kişiden 10.000 TL tutarında mühendislik hizmeti sağlamıştır.

Bay (A) bu projesini tamamlayarak ilgili mevzuat çerçevesinde patent aldıktan sonra projeye ilişkin gayrimaddihakkını satmış ve bu satıştan 1.000.000 TL kazanç elde etmiştir.

Bu durumda, projeyle doğrudan bağlantılı olmayan 30.000 TL harcama, gayrimaddi hakkın satışından doğan kazancın istisna uygulanacak kısmına ilişkin hesaplamada nitelikli harcamalar ile toplam harcamalara dahiledilmeyecektir. Ayrıca bu hesaplamada, şirketin satın aldığı gayrimaddi hakkın maliyet bedeli ile yurt dışı ilişkili kişiden sağlanan fayda ve hizmet tutarı toplam harcamaya dahil edilecek; nitelikli harcama tutarına ise dahil edilmeyecektir.

Buna göre;

– Nitelikli harcama = 105.000 TL

– Toplam harcama = 105.000 TL + 35.000 TL + 10.000 TL

= 150.000 TL

– İstisna oranı = Nitelikli harcama / Toplam harcama

= 105.000 TL / 150.000 TL

= %70

Bu durumda, bu projeyle ilgili gayrimaddi hakkın satışından elde edilen kazancın %70'lik kısmı olan (1.000.000 TL x %70=) 700.000 TL için istisna uygulanacaktır.

Ayrıca, Bakanlar Kurulu Kararında belirtilen %30 artırım oranının uygulanması durumunda, istisna oranı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

– Nitelikli harcama = 105.000 TL

– %30 artırımlı tutar = 105.000 TL + (105.000 TL x %30)

= 136.500 TL

– Toplam harcama = 150.000 TL

– İstisna oranı = Nitelikli harcama / Toplam harcama

= 136.500 TL / 150.000 TL

= %91

Bu durumda, Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında nitelikli harcama tutarının %30 oranında artırılarak dikkate alınması sonucunda, mükellefin bu projesiyle ilgili gayrimaddi hakkının satışından elde ettiği kazancın %91'lik kısmı olan (1.000.000 TL x %91=) 910.000 TL için istisnadan yararlanılabilecektir.

Satın alınan gayrimaddi hakların mükellefin birden fazla projesinde kullanılması durumunda, her bir projeyle ilgili toplam harcama tutarının tespitinde, bu gayrimaddi hakka ilişkin hesaplanan amortismanların her bir projeye dağıtım oranı nispetinde gayrimaddi hakkın maliyet bedelinden pay verilecektir.

Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlerin birden fazla projede kullanılması durumunda, her bir projeyle ilgili toplam harcama tutarının tespitinde, bu fayda ve hizmet tutarlarından her bir projeye verilen pay nispetinde bu fayda ve hizmetlerin bedelinden pay verilecektir.

Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren vergilendirme döneminin sonuna kadar, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunan bir başka kurumla devir, birleşme veya bölünme işlemine girişilmesi halinde devralınan, birleşilen veya bölünen kurum tarafından daha önce bu bölgelerde yapılmış olan nitelikli harcamalar da bu bölümdeki açıklamalar çerçevesinde muameleye tabi tutulabilir.

2.6.4. Kreş ve Gündüz Bakımevleri İle Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası

2.6.4.1. Okul Öncesi Eğitim, İlköğretim, Özel Eğitim Ve Orta Öğretim Özel Okullarının İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlarda İstisna Uygulaması

5228 sayılı Kanunun 27. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun mülga 20. maddesi **"Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası"** başlığıyla aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenmiştir.

"Özel kreş ve gündüz bakımevleri ile 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, kreş ve gündüz bakımevleri ile okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlar."

5228 sayılı Kanunla, Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen 20. madde hükmü ile kreş ve gündüz bakımevleri ile okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren itibaren 5 yıl süreyle gelir vergisinden istisna edilmektedir.

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 arttırılması suretiyle Devletin üzerindeki malî yükün azaltılmasına bugün her zamankinden daha fazla ihtiyaç vardır.

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

5228 sayılı Kanunla, Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen 20. 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. maddelerine göre kurulan ve mecburi ilköğretim çağına gelmemiş çocukların eğitimini sağlayan okullar.)

2- İlköğretim Okulu: (1739 sayılı Millî Eğitim Temel Kanunu'nun 22-25. 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. maddelerinde belirtilen ilköğretime dayalı, en az üç yıllık öğrenim veren genel, mesleki ve teknik öğretim okullar.**)**

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

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

5- Kreş ve Gündüz Bakımevleri

6745 sayılı Kanunun[23] 5. maddesiyle; Gelir Vergisi Kanunu'nun 20. maddesinin "Eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası" şeklindeki başlığı "**Kreş ve gündüz bakımevleri ile eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası**" olarak değiştirilmiştir.

[23]6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 07.09.2016 tarih ve 29824 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

Ayrıca birinci fıkranın "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." şeklindeki birinci cümlesinin başına "özel kreş ve gündüz bakımevleri ile" ibaresi eklenmiş olup "İstisna, okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlar." şeklindeki ikinci cümlesine "istisna," ibaresinden sonra gelmek üzere "kreş ve gündüz bakımevleri ile" ibaresi eklenmiştir. İstisna uygulaması, 01.01.2017 tarihinden itibaren faaliyete başlayacak özel kreş ve gündüz bakımevlerine uygulanmak üzere 07.09.2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Yapılan değişiklikle; özel kreş ve gündüz bakımevlerine tanınan kazanç istisnası, **Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının açılış izni ile faaliyet gösteren özel kreş ve gündüz bakımevlerinin işletilmesinden elde edilen ticari kazançlara** da uygulanacaktır. **01.01.2017 tarihinden önce faaliyete geçmiş bulunan özel kreş ve gündüz bakımevlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar ile bu kreş ve gündüz bakımevlerini 01.01.2017 tarihinden sonra devralanlar tarafından işletilmesinden elde edilen kazançlar istisna uygulaması dışında bulunmaktadır.**

Mükellefler, Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığınca kendilerine verilen kurum açma izin belgesiyle, faaliyete geçtikleri vergilendirme döneminden itibaren söz konusu istisnadan yararlanabileceklerdir. Mükelleflerin, söz konusu istisnadan yararlanmak için ayrıca Maliye Bakanlığına başvurmalarına gerek bulunmamaktadır.

İstisna, okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden başlamak üzere 5 vergilendirme döneminde uygulanacaktır. Örneğin, 21.08.2018 tarihinde faaliyete geçen bir ilköğretim okulu için, mükellefin bu tesisin işletilmesinden 2018-2022 vergilendirme dönemlerinde elde ettiği kazançları için istisnadan yararlanabilecek, 2023 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.

Mükellefler, Millî Eğitim Bakanlığınca kendilerine verilen kurum açma izin belgesiyle, faaliyete geçtikleri vergilendirme döneminden itibaren söz konusu istisnadan yararlanabileceklerdir. Mükelleflerin, söz konusu istisnadan yararlanmak için ayrıca Maliye Bakanlığına başvurmalarına gerek bulunmamaktadır."

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 daimî temsilcileri bulunmamak şartıyla);

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

2.6.6. Esnaf Muaflığı

2.6.6.1. Esnaf Muaflığına İlişkin Kanuni Düzenleme

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

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

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

2. Bir iş yeri açmaksızın gezici olarak ve doğrudan doğruya müstehlike iş yapan hallaç, kalaycı, lehimci, musluk tamircisi, çilingir, ayakkabı tamircisi, kundura boyacısı, berber, nalbant, fotoğrafçı, odun ve kömür kırıcısı, çamaşır yıkayıcısı ve hamallar gibi küçük sanat erbabı;

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

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

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

6. Evlerde kullanılan dikiş, nakış, mutfak robotu, ütü ve benzeri makine ve aletler hariç olmak üzere, muharrik kuvvet kullanmamak ve dışarıdan işçi almamak şartıyla; oturdukları evlerde imal ettikleri havlu, örtü, çarşaf, çorap, halı, kilim, dokuma mamulleri, kırpıntı deriden üretilen mamuller, örgü, dantel, her nevi nakış işleri ve turistik eşya, hasır, sepet, süpürge, paspas, fırça, yapma çiçek, pul, payet, boncuk işleme, tığ örgü işleri, ip ve urganları, tarhana, erişte, mantı gibi ürünleri işyeri açmaksızın **(7162 sayılı Kanunun 1. maddesi ile eklenen hüküm yürürlük tarihi 30.01.2019)** veya yıl içinde gerçekleştirilen satış tutarı, ilgili yıl için geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarından fazla olmamak üzere, internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satanlar. satanlar. Bu ürünlerin, pazar takibi suretiyle satılması ile ticarî, ziraî veya meslekî faaliyetleri dolayısıyla gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olanların düzenledikleri hariç olmak üzere; düzenlenen kermes, festival, panayır ile kamu kurum ve kuruluşlarınca geçici olarak belirlenen yerlerde satılması muaflıktan faydalanmaya engel değildir.

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

8. Bu Kanunun 47. 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. (7103 Sayılı Kanunun 3 üncü maddesiyle eklenen bent; Yürürlük: 27.03.2018) 14/3/2013 tarihli ve 6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu uyarınca lisanssız yürütülebilecek faaliyetler kapsamında yenilenebilir enerji kaynaklarına dayalı elektrik enerjisi üretimi amacıyla, sahibi oldukları veya kiraladıkları konutların çatı ve/veya cephelerinde kurdukları kurulu gücü azami 10 kW'a kadar (10 kW dâhil) olan (Kat maliklerince ana gayrimenkulün ortak elektrik enerjisi ihtiyacının karşılanması amacıyla kurulan dâhil) yalnızca bir üretim tesisinden üretilen elektrik enerjisinin ihtiyaç fazlasını son kaynak tedarik şirketine satanlar (Bu bendin uygulanmasında üçüncü fıkra hükmü dikkate alınmaz.)

10. Yukarıdaki bentlerde sözü edilen işlere benzerlik gösterdikleri Maliye Bakanlığınca kabul edilen ticaret ve sanat işleri ile iştigal edenler.

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

2.6.6.2. 5615 sayılı Kanun İle Yapılan Değişiklikler Kapsamında 264 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde Yapılan Açıklamalar

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

Gelir Vergisi Kanunu'nun Esnaf Muaflığı başlıklı 9. maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinde yapılan değişiklikle, evlerde kullanılan dikiş, nakış, mutfak robotu, ütü ve benzeri makine ve aletler, muharrik kuvvet kapsamından çıkartılmış ve böylece söz konusu makine ve aletlerin kullanılmasının muafiyetten yararlanmaya engel olmaması sağlanmıştır.

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

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

2.6.6.2.2. Esnaf Muaflığı Kapsamında Evlerde Üretilebilecek Ürünler

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Esnaf Muaflığı" başlıklı 9. maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinde yapılan diğer bir düzenlemeyle, esnaf muaflığı kapsamında evlerde üretilebilecek malların sayısı artırılmış bulunmaktadır.

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

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

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

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

2.6.6.2.3. Evlerde Üretilen Ürünlerin Satışının Yapılacağı Yerler

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

- Bir işyeri açmaksızın,
- Dernekler, vakıflar, sendikalar ve meslek odalarınca düzenlenenler dahil olmak üzere düzenlenen kermes, festival ve panayırlarda (gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince düzenlenenler hariç),
- İnternet ve benzeri elektronik ortamlar (yıl içinde gerçekleştirilen satış tutarı, ilgili yıl için geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarından fazla olmamak üzere),
- Kamu kurum ve kuruluşlarınca geçici olarak belirlenen yerlerde

satabilecekler ve esnaf muaflığından yararlanmaya devam edebileceklerdir.

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

2.6.6.2.4. Gelir Vergisi Kanunu'nun 9. Maddesinin Uygulamasında Devamlılık Unsurunun Kaldırılması

Gelir Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinin üçüncü fıkrasında, 5615 sayılı Kanunla değişiklik yapılmadan önce, esnaf muaflığı kapsamında sayılan işlerin gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine devamlılık ve bağlılık arz edecek şekilde yapılması halinde muafiyetin kaybedileceği hükmü yer almaktaydı. 5615 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle "devamlılık" ibaresi fıkra metninden çıkartılmıştır.

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

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

2.6.6.2.5. Vergi Tevkifatı

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

2.6.6.3. Hurda Alımlarında Vergi Tevkifatı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 9. maddesine eklenen bent hükmü uyarınca, hurda metal, hurda plastik, hurda naylon, atık kâğıt, hurda cam ile atık şişeleri ve benzerlerini geçimini sağlamak üzere bir işyeri açmaksızın kendi nam ve hesabına münhasıran kapı kapı dolaşmak suretiyle toplayan veya satın alan kişiler esnaf 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 Kanunu'nun 9. maddesinin son fıkrasında, "Bu muaflığın, 94. madde uyarınca tevkif suretiyle kesilen vergiye şümulü yoktur." hükmü yer almaktadır.

Söz konusu hüküm uyarınca, esnaf muaflığından yararlananlardan hurda mal alımlarında Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 13 numaralı bendinin (b) alt bendi uyarınca, öteden beri %2 oranında vergi tevkifatı yapılmaktadır.

Buna göre, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasında belirtilen kişi veya kurumlar, aynı Kanunun 9. maddesinin birinci fıkrasının 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 Kanunu'nun 94. 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 İle Yapılan Değişiklikler Kapsamında 283 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde Yapılan Açıklamalar

Gelir Vergisi Kanunu'nun vergiden muaf esnafa ilişkin düzenlemelere yer verilen 9. maddesinde son olarak 15.06.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6322 sayılı Kanunun 4. maddesi ile bazı önemli değişikler yapılmış olup, bahse konu değişikliklere ilişkin açıklamalar 283 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde özetle aşağıdaki gibi yapılmıştır.

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

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

"Gelir Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinin birinci fıkrasına 6322 sayılı Kanunla eklenen 8 numaralı bent hükmü uyarınca;

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

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

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

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

- Ticari işletmelere ait malları mutat olarak veya belli aralıklarla satanlar ile kendi ürettikleri ürünlerle birlikte başkalarına ait ürünleri de satanlar,
- Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde faaliyette bulunanlar,
- Ticari, zirai veya mesleki kazancı dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tâbi olanlar..."

açıklamaları yer almaktadır.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinin birinci fıkrasının 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 Kanunu'nun 9. maddesinin birinci fıkrasının 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 6322 sayılı Kanunun 4. maddesinin yürürlüğe girdiği 15.06.2012 tarihinden itibaren bir aylık bildirim verme süresi içinde (15.07.2012 tarihine kadar) bağlı oldukları vergi dairesine başvuranların mükellefiyetleri hükmün yürürlüğe girdiği 15.06.2012 tarihi itibarıyla, bu süreden sonra başvuran ve talepleri kabul edilenlerin mükellefiyetleri ise vergi dairesine yapılan başvuru tarihi itibariyle kapatılacaktır.

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

2.6.6.4. 7103 Sayılı Kanun İle Yapılan Değişiklikler Kapsamında Getirilen İhtiyaç Fazlası Elektrik Enerjisinin Satışında Esnaf Muaflığı Uygulaması 303 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde Yapılan Açıklamalar

7103 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun vergiden muaf esnafa ilişkin düzenlemelere yer verilen 9 uncu maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki (9) numaralı bent eklenmiş olup, bahse konu değişikliklere ilişkin açıklamalar 303 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde özetle aşağıdaki gibi yapılmıştır.

2.6.6.4.1 İhtiyaç Fazlası Elektrik Enerjisinin Satışında Esnaf Muaflığının Kapsamı ve Şartları

7103 sayılı Kanunla, 193 sayılı Kanunun esnaf muaflığını düzenleyen 9 uncu maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki (9) numaralı bent eklenmiştir.

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

Gelir Vergisi Kanunu'nun 9 uncu maddesine eklenen bahse konu bent uyarınca, 6446 sayılı Kanuna göre lisanssız yürütülebilecek faaliyetler kapsamında yenilenebilir enerji kaynaklarına dayalı olarak sahibi olunan veya kiralanan konutlarda kurulan tesislerde, elektrik üretimi yapan ve ihtiyaç fazlasını satan gerçek kişiler, esnaf muaflığından aşağıdaki şartlar dahilinde faydalanacaktır.

a) Üretim tesisinin sahip olunan veya kiralanan konutların çatı ve/veya cephelerinde (Kat maliklerince ana gayrimenkulün ortak elektrik enerjisi ihtiyacının karşılanması amacıyla kurulanlar dâhil) kurulu olması,

b) Üretim tesisinin kurulu gücünün azami 10 kW (10 kW dâhil) olması,

c) Elektriğin yalnızca bir üretim tesisinde üretilmesi,

ç) Üretilen elektrik enerjisinden ihtiyaç fazlasının son kaynak tedarik şirketine satılması.

(2) Elektrik enerjisi satışının devamlı olarak yapılması, muafiyetten yararlanmaya engel teşkil etmeyecektir.

(3) Ticari, zirai veya mesleki kazanç dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olmak, anılan muafiyetten yararlanmaya engel değildir.

(4) Elektrik enerjisi üretim tesisinin, apartmanların çatı ve/veya cephelerinde kurulması halinde de birinci fıkrada belirtilen şartlar dahilinde esnaf muaflığından yararlanılacaktır.

(5) Apartman yönetimi tarafından apartmanın elektrik ihtiyacını karşılamak için kurulan elektrik üretim tesisinin mülkiyet hakkı, hisseleri oranında kat maliklerine ait olduğundan, ihtiyaç fazlası elektriğin son tedarik şirketine satışından elde edilen gelirler de vergi kanunları açısından yönetimin değil kat maliklerinin geliri olarak kabul edilmektedir. Ana gayrimenkulün ortak elektrik enerjisi ihtiyacının karşılanması amacıyla apartman yönetimi tarafından kurulan üretim tesisinde üretilen ihtiyaç fazlası enerjinin son kaynak tedarik şirketine satışında her bir malik muafiyetten ayrı ayrı faydalanacaktır.

(6) Elde edilen gelirin apartman yönetimleri tarafından tahsil edilip ortak giderlerin karşılanmasında kullanılması ve/veya kat maliklerine dağıtılması bu muafiyetten faydalanılmasına engel teşkil etmeyecektir.

(7) Apartmanların işyeri olarak kullanılan bağımsız bölümlerinin bulunması halinde de apartmanın ortak elektrik enerjisi ihtiyacının karşılanması amacıyla kurulan üretim tesisinde üretilen ihtiyaç fazlası enerjinin son kaynak tedarik şirketine satışı, muafiyetten yararlanmaya engel teşkil etmeyecektir.

(8) Sahibi olunan veya kiralanan işyerlerinde kurulan tesislerde üretilen elektriğin ihtiyaç fazlasının satışından dolayı esnaf muaflığından yararlanılamayacaktır. Ancak konutunu hem işyeri hem de mesken olarak kullananların bu kapsamda elde ettiği kazançları ise muafiyet kapsamında kabul edilecektir.

(9) Gerçek kişilerce kullanılan birden fazla konutta elektrik üretim tesisi kurulduğu durumlarda, sadece bir tesis için esnaf muaflığından faydalanılabileceğinden, hangi tesis için esnaf muaflığından faydalanılacağı, ilgili son kaynak tedarik şirketine bildirilmek suretiyle serbestçe belirlenebilecektir.

2.6.6.4.2 Üretilen elektrik enerjisinin satışında vergi tevkifatı ve belgelendirme

193 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin son fıkrasında, *"Bu muaflığın, 94 üncü madde uyarınca tevkif suretiyle kesilen vergiye şümulü yoktur."* hükmü yer almakta olup aynı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında vergi tevkifatı yapmak zorunda olanlar ile tevkifata tabi tutulacak ödemeler belirtilmiş, aynı fıkranın 13 numaralı bendinde vergiden muaf esnafa yapılan ödemeler tevkifat kapsamına alınmış olup esnaf muaflığından yararlananlara ihtiyaç fazlası elektrik bedeli olarak yapılan ödemelerde tevkifat oranı 14/5/2018 tarihli ve 2018/11750 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla %0 olarak belirlenmiştir.

(2) Esnaf muaflığından yararlananlardan elektrik enerjisi alan son kaynak tedarik şirketlerinin, ihtiyaç fazlası elektrik enerjisi alımları karşılığı yaptıkları ödemeler muhtasar beyanname ile

beyan edilecek ve tevkifat oranı, 14/5/2018 tarihli ve 2018/11750 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereği %0 olarak uygulanacaktır. Ödemenin kat maliklerince oluşturulan yönetimlere yapılması, gelir vergisi tevkifat uygulamasını değiştirmeyecektir.

(3) 6446 sayılı Kanun uyarınca lisanssız yürütülebilecek faaliyetler kapsamında yenilenebilir enerji kaynaklarına dayalı elektrik enerjisi üretimi amacıyla, sahibi oldukları veya kiraladıkları konutların çatı ve/veya cephelerinde kurdukları kurulu gücü azami 10 kW'a kadar (10 kW dâhil) olan (Kat maliklerince ana gayrimenkulün ortak elektrik enerjisi ihtiyacının karşılanması amacıyla kurulan dâhil) yalnızca bir üretim tesisinde üretilen ve son kaynak tedarik şirketlerince satın alınan elektrik enerjisinin tamamının gider pusulası ile belgelendirilmesi esas olmakla birlikte, münhasıran bu ödemelere ilişkin olmak üzere, gider pusulasında bulunması gereken bilgileri (imza hariç) ihtiva eden banka dekontları ile de belgelendirilmesi mümkündür.

(4) Ana gayrimenkulün ortak enerji ihtiyacının karşılanması amacıyla kurulan tesislerden yapılan satışlarda, gider pusulasının, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 257'nci maddesinde yer alan yetkiye istinaden kat maliklerince oluşturulan yönetim adına düzenlenmesi uygun bulunmuştur.

Örnek 1: Bay (A), sahibi olduğu konutunun çatısında, kurulu gücü azami 10 kW olan üretim tesisinden elde ettiği elektrik enerjisinden ihtiyaç fazlasını, (B) son kaynak tedarik şirketine satmaktadır. Bay (A), bu faaliyetinden dolayı esnaf muaflığından yararlanacak olup (B) tedarik şirketi, Bay (A)'ya enerji bedeli karşılığı olarak yapacağı ödemeler nedeniyle gider pusulası düzenleyecek ve bu ödemelere, 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendi uyarınca sıfır oranında tevkifat uygulayacaktır.

Örnek 2: (C) apartman yönetimi, apartmanın ortak elektrik ihtiyacının karşılanması amacıyla, apartmanın çatısında, kurulu gücü azami 10 kW olan üretim tesisinden elde ettiği elektrik enerjisinden ihtiyaç fazlasını, (D) son kaynak tedarik şirketine satmaktadır. Bu satıştan dolayı (C) apartmanındaki kat malikleri esnaf muaflığından yararlanacaktır. (D) tedarik şirketi, (C) apartman yönetimine enerji bedeli karşılığı olarak yapacağı ödemeler nedeniyle gider pusulası düzenleyecek ve bu ödemelere, 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendi uyarınca sıfır oranında tevkifat uygulayacaktır.

2.6.6.4.3 Muafiyetten faydalananların yükümlülükleri

193 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (9) numaralı bendi kapsamında esnaf muaflığından faydalananların mükellefiyet tesisi, belge düzenleme, defter tutma, beyanname verme gibi yükümlülükleri olmayacaktır. Bu muafiyetten yararlananların, kendilerine düzenlenen gider pusulalarını ve bu faaliyetleri ile ilgili olarak satın aldıkları mal ve giderlerine ilişkin belgelerini 213 sayılı Kanunda öngörülen süre boyunca saklamaları zorunludur.

2.6.7. PTT Acentelerinde Kazanç İstisnası

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

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

4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 2. maddesinin birinci fıkrasının 6745 sayılı Kanun ile değişik (a) bendinde, anılan Kanunda geçen gemi kavramının Kabotaj ve/veya

kabotaj harici sularda ticari amaçla kullanılan her türlü yük, yolcu ve açık deniz balıkçı gemileri ile özel maksatlı ve özel yapılı gemileri ifade ettiği, aynı Kanunun 12. maddesinin:

- Birinci fıkrasında 4490 sayılı Kanun uyarınca oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançların, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan müstesna olduğu,
- 18.01.2017 tarihli ve 6770 sayılı Kanunun 14. madddesi ile eklenen eklenen yürürlük tarihi 27.01.2017 olan ikinci fıkrasında Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydedilecek gemilere ve yatlara ilişkin alım, satım, ipotek, tescil, kredi, gemi kira, zaman çarteri ve tüm navlun sözleşmeleri damga vergisine ve harçlara; bu işlemler nedeniyle alınacak paralar banka ve sigorta muameleleri vergisine ve fonlara tabi tutulmayacağı,
- 18.01.2017 tarihli ve 6770 sayılı Kanunun 14. madddesi ile eklenen yürürlük tarihi 27.01.2017 olan üçüncü fıkrasında ise birinci ve ikinci fıkra hükümlerinin, gemi ve yatların, Türk Uluslararası Gemi Sicilinden terkin edilerek bir başka sicile kaydedilmek üzere veya sair suretlerle devri aşamasında da uygulanacağı, ancak, 4490 sayılı Kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi uyarınca Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydedilen gemilerin, bu sicilden terkin edilerek başka bir sicile kaydedilmek üzere veya sair suretlerle devri halinde, bunların en az altı ay süreyle Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olarak işletilmiş olması şartının aranacağı,
- Türk Uluslararası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde ve yatlarda çalışan personele ödenen ücretlerin gelir vergisi ve fonlardan müstesna olduğu

hüküm altına alınmıştır.

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 816. maddesinde de, tahsis edildiği gayeye uygun olarak kullanılması denizde hareket etme imkânına bağlı bulunan ve pek küçük olmayan her türlü teknenin gemi sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, konu hakkında 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.12.1.1 Yasal düzenleme ve istisnanın kapsamı" başlıklı bölümünde;

"4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 5266 sayılı Kanunun 3. maddesiyle değişik 12. maddesinin birinci fıkrasında, "Bu Kanun uyarınca oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisnadır." hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre, 4490 sayılı Kanunla oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden elde edilen kazançlar, faaliyetin gelir vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde gelir vergisinden, kurumlar vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde kurumlar vergisinden; Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin devrinden elde edilecek kazançlar da gelir ve kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Bu çerçevede, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin;

- Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıt ettirdikleri gemilerin ve yatların işletilmesinden elde ettikleri kazançlar,

- Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıt ettirdikleri gemilerin ve yatların işletilip işletilmediğine bakılmaksızın aynı sicile bir başkası adına tescil edilmek üzere devrinden elde ettikleri kazançlar
- Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemi ve yatların 6770 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 27.01.2017 tarihinden itibaren bu sicilden terkin edilerek başka bir sicile kaydedilmek üzere veya başka suretlerle devrinden doğan kazançlar

gelir ve kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Yurt dışından ithal edilerek 4490 sayılı Kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi uyarınca Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydedilen 3.000 DWT'nin (yolcu gemileri ile özel maksatlı, özel yapılı gemilerde ise 300 grostonun) üzerindeki gemilerin, bu sicilden terkin edilerek başka bir sicile kaydedilmek üzere veya sair suretlerle devrinden elde edilecek kazançların gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi için, en az altı ay süreyle Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olarak işletilmiş olmaları şartı aranacaktır.

Ayrıca, Türk Uluslararası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde ve yatlarda çalışan personele ödenen ücretler de gelir vergisinden müstesna tutulacaktır.

2.6.9. Ürün Senetlerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 76. maddesinde yer alan ve 6527 sayılı Kanunla uygulama süresi 31.12.2018 tarihine kadar uzatılan düzenleme çerçevesinde; 10.02.2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar, **31.12.2023 (7161 sayılı Kanunun 5. maddesi ile değişik, yürürlük tarihi 18.01.2019)** tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

İstisna edilen bu kazançlar üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi kapsamında tevkifat yapılmaz. Münhasıran bu kazançlar için gelir vergisi mükelleflerince yıllık beyanname verilmez, bu kazançlar verilecek beyannamelere dâhil edilmez.

2.6.10. Avrupa Birliği Fonlarından Alınan Hibe Destekler

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 84. maddesinde yer alan düzenleme çerçevesinde; Avrupa Birliği organlarıyla akdedilen ve usulüne göre yürürlüğe konulan anlaşmalar çerçevesinde proje karşılığı sağlanan hibeler, özel bir fon hesabında tutulur ve gelir olarak dikkate alınmaz. Söz konusu hibelerle gerçekleştirilecek projelere ilişkin olarak bu fondan yapılan harcamalar, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider ve maliyet olarak dikkate alınmaz. Proje sonunda herhangi bir şekilde harcanmayan ve iade edilmeyen tutarın kalması hâlinde bu tutar gelir kaydedilir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 84. maddesiinin birinci fıkrası çerçevesinde sağlanan hibelerle finanse edilen yıllara sâri inşaat ve onarım işlerine ilişkin ödemeler üzerinden ve yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden, fon hesabından yapılan harcama tutarları ile sınırlı olmak üzere, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 2 ve 3 numaralı bentleri ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ve 30. maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentleri uyarınca vergi kesintisi yapılmaz.

2.6.11. Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası

2.6.11.1. İstisnanın Kapsamı

6663 sayılı Kanunun 1. maddesiyle, Gelir Vergisi Kanunu'nun mülga mükerrer 20. maddesi başlığı ile aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenerek 10.02.2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

"Genç girişimcilerde kazanç istisnası:

MÜKERRER MADDE 20 – Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunan ve mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla yirmi dokuz yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişilerin, faaliyete başladıkları takvim yılından itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri bu kazançlarının 75.000 Türk lirasına kadar olan kısmı, aşağıdaki şartlarla gelir vergisinden müstesnadır.

1. İşe başlamanın kanuni süresi içinde bildirilmiş olması,

2. Kendi işinde bilfiil çalışılması veya işin kendisi tarafından sevk ve idare edilmesi (Çırak, kalfa veya yardımcı işçi çalıştırmak ya da seyahat, hastalık, askerlik, tutukluluk ve hükümlülük gibi zaruri ayrılmalar dolayısıyla geçici olarak işinde bilfiil çalışmamak bu şartı bozmaz.),

3. Faaliyetin adi ortaklık veya şahıs şirketi bünyesinde yapılması hâlinde tüm ortakların işe başlama tarihi itibarıyla bu maddedeki şartları taşıması,

4. Ölüm nedeniyle faaliyetin eş ve çocuklar tarafından devralınması hâli hariç olmak üzere, faaliyeti durdurulan veya faaliyetine devam eden bir işletmenin ya da mesleki faaliyetin eş veya üçüncü dereceye kadar (bu derece dâhil) kan veya kayın hısımlarından devralınmamış olması,

5. Mevcut bir işletmeye veya mesleki faaliyete sonradan ortak olunmaması.

İstisna kapsamındaki faaliyetlerden kazanç elde edilmemesi veya istisna haddinin altında kazanç elde edilmesi hâllerinde dahi yıllık beyanname verilir.

Bu istisnanın, bu Kanunun 94. maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

2.6.11.2. İstisnadan Yararlanma Şartları

Yukarıdaki hüküm çerçevesinde bahse konu istisnadan;

1) Ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti nedeniyle adına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis edilmiş ve mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla yirmi dokuz yaşını doldurmamış, tam mükellef gerçek kişiler yararlanır.

2) Mükelleflerin söz konusu istisnadan faydalanabilmeleri için işe başlamayı kanuni süresi içerisinde bildirmeleri gerekmektedir. İşe başlamanın süresi içerisinde bildirilip bildirilmediği hususu, V.U.K. hükümleri çerçevesinde tespit edilir. İşe başlama bildiriminin V.U.K.'nda yer alan süre içerisinde yapılmaması durumunda, söz konusu istisna hükmünden yararlanılamaz.

3) İstisnadan yararlanılabilmesi için mükellefin kendi işinde bilfiil çalışması veya kendi işinde bilfiil çalışmadığı durumlarda ise işin kendisi tarafından sevk ve idare edilmesi gerekmektedir. Bir şahsın kendi işinde bilfiil çalışması, işinde ve bu işin gerektirdiği konularda fikri ve bedeni bir mesai sarf etmesidir. İşte bilfiil çalışılmasa dahi iş sahibi tarafından işin sevk ve idaresinin kendi elinde tutulması, işin yürütülmesiyle ilgili kararların alınması, planlanması veya denetiminin yapılması gibi durumlarda da istisna şartı ihlal edilmiş olmaz.

Kendi işinde bilfiil çalışılması veya işin kendisi tarafından sevk ve idare edilmesi şartını sağlayan mükelleflerin, faaliyetin yürütülebilmesi için çırak, kalfa veya yardımcı işçi çalıştırması istisna şartını bozmaz. Benzer bir biçimde seyahat, hastalık, askerlik, tutukluluk ve hükümlülük gibi zaruri ayrılmalar dolayısıyla geçici sürelerde fiilen işin başında bulunulmaması halinde de söz konusu şart ihlal edilmiş olmaz.

2.6.11.3. Özellik Arz Eden Hususlar

Genç girişimcilerde kazanç istisnasında, özellikli durumlara ilişkin hususlar şunlardır:

a) Faaliyetin ortaklık olarak yürütülmesi.

1) Adi ortaklık veya şahıs şirketi kurmak suretiyle faaliyette bulunan mükellefler de ayrı ayrı istisnadan yararlanabilir. Bu durumda mükelleflerin istisnadan yararlanabilmeleri için tüm ortakların ayrı ayrı istisna şartlarını taşımaları gerekmektedir. Ortaklardan herhangi birinin istisna şartlarını taşımaması halinde, diğer ortaklar da istisnadan faydalanamaz.

Örnek 1: Bay (A), Bay (B) ve Bay (C), 17.02.2018 tarihinde adi ortaklık şeklinde lokanta işletmeciliği faaliyetine başlamış olup faaliyete başlanıldığı tarihte Bay (A) 27, Bay (B) 29, Bay (C) ise 32 yaşındadır. Buna göre; Bay (C), 29 yaş şartını ihlal ettiğinden ortakların hiçbiri istisnadan faydalanamayacaktır.

b) İşletmenin devralınması.

1) Bir işletmenin veya mesleki faaliyetin devralınması halinde, istisnadan yararlanılabilmesi için işletmenin ya da mesleki faaliyetin devralındığı kişinin eş veya üçüncü dereceye kadar (bu derece dâhil) kan veya kayın hısımlarından olmaması gerekmektedir.

Örnek 2: Bay (D), 20.02.2018 tarihinde babasına ait oto yıkama işletmesini devralmak suretiyle ticari faaliyete başlamıştır. Bay (D)'nin, işi devraldığı babasının 1. derece kan hısımı olması nedeniyle, istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

2) Ölüm dolayısıyla eş ve çocuklar tarafından işletmenin veya mesleki faaliyetin devralınması halinde, devralan eş veya çocuklar istisnaya ilişkin şartların tamamını taşımaları kaydıyla, ölen mükellefin istisnadan faydalanıp faydalanmadığına bakılmaksızın devralan eş veya çocuklar istisnadan üç vergilendirme dönemi boyunca yararlanır.

Örnek 3: 04.04.2017 tarihinde kırtasiye işletmeciliği faaliyetine başlayan ve istisnadan yararlanma şartlarının tamamını taşıyan Bay (C), söz konusu istisnadan bir yıl yararlandıktan sonra 03.05.2018 tarihinde vefat etmiştir. İşletmeyi devralan eş istisnaya ilişkin diğer şartları taşımaktadır.

Buna göre, 2018 yılına ilişkin istisna tutarından; Bay (C) adına mirasçılar tarafından 01.01.2018- 03.05.2018 kıst dönemi için verilen yıllık gelir vergisi beyannamesinde yer alan kazanç dolayısıyla tam olarak yararlanılacaktır. Ayrıca, işletmeyi devralan eş de 04.05.2018–31.12.2018 döneminden itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca (2018, 2019, 2020 yıllarında) istisnadan tam olarak yararlanacaktır.

Örnek 4: 03.05.2008 tarihinden itibaren büfe işletmeciliği faaliyetinde bulunan Bay (S), 28.07.2018 tarihinde vefat etmiş olup faaliyeti Bay (S)'nin 20 yaşındaki oğlu (R) devralmıştır. Büfe işletmeciliğini devralan Bay (R) istisnaya ilişkin diğer şartları da taşımaktadır. Buna göre, Bay (R) 2018, 2019 ve 2020 yıllarında söz konusu istisnadan tam olarak yararlanacaktır.

c) Mevcut bir işletmeye veya mesleki faaliyete sonradan ortak olunmaması.

1) Mükelleflerin mevcut bir işletmeye veya mesleki faaliyete sonradan ortak olmaları durumunda istisnadan yararlanmaları söz konusu olmaz.

2) Buna göre, mevcut işletmeye veya ortaklığa sonradan ortak olunması durumunda, diğer tüm şartları taşısalar dahi, ortakların hiçbiri bu istisnadan yararlanamaz.

2.6.11.4. İstisna Uygulaması

(1) İstisnadan, 6663 sayılı Kanunun Resmî Gazete'de yayımlandığı 10.02.2016 tarihinden itibaren ticari, zirai veya mesleki faaliyet nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunanlardan Kanunda öngörülen şartları taşıyanlar yararlanır. Bu tarihten önce işe başlayan mükelleflerin söz konusu istisnadan yararlanmalarına imkân bulunmamaktadır.

(2) İstisna şartlarını sağlayan mükelleflerce daha sonra herhangi bir nedenle faaliyetin terk edilmesi durumunda, terk tarihine kadar elde edilen kazançlar dolayısıyla istisnadan yararlanılır. Faaliyet terk edildikten sonra istisna kapsamındaki söz konusu faaliyetlere tekrar başlanılması halinde ise adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunması şartı ihlal edilmiş sayılacağından bu istisnadan yararlanılamaz.

Örnek 5: Bayan (F), 22.05.2017 tarihinde mimarlık faaliyetine başlamış olup istisna şartlarının tamamını taşımaktadır. Bayan (F), bu faaliyetini 05.03.2018 tarihinde terk etmiş, 03.02.2019 tarihinde anılan faaliyetine yeniden başlamıştır.

Buna göre; Bayan (F), 2017 ve 2018 yıllarında elde ettiği kazancı dolayısıyla istisnadan yararlanacak ancak, 03.02.2019 tarihinde yeniden işe başladığı faaliyeti için ilk defa işe başlama şartını ihlal etmesi nedeniyle, 2019 ve izleyen yıllar için söz konusu istisnadan yararlanamayacaktır.

Örnek 6: Bay (G), 18.04.2018 tarihinde harita mühendisliği faaliyetine başlamış olup istisna şartlarının tamamını taşımaktadır. Bay (G) ayrıca, 03.08.2019 tarihinde market işletmeciliği, 06.09.2020 tarihinde danışmanlık faaliyetlerine başlamıştır.

Buna göre, Bay (G) 2018, 2019 ve 2020 yıllarında elde ettiği kazancı dolayısıyla istisnadan tam olarak yararlanacaktır. Ancak yeni bir faaliyete başlanılması istisna süresini uzatmayacağından, Bay (G) 2019 yılında başladığı market işletmeciliği faaliyeti için 2020 yılında, 2020 yılında başladığı danışmanlık faaliyeti için ise 2021 ve 2022 yıllarında istisnadan yararlanamayacaktır.

(3) İstisnadan yararlananların, yararlanma süresi içerisinde faaliyetlerini ticari, zirai ya da mesleki faaliyet olarak değiştirmesi veya faaliyet konusunda değişiklik yapmaları durumlarında, istisnadan kalan süre kadar yararlanmaları mümkündür.

2.6.11.5. Yararlanılacak İstisna Tutarının Hesabı

(1) İstisna, her vergilendirme döneminde yıllık 75.000 TL olarak uygulanacak olup bir vergilendirme döneminde istisna tutarının altında kazanç elde edilmesi durumunda ise istisnadan yararlanılmayan tutar ertesi yıla devredilmez.

Örnek 7: 01.10.2018 tarihinde kuaförlük faaliyetine başlayan ve istisnadan yararlanma şartlarının tamamını taşıyan Bayan (B)'nin, 01.10.2018-31.12.2018 tarihleri arasında elde ettiği ticari kazancı 45.000 TL'dir. Bayan (B)'nin, 2018 yılında yararlanabileceği istisna tutarı 45.000 TL olup, kalan istisna tutarı olan 30.000 TL ertesi yıla devredilemeyecektir.

(2) Takvim yılı içerisinde işe başlanılması veya işin terk edilmesi durumlarında; işe başlama tarihinden yıl sonuna kadar olan kıst dönem bir vergilendirme dönemi, takvim yılı başından işin terk edildiği tarihe kadar olan kıst dönem ise bir vergilendirme dönemi sayılacak olup bu dönemler için istisnadan tam olarak yararlanılır.

Örnek 8: 01.03.2018 tarihinde avukatlık faaliyetine başlayan ve istisnadan yararlanma şartlarının tamamını taşıyan Bayan (C)'nin 01.03.2018-31.12.2018 tarihleri arasında elde ettiği serbest meslek kazancı 50.000 TL'dir. Bayan (C)'nin elde ettiği serbest meslek kazancının 50.000 Türk liralık kısmı için istisnadan yararlanılacak olup, kalan 25.000 TL'lik tutar ertesi yıla devredilemeyecektir.

Bayan (C), faaliyetini 31.10.2019 tarihinde terk etmiştir. Bayan (C)'nin 01.01.2019- 31.10.2019 tarihleri arasında elde ettiği serbest meslek kazancı 80.000 TL'dir. Mükellef söz konusu kazancın 75.000 TL'lik liralık kısmı için istisnadan yararlanacak olup kalan tutar olan 5.000 TL'lik kazancı ise gelir vergisine tabi olacaktır.

(3) İstisna, ticari, zirai veya mesleki faaliyetten dolayı kazanç elde eden ve şartları sağlayan gerçek kişilere uygulandığından, istisna şartlarını taşıyan mükelleflerin bir vergilendirme döneminde anılan faaliyetlerden bir veya birkaçından kazanç elde etmeleri durumunda söz konusu istisna beyan edilen bu gelirlerin toplamına uygulanır.

Örnek 9: İstisnanın tüm şartlarını taşıyan Bay (E), 20.02.2018 tarihi itibarıyla mimarlık, 01.07.2018 tarihi itibarıyla da inşaat faaliyetine başlamıştır. Bay (E)'nin 2018 takvim yılında inşaat faaliyetinden elde ettiği ticari kazancı 50.000 TL, mimarlık faaliyeti dolayısıyla elde ettiği serbest meslek kazancı ise 40.000 TL'dir.

Bay (E), elde ettiği toplam 90.000 TL kazancının 75.000 TL'lik kısmı için istisnadan yararlanabilecek olup kalan tutar olan 15.000 TL'lik kazanç ise gelir vergisine tabi olacaktır.

(4) İstisna, her durumda ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle ilk defa gelir vergisi mükellefiyetinin tesis olunduğu dönemden başlamak üzere üç vergilendirme dönemi ile sınırlı olup önceki faaliyete devam edilirken yeni bir faaliyete başlanılması istisna süresini uzatmaz.

2.6.11.6. Diğer Hususlar

(1) Bu istisnanın, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye etkisi bulunmamaktadır. Dolayısıyla, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrası kapsamında bulunanlar tarafından, istisnadan yararlananlara tevkifat kapsamında ödeme yapılması durumunda, gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

(2) Diğer taraftan, anılan Kanunun mükerrer 20. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "istisna kapsamındaki faaliyetlerden kazanç elde edilmemesi veya istisna haddinin altında kazanç elde edilmesi hâllerinde dahi yıllık beyanname verilir." hükmü gereği, istisnaya konu kazancın elde edilmesi sırasında tevkif edilen vergilerin tamamı beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilir.

Örnek 10: 01.04.2018 tarihinde faaliyete başlayan serbest meslek erbabı Bay (M), istisnadan yararlanma şartlarının tamamını taşımakta olup bu kişinin 01.04.2018-31.12.2018 tarihleri arasında elde ettiği serbest meslek kazancı 120.000 TL'dir. Ayrıca, ilgili dönemde Bay (M)'ye söz konusu faaliyet dolayısıyla yapılan ödemeler üzerinden 24.000 TL gelir vergisi kesintisi yapılmıştır.

Bay (M), elde ettiği serbest meslek kazancının 75.000 TL'lık kısmı için istisnadan yararlanacak olup kalan 45.000 TL'lık kazanç tutarını ise yıllık beyanname ile beyan edecektir. Bay (M) tarafından verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesinde beyan edilen 45.000 TL üzerinden hesaplanacak olan gelir vergisinden, yıl içinde tevkif yoluyla ödenen 24.000 TL tutarındaki verginin mahsubu mümkündür. Mahsup edilecek tutarın beyanname üzerinde hesaplanan gelir vergisinden fazla olması nedeniyle mahsup yoluyla giderilemeyen tevkifat tutarı genel hükümler çerçevesinde red ve iade olunacaktır.

(3) Mükellefler tarafından yıllık gelir vergisi beyannamesinin gelir bildirimi tablolarına istisna düşüldükten sonra kalan tutar yazılır.

(4) İstisnadan yararlanan ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabının (basit usulde vergilendirilenler, Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi kapsamında kazanç elde edenler ve noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar hariç) geçici verginin hesabında da söz konusu istisnayı dikkate alacakları tabiidir.

(5) Kazanç istisnasından yararlanan mükellefler beyana tabi başka bir gelirlerinin olması durumunda da ticari, zirai ve mesleki kazançları dolayısıyla istisnadan yararlanabilirler.

Örnek 11: Bayan (F), istisna kapsamında 2018 yılında 60.000 TL serbest meslek kazancı ile 20.000 TL kira geliri elde etmiştir. Bayan (F), bu gelirleri nedeniyle verdiği yıllık gelir vergisi beyannamesinde sadece serbest meslek kazancına isabet eden 60.000 TL'lık geliri için istisnadan yararlanabilecek olup 20.000 TL'lık kira geliri nedeniyle istisnadan yararlanamaz.

2.6.12. 7143 Sayılı Kanun Kapsamında Yurt Dışından Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna Uygulaması

7143 sayılı Kanunun 10. maddesinin 13 numaralı fıkrasının (h) bendinin 1 numaralı altbendi uyarınca tam mükellefiyete tabi gerçek kişiler ile kurumların 30.04.2019[24] tarihine kadar elde ettikleri:

- Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlara ilişkin iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlarını,
- Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlardan elde ettikleri iştirak kazançlarını,
- Yurt dışında bulunan iş yeri ve daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri ticari kazançlarını

30.04.2019 tarihine kadar elde edilenler de dahil olmak üzere, 18.05.2018 tarihinden 30.06.2019 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmeleri kaydıyla yukarıda yer verilen kazançlar gelir veya kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

7143 sayılı Kanunun 10. maddesinin 13 numaralı fıkrasının (h) bendinin 2 numaralı alt bendi uyarınca tam mükellefiyete tabi gerçek kişiler ile kurumların kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumların tasfiyesinden doğan kazançlarını 30.06.2019 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmeleri şartıyla elde edilen tasfiye payları gelir ve kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

[24] 7143 sayılı Kanunun 10. maddesinin 13 numaralı fıkrasında (h) bendinde yer alan tarihler 30.10.2018 ve 31.12.2018 olarak derç edilmişken, 48 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile bahse konu süreler bitim tarihlerinden itibaren 6 ay uzatılmıştır

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:[25]

Plak ve radyo gibi elektrikle çalışan emtiaların, (eski, yeni veya kullanılmış olma ayrımına gidilmeksizin) seyyar olarak, tezgâhta 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:[26]

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

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

2.7.3. Kiralanan İş Hanının Kısım Kısım Vergi Mükellefi Olan Kişi ve Şirketlere Kiraya Verilmesi Sonucu Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi:[27]

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

Ayrıca, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. 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.

---

[25] İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176200-636 sayılı özelgesi.
[26] 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.
[27] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 37-1436 sayılı özelgesi.

2.7.4. Kat Karşılığı Arsa Teslîminde Arsa Sahibi Açısından, Vergiyi Doğuran Olayın Ne Zaman Vuku Bulacağı ve Teslim Olunan Katların Hangi Maliyet Esasına Göre Hesaplanacağı:[28]

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

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

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

2.7.5. İşyerinde Kullanılan, Ancak Başkası Adına Kayıtlı Olan Su, Elektrik, Telefon vb. Faturalara Ödenen Giderlerle İlgili Olarak Yüklenilen Vergilerin İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı:[29]

Vergi Usul Kanunu'nun 3. 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 kullanıldığının ilgili kurumlardan alınacak belgelerle tevsiki (kesin delillerle ispatı) halinde, kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi ve söz konusu ödemelere ait KDV'nin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin 1 numaralı fıkrasının a bendi kapsamında indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

2.7.6. Arsa Üzerine Yapılan Dairelerin İktisap Tarihinden Başlayarak, Dört Yıl İçinde Topluca Tek Satış İşlemi İle Satılması Halinde Bu Satıştan Elde Edilen Kazancın Değer Artışı Kazancı Kapsamında Olması:[30]

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 bırakıldığının ispatlanması halinde ise, iktisap tarihi olarak bu tarihin esas alınacağı tabiidir.

---

[28] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 37-1326 sayılı özelgesi.
[29] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.09.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.30-369 sayılı özelgesi.
[30] 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.

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 Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80. 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 Kanunu'nun 37. maddesi çerçevesinde ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. "

2.7.7. İmar Uygulaması Nedeniyle Arsaya Dönüşen Gayrimenkullerin Satışından Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi:[31]

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 arsa sahibine 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 Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80. 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 Kanunu'nun 37. maddesi çerçevesinde "ticari kazanç" olarak, vergilendirilecektir. "

2.7.8 Sosyal Güvenlik Destek Priminin Emekli Maaşından Kesilmesi Durumunda Ticari Kazancın Tespitinde İndirim Konusu Yapılamayacağı:[32]

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

Öte yandan sosyal güvenlik destek primlerinin gecikme zammı ile birlikte geriye dönük olarak ödenmiş olması halinde, ilgili mevzuatı uyarınca ödenen gecikme zammı, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun hükümlerine göre ödenen gecikme zammı niteliğinde olduğundan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 90. maddesine istinaden ticari kazancınızın tespitinde indirim konusu yapılamayacaktır.

---

[31] 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.

[32] 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.

2.7.9. Tapuda Arsa Sahibi Adına Kayıtlı Olmakla Birlikte Sözleşmeye Göre Müteahhide Ait Olan Dairelerin Satışında Vergileme:[33]

Vergi Usul Kanunu'nun 3. 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.

Buna 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:[34]

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 [35]

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

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

Bu durumda, özel inşaat yapımında gayrimenkullerin **şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşması** ve ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurlarının açıkça bulunması yapılan

---

[33] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.03.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 37-200 sayılı özelgesi.
[34] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 37-653 sayılı özelgesi.
[35] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.09.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[37-11/13]-885 sayılı özelgesi.

faaliyetin ticari sayılması için yeterlidir. Dolayısıyla, şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşan konut inşaatı ile işyeri inşaatının ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bu itibarla, ticari kazanç sahibi mükellef adına kayıtlı olan arsalar üzerine yapılan 3 adet konutun (villanın) birer yıl arayla satılması durumda, söz konusu konut inşaatlarının **şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aştığı** dolayısıyla devamlı olarak inşaat işleriyle uğraşıldığı kabul edilecektir. Ayrıca; 3 adet konutun (villanın) satıldığı yıllarda mükellefin ticari kazanç yönünden kaydı bulunduğu da dikkate alındığında, söz konusu konut (villa) satışları nedeniyle elde edilen gelirlerin ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

2.7.12. Gerçek Usulde Mükellef Olan Eşin Terk Ettiği İş İçin Basit Usulden Yararlanılıp Yararlanılamayacağı[36]

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

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

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

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

2.7.13. Özel İşyeri İnşaatının Vergilendirilmesi[37]

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

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

---

[36] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21.08.2013 tarih ve 38418978-120[46-13/2]-888 sayılı özelgesi.
[37] Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.04.2014 tarih ve 58889402-105[227-2013/127-954]-31 sayılı özelgesi

2.7.14. Bilgisayar Programı ve Yazılımı Faaliyeti İle Reklam Gelirinin Vergilendirilmesi[38]

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

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

2.7.15. Yurtdışında Yapılan Harcamaların Gelir Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirilmesi[39]

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

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

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

2.7.16. Arsa Karşılığı Hasılat Paylaşımının Gelir Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirilmesi[40]

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

Hasılat paylaşımı sözleşmesine istinaden yapılan inşaat işlerinde yapılan işlem ticari organizasyonun varlığına karine teşkil edeceğinden, söz konusu faaliyetin ticari faaliyet olarak

---

[38] Konya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.09.2014 tarih ve 31435689-120[18-2014/1196]-101 sayılı Özelgesi
[39] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.11.2014 tarih ve 84974990-130[1-2013/70]-1033 sayılı özelgesi
[40] Sivas Defterdarlığı'nın 09.04.2014 tarih ve 67630374-120[2013/6]-4 sayılı özelgesi

değerlendirilmesi ve hasılat paylaşımı sözleşmesine istinaden alınacak gelirin de Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hükümleri çerçevesinde vergilendirilmesi gerekmektedir.

2.7.17. Yap-İşlet-Devret Modeline Göre İnşa Edilecek Binanın Vergisel Boyutu[41]

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

- Yapılacak sözleşmeye istinaden arsa sahibine yüklenici firma tarafından Yap-İşlet-Devret modeline göre inşa edilecek bina için yapılan harcamaların emsale uygun belirlenen bir kâr marjı ile fatura edilerek bina yapım hizmeti karşılığı alacak olarak kayıtlarına intikal ettirmesi ve yapım hizmeti nedeniyle oluşan kazancın da ticari kazancına dahil edilmesi,
- Arsa sahibi ile yüklenici firma arasında yapılacak sözleşme hükümlerine göre sözleşme süresinin sonuna kadar binanın kullanım hakkı yüklenici firmaya ait olacağından, yüklenici firma tarafından fatura edilen ve alacak olarak kayıtlara intikal ettirilen tutarın, binanın kullanılmaya başlanacağı tarihi müteakip kalan kira süresine bölünmek suretiyle hesaplanan kısmının ilgili yıllar itibariyle alacak tutarından düşülerek yüklenici firmanın ticari kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendi uyarınca ilgili yıllar itibarıyla kira gideri olarak dikkate alınması,
- Arsa sahibinin gayrimenkulü, ticari bir işletmenin aktifine kayıtlı ise gayrimenkulden elde edilecek kira gelirleri ticari kazanç hükümlerine göre beyan edileceğinden, söz konusu tutarlar üzerinden vergi kesintisi yapılmaması, gerekmektedir.

2.7.18. İkinci Ticari Taksi Sahibinin Basit Usul Mükellefi Olmaya Devam Edip Edemeyeceği[42]

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

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

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

---

[41] Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.05.2014 tarih ve 45404237-130[I.13.201]-170 sayılı özelgesi
[42] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.11.2015 tarih ve 38418978-120[46-15/9]-1979 sayılı özelgesi

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

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

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

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

2.7.19. İşletme Personelinin Ürün Tanıtımı, Pazarlaması ve Benzeri Ticari Faaliyetler Kapsamında Hizmet ve Mal Bedeline İlave Olarak Ödediği Bahşişlerin Gider Kaydedilip Kaydedilemeyeceği[43]

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

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

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

---

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

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

2.7.20. Ticari Kazanç Mükellefinin Şahsi Servetinin Korunmasına Yönelik Almış Olduğu Arsanın Satılması Halinde Satışından Elde Ettiği Kazancın Vergilendirilip Vergilendirilmeyeceği[44]

2009 yılında birden fazla gayrimenkul alım ve satımı faaliyetinden dolayı 01.03.2009 tarihinden itibaren mükellefi olan, 15.05.2001 tarihinde şahsi serveti korumaya yönelik olarak aldığı ½ hisseli arsasını satan bir mükelefin, söz konusu arsa satışından elde edeceği kazancın ticari kazanca dahil edilip edilmeyeceği hususunda Maliye Bakanlığı'nca aşağıdaki gibi görüş bildirilmiştir.

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

Gayrimenkul alım-satımı, şekli ve maddi şartları ile kurulmuş bir ticari organizasyon içinde yapıldığında, alım-satımın ticari faaliyetin unsuru sayılacağı açıktır. Ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça belli olmadığı hallerde faaliyetin devamlılık kasıt ve niyeti ile yapıldığını belirleyen objektif ölçü muamelenin çokluğudur. Muamelenin çokluğu ise gayrimenkullerin aynı takvim yılı içerisinde birden fazla defada veya takip eden birden fazla takvim yılında ard arda satılmasıdır.

Yukarıda yazılı hüküm ve açıklamalara göre, gayrimenkul alım ve satım işinden dolayı 2009 yılında ticari kazanç mükellefi olunması nedeniyle 15.05.2001 tarihinde alınmış olan arsanın satışından elde edilen kazancın da ticari kazancınıza dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir."

2.7.21. Sabit Kıymet Alımına İlişkin Olarak İndirimi Mümkün Olmayan KDV'nin Basit Usuldeki Ticari Kazancın Tespitinde Gider Olarak Dikkate Alınıp Alınmayacağı[45]

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

---

[44] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 37-1401 sayılı özelgesi
[45] Maliye Bakanlığı GGM'nün 07.07.1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.44/4429-1-28335 sayılı özelgesi

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

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

2.7.22. Akaryakıt Olarak Kullanılmak Üzere Alınan On Numara Yağa İlişkin Harcamaların Ticari Kazancın Tespitinde Gider Olarak Dikkate Alınıp Alınamayacağı[46]

5015 sayılı Petrol Piyasası Kanununun "Tanımlar ve Kısaltmalar" başlıklı 2. maddesinin birinci fıkrasının 5 numaralı bendinde; **"Akaryakıt"** "Benzin türleri, nafta (hammadde, solvent nafta hariç), gazyağı, jet yakıtı, motorin türleri, fuel-oil türleri ile Kurum tarafından belirlenen diğer ürünler" olarak, 21 numaralı bendinde; **"Kaçak akaryakıt"** "21.03.2007 tarihli ve 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu hükümleri uyarınca kaçak olarak kabul edilen akaryakıt" olarak, 44 numaralı bendinde ise **"Ulusal marker"** "Akaryakıta rafineri çıkışında veya gümrük girişinde eklenecek katkı" olarak tanımlanmıştır.

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

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

2.7.23. Yurtdışı İnşaat Taşeronluğu Faaliyetine İlişkin Olarak Yurdışında Yapılan Harcamaların Ticari Kazancın Tespitinde Gider Olarak İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı[47]

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Mükellefler" başlıklı 3. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde, Türkiye'de yerleşmiş olan gerçek kişilerin Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış olup anılan Kanunun

[46] Kütahya Defterdarlığı'nın 10.03.2015 tarih ve 61504625-2930/1718-15 sayılı özelgesi

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

"Türkiye'de yerleşme" başlıklı 4. maddesinde, "Aşağıda yazılı kimseler Türkiye'de yerleşmiş sayılır:

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

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

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

Yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlar:

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

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

elde edilmiş sayılır." hükmü yer almıştır.

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

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

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin birinci fıkrasının bir numaralı bendi uyarınca, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler, safi ticari kazancın tespitinde indirilebilecek olup, söz konusu bendin parantez içi hükmüne göre, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükelleflerin bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilecekleri hükme bağlanmış olup, götürü gider uygulamasına yönelik açıklamalar 194 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer almaktadır.

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

2.7.2.24. Foreks (Kaldıraçlı Döviz Alım Satım) İşleminden Elde Edilen Gelir İçin Beyanname Verilip Verilmeyeceği[48]

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

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

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

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

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

2.7.2.25. Gerçek Usulde Vergilendirilen ve İşi Bırakan Mükelellef Yerine Aynı İşi Devam Ettiren Aile Bireyinin Basit Usulden Yararlanıp Yararlanamayacağı[49]

Gelir Vergisi Kanunu'nun 46. maddesinde; "47 ve 48. maddelerde yazılı şartları topluca haiz olanların ticari kazançları basit usulde tespit olunur."

…

Basit usule tabi olmanın şartlarından herhangi birini takvim yılı içinde kaybedenler, ertesi takvim yılı başından itibaren gerçek usulde vergilendirilirler. Basit usulün şartlarını haiz olanlardan, bu usulden yararlanmak istemediklerini yazı ile bildirenler dilekçelerinde belirttikleri tarihten veya izleyen takvim yılı başından, yeni işe başlayanlar ise işe başlama tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirilirler. Gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerden, 47. maddede yazılı şartları taşıyanlardan arka arkaya iki hesap döneminin iş hacmi 48. maddede yazılı hadlerden düşük olanlar, yazılı talepleri üzerine bu şartın

[48] İstanbul VDB'nın 14.08.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-120[37-2012/281]-2554 sayılı özelgesi
[49] Aksaray Defterdarlığı'nın 29.09.2016 tarih ve 82185597-010.01[001]-4 sayılı özelgesi

gerçekleşmesini takip eden takvim yılından başlayarak basit usule geçebilirler. İşin eş ve çocuklara devri halinde iş hacminin hesabında devirden önceki süreler de dikkate alınır. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri tespit edilenler hiçbir suretle basit usulde vergilendirilmezler.

Gerçek usulde vergilendirilmekte iken işini terk eden mükellefler ile basit usulün şartlarını kaybedenlerden gerçek usulde vergilendirilmeye başlamadan önce işini terk eden mükellefler, terk tarihini takip eden yılın başından itibaren iki yıl geçmedikçe basit usule dönemezler. Bu hüküm, işin eş veya çocuklara devri halinde de uygulanır. " hükmüne yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, oğulun 30.04.2018 tarihinde terk ettiği işyerinde, 01.05.2018 tarihinden itibaren aynı işe başlayan babanın, Gelir Vergisi Kanunu'nun 47 ve 48. maddelerinde belirtilen basit usule tabi olmanın genel ve özel şartlarını topluca taşıması ve 51. maddesinde belirtilen faaliyetlerde bulunmaması kaydıyla basit usulde vergilendirilmesi mümkün bulunmaktadır.

2.7.2.26. Kat Karşılığı İnşaat İşleri Sözleşmeleri Kapsamında Müteahhide Kalan Dairelerin İşletmeden Çekilmesi [50]

Müteahhitlik faaliyeti dolayısıyla kat karşılığı inşaat işleri sözleşmelerine göre müteahhide kalacak olan gayrimenkullerin işletmeden çekilmesi veya satışı halinde elde edilecek kazancın ticari kazanç olarak vergilendirileceği tabiidir.

Öte yandan, Vergi Usul Kanunu'nun 229. maddesinde faturanın, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olduğu, 231. maddesinin birinci fıkrasının 5 numaralı bendinde faturanın, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenleneceği belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 262. maddesinde maliyet bedelinin, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin arttırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade ettiği, 269. maddesinde, iktisadi işletmelere dahil bulunan gayrimenkullerin maliyet bedeliyle değerleneceği ve 270. maddesinde de gayrimenkullerde, noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergilerini maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükelleflerin serbest oldukları hükmü yer almaktadır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar doğrultusunda;

- Müteahhit tarafından kat karşılığı olmak üzere arsa sahibine bırakılan daireler için, söz konusu dairelerin teslim edilmesinden (inşaatın tamamlanarak mülkiyetin alıcıya geçmesinden veya tescilden önce dairelerin alıcıların kullanımına terk edilmesinden) itibaren yedi gün içerisinde arsa sahibi adına Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesine göre tespit edilen emsal bedel üzerinden fatura düzenlemesi,
- Arsa sahibinin gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arızi bir faaliyet olarak arsasını tarafınıza tesliminde, arsa sahibinin mükellef olmamasından dolayı işletmeniz tarafından arsa bedeli olan arsa sahibi adına teslim edilen dairelerin emsal bedeli üzerinden inşaatın tamamlanarak mülkiyetin alıcıya geçmesinden veya tescilden önce

[50] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.11.2015 tarih ve 27575268-105[161-2014-73]-2467 sayılı özelgesi

dairelerin alıcıların kullanımına terk edilmesinden itibaren yedi gün içerisinde gider pusulası düzenlenmesi,

- Müteahhide kalan dairelerin satılması durumunda alıcılar adına veya işletmenin faaliyetinin sona ermesi durumunda müteahhide kalan daireler için kendi adına; tapuda tescil işleminin yapıldığı tarihten itibaren, tescilden önce dairelerin alıcıların kullanımına terk edilmesi durumunda, bu tarihten itibaren yedi gün içerisinde satış bedeli üzerinden fatura düzenlemesi, gerekmektedir.

2.7.2.27. Veraset Yoluyla İntikal Eden Arsanın Kat Karşılığı Verilmesi Sonucu Alınan Gayrimenkullerin Satılması Durumunda Vergilendirilmesi [51]

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinin birinci fıkrasında, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu hükmüne yer verilmiş olup; aynı maddenin ikinci fıkrasının 4 numaralı bendinde ise, gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerden elde ettikleri kazancın ticari kazanç olduğu hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, ticari faaliyet emek-sermaye organizasyonuna dayanmakta olup, kazanç sağlama niyet ve kastının bulunup bulunmaması böyle bir organizasyon tarafından icra edilen faaliyetin ticari faaliyet olma niteliğine etki etmemektedir. Ancak, bir faaliyetin ticari faaliyet sayılabilmesi için kazanç sağlama niyet ve kastı gerekmemekle birlikte faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurlarıyla birlikte değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması, şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşması gerekmektedir.

Gayrimenkul alım satımı ticari bir organizasyon içinde yapıldığında alım satımın ticari faaliyetin bir unsuru sayılması, ancak ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça belli olmadığı hallerde ise faaliyetin devamlılık kasıt ve niyeti ile yapıldığını belirleyen objektif ölçü olarak, muamelede çokluk olup olmadığına bakılması gerekmektedir.

Bu itibarla, gayrimenkullerin iktisap tarihinden sonra 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 edilen kazancın Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesine göre ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80. maddesinde;

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

....

6. İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70. 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 (01.01.2007 tarihinden önce iktisap edilenlerde dört yıl) içinde elden çıkarılmasından doğan kazançların (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.)

---

[51] Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.05.2016 tarih ve 46480499-120[2015/1499]-57 sayılı özelgesi

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

Bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 6.000 **(302 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2018 takvim yılı gelirlerine uygulanmak üzere 12.000 TL)** Türk Lirası gelir vergisinden müstesnadır.",

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 81. 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 Kanunu'nun değerleme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunur." hükmü, maddenin son fıkrasında da, "Mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilir. Şu kadar ki, bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının %10 veya üzerinde olması şarttır." hükümlerine verilmiştir.

Ayrıca, 25.03.2011 tarih ve 76 Sıra No.lu Gelir Vergisi Sirkülerinin "5.Cins Tashihi Yapılan Gayrimenkuller İle Kat Karşılığı Olarak Müteahhit Veya Konut Yapı Kooperatiflerinden Alınan Gayrimenkullerin Satılması Halinde İktisap Tarihinin Belirlenmesi" başlıklı bölümünde; "Arsa olarak iktisap edilen gayrimenkul üzerine bina inşa edilmesi veya söz konusu gayrimenkulün kat karşılığı verilmesi sonucu alınan gayrimenkullerin tapuya tescili, cins tashihi sayılarak tapuya tescil tarihinin iktisap tarihi olarak kabul edilmesi gerekir.

Gayrimenkullerin ivazsız şekilde iktisap edilmesi değer artışı kazancının konusuna girmemektedir. Bu çerçevede ivazsız olarak iktisap edilen gayrimenkulün üzerine, sahibi tarafından inşa edilen veya kat karşılığı olarak alınan gayrimenkullerin, daha sonra elden çıkarılması halinde elde edilen gelir, değer artışı kazancı kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Örnek 7: Bay (B)'ye veraset yoluyla intikal eden iki katlı ahşap bina, yıkılıp yerine yeni bir bina yapması ve bu yeni binadan kendisine iki adet daire verilmesi karşılığında, müteahhide verilmiştir. Bay (B), müteahhitten kat karşılığı aldığı iki adet daireyi teslim aldığı yıl içinde satmıştır.

İvazsız olarak (veraset yoluyla) iktisap edilen gayrimenkulün, cins tashihi yapılarak kat karşılığı verilmesi halinde, "ivazsız iktisap edilme" niteliği değişmeyeceğinden, gayrimenkulün satışından elde edilen gelir de değer artışı kazancına tabii olmayacaktır." açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu itibarla, veraset yoluyla intikal eden arsanın gayrimenkul satış vaadi ve arsa karşılığı inşaat sözleşmesine istinaden inşaat şirketine verilmesi neticesinde sahip olunan gayrimenkuller de "ivazsız olarak iktisap edilen gayrimenkul" olarak değerlendirildiğinden, söz konusu gayrimenkullerden mirasçıların payına düşen ½ oranındaki hisselerinin karşılıklı olarak devredilmesi nedeniyle elde edilecek kazancın değer artışı kazancı olarak vergilendirilmesi söz konusu olmayacaktır.

Ancak, hisse devri yoluyla tapuda yapılan değişiklik devralınan hisseler açısından yeni bir iktisap olarak değerlendirilecek olup, gayrimenkulün söz konusu değişiklik tarihinden itibaren beş yıl içinde elden çıkarılması halinde; gayrimenkulün hisse devriyle intikal eden ½'lik kısmının elden çıkarılması nedeniyle ortaya çıkacak kazancın, Gelir Vergisi Kanunu'nun değer artışı kazancına ilişkin hükümleri çerçevesinde vergilendirileceği tabiidir.

Öte yandan, sahibi olduğunuz gayrimenkullerin aynı kişiye farklı tarihlerde veya farklı kişilere aynı tarihte veya birbirini izleyen tarihlerde satılması durumunda yapılan satışlar devamlı olarak gayrimenkul alım-satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil edeceğinden elde edilen kazancın Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesi çerçevesinde ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

2.7.2.28. Üç Adet Araç İle Oto Kiralama Faaliyeti Nedeniyle, Basit Usulde Vergilendirilip Vergilendirilemeyeceği Hakkında[52]

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

Buna göre, ikametgâhında üç adet araç ile kiralama faaliyetinizde bulunması halinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 47 nci maddesinde yazılı "Kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak" şartını ihlal anlamına geleceğinden basit usulde vergilendirilme mümkün bulunmamaktadır.

2.7.2.29. SGK Prim Indirimi Tutarlarının Gelir Olarak Dikkate Alınıp Alınmayacağı [53]

6661 sayılı Kanunun 17 nci maddesiyle 5510 sayılı Kanuna eklenen geçici 68 inci maddesine istinaden asgari ücret tutarına ilişkin SGK primleri için uygulanan indirim tutarlarının gider olarak dikkate alınıp alınayacağına ilişkin olarak Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığının 10/02/2016 tarih ve 2016/4 sayılı Genelgesinde konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalara yer verilmiş olup, söz konusu Genelgenin "8.5. Asgari Ücret Desteğinin Sigorta Prim borçlarına mahsup veya iade edilmesi" başlıklı bölümünde; "Bu genelgenin 2 nci ve 3 üncü maddelerinde belirlenen usul ve esaslara göre bulunacak asgari ücret desteğiyle sağlanacak indirim tutarı, ilgili ayı takip eden ay/aylardan doğan sigorta prim borçlarına mahsup edilecektir. İşverenin 28.02.2017 tarihine kadar mahsup edilecek prim borcunun olmaması dolayısıyla alacaklı olması durumunda, alacaklı olduğu tutar, işverenin Kurumda tescilli başka işyerlerinin sigorta primi ile idari para cezasına mahsup edilecektir. Mahsup edilecek başka borcunun olmaması durumunda, alacaklı tutar 5510 sayılı Kanunun 89 uncu maddesine göre iade edilecektir." açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hükümlere göre, 5510 sayılı Kanunun geçici 68 inci maddesine istinaden uygulanan sigorta prim indirimi tutarının, Gelir Vergisi Kanunu yönünden gelir veya gider olarak dikkate alınmaması gerekir.

---

[52] Rize Defterdarlığı'nın 16.01.2018 tarih ve 85550353-120[2017/10]-1 sayılı özelgesi
[53] Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.11.2017 tarih ve 17192610-120[ÖZG-17/18] – 117899 sayılı özelgesi

2.7.2.30. Gemi İnşasında Müşterilerin Ulaşım, Konaklama, Yemek Ve Haberleşme Gierlerinin Safi Kurum Kazancından Düşülmesi [54]

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ıncı maddesinde safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmış olup, maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safı kazancın tespitinde indirilebileceği belirtilmiştir.

Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler, Gelir Vergisi Kanunu'nda ve Kurumlar Vergisi Kanununda sayılan kanunen kabul edilmeyen giderler dışında kalan ticari organizasyona bağlı olarak yapılan giderlerdir ve bunlara işletme gideri de denebilir. Yapılan genel giderlerin indirim konusu yapılabilmesi için,

-Söz konusu giderlerle kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında doğrudan ve açık bir illiyet bağının bulunması,

-İşin önemi ölçüsünde yapılması,

-Giderlerin kazancın elde edilmesine yönelik olması,

-Karşılığında bir iktisadi kıymet iktisap edilmemiş olması ve maliyete girecek giderlerden olmaması,

-Kanunen kabul edilmeyen giderler arasında yer almaması

gerekmektedir. Bu mahiyette olmayan giderlerin ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmesi mümkün değildir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun "*Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat"* başlıklı 3 üncü maddesinin (B) fıkrasında; "*İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.*

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir." hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun "*İspat edici kağıtlar*" başlıklı 227'nci maddesinde ise, bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsikinin mecburi olduğu, söz konusu kayıtların ise aynı Kanunun 229 uncu ve müteakip maddelerinde yer alan belgelerden herhangi biriyle tevsik edilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Bu itibarla, yürütülen gemi inşası ve tamir bakım onarımı faaliyetlerinde, imalatın her aşamasını izlemek ve yapılan imalatı kontrol etmek amacıyla gemi sahibi müşterileriniz adına gelen armatör temsilcilerinin tarafınızdan karşılanan konaklama, yemek, haberleşme ve ulaşım vb. giderlerinin, iş ile ilgili olması, işin önemi ölçüsünde yapılması ve kişisel ihtiyaçlar kapsamında keyfi olarak yapılan harcamalar olmaması ve Vergi Usul Kanununun 229 uncu ve müteakip maddelerinde yer alan belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı

[54] Yalova Defterdarlığı'nın 18.10.2018 tarih ve 42152853-125-E.15948 sayılı özelgesi

maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi kapsamında kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilmesi mümkün bulunmaktadır.

2.7.2.31. Basit Usul Mükellefinin İşinde Eşinin Çalışması Halinde Basit Usulde Mükellef Olup Olmayacağı [55]

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 37 nci maddesinin birinci fıkrasında; her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiş olup aynı maddenin dördüncü fıkrasında; *"Ticari kazanç, Vergi Usul Kanunu hükümlerine ve bu kanunda yazılı gerçek (bilanço veya işletme hesabı esası) veya basit usullere göre tespit edilir."* hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun 46 ncı maddesinde, 47 ve 48 inci maddelerde yazılı şartları topluca haiz olanların ticari kazançlarının basit usulde tespit olunacağı belirtilmiş, anılan maddelerde ise basit usule tabi olmanın genel ve özel şartları açıklanmıştır.

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

Buna göre, mükellefin şehir içi yük taşımacılığı faaliyetinde bilfiil çalışması veya bulunması şartıyla, yanında eşinin çalışması basit usulde vergilendirilmesine engel teşkil etmeyecektir.

2.7.2.32. Ticari Faaliyette Bulunan Kişinin Kredi İle Aldığı Konutu Home-Ofis Olarak Kullanması Sebebiyle Ödediği Faizlerin ve Konut İçin Yapılan Giderlerin İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı[56]

Birinci sınıf tüccar olarak fatura düzenleyen ve bilanço esasına göre defter tutan mükellefin, ticari faaliyetini ikametgah olarak kullandığı konutunda icra etmesi halinde konutun iktisabı için kullanılan banka kredisi nedeniyle ödenilen faizlerin ticari kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı ile söz konusu konuta ilişkin olarak yapılan boya, badana, alçıpan, cam balkon, ıslak zemin seramikleri, mutfak dolapları ve fayanslarının değiştirilmesi vb. işler için yaptığınız harcamaların ticari kazancınızın tespitinde indirim konusu yapılıp yapılamayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 262 nci maddesinde; maliyet bedelinin, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade edeceği; 269 uncu maddesinde de iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değerleneceği, 272 nci maddesinde; normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderlerin gayrimenkulün maliyet bedeline ekleneceği, gayrimenkuller için yapılan giderlerin hem tamir, hem de kıymet artırma giderlerinden terekküp etmesi halinde, bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmının ayrı gösterilmesinin mecburi olduğu, 273 üncü maddesinde; alet, edevat, mefruşat ve

[55] Elâzığ Defterdarlığı'nın 25.09.2018 tarih ve 48816587-120[2017]-6342 sayılı özelgesi
[56] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.03.2018 tarih ve 27575268-105[2016-313]-118092 sayılı özelgesi

demirbaş eşyanın maliyet bedeli ile değerleneceği, bunların maliyet bedeline giren giderlerin, satın alma bedelinden gayrı komisyon ve nakliye giderleri gibi özel giderler olduğu, imal edilen alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlarda imal giderlerinin satın alma bedeli yerine geçeceği hükme bağlanmıştır.

Söz konusu Kanunun "*Bina ve arazinin envantere alınması*" başlıklı 187 nci maddesinde; Ferdi teşebbüslerde, mükellefin sahip olduğu bina ve arazi hakkında aşağıda belirtilen esasların cari olacağı belirtilmiştir. Buna göre: 1. Fabrika, ambar, atelye, dükkan, mağaza ve arazi-işletmede ister kısmen, ister tamamen kullanılsınlar- değerlerinin tamamı üzerinden envantere alınır. 2. Ticaret hanları gibi oda oda veya kısım kısım kullanılabilen binalarla evlerin ve apartmanların yarısından fazlası işletmede kullanıldığı takdirde envantere ithal edilir. 3. Envantere alınan gayrimenkullerin kullanış tarzlarında sonradan vakı olacak değişiklikler, hesap yılı içinde nazara alınmaz.

Bunun yanı sıra, 163 ve 334 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde; amortismana tabi iktisadi kıymetlerin iktisabında kullanılan krediler nedeniyle ödenen faizlerin iktisadi kıymetin maliyet bedeline eklenecek kısmı ile doğrudan gider yazılacak kısmının tespitinde uygulanacak esaslar açıklanırken, iktisadi kıymetin aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi, aktifleştirildikten sonraki dönemlere ilişkin olanların ise maliyet bedeline eklenilmesi veya doğrudan gider yazılması hususunda mükelleflerin serbest oldukları belirtilmiştir.

Bu itibarla, banka kredisi kullanılmak suretiyle iktisap edilerek işletme aktifine alınan bir 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 dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, gayrimenkuller ve gayrimenkul gibi değerlenen iktisadi kıymetlerin aktife alınmalarından sonra yapılan giderlerin, niteliğine göre maliyet bedeline dahil edilmesi veya genel gider olarak kaydedilmesi mümkün bulunmakta olup, bu kapsamda;

• İktisadi kıymetin ilk iktisabı sırasında bulunmayan özelliklerin kazandırılması veya ilk iktisap sırasında bulunan özelliklerinin geliştirilmesi için yapılan giderler, değer arttırıcı giderler sayılmakta ve amortisman süreleri iktisadi kıymetin kalan ömrüne göre belirlenmektedir.

• İktisadi kıymetin ilk iktisabı sırasındaki beklenen ömrünü uzatmak amacıyla yapılan giderlerin, aktifleştirildikleri yıldan başlayarak, iktisadi kıymet için belirlenen oran ve süreye göre amortismana tabi tutulması gerekmektedir.

• İktisadi kıymet için yapılan normal bakım, onarım ve temizlik gibi giderlerin ise, maliyet olarak kabul edilmeyip doğrudan gider olarak yazılması gerekmektedir.

Buna göre, işletme aktifinde yer alan ve işyeri olarak kullanılan gayrimenkule ilişkin;

- Cam balkon, ıslak zemin seramik ve fayans yapımı ile ilgili harcamaların, gayrimenkulün maliyet bedeline eklenerek gayrimenkulün kalan ömrüne göre itfa edilmesi,

- Mutfak dolabı yapımı ile ilgili harcamaların ise, mutfak dolabının demirbaş olarak aktife alınması suretiyle, 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki listede öngörülen faydalı ömür (5 yıl) ve amortisman oranı (%20) dahilinde itfa edilmesi gerekmektedir.

Boya, badana ve alçıpan yapımı ile ilgili harcamaların, normal bakım, tamir ve temizlik giderleri olarak kabul edilerek doğrudan gider yazılması gerekmekle birlikte söz konusu harcamaların yürütülmekte olan bilgisayar yazılımı hazırlama, yazılımların satışı, veri tabanı yöneticiliği ve danışmanlığı faaliyeti dolayısıyla elde edilecek kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında illiyet bağının bulunmaması nedeniyle, söz konusu harcamaların ticari kazancın tespit edilmesi esnasında genel gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan taşınmazın işletme aktifine alınmaması durumunda ise; yürütülmekte olan bilgisayar yazılımı hazırlama, yazılımların satışı, veri tabanı yöneticiliği ve danışmanlığı faaliyeti dolayısıyla elde edilecek kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında illiyet bağı bulunmayan kredi faizlerinin yanı sıra cam balkon, ıslak zemin seramik ve fayans yapımı ve mutfak dolabı yapımı ile ilgili harcamaların da ticari kazancın tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması söz konusu olmayacaktır.

2.7.2.33. Kendi Arsası Üzerinde Özel İnşaat Yapılması Durumunda Vergilendirme [57]

Mükellefin ticari iş hayatı ile alakası olmayan, tamamen şahsi servetine dahilinde olan özel bina inşaatı faaliyeti ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmemesi nedeniyle, bu faaliyetle ilgili olarak gelir vergisi yönünden vergi mükellefiyeti tesisine gerek bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinde kimlerin tevkifat yapmakla sorumlu olduğu belirtilmiş olup, gelir vergisi yönünden vergi mükellefiyeti tesis ettirmeyecek olması nedeniyle özel inşaat işi ile ilgili olarak serbest meslek erbabı mimardan alınan hizmet karşılığı yapılacak ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapma sorumluluğu bulunmamaktadır.

Öte yandan, özel bina inşaatınızda çalıştırılan işçilerin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 64 üncü maddesine göre diğer ücret kapsamında vergilendirilmesi gerekmekte olup, bu işçilere yapılan ödemeler üzerinden herhangi bir tevkifat yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Diğer ücretli olarak çalıştırılan işçilerin, hizmetin ifa olunduğu takvim yılının ikinci ayında; takvim yılı içinde işe başlamış iseler işe başlama tarihinden itibaren bir ay içinde vergi karnelerini bağlı oldukları vergi dairelerine ibraz ederek vergilerini tarh ettirmeleri gerekmektedir.

2.7.2.34. Daire Sahibine Ödenen Kira ve Daire Sahibinden Alınan Komisyonun Gelir-Gider Kayıtlarının Vergi Kanunları Açısından Nasıl Uygulanacağı[58]

Daire satışlarını artırmak amacıyla, daire satışı yapılan müşteriler arasında yapılan garanti kira sözleşmesi gereğince, satış yapılan ve müşterilere ait olan dairelerin kiraya verilemediği durumlarda daire sahiplerine ödenecek olan kira tutarının, ispat edici mahiyetteki belgelerle tevsik edilmesi halinde, pazarlama ve satış gideri olarak; dairelerin kiraya verilmesi karşılığında daire sahiplerinden alınan komisyon bedelinin de gelir olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Müşterilerle imzalanan sözleşme gereğince satış yapılan ve müşterilere ait olan dairelerin kiraya verilmesi karşılığında müşterilerden alınan komisyon bedelinin %18 oranında katma değer vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

---

[57] Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.12.2018 tarih ve 49327596-120.01.02.05[GVK.ÖZ.2018.45]-E.245476 sayılı özelgesi

[58] Bolu Defterdarlığı'nın 03.12.2018 tarih ve 68509125-125[KV/2016/03]-16976 sayılı muktezası.

3. ZİRAİ KAZANÇLAR

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

3.1. ZİRAİ KAZANÇTA VERGİLEMENİN GENEL ESASLARI

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

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

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

- Ziraat gruplarına göre belirlenen işletme büyüklüğü ölçüsünü aşanlar (Gelir Vergisi Kanunu'nun 54. maddesinde işletme büyüklüğü ölçüleri belirtilmiştir.),
- Bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca sahip olanlar,
- On yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olanlar,
- Ziraat gruplarının birkaç tanesi içine giren zirai faaliyetlerin bir arada yapılması halinde, en fazla iki gruba ait işletme büyüklüklerinde bu gruplar için tespit olunan hadlerin yarısını aşanlar,

- Kendi işletmesi ve dahil bulunduğu ortaklıklar müstakilen işletme büyüklüğü ölçüsünün altında kaldığı halde, kendi işletmesinin ve ortaklıklardaki paylarının toplamı belirlenen işletme büyüklüğü ölçüsünü aşanlar,
- Kendi isteğiyle gerçek usulde vergilendirilmek isteyenler

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

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

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

3.2. ZİRAİ KAZANÇ – TİCARİ KAZANÇ AYIRIMI

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

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

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

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

Hayvan yetiştirmek, beslemek, ürünlerini, yavrularını ve bu hayvanları satmak, Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan zirai faaliyet tanımına uygun olarak, zirai faaliyettir. Benzer şekilde,

küçük yaşta veya zayıf hayvanların satın alınıp, bunların beslenmesi, büyütülmesi ve belli bir büyüklüğe geldikten ya da doğum yaptırıldıktan sonra satılması da zirai faaliyettir. Dolayısıyla bu faaliyetler sonucu elde edilen gelirler de zirai kazançtır.

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

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

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

3.3. ZİRAİ İŞLETME BÜYÜKLÜĞÜNÜN TESPİTİNDE ÖZELLİK ARZ EDEN HUSUSLAR

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

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

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

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

3- Gelir Vergisi Kanunu'nun 52. maddede yazılı tek işletmelerde işletme birden fazla ortaklıklara ait olsa bile bu ortaklıklara ait işletme büyüklüğü toplanmak suretiyle dikkate alınacaktır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 52. maddenin son fıkra hükmüne göre tek işletme, "Bir çiftçiye veya ortaklığa ait olup aynı köy sınırları içinde veya birbirine bitişik arazi üzerinde bulunan yahut istihsal şartlarına göre birbirine bağlılık ve beraberlik arz eden işletmeler" şeklinde tanımlanmıştır. Bu durumda bir çiftçinin aynı köy sınırları içinde veya aynı köy sınırları içinde olmamakla beraber birbirine bitişik bulunan arazisinin bir kısmının 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 ziraatteki ekili arazi ile ortaklık halindeki arazi toplamı dikkate alınacaktır. Bu toplam pamuk ziraati için 400 dönüm olarak belirlenen işletme büyüklüğü ölçüsünü aştığından hem (A) nin hem de (B) nin kazancı gerçek usulde tespit edilecektir.

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

Örneğin: Çiftçi Bay (A), (X) ve (Y) ortaklığında sırası ile %80 ve %60 hisse ile ortaktır. (X) ortaklığının 600, (Y) ortaklığının 900 dönüm arazisi bulunmaktadır. Her iki ortaklıkta 2018 yılında arazilerinin tamamında ayçiçeği ziraatı yapmıştır.

Bu durumda, çiftçi Bay (A), (X) ortaklığından payına düşen 480 dönüm ile (Y) ortaklığından payına düşen 540 dönümün toplamı olan 1.020 dönüm, 2018 yılı için geçerli had olan 950 dönümü aştığından zirai kazancını gerçek usulde (zirai işletme hesabı esası veya bilanço esasına göre) defter tutmak suretiyle tespit edecektir.

5- Gelir Vergisi Kanunu'nun 54. 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) 2018 yılında 680 dönüm arazide bakliyat, 500 dönüm arazide ayçiçeği ziraati yapmıştır. Çiftçi (Y)'nın ziraatini yaptığı işletme büyüklükleri ayçiçeği ziraati ile ilgili had olan 950 dönümün yarısı ile bakliyat ziraatı ile ilgili had olan 1.000 dönümün yarısını aştığından zirai kazancı gerçek usulde tespit olunacaktır.

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

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

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

olarak belirlenecektir. Bu belirlemeden de görüleceği üzere örnekteki çiftçi (A) nın gerek şahsi işletmesi gerekse dahil bulunduğu ortaklıklar müstakilen işletme büyüklüğü ölçüsünün altında kaldığı halde, pamuk ziraatı yaptığı kendi işletmesinde sahip olduğu arazi büyüklüğü ile pamuk ziraati yapan ortaklığından gelen arazi payı toplamı (250 + 240 =) 490 dönüm pamuk ziraatine ait kanuni ölçü olan 400 dönümü aştığı için, Çiftçi (A)'nın zirai kazancı gerçek usulde vergilendirilecektir. Diğer ortakların payları toplamı ölçüleri aşmadığı için, bu ortaklar tevkifat yoluyla vergilendirilecektir.

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

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

3.4. ZİRAİ KAZANCIN GERÇEK USULDE TESPİTİ

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

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

Gerçek usulde vergilendirilecek çiftçiler ise, zirai işletme hesabı veya bilanço esasında defter tutmaları kendi isteklerine bırakılmıştır. Bilanço esasında defter tutmak için kanunla belirlenmiş bir sınır bulunmamaktadır. Ancak, çiftçilerin bilanço esasında defter tutmak istediklerini Gelir Vergisi Kanunu'nun 59. 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. maddesinde belirtilen ve tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden unsurlardan, giderler ise aynı Kanunun 57. maddesinde sayılan ve ödenen veya borçlanılan meblağlardan oluşmaktadır. Ancak, Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinde yazılı giderler hasılattan indirilemeyecektir.

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

Bilanço esasında zirai kazancın tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 56, 57 ve 58. maddelerinde yer alan hasılat sayılan unsurlar ve giderler ile 41. 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. maddesinde yapılan düzenleme ile çiftçilerden Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belge alma, verme, saklama ve ibraz yükümlülüklerine uymayan ve Ziraat Odası'ndan, bulunmayan yerlerde Tarım İl veya İlçe Müdürlüklerinden çiftçi belgesi almayanlar, çeşitli kamu kurum ve kuruluşları tarafından verilen avans, kredi, sübvansiyon, prim gibi ayni ve **nakdi destek unsurlarından** yararlanamayacaklardır.

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

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

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

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere;

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

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

3.5. ZİRAİ KAZANCIN GERÇEK USULDE TESPİTİNDE GİDERLER

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

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

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

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

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

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

6. Vergi Usul Kanununa göre ayrılan amortismanlar

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

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

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

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

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

d) İşletme ile ilgili olarak ödenen kira bedelleri

e) Genel mahiyetteki sair giderler

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

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

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

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

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

3.6. ZİRAİ KAZANÇLARDA MÜSTAHSİL MAKBUZU VE STOPAJ UYGULAMASI

Vergi Usul Kanunu'nun 235. 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. madesinin birinci fıkrasının 11 numaralı bendi maddesi uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapmak zorundadırlar.

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

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

- Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınanlarda **%1**,
- Ticaret borsalarında tescil ettirilmeden satılanlar için **%2**,

2- Diğer zirai mahsuller için ise,

- Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınan zirai mahsuller için **%2**,
- Borsa dışı yapılan işlemlerde ise **%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 vb. hizmetler için **%2**,
- Diğer hizmetler için **%4**,

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

3.7. ZİRAİ KAZANÇLAR İLE İLGİLİ ÖZELLİKLİ MUKTEZALAR

3.7.1. Aile Bireyleri Adına Müştereken Kayıtlı Zirai İşletmelerde Vergilendirme[59]

Gelir Vergisi Kanunu'nun 4369 Kanunun 34. maddesiyle değiştirilen 53. maddesinde, "Çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar, bu Kanunun 94. maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilir. 54. 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. madde yazılı tek işletmelerde işletme birden fazla ortaklığa ait olsa bile bu ortaklıklara ait işletme büyüklüğü toplanmak suretiyle nazara alınır. Birden fazla zirai işletmede ayrı ayrı şahıslarla ortaklığı bulunanların işletme büyüklüğü ölçülerinin tespitinde ortaklık payları toplamı esas alınır." hükmü yer almıştır.

Öte yandan, 101 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, tapuda ana veya baba veyahut da her ikisi adına kayıtlı olup, ana, baba ve reşit çocuklar tarafından birlikte yürütülen zirai faaliyetin ortaklık sayılacağı, reşit çocukların her birinin işletmenin ortağı olarak kabul edilecekleri, ancak vergilendirmenin her birinin hissesine düşen miktar üzerinden yapılacağı açıklanmıştır.
Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, ana, baba ve reşit çocuklar tarafından birlikte yürütülen zirai faaliyetin ortaklık olarak kabul edilmesi, işletme büyüklüğü ölçüsünün topluca uygulanması, ancak vergilendirmenin her birinin hissesine düşün miktar üzerinden yapılması gerekmektedir.

3.7.2. Tavuk Besiciliği Faaliyetinden Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi [60]

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

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

3.7.3. Alivre Satışlarda Tevkifat ve Vergilendirme[61]

185 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 6. 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

---

[59] Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 29.09.1998 tarih ve B.07.0.GEL.0.40/4052-17/034763 sayılı muktezası.
[60] Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 22.03.1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.41/4102-136/11439 sayılı muktezası.
[61] Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 10.05.1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.41/4106-341/18112 sayılı muktezası.

muamelelerde gelir vergisi tevkifatı yönünden borsalara müteselsil sorumluluk getirilmiştir. Aynı bölümün (b) ve (d) bentlerinde ise; alivre işlemlerin borsaya tescili anında herhangi bir bedel ödemesinin söz konusu olmaması halinde tevkifatın aranılmayacağı, avans ödemesinin olması halinde ise avans ödemesine münhasır olmak üzere vergi tevkifatının aranılacağı, ürün teslimlerinde de daha önce herhangi bir ödeme yapılmamışsa ödemenin tamamı üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacağı, ancak avans ödemesinin söz konusu olduğu hallerde ise bu ödemeden kesilen verginin, ürün satışının tescilinde yapılan tevkifat tutarından mahsup edileceği belirtilmiştir.

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

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

3.7.4. Orman İdaresine Taahhüt Karşılığında Yapılan Ormanların Ağaçlandırılması, Bakımı, Kesimi ve Ağaçların Toplanması, Taşınması İşlerinde Tarım Ağaçlarını ve Bu İşlerde Orman Köylülerinin Hizmetlerinin Zirai Hizmet Kapsamında Değerlendirilip, Değerlendirilemeyeceği[62]

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 Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 11 numaralı bendine eklenen (c) alt bendi ile zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetler için yapılan ödemeler de tevkifat kapsamına alınmıştır.

Konuyla ilgili olarak yayımlanan 188 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde gerekli açıklamalar yapılmıştır.

Buna göre;

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

---

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

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

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

3.7.5. Bir Biçerdövere Sahip Çiftçilerin Bu Biçerdöveri Kendi Zirai İşletmelerinde de Kullanmaları Şartıyla Gerçek Usulde Zirai Kazanç Mükellefiyetine Tabi Tutulacağı[63]

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

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

3.7.6. Sahip Olduğu Biçerdöveri Eşine Kiraya Veren Mükellefin Elde Edeceği Gelirin Vergilendirilmesi[64]

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

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

3.7.7. Kamyon Sahibi Olan Çiftçilerin Vergilendirilmesi[65]

Gelir Vergisi Kanunu'nun 53. maddesinde; "Çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar, bu Kanunun 94. maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilir. 54. maddede yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler ile **bir biçerdövere veya bu**

---

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

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

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

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. (4962 sayılı Kanunun 6. maddesiyle eklenen cümle yürürlük; 07.08.2003, Geçerlilik; 01.01.2004) Ancak, çiftçiye ait olmakla beraber zirai işletmeye dahil edilmeyen biçerdöver veya bu mahiyetteki bir motorlu araç veya on yaşına kadar ikiden fazla traktörün işletilmesinden elde edilen gelirler ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilir.

...

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

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

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

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

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

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

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

Bu açıklamalara göre;

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

- Bu durumda olan çiftçilerden, vergi dairelerince düzenli aralıklarla yapılan yoklamalar sonucunda, kamyon gibi araçlarını kendi zirai faaliyetleri dışında başkalarına da hizmet verecek şekilde kullandığı ve/veya nakliyecilik yaptığı hususunda tespit bulunanların vergilendirilmelerinin ise ticari kazanç hükümlerine göre değerlendirilmesi gerekmektedir."

açıklamalarına yer verilmiştir.

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

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

3.7.8. Küçük ve Büyük Baş Hayvan Alım Satımı ile Besicilikle Uğraşanların Kazançlarının Vergilendirilmesi[66]

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

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

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 54. maddesinin birinci fıkrasının A bendinin 23. grup başlıklı alt bendinde, söz konusu çiftçilerin gerçek usulde vergilendirilmesi için gerekli olan asgari büyükbaş hayvan sayısı 150 adet (İş hayvanları ile iki yaşından küçük hayvanlar hariç) olarak hükmolunmuştur.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde;

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

---

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

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

3.7.9. Çiftçilerin Ürettikleri Zirai Ürünleri Mahalle Aralarında veya Pazar Takibi Suretiyle Satmaları Halinde Vergilendirme[67]

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 dükkân 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, dükkân veya mağaza açmak ya da belediyece tahsis edilen yerlerde aylık veya yıllık kira bedeli karşılığı yer kiralamak suretiyle devamlılık arz edecek şekilde zirai ürün satmaları halinde ise ticari faaliyet olarak değerlendirilerek vergilendirilmeleri gerekmektedir.

3.7.10. Çiftçilere Ödenen Doğrudan Gelir Desteği Ödemelerinin Vergilendirilmesi[68]

Çiftçilere ödenmekte olan doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemeleri Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 11 numaralı bendinin d alt bendinde yer alan (%0) tevkifat oranında vergilendirilmektedir.

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

Bu belirlemelere göre;

- Hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilen çiftçilerden %0 oranında kesilen bu verginin söz konusu çiftçilerin nihai vergileri olarak değerlendirilmesi,
- Kazançları gerçek usulde vergilendirilen çiftçilere yapılan doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemelerinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 56. maddesi hükmü gereğince hasılat olarak değerlendirilmesi ve verilecek yıllık gelir vergisi beyannamelerine ithal etmeleri, gerekmektedir.

3.7.11. Firmalardan Ücretsiz Olarak Alınan Civcivlerin Yetiştirilerek Yine Aynı Firmalara Verilmesi Hizmetinin Vergilendirilmesi[69]

Firmaların kendileri için piliç yetiştirilmesi hususunda anlaştıkları çiftçilere civciv, yem, ilaç gibi üretim girdilerinin de temin edilmesi suretiyle, civcivlerin beslenip bakımının yaptırılarak

---

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

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

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

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 Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasında sayılanlarca yapılacak ödemelerden aynı Kanunun 94. maddesinin birinci fıkrasının 11 numaralı bendinin (c-ii) alt bendi uyarınca %4 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması ve tevkifat tutarının da düzenlenecek fatura üzerinde gösterilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, söz konusu hizmet karşılığında tarafınıza 94. maddede sayılanlar dışındakilerce yapılacak ödemelerden ise gelir vergisi tevkifatı yapılmayacağı tabiidir.

3.7.12. Biçerdöverini Kendi Arazilerinde ve Başka Çiftçilerin İşlerinde Kullananların Vergilendirilmesi[70]

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, Gelir Vergisi Kanunu'nun 47, 48 ve 51. maddelerinde yazılı şartlara uyulması durumunda basit usulde tespit edilerek vergilendirileceği tabiidir.

3.7.13. Balıkçı Gemisi İle Avlanan Deniz Ürünlerinin İşyerinde Pazarlanması Faaliyetinin Vergilendirilmesi[71]

Gelir Vergisi Kanunu'nun işletme büyüklüğü ölçülerinin belirlendiği 54. maddesinin birinci fıkrasının B bendinde 2 nci grup başlıklı alt bendinde denizlerde yapılan balık avcılığında toplam tekne boyu 20 metreyi aşanların zirai kazançlarının gerçek usulde tespit edileceği hükme bağlanmıştır.

Bu hükümler uyarınca; balık avcılığı faaliyetinden elde edilen kazanç zirai kazançtır. Balıkçı gemisinin boyu Kanunun 54. maddesinde belirlenen işletme büyüklüğü ölçüsünü aştığında kazancın gerçek usulde vergilendirilmesi gerekmekte olup, avlanılan balıkların toptan ve perakende satışının yapıldığı işyerine gelinceye kadar geçirilen safhalar da zirai faaliyet kapsamında değerlendirilecektir.

Öte yandan, açılan bir işyerinde balıkların toptan ve perakende satışının yapılması dolayısıyla elde edilen kazanç ticari kazanç olup, Kanunun ticari kazanca ilişkin hükümleri çerçevesinde vergilendirilecektir.

---

[70]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

[71]Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 19.07.2011 tarih ve B.07.4.DEF.0.74.10.00-001-GV-1 sayılı muktezası

3.7.14. Biçerdöverin Çok Eski ve Kullanılamayacak Olması Nedeniyle Gerçek Usul Zirai Kazanç Mükellefiyetinin Terkini[72]

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Zirai Kazançta Vergileme" başlıklı 53. maddesinde; "... 54. 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.

Aynı kanunun "İşi Bırakmanın Tarifi" başlıklı 161. 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 No.lu Gelir Vergisi Kanunu İç Genelgesinin Araçların Kullanılmaz Hale Gelmesi başlıklı bölümünde; "Nakliyecilik faaliyetinde kullanılan araçların kaza yapması, hurdaya ayrılması ve benzer nedenlerle kullanılmaz duruma gelmesi halinde, 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu ve yönetmeliğinde yer alan hükümler ile Gelir Vergisi Kanunu ve 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

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

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.

3.7.15. Kırsal Kalkınma Destek Programı Kapsamında Alınan Hibe İçin Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı [73]

Tarımsal faaliyette kullanmak üzere yapılan soğuk hava deposu projesi için "Kırsal Kalkınma Yatırımlarının Desteklenmesi Kapsamında Tarıma Dayalı Ekonomik Yatırımların Desteklenmesi Hakkında Tebliğ" çerçevesinde T.C. Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Ankara İl Gıda Tarım ve Hayvancılık Müdürlüğünden alınan hibe desteği ödemesinin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 56. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendi kapsamında zirai hasılat sayılması ve aynı Kanunun 94. maddesinin birinci fıkrasının 11 numaralı bendinin (b-ii) alt bendi kapsamında, ödeme türüne göre belirlenen %4 oranı üzerinden gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir.

Öte yandan, gerçek usule tabi olmayıp hasılatlarının üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilendirilenler için kesilen bu verginin nihai vergi olması nedeniyle beyanname verilmeyeceği tabii olup, zirai kazancın gerçek usulde vergilendirilmesi halinde, söz konusu hibe ödemelerinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 56. maddesi hükmü gereğince hasılat olarak değerlendirilerek verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesine dahil edilmesi ve anılan ödemeler üzerinden yapılan vergi tevkifatının yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergilerden mahsup edilmesi mümkün olacaktır.

3.7.16. Et Ve Süt Kurumundan Alınan Hayvanların Belli Bir Bakım Süresinden Sonra Kesime Verilmesi Şeklinde Yapılan Faaliyetin Vergilendirilmesi ve Defter Tutma Esasları.[74]

Et ve Süt Kurumu aracılığıyla ithalatı yapılan ve köylülere teslim edilen büyükbaş hayvanlarının kesim şartları oluşuncaya kadar bakılması işleminin, zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmet olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun, 53 üncü maddesinde; çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançların, bu Kanunun 94 üncü maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirileceği, ancak 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 kazançlarının gerçek usulde (zirai işletme hesabı veya diledikleri takdirde bilanço esasına göre) tespit olunarak vergilendirileceği, kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin, yazılı olarak vergi dairesinden istemde bulunmaları halinde izleyen vergilendirme dönemi başından itibaren gerçek usule geçebilecekleri hükme bağlanmıştır.

---

[73]Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10.05.2016 tarih ve 38418978-120[94-16/2]-73882 sayılı muktezası
[74]Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.04.2017 tarih ve 27575268-105[213-2016-535]-116820 sayılı muktezası

Öte yandan; anılan Kanunun "İşletme Büyüklüğü Ölçülerini" düzenleyen 54 üncü maddesinde ise, çiftçilerin gerçek usulde vergilendirilmesi için gerekli olan asgari büyükbaş hayvan sayısının 150 adet (iş hayvanları ile iki yaşından küçük büyükbaş hayvanlar hariç) olduğu hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, aynı Kanunun "Kazancın Bilanço Esasına Göre Tespiti" başlıklı 59 uncu maddesinde, "Çiftçiler, diledikleri takdirde, işletme hesabı yerine bilanço esasına tabi tutulmalarını isteyebilirler.

Yazı ile yapılacak talep, müteakip vergilendirme dönemi başından, yeni işe başlıyanlarda ise işe başlama tarihinden itibaren hüküm ifade eder. Bu suretle bilanço esasını kabul edenler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler.

Zirai kazancın bilanço esasına göre tespitinde, 56, 57 ve 58'inci maddeler hükmü de göz önünde tutularak, ticari kazancın bu hususstaki hükümleri uygulanır." hükmüne yer verilmiştir.

Bu çerçevede; işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçilerin kazançlarının gerçek usulde (zirai işletme hesabı veya diledikleri takdirde bilanço esasına göre) vergilendirileceği, bilanço esasına göre vergilendirmeyi tercih eden mükelleflerin ise iki yıl bu usulden dönemeyecekleri; zirai kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin, yazılı olarak vergi dairesinden istemde bulunmaları halinde ise izleyen vergilendirme dönemi başından itibaren gerçek usule geçebilecekleri tabiidir.

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 213 üncü maddesinde, zirai kazanç elde eden mükelleflerin çiftçi işletme defteri tutacağı ifade edilmiş olup, bu mükelleflerin isteğe bağlı olarak bilânço esasına göre defter tutabilmeleri Gelir Vergisi Kanununda düzenlenmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, zirai faaliyet nedeniyle çiftçi işletme defteri kullanması gerekmekte olup, mükellefler istedikleri takdirde bağlı oldukları vergi dairesine dilekçeyle başvurarak gerçek usulde vergilendirilmeleri ve bilânço esasına göre defter tutmaları mümkün bulunmaktadır.

4. ÜCRETLER

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinin birinci fıkrasında ücret; "işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler" olarak tanımlanmış izleyen ikinci fıkrada ise, ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunmasının mahiyetini değiştirmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Yine Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddenin 3. fıkrasında yukarıda yer alan tanımlarla sınırlı kalmaksızın ve ücret tanımında yer alan unsurları tamamını içermemesine rağmen bazı ödemelerin doğrudan ücret sayılacağı belirtilmiştir. Söz konusu ücret sayılan ödemeler aşağıdaki gibidir:

- Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen ve en yüksek Devlet memuruna yapılan en yüksek ödeme tutarını aşan emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları,
- Daha önce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlar ile sağlanan menfaatleri,
- TBMM, İl Genel Meclisi ve Belediye Meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimî veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzer diğer kişilere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,
- Yönetim ve Denetim Kurulları başkanı ve üyeleriyle, tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,
- Bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,
- Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler.
- Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar. **(7103 Sayılı Kanun'un 7 nci maddesiyle eklenen bent; Yürürlük: 27.03.2018)**

Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan ve yukarıda yer verilen ücret tanımından hareketle bir ödemenin ücret olarak gelir vergisine tabi tutulması için, üç unsurun var olması gerekmekte olup bunlar;

a) İşverene tabi olma:

İşveren Gelir Vergisi Kanunu'nun 62. maddesinde hizmet erbabını işe alan ve emir ve talimatlar dahilinde çalıştıran kişi olarak tanımlanmıştır. Herhangi bir ödemenin ücret olarak kabul edilebilmesi için gerekli olan ilk unsur çalışanın işverene tabi olmasıdır.

b) Belli bir işyerine bağlı olma:

İş yeri Vergi Usul Kanunu'nun 156. maddesinde: "Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri,

madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir." şeklinde tanımlanmıştır. Bu yerlere bağlılık, hukuki anlamda bir bağlılıktır. Hizmetin mutlaka fiilen işyerinde yapılması zorunlu değildir.

c) Hizmetin karşılığı olarak bir ödemenin yapılması:

Bir işverene ve belli bir işyerine bağlı olarak yapılan ödemenin bir hizmetin ifası karşılığında ödenmesi gerekmektedir. Ödeme hizmet ifası karşılığında değilse ücret olarak kabul edilmesi mümkün değildir.

Buna göre; Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında, bir ödemenin ücret olarak vergilendirilebilmesi için yukarıda sayılan üç temel unsurun tamamını birlikte taşıması gerekmektedir. Yapılan bir ödemenin, ücret tanımında belirtilen herhangi bir unsuru taşımaması halinde veya ücret olarak sayılan diğer ödemelerden olmaması halinde ücret olarak vergilendirilmesi mümkün değildir.

4.1. GERÇEK ÜCRETLER

Gerçek ücretlerin vergilendirilmesi esas olarak, işverenler tarafından ödenen ücretlerin ödenmesi sırasında Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendine göre hizmet erbabının ücretlerine ait vergileri tevkif yoluyla keserek muhtasar beyanname ile vergi dairelerine beyan edilip ödenmesi yoluyla yapılmaktadır. Tevkif suretiyle vergilendirilen ücretlerin beyannameye dahil edilip edilmeyeceğine dair düzenleme ise kanunun 86. maddesinde yapılmış olup tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler için tutarı ne olursa olsun beyanname verilmeyecek, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi durumunda da bu şekilde elde edilen ücret geliri verilen beyannameye dahil edilmeyecektir.

Birden fazla işverenden tevkifata tabi tutulmuş ücret geliri elde edilmesi halinde ise, birden sonraki işverenlerden alınan ücretleri toplamı 2018 yılı için 34.000 TL'yi (2019 yılı için 40.000 TL) aşmıyorsa, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş tek işverenden ücret geliri elde eden kişilerin tabi olduğu usule tabi olarak beyan dışı kalacaktır. Tamamı tevkif suretiyle vergilendirilen ücret geliri sahiplerinin birden sonraki işverenden aldığı ücretler toplamının 2018 yılı için 34.000 TL'yi geçmesi halinde ise elde edilen ücret gelirlerinin tamamı beyana konu edilecektir.

Eğer elde edilen ücret geliri Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi gereğince vergi tevkifatına tabi değil ise söz konusu ücret gelirinin yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Burada elde edilen ücret geliri tutarının bir önemi bulunmamakta önemli olan ücretin kaynakta kesinti suretiyle vergilendirilmemiş olmasıdır. Aldıkları ücretler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmasına olanak bulunmayan hizmet erbabının ücretleri Gelir Vergisi Kanunu'nun 95. maddesinde aşağıdaki gibi sayılmıştır.

- Ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı;
- Gelir Vergisi Kanunu'nun 16. maddesinde yazılı istisnadan faydalanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlileri,
- Maliye Bakanlığı'nca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zaruret görülen ödemelerdir.

Söz konusu ücret sahipleri elde ettikleri ücret gelirleri için yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek zorundadırlar.

4.2. DİĞER ÜCRETLER

Gelir Vergisi Kanunu'nun 4369 sayılı Kanun ile 01.01.1999 tarihinden itibaren değiştirilen 64. maddesi hükmüne göre maddede sayılan türden ücret geliri elde edenlerin ücret gelirlerini gerçek tutarları yerine vergi matrahı olarak takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25'i esas alınarak vergilendirilme yapılacaktır. Madde hükmüne göre diğer ücretler kapsamında ücret geliri elde edenler şunlardır;

- Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanlar,
- Özel hizmetlerde çalışan şoförler,
- Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri,
- Gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanlar,
- Gerçek ücretlerin tespitine imkân olmaması sebebiyle Danıştay'ın müspet mütalaasıyla Maliye Bakanlığı'nca bu kapsama alınanlar.

01.01.2014 tarihinden itibaren asgari ücrette 16 yaş altı ve üstü sınırı uygulamasına son verilmiş olup, anılan tarihten itibaren tek asgari ücret uygulamasına geçilmiştir. Bu nedenle; yukarıda yazılı hizmet erbabının safi ücretleri takvim **yılı başında geçerli olan** 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 Kanunu'nun 103. maddesinde belirtilen oranların uygulanması suretiyle hesaplanacaktır. Diğer ücretleri elde eden hizmet erbabı, bağlı bulundukları vergi dairelerine takvim yılının ikinci ayında, yeni işe başlayanlar da bir ay içinde başvurarak vergilerini tarh ettirmek ve karnelerine yazdırmak zorundadırlar.

4.3. ÜCRETLERDE İSTİSNALAR

Gelir Vergisi Kanunu'nda bazı ücretliler vergiden müstesna tutulmuş, bazı ücretler ise gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu ücretler ve ücretliler aşağıda sıralanmıştır:

- Yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o memleketin uyruğunda bulunan memurları dışında kalan memur ve hizmetlilerin yalnızca bu işlerden dolayı aldıkları ücretler; (GVK-Madde 16)
- Köylerde ve son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyet gösteren ve yalnız el ile dokunan halı ve kilim imal eden işletmelerde çalışan işçilerin ücretleri; (GVK-Madde 23/1)
- Gelir Vergisi'nden muaf olanların veya gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretleri; (GVK-Madde 23/2)
- Toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher istihsali ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışanların münhasıran yer altında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri; (GVK-Madde 23/3)

- Köy muhtarları ile köylerin kâtip, korucu, imam, bekçi ve benzeri hizmetlilerine köy bütçesinden ödenen ücretler ile çiftçi mallarını koruma bekçilerinin ücretleri (GVK-Madde 23/5)
- Hizmetçilerin ücretleri (Hizmetçiler özel fertler tarafından evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan sair yerlerde orta hizmetçiliği, sütninelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık gibi özel hizmetlerde çalıştırılanlardır.) (Mürebbiyelere ödenen ücretler istisna kapsamına dahil değildir); (GVK-Madde 23/6)
- Sanat okulları ile bu mahiyetteki enstitülerde, ceza ve ıslahevlerinde, darülacezelerin atölyelerinde çalışan öğrencilere, hükümlü ve tutuklulara ve düşkünlere verilen ücretler; (GVK-Madde 23/7)
- Hizmet erbabına işverenlerce yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler (İşverenlerce, işyerinde veya müştemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 2018 yılı için 16,00 TL'yi (2019 yılı için 19,00 TL'yi) aşmaması ve buna ilişkin ödemenin yemek verme hizmetini sağlayan mükelleflere yapılması şarttır. Ödemenin bu tutarı aşması halinde, aşan kısım ile hizmet erbabına yemek bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir); (GVK-Madde 23/8).
- Genel olarak maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere ve özel kanunlarına göre barındırılması gereken memurlarla müstahdemlere konut tedariki ve bunların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini suretiyle sağlanan menfaatler ile mülkiyeti işverene ait brüt alanı 100 m^2'yi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler (Bu konutların 100 m^2'yi aşması halinde, aşan kısma isabet eden menfaat için bu istisna hükmü uygulanmaz); (GVK-Madde 23/9)
- Hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri; (GVK-Madde 23/10)
- Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları (506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen aylıkların toplamı, en yüksek Devlet memuruna **(6728 sayılı Kanunun 12. maddesiyle değişen ibare; Yürürlük 01.09.2016)** çalışılan süreye bağlı olarak ödenen tutardan fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.) (Genel, katma ve özel bütçelerden ödenen bu nevi aylıklar dahil); (GVK-Madde 23/11)
- 3308 sayılı Çıraklık ve Mesleki Eğitim Kanunu'na tabi çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri; (GVK-Madde 23/12).
- Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları; (GVK-Madde 23/13)
- Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler, (GVK-Madde 23/14-a)
- **(6728 sayılı Kanunun 12. maddesiyle değişen bent; Yürürlük 01.09.2016)** Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin, Ekonomi Bakanlığından alınan izne istinaden kurulan bölgesel yönetim merkezlerinde münhasıran

merkezin faaliyet izni kapsamında istihdam ettikleri hizmet erbabına Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler Kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tâbi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler, (GVK-Madde 23/14-b)

- Yüz ve daha aşağı sayıda işçi çalıştıran işyerlerinde bir, yüzden fazla işçi çalıştıran işyerlerinde iki, amatör sporcu çalıştıranların, her yıl millî müsabakalara iştirak ettiklerinin belgelenmesi ve bu amatör sporculara ödenen ücretler; (GVK-Madde 23/15).
- **(7103 Sayılı Kanunun 4 üncü maddesiyle eklenen bent; Yürürlük: 27.03.2018)** İşverenlerce, kadın hizmet erbabına kreş ve gündüz bakımevi hizmeti verilmek suretiyle sağlanan menfaatler (İşverenlerce bu hizmetlerin verilmediği durumlarda, ödemenin doğrudan bu hizmetleri sağlayan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine yapılması şartıyla, her bir çocuk için aylık, asgarî ücretin aylık brüt tutarının %15'ini **(2018/11674 sayılı BKK ile %50 Yürürlük-5/5/2018)** aşmamak üzere bu istisnadan yararlanılır. Kreş ve gündüz bakımevi hizmetini sağlayanlara yapılan ödemelerin belirlenen istisna tutarını aşan kısmı ile hizmet erbabına bu amaçla nakden yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir. Bu bentte yer alan %15 oranını, asgarî ücretin aylık brüt tutarının %50'sine kadar artırmaya ve kanuni seviyesine getirmeye Cumhurbaşkanı, bu istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.). **(GVK-Madde 23/16).**
- Subay, astsubay, erbaş ve erlere ve ordu hizmetinde bulunan sivil makinistlere, uçuş, dalış gibi hizmetleri dolayısıyla verilen tazminatlar, gündelikler, ikramiyeler, zamlar ile Türk Hava Kurumu veya kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış personele; fiilen uçuş hizmeti, denizaltına dalış yapanlara fiilen dalış hizmetleri dolayısıyla yapılan aynı mahiyetteki ödemeler; (GVK-Madde 29/2)
- 31.12.2023 tarihine kadar 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3. maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen **Ar-Ge,** *(6676 sayılı Kanunun 1. maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 01.03.2016)* **tasarım** ve **destek personelinin** bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisinin; *(6676 sayılı Kanunun 1. maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 01.03.2016)* doktoralı olanlar ile 5746 sayılı Kanun kapsamındaki **temel bilimler alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için %95'i, yüksek lisanslı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için %90'ı ve diğerleri için %80'i** verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir. Bu süre içerisinde, anılan maddenin bu maddeye aykırı olan hükmü uygulanmaz. (GVK-Geçici Madde 75)

4.4. GİDER KARŞILIKLARI VE TAZMİNATLAR

Gelir Vergisi Kanunu'nun 24, 25, 26, 27 ve 29. maddelerinde sayılan gider karşılıkları, tazminatlar ve yardım gibi ödemeler gelir vergisinden istisna edilmiştir. Esasında ücret niteliğinde olan bu tür ödemeler gelir vergisi dışında tutulmuştur. İstisna edilen gider karşılıkları ve tazminatlar aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır:

- Harcırah Kanunu'na tabi kurumlar tarafından harcırah veya yolluk olarak yapılan ödemeler;
- Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından idare meclisi başkanı ve üyeleri ile denetçilerine, tasfiye memurlarına ve hizmet erbabına (Harcırah Kanunu'na tabi olsun olmasın her türlü sözleşmeli personel dahil) verilen gerçek yol giderlerinin tamamı ile yemek ve yatmak giderlerine karşılık verilen gündelikler (Bu gündelikler aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen gündeliklerden fazla ise veya Devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşarsa, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur);
- 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'na göre ödenen yakacak yardımı (memur, işçi ve Bağ-Kur emeklilerine avans olarak ödenenler dahil);
- Sayım işleriyle, seçim işlerinde çalıştırılanlara özel kanunlarına göre verilen zaruri gider karşılıkları.
- Ölüm, engellilik ve hastalık sebebiyle verilen tazminat ve yardımlar ile 25.08.1999 tarihli ve 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu uyarınca ödenen işsizlik ödeneği ve 22.05.2003 tarihli ve 4857 sayılı İş Kanunu'na göre ödenen işe başlatmama tazminatı;[75]
- Ölüm, engellilik, hastalık ve işsizlik sebepleriyle (işe başlatmama tazminatı dahil) verilen tazminat ve yapılan yardımlar;
- Muhtaç olanlara belli bir süre için veya hayat kaydıyla yapılan yardımlar (Asker ailelerine yapılan yardımlarla hayır derneklerinin ve yardım sandıklarının yardımları mutlak olarak bu istisnaya girerler);
- Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklar tarafından, kendilerine zat aylığı bağlananlara aylıkları dışında, kanunları veya statüleri gereğince verilen emekli, dul, yetim ve evlilik ikramiyeleri veya iade olunan mevduatı ve sürelerini doldurmamış bulunanlarla dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminatlar (506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen tazminat, yardım ve toptan ödemeler en yüksek Devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarından fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tâbi tutulur. Bu mukayesede gerek muhtelif sandıklardan gerek aynı sandıktan muhtelif zamanlarda yapılan ikramiye, tazminat ve toptan ödemeler topluca dikkate alınır.);
- Hizmet erbabına ödenen çocuk zamları (Bu zamlar Devletçe verilen miktarları aştığı takdirde, fazlası vergiye tabi tutulur.);
- Evlenme ve doğum münasebetiyle hizmet erbabına yapılan yardımlar (Bu istisna hizmet erbabının iki aylığına veya buna tekabül eden gündeliklerinin tutarına kadar olan yardım kısmına uygulanır.);
- Sosyal sigorta kurumları tarafından sigortalılara yapılan ödemeler;
- 1475 sayılı İş Kanunu ve 854 sayılı Deniz İş Kanunu'na göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 sayılı Basın İş Kanun'a göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz);

---

[75] 7162 sayılı kanunun 2. maddesiyle eklenen değişmeden önceki şekli: "Ölüm, engellilik, hastalık ve işsizlik sebepleriyle (işe başlatmama tazminatı dahil) verilen tazminat ve yapılan yardımlar;"

- Sosyal sigorta kurumları tarafından sigortalılara yapılan ödemeler; **(7103 sayılı Kanunun 5. maddesiyle değişen bent; Yürürlük: 27.03.2018)**

a) 25.08.1971 tarihli ve 1475 sayılı İş Kanunu ve 20.04.1967 tarihli ve 854 sayılı Deniz İş Kanununa göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 13.06.1952 tarihli ve 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (Hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz.);

b) Hizmet erbabının tabi olduğu mevzuata göre bu bendin (a) alt bendinde belirtilen istisna tutarının hesabında dikkate alınmak şartıyla, hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar (Bu bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.);[76]

7162 sayılı Kanunun 1. maddesi ile eklenen hüküm yürürlük tarihi 30.01.2019 geçici 89. madde ile 27.03.2018 tarihinden önce karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar üzerinden tevkif edilerek tahsil edilen gelir vergisi, hizmet erbabının düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde tarha yetkili vergi dairelerine başvurmaları ve dava açmamaları, açılmış davalardan vazgeçmeleri şartıyla Vergi Usul Kanununun düzeltmeye ilişkin hükümleri uyarınca red ve iade edilecektir. Geçici 89. madde hükümlerinden yararlanmak üzere vazgeçilen davalarla ilgili olarak yargılama giderleri ve vekâlet ücretine hükmedilmeyecektir. Hakkında kesinleşmiş yargı kararı bulunan iade talepleriyle ilgili olarak geçici 89. madde hükmü uygulanmayacaktır.

- Genel olarak nafakalar (Alanlar için);
- Yardım sandıkları tarafından statüleri gereğince kendi üyelerine ölüm, engellilik, hastalık, doğum, evlenme gibi sebeplerle yapılan yardımlar.
- Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, dul, yetim ve evlenme ikramiyeleri veya iade olunan mevduat, sürelerini doldurmamış bulunanlarla, dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminat ve yardımlar;
- Harb malullüğü zamları;
- Harb malullerine ve şehit, dul ve yetimlerine verilen tekel beyiyeleri;
- Şehitlerin dul ve yetimlerine şehit, dul ve yetimi sıfatıyla yapılan bilumum ödemeler (Bu hükmün tatbikinde hususi kanunlarına göre kendilerine şehit sıfatı verilenlerle harp, isyan, eşkiya, kaçakçı takip ve müsademesi, sanıkların ve mahkumların takibi, manevra, talim ve tatbikat esnasında görev başında veya görevden doğan sebeplerle ölenler şehit sayılır.);
- Vatan hizmetleri tertibinden bağlanan aylıklar ile ödenen mükafatlar;

---

[76] 7103 sayılı kanunun 5. maddesiyle eklenen değişmeden önceki şekli: "1475 sayılı İş Kanunu ve 854 sayılı Deniz İş Kanunu'na göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 sayılı Basın İş Kanun'a göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz);"

- Özel kanunlara dayanarak verilen yemek ve hayvan yem bedelleri veya bu mahiyette yapılan ödemeler;
- Demirbaş olarak verilen giyim eşyası (resmi ve özel daire ve müesseselerce hizmet erbabına işin icabı olarak verilen ve bunların işten ayrılmaları halinde geri alınan giyim eşyası);
- Tahsilde bulunanlar için yapılan giyim giderleri;
- Resmi ve özel müesseseler ve şahıslar hesabına yabancı memleketlerde tahsilde veya stajda bulunan öğrenci ve memurlara gider karşılığı olarak verilen paralar (özel müesseseler tarafından yapılan ödemeler, benzeri devlet öğrenci ve memurlarına verilen miktardan fazla olduğu takdirde, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.) (Asli görev veya memuriyet dolayısiyle alınan ücretler bu istisnaya dahil değildir.);
- Resmî ve özel müesseselere ve şahıslar hesabına Türkiye'de tahsilde bulunan öğrenciye iaşe, ibate ve tahsil gideri olarak ödenen paralar;
- Öğrencilere tatbikat dolayısıyla öğretim müesseseleri veya tahsil masrafları deruhte edenler tarafından verilen paralar;
- İlim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik maksadıyle verilen ikramiyeler ve mükafatlar;
- Spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler;
- Spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler.
- **(GVK'nun 25. Maddesinin 7103 Sayılı Kanun'un 5 inci maddesiyle değişen bendi; Yürürlük: 27.03.2018)**

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

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

4.5. YILLIK BEYANNAME İLE BİLDİRİMİ ZORUNLU OLAN VE BİLDİRİMİ MÜMKÜN OLMAYAN ÜCRETLER

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

4.5.1. Yıllık Beyanname ile Beyanı Zorunlu Ücret Gelirleri

Gelir Vergisi Kanunu'nun 86 ve 95. 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 (2018 yılı için 34.000 TL) aşan ücretler,

2- Gelir Vergisi Kanunu'nun 95. maddesinde sayılan ve tevkifata tabi tutulmadıkları için yıllık beyanname ile bildirimi zorunlu olan aşağıda sayılan ücretler,

a- Ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabının ücretleri,

b- Gelir Vergisi Kanunu'nun 16. maddesinde yazılı istisnadan faydalanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlilerinin ücretleri,

c- Maliye Bakanlığınca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zaruret görülen ödemeler.

4.5.2. Yıllık Beyanname ile Beyan Edilmeyecek Ücret Gelirleri

Aşağıda sayılan kapsama giren ücret gelirlerinin ise yıllık beyannameye dâhil edilmesi mümkün değildir.

1- Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinin (b) alt bendi gereğince tutarı ne olursa olsun kazancı sadece **tek işverenden alınan ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş 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 (2018 yılı için 34.000 TL, 2019 yılı için 40.000 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 Sıra No.lu Gelir Vergisi Sirkülerinin 3.2. bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde; birden fazla işverenden tevkifata tabi ücret alınması halinde, birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağını mükellefçe serbestçe belirlenebilecektir. Anılan Sirkülerde verilen örnekler çerçevesinde; diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde tevkifata tabi tutulan ücret gelirlerinin beyan edilip edilmeyeceğinin tespitinde, sadece birden sonraki işverenden elde edilen ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret gelirleri kıyaslanarak esas alınacak olup, beyana tabi diğer gelirlerin tutarının bir önemi bulunmamaktadır.

Konuyu aşağıdaki iki örnekle açıklayabiliriz.

Örnek 1: Bayan (A), 2018 yılında üç ayrı işverenden ücret geliri elde etmekte olup, ücretlerin tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunmaktadır.

Birinci işverenden alınan ücret	60.000 TL
İkinci işverenden alınan ücret	25.000 TL
Üçüncü işverenden alınan ücret	12.000 TL

Örnekte yer alan ve birinci işverenden alınan ücret toplama dahil edilmeyecek olup, ikinci ve üçüncü işverenden alınan ücretler toplamı (25.000 + 12.000 =) 37.000 TL, 2018 yılı için geçerli olan 34.000 TL'lik beyan sınırını aştığı için 97.000 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	150.000 TL
Birinci işverenden alınan ücret	75.000 TL
İkinci işverenden alınan ücret	24.000 TL

Mükellef elde etmiş olduğu ticari kazancı nedeniyle mutlaka beyanname verecektir. Birinci işverenden alınan hariç, ikinci işverenden alınan ücret geliri ise 2018 yılı için geçerli olan 34.000 TL'lik beyan sınırını aşmadığından ücret gelirleri beyannameye dâhil edilmeyecektir. Ücret gelirlerinin beyan edilip edilmeyeceğine ilişkin beyan sınırının hesabında diğer gelir unsurundan elde edilen gelirler dikkate alınmayacaktır.

4.6. ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİ

Gelir Vergisi Kanunu'nda 5615 sayılı Kanunun 2. maddesiyle yapılan değişiklikler ile gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde Asgari Geçim İndirimi uygulaması getirilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun "Asgari Geçim İndirimi" başlıklı 32. maddesi hükmü aşağıda yer aldığı gibidir.

"**Asgari Geçim İndirimi**

Madde 32: Ücretin gerçek usûlde 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, üçüncü çocuk için %10, diğer çocuklar için % 5'idir. Gelirin kısmî döneme ait olması halinde, ay kesirleri tam ay sayılmak suretiyle bu süreye isabet eden indirim tutarları esas alınır. Asgarî geçim indirimi, bu fıkraya göre belirlenen tutar ile 103 üncü maddedeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanan oranın çarpılmasıyla bulunan tutarın, hesaplanan vergiden mahsup edilmesi suretiyle uygulanır. Mahsup edilecek kısmın fazla olması halinde iade yapılmaz.

İndirimin uygulamasında "çocuk" tabiri, mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilenler, evlat edinilenler ile ana veya babasını kaybetmiş torunlardan mükellefle birlikte oturanlar dâhil) 18 yaşını veya tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış çocukları, "eş" tabiri ise, aralarında yasal evlilik bağı bulunan kişileri ifade eder.

İndirim tutarının tespitinde mükellefin, gelirin elde edildiği tarihteki medenî hali ve aile durumu esas alınır. İndirim, yukarıdaki oranlara göre hesaplanan tutarları aşmamak kaydıyla, ücret geliri elde eden aile fertlerinden her biri için ayrı ayrı, çocuklar için eşlerden yalnızca birisinin gelirine uygulanır. Boşananlar için indirim tutarının hesabında, nafakasını sağladıkları çocuk sayısı dikkate alınır.

(7103 Sayılı Kanunun 6 ncı maddesiyle eklenen fıkra; Yürürlük: 27.03.2018) Net ücretleri, bu Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarife nedeniyle bu maddedeki esaslara göre sadece kendisi için asgarî geçim indirimi hesaplanan asgarî ücretlilere, içinde bulunulan yılın Ocak ayına ilişkin ödenen net ücretin (ilgili yılda geçerli asgarî ücretin dönemsel olarak farklı tutarlarda belirlenmiş olması halinde, yeni asgarî ücretin geçerli olduğu aylar için artışın uygulandığı ilk aydaki ücret üzerinden Kanunun 103 üncü maddesinde yer alan tarifenin ilk dilimindeki oran baz alınarak hesaplanan net ücretin) altında kalanlara, bu tutar ile bu tutarın altında kalındığı aylara ilişkin olarak aylık hesaplanan net ücreti arasındaki fark tutar, ücretlinin asgarî geçim indirimine ayrıca ilave edilir. Bu fıkrada geçen net ücret, yasal kesintiler sonrası ücret tutarına asgarî geçim indiriminin ilavesi sonucu oluşan ücreti ifade eder.

Ücretlerin vergilendirilmesinde asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra, varsa teşvik amaçlı diğer indirim ve istisnalar dikkate alınır.

Cumhurbaşkanı, 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 usûl ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir."

Kanun hükmü 01.01.2008 tarihinden itibaren elde edilecek gelirlere uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Asgari geçim indirimi ile ilgili uygulamaya yön vermek adına 265 ve 267 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ve 69 Sıra No.lu Gelir Vergisi Sirküleri yayımlanmıştır.

4.6.1 Uygulamanın Esasları

Asgari geçim indirimi uygulamasından ücretleri gerçek usulde vergilendirilen gerçek kişiler yararlanabilecektir.

Asgari geçim indirimi, ücretin elde edildiği **takvim yılı başında belirlenen** asgari ücretin yıllık brüt tutarına;

- Mükellefin kendisi için %50'si
- Çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için %10'u
- Çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere ilk iki çocuk için %7,5'i
- Üçüncü çocuk için %10'u
- Diğer çocuklar için %5'i

olmak üzere ücretlinin şahsi ve medeni durumu dikkate alınarak hesaplanan indirim oranlarının uygulanması sonucu bulunacak tutarın, Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. 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.

Asgari geçim indirimi 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 etmektedir.

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 Kanunu'nun 61. 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 uyarınca ücretlerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayanlar,
- Ücret geliri elde etmeyen diğer gerçek kişiler.

4.6.2. Asgari Geçim İndirimi Tutarının Hesaplanması

Asgari geçim indirimi (A.G.İ.) tutarı, ücretin elde edildiği **takvim yılı başında geçerli olan** asgari ücretin yıllık brüt tutarına[77] 265 seri nou Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "3. Uygulamanın Esasları" başlıklı bölümünde yer alan oranların uygulanması ile bulunan tutarın, gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine karşılık gelen oranla çarpımı sonucu bulunur.

A.G.İ. Yıllık Tutarı = (Asgari Ücretin Yıllık Brüt Tutarı x A.G.İ. Oranı) x %15

Asgari geçim indirimi yıllık tutarı, ücretlinin asgari geçim indiriminden bir yıl boyunca faydalanacağı net menfaattir. Aylık yapılan ücret ödemelerinde ise asgari geçim indirimi, hesaplanan yıllık tutarın 12'ye bölünmesi suretiyle uygulanacak ve bir ay içerisinde yararlanılabilecek asgari geçim indirimi tutarı, yıllık olarak hesaplanan tutarın 1/12'sini geçemeyecektir.

2018 yılı başında asgari ücretin brüt tutarı 2.029,50 TL olarak belirlendiği göz önüne alındığında "Bekar" çalışanlar için uygulanacak Asgari Geçim İndirimi'nin aylık tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

A.G.İ. Aylık Tutarı = [(Asgari Ücretin Yıllık Brüt Tutarı x A.G.İ. Oranı) x %15]/12
= [(2.029,50 x 12 x % 50) x%15]/12
= 1.826,52 / 12
= 152,21 TL

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.

[77] 01.01.2014 tarihinden itibaren asgari ücrette 16 yaş altı ve üstü sınırı uygulamasına son verilmiş olup, anılan tarihten itibaren tek asgari ücret uygulamasına geçilmiştir.

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.

18 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 2018 ve 2019 yılı için Asgari Geçim İndirimi miktarları aşağıdaki gibi hesaplanabilir.

ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİ 2018 HESAPLANMASINA İLİŞKİN TABLO (2018 yılı içerisinde uygulanacak rakamlar aşağıda hazırlanmıştır.)	
ÜCRETLİNİN MEDENİ DURUMU	**AYLIK TUTAR**
BEKAR	**152,21 TL**
EVLİ EŞİ ÇALIŞAN	**152,21 TL**
EVLİ EŞİ ÇALIŞAN 1 ÇOCUKLU	**175,04 TL**
EVLİ EŞİ ÇALIŞAN 2 ÇOCUKLU	**197,88 TL**
EVLİ EŞİ ÇALIŞAN 3 ÇOCUKLU	**228,32 TL**
EVLİ EŞİ ÇALIŞAN 4 ÇOCUKLU	**243,54 TL**
EVLİ EŞİ ÇALIŞAN 5 ÇOCUKLU	**258,76 TL**
EVLİ EŞİ ÇALIŞMAYAN	**182,66 TL**
EVLİ EŞİ ÇALIŞMAYAN 1 ÇOCUKLU	**205,49 TL**
EVLİ EŞİ ÇALIŞMAYAN 2 ÇOCUKLU	**228,32 TL**
EVLİ EŞİ ÇALIŞMAYAN 3 ÇOCUKLU	**258,76 TL**
EVLİ EŞİ ÇALIŞMAYAN 4 ÇOCUKLU	**258,76 TL**
EVLİ EŞİ ÇALIŞMAYAN 5 ÇOCUKLU	**258,76 TL**

ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİ 2019 HESAPLANMASINA İLİŞKİN TABLO (2019 yılı içerisinde uygulanacak rakamlar aşağıda hazırlanmıştır.)	
ÜCRETLİNİN MEDENİ DURUMU	**AYLIK TUTAR**
BEKAR	**191,88 TL**
EVLİ EŞİ ÇALIŞAN	**230,26 TL**
EVLİ EŞİ ÇALIŞAN 1 ÇOCUKLU	**259,04 TL**
EVLİ EŞİ ÇALIŞAN 2 ÇOCUKLU	**287,82 TL**
EVLİ EŞİ ÇALIŞAN 3 ÇOCUKLU	**326,20 TL**
EVLİ EŞİ ÇALIŞAN 4 ÇOCUKLU	**326,20 TL**
EVLİ EŞİ ÇALIŞAN 5 ÇOCUKLU	**326,20 TL**
EVLİ EŞİ ÇALIŞMAYAN	**191,88 TL**
EVLİ EŞİ ÇALIŞMAYAN 1 ÇOCUKLU	**220,66 TL**
EVLİ EŞİ ÇALIŞMAYAN 2 ÇOCUKLU	**249,44 TL**
EVLİ EŞİ ÇALIŞMAYAN 3 ÇOCUKLU	**287,82 TL**
EVLİ EŞİ ÇALIŞMAYAN 4 ÇOCUKLU	**307,01 TL**
EVLİ EŞİ ÇALIŞMAYAN 5 ÇOCUKLU	**326,20 TL**

2018 yılı için asgari ücretli işçi ücretlerinden yapılan %15 gelir vergisi kesintisi (işçi payı primler düştükten sonra uygulanan %15 gelir vergisi) 258,76 TL olacağından, alınabilecek asgari geçim indirimi bu miktarın üzerinde, kısaca gelir vergisinin üzerinde olamayacaktır. Yani Asgari Geçim İndirimi uygulamasındaki üst sınır 2018 yılı için 258,76 TL'dir. **Yılın ikinci yarısında asgari ücrete yapılan zam asgari geçim indirimine yansıtılamaz.** Yukarıdaki tabloda yazılı asgari geçim indirimi miktarları net ücrete eklenir.

4.6.3. Medeni Durum ve Eşin Gelirinin Olmadığının Tespiti

Ücretliler, medeni durumları ve çocuk sayıları ile eşinin iş ve gelir durumu hakkında Tebliğ ekinde yer alan "EK:1- Aile Durumu Bildirimi" ile işverenlerine bildirimde bulunacaklardır. Durumlarında herhangi bir değişiklik olması halinde (evlenme, boşanma, ölüm, doğum vb.) bu değişiklikleri işverene bir ay içerisinde bildireceklerdir. Asgari geçim indirimi oranını etkileyen değişiklikler, söz konusu değişikliğin işverene bildirildiği tarih itibariyle uygulanacak olup, eşlerin her ikisinin de ücretli olması halinde çocuklar yalnızca sosyal güvenlik yönünden tabi oldukları eşin bildirimine dahil edilecektir.

Bu uygulamada eşin çalışmadığı ve herhangi bir gelirinin olmadığına ilişkin olarak (aksi tespit edilmediği sürece) ücretlinin beyanı yeterli olacaktır.

Sadece ücret geliri elde eden eş, "çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eş" kapsamında değerlendirilmeyecektir. Bunlar dışındakiler ise çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eş kapsamında değerlendirilecek olup, münhasıran emekli maaşı alanlar ile serbest meslek erbabı olarak faaliyette bulunan ve ücret geliri elde etmeyen eşler de çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eş olarak kabul edilecektir. Ayrıca, aylıksız izne ayrılan çalışanın ücret geliri elde eden bir eşinin olması durumunda da, bu eşin ücretsiz izinde olan eşini işverenine bildirmesi durumunda, asgari geçim indirimi oranının hesabında ücretsiz izindeki eşi çalışmayan eş olarak dikkate alınabilecektir.

4.6.4. Asgari Geçim İndirimine Ait Bordronun Düzenlenmesi

Asgari geçim indirimi bordrosunun düzenlenmesine ilişkin ilkeler aşağıda gösterilmiştir.

- İşverenler, kendilerinde mevcut medeni durum ve çocuk sayısı ile ilgili bilgiler doğrultusunda, her yıl Ocak ayı itibariyle örneği Tebliğe ekli " EK:2- Asgari Geçim İndirimine Ait Bordro"yu 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.

4.6.5. İşverenlerce Yapılacak İşlemler

4.6.5.1. Muhtasar Beyanname Veren İşverenlerce Yapılacak İşlemler

İşverenler, her yılın Ocak ayında düzenleyecekleri asgari geçim indirimine ait bordroda, her aya ilişkin ücretliler için hesaplayacakları asgari geçim indirimi tutarını göstereceklerdir. Mevcut bilgilere göre hesaplanan yıllık asgari geçim indirimi tutarının her aya isabet eden kısmı, ücret üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir.

Ücretliye yansıtılacak tutar ücret ödemesinin yapıldığı dönemde ücret bordrosunda açılan "Asgari Geçim İndirimi" satırında gösterilecek ve işveren tarafından ilgili aya ilişkin verilecek muhtasar beyannamede tevkif suretiyle kesilen vergiler toplamından mahsup edilerek kalan tevkifat tutarı ödenecektir.

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 ve Mart dönemlerine ilişkin asgari geçim indirimi tutarı, Nisan ayında verilecek muhtasar beyannamede mahsup konusu yapılacaktır.

4.6.5.2. Muhtasar Beyanname Vermek Zorunda Olmayan İşverenlerce Yapılacak İşlemler

Genel bütçeye dahil olan daireler, yaptıkları gelir vergisi tevkifatı için Gelir Vergisi Kanunu'nun 100. 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.

4.6.6. Yıllık Beyanname Veren Ücretlilerde Asgari Geçim İndirimi Uygulaması

4.6.6.1. Tevkifata Tabi Olmayan Ücret Geliri İçin Yıllık Beyanname Verilmesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 95. maddesi gereği ücretlerinden vergi tevkif usulü cari olmayan ve bu nedenle ücretlerini yıllık beyanname ile beyan etmek zorunda olan ücretlilerde asgari geçim indirimi, yıllık beyannamede hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmek suretiyle gerçekleştirilecektir.

Asgari geçim indiriminden faydalanmak isteyen ücretli; 265 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ekinde yer alan "Ek:1-Aile Durumu Bildirimi"ni doldurarak yıllık beyannameye ekleyecektir.

Öte yandan, tevkifata tabi olmayan ücretlerini yıllık beyanname ile beyan etmek zorunda olan ücretliler, beyannameye diğer gelir unsurlarını da dâhil etmeleri halinde asgari geçim indirimi, yıllık beyannamede beyan edilen ücret gelirlerine isabet eden vergiden mahsup edilecektir.

Örnek: Yabancı bir ülke konsolosluğunda çalışan (evli, eşi çalışmayan, bir çocuklu) ve ücret istisnasından yararlanmayan Türk uyruklu bir hizmet erbabı 2018 yılında 40.000 TL ücret geliri elde etmiştir. Bu mükellef aynı zamanda 25.000 TL işyeri kira geliri elde etmiştir. Hizmet erbabının eşi çalışmamakta ve bir çocuğu bulunmaktadır.

Bu gelirleri için 2018 yılı için vereceği yıllık beyannamede asgari geçim indirimi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

2018 yılında Asgari Ücretin Yıllık Brüt Tutarı		24.354,00 TL
Mükellefin Asgari Geçim İndirimi Oranı		%67,50
- Mükellefin kendisi %50		
- Mükellefin eşi için %10		
- Mükellefin çocuğu için %7,5		
Asgari Geçim İndirimine Esas Tutar	(24.354,00 x %67,5 =)	16.438,95 TL
Asgari Geçim İndiriminin Yıllık Tutarı	(16.438,95 x %15 =)	2.465,84TL

Yukarıdaki hesaplama çerçevesinde yıllık beyannamede hesaplanan vergi toplamından ücret gelirine isabet eden vergi tutarından asgari geçim indirimi tutarı olan 2.465,84 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.

4.6.6.2. Birden Fazla İşverenden Ücret Alınması Dolayısıyla Ücret Gelirinin Yıllık Beyanname İle Beyan Edilmesi

Asgari geçim indirimi uygulaması işverenler aracılığıyla gerçekleştirileceğinden tevkifata tabi ücretlerini yıllık beyanname ile beyan eden ücretliler yıllık beyannamelerinde indirim uygulamasına ilişkin olarak herhangi bir bildirimde bulunmayacaklardır.

Ücretlerinden vergi tevkifatı yapılan ve işverenler aracılığıyla yıl içinde asgari geçim indiriminden yararlanan mükelleflerin, tevkifata tabi ücret gelirlerini yıllık beyannameye dahil etmeleri halinde, beyan edilen gelir üzerinden hesaplanan vergiden, yıl içinde kendisine ödenen ücret üzerinden kesilen gelir vergisinin asgari geçim indirimi mahsup edilmeden önceki tutarı mahsup edilecektir. Böylelikle kaynakta vergileme sırasında ücretliye ödenmiş olan asgari geçim indirimi tutarlarının, yıllık beyanname üzerinden yapılan vergileme sonucunda da ücretlide kalması sağlanmış olacaktır.

Örnek: Eşi çalışan ve iki çocuğu olan bir ücretli; 2018 yılında birinci işverenden 50.000 TL, ikinci işverenden ise 38.000 TL ücret geliri elde etmiştir. Ücretlerin tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunmaktadır.

Birinci işverenden sonraki işverenden alınan ücret (38.000 TL), 2018 yılı için geçerli olan 34.000 TL'lik beyan sınırını aştığı için, 88.000 TL'lik ücret gelirinin tamamı beyan edilecektir.

2018 yılında Asgari Ücretin Yıllık Brüt Tutarı			24.354,00 TL
Mükellefin Asgari Geçim İndirimi Oranı			65,00%
- Mükellefin kendisi	%50		
- Mükellefin çocuğu için	%15		
Asgari Geçim İndirimine Esas Tutar		(24.354,00 x %65 =)	15.830,10 TL
Asgari Geçim İndiriminin Yıllık Tutarı		(15.830,10 x %15 =)	2.374,52 TL

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

Yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi nedeniyle beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, asgari geçim indirimi mahsup edilmeden önceki vergi tevkifatı tutarları beyanname üzerinden mahsup edilecektir. Böylece mükellef asgari geçim indirimi tutarı kadar daha az gelir vergisi ödeyecektir.

4.6.7. Asgari Geçim İndirimi Uygulamasına İlişkin Diğer Hususlar

4.6.7.1. Birden Fazla İşverenden Ücret Alan Ücretlilerde Asgari Geçim İndirimi Uygulaması

Aynı zamanda birden fazla işverenden ücret alınması halinde, asgari geçim indirimi uygulaması, en yüksek ücretin elde edildiği işveren tarafından gerçekleştirilecektir.

Ücretliler medeni durumu ve çocuk sayısı hakkında bildirimlerini, en yüksek ücret geliri elde ettikleri işverene vererek uygulamanın ilgili işverence yerine getirilmesini sağlayacaklardır. En yüksek ücretin hangi işverenden alınacağının belli olmaması halinde, indirimden yaralanacağı işvereni ücretli kendisi belirleyecektir. Ücretlinin aynı anda birden fazla işverenden dolayı asgari geçim indiriminden faydalandığının tespiti halinde; oluşan vergi ziyaı, ücretliden cezalı olarak tahsil edilecektir.

4.6.7.2. Ödenmesi Gereken Gelir Vergisinin Eksik Hesaplanması Halinde Uygulanacak Cezai Müeyyideler

Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesinde aşağıdaki hükme yer verilmiştir.

"Vergi ziyaı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.

Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyaı hükmündedir.

Yukarıdaki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mâni teşkil etmez."

Buna göre, işverenler tarafından hizmet erbabının ücret gelirlerinden kesilen gelir vergisinden mahsup edilen asgari geçim indirimi tutarının, o ayki ücretiyle birlikte ücretliye nakden ödenmesi gerekir. Aksi takdirde, ücretliye nakden ödenmeyen asgari geçim indirimi, işverenler tarafından haksız yere yapılan bir mahsup işlemi niteliği taşıyacak ve tevkif suretiyle kesilen verginin bu tutar kadar olan kısmı, muhtasar beyanname ile eksik beyan edilmiş olacaktır.

Bu nedenle, yukarıda belirtilen şekilde ücretliye nakden ödenmeyen asgari geçim indirimi o ayda eksik beyan edilmiş vergi tevkifatı olarak kabul edilerek, bu vergiler için de işverenler hakkında cezalı tarhiyat yapılacaktır.

4.6.8. Asgari Geçim İndirimi ile Teşvik Amaçlı Diğer İndirim ve İstisnaların Birlikte Uygulanması

5904 sayılı Kanunun 2. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 32. 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 01.01.2009 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[5] 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 Kanunu'na 5766 sayılı kanunun 8. maddesiyle eklenen ve 01.01.2008 tarihinden itibaren geçerli olan **Geçici 73.** madde uyarınca 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 3. maddesi kapsamında gelir vergisi stopajı teşviki uygulanan ücretlerin vergilendirilmesinde, öncelikle Kanunun 32. maddesinde yer alan asgari geçim indirimi dikkate alınacaktır.

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

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

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

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

4.6.9. Asgari Geçim İndirimi ile Teşvik Amaçlı Diğer İndirim ve İstisnaların Birlikte Uygulanmasına İlişkin Düzenlemeye Anayasa Mahkemesi İptali

Anayasa Mahkemesi, Gaziantep Vergi Mahkemesinin, Gelir Vergisi Kanunu'na 5766 sayılı Kanun'un 8. maddesiyle eklenen geçici 73. maddenin iptaline karar verilmesi istemiyle yaptığı başvuruyu 22.12.2011 tarihli oturumunda karara bağladı.

Yüksek Mahkeme, konuya ilişkin 2010/7 Esas ve 2011/172[78] sayılı kararı ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 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 06.06.2008 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmış, 5084 sayılı Kanun kapsamındaki yatırımcılar gelir vergisi stopajı teşviki sisteminde öncelikle asgari geçim indiriminin uygulanacağını, bu uygulamanın da 01.01.2008 tarihine kadar geriye yürütüleceğini, 06.06.2008 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 06.06.2008 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 06.06.2008 tarihinden önceki yatırımlara uygulanması, kamusal yetkinin kullanılmasında herkesi eşit

[78] Anayasa Mahkemesinin 2010/7 Esas ve 2011/172 sayılı kararı 14.02.2012 tarih ve 28204 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

biçimde kapsamına alarak öngörülebilir olmasını sağlamakla yükümlü hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturmaktadır

Açıklanan nedenlerle, itiraz konusu kural, 06.06.2008 tarihinden önce 29.01.2004 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, 06 Haziran 2008'den önce 29 Ocak 2004 günlü, 5084 sayılı Kanun'un 3. maddesi kapsamında yatırıma başlayarak gelir vergisi stopajı teşvikinden faydalanması gereken mükellefler yönünden Anayasa'ya aykırı olduğuna" hükmetmiştir.

4.6.10. İlave Asgari Geçim İndirimi Düzenlemesi

7103 sayılı Kanunla 193 sayılı Kanunun 32 nci maddesine dördüncü fıkrasından sonra gelmek üzere aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

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

Yapılan düzenlemeye ilişkin olarak 4/12/2018 tarihli ve 30448 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 303 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklmalara özetle aşağıda yer verilmiştir.

(1) Net ücretleri, 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarife nedeniyle aynı Kanunun 32 nci maddedeki esaslara göre sadece kendisi için asgarî geçim indirimi hesaplanan asgarî ücretlilere, içinde bulunulan yılın Ocak ayına ilişkin ödenen net ücretin altında kalanlara, bu tutar ile bu tutarın altında kalındığı aylara ilişkin olarak aylık hesaplanan net ücreti arasındaki fark tutar, ücretlinin asgari geçim indirimine ayrıca ilave edilecektir.

(2) Bu fark tutar, 265 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen esaslara göre düzenlenen "Asgari Geçim İndirimi Bordrosu"nda hesaplanan asgari geçim indirimine ayrıca ilave edilecektir.

(3) Asgari geçim indirimi bordrosunda yer alan ilave tutar dahil toplam asgari geçim indirimi tutarı, ücret ödemesinin yapıldığı döneme ilişkin ücret bordrosunun "Asgari Geçim İndirimi" satırına aktarılacaktır.

(4) İkinci fıkrada belirtilen esaslara göre hesaplanan ilave tutar dahil toplam asgari geçim indirimi tutarı, hizmet erbabının ücreti üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için, söz konusu tutarın ücretlilere ödenmiş olması gerekmektedir.

(5) Asgari geçim indiriminin toplamı, ücretlinin o aydaki ücretinden kesilen gelir vergisinden fazla olamayacaktır.

(6) 303 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğin uygulamasında net ücret, yasal kesintiler sonrası ücret tutarına asgari geçim indiriminin ilavesi sonucu oluşan ücreti ifade etmektedir.

(7) Hizmet erbabına yapılan ve ücret olarak kabul edilen tazminat ve prim gibi mutat olmayan ödemeler, esas itibarıyla yıllık bazda ücretlinin gelirini artırdığından, bu ödemeler nedeniyle üst dilime girilmesi nedeniyle aylık net ücretin düştüğünden söz edilemeyecek ve ilave asgari geçim indirimi uygulanmayacaktır.

(8) Hizmet erbabının, ücret aldığı dönemde işe başlaması veya işten ayrılması, ücretsiz izin ve benzeri nedenlerle net ücretinin Ocak ayında sadece kendisi için asgari geçim indirimi hesaplanan asgari ücretlilere ödenen net ücretin altına düşmesi durumunda ilave asgari geçim indirimi uygulanmayacaktır.

(9) Asgari geçim indiriminin hesaplanması ve uygulanmasına ilişkin olarak bu Tebliğde yer almayan hususlar hakkında, 265 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer alan açıklamalar dikkate alınacaktır.

(10) İlgili yılda geçerli asgari ücretin dönemsel olarak farklı tutarlarda belirlenmiş olması halinde, baz alınan Ocak ayına ilişkin ödenen net ücret yerine, yeni asgari ücretin geçerli olduğu aylar için artışın uygulandığı ilk aydaki ücret üzerinden Kanunun 103 üncü maddesinde yer alan tarifenin ilk dilimindeki oran baz alınarak hesaplanan net ücret esas alınacak ve buna göre ilave asgari geçim indirimi uygulanacaktır.

Örnek 1: Bekâr ve çocuksuz olan hizmet erbabı Bay (A)'nın, 2018 yılı Ocak ayında asgari geçim indirimi dâhil net ücreti 1.603,12 TL dir.

193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yer alan vergi tarifesi nedeniyle Bay (A)'nın, 2018 yılı Eylül ayı net ücreti 1.566,84 TL'ye Ekim, Kasım ve Aralık ayı net ücreti ise 1.516,87 TL'ye düşmektedir.

Bay (A)'nın, Eylül ayından itibaren eline geçen net ücretinin 1.603,12 TL'nin altında kalması nedeniyle, Eylül ayı için (1.603,12-1.566,84=) 36,28 TL Ekim, Kasım ve Aralık ayları için ise (1.603,12-1.516,87=) 86,25 TL asgari geçim indirimine ilave edilerek hizmet erbabına ödenecektir.

Örnek 2: Bay (B) asgari ücretli olarak çalışmaktadır. Bay (B), evli ve 1 çocuklu olup eşi çalışmamaktadır.

Bay (B)'nin 2018 yılı Ocak ayında asgari geçim indirimi dâhil net ücreti 1.656,40 TL olup Ekim, Kasım ve Aralık ayları net ücreti 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yer alan vergi tarifesi nedeniyle 1.570,15 TL ye düşmektedir.

Buna göre, hizmet erbabının söz konusu dönemlerde eline geçen ücretinin 1.603,12 TL nin altında kalan kısmı olan (1.603,12-1.570,15=) 32,97 TL asgari geçim indirimine ilave edilerek hizmet erbabına ödenecektir.

Örnek 3: Bay (C) asgari ücretli olarak çalışmaktadır. Bay (C) evli ve 3 çocuklu olup eşi çalışmamaktadır.

Bay (C)'nin 2018 yılı Ocak ayında asgari geçim indirimi dâhil net ücreti 1.709,67 TL dir. Eylül ayı net ücreti 1.673,39 TL, Ekim, Kasım ve Aralık ayları net ücreti ise 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yer alan vergi tarifesi nedeniyle 1.623,42 TL'ye düşmektedir.

Bay (C)'nin, Eylül, Ekim, Kasım ve Aralık ayları net ücreti 1.603,12 TL'nin altına düşmediğinden ilave asgari geçim indiriminden yararlanması söz konusu olmayacaktır.

Örnek 4: Evli, eşi çalışmayan ve 1 çocuk sahibi Bay (R) asgari ücretli olarak çalışmaktadır. Bay (R)'nin 2018 yılı Ocak ayında asgari geçim indirimi dâhil net ücreti 1.603,12 TL'dir.

İşvereni tarafından Bay (R)'ye Mart ayında 5.000 TL prim ödemesi yapılması nedeniyle gelir vergisine esas tarifede üst dilime girilmiş ve Bay (R)'nin ücreti, Temmuz ayından itibaren 1.603,12 TL nin altına düşmüştür.

Her ne kadar Bay (R)'nin Temmuz ayından itibaren net ücreti, 1.603,12 TL'nin altına düşmüş olsa bile, yıl içerisinde elde edilen kümülatif ücrete bakıldığında, prim ödemesi nedeniyle yıllık bazda asgari ücretin altına düşmediğinden ilave asgari geçim indirimi uygulanmayacaktır.

4.7. 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 ve **7063 sayılı Kanunu ile uygulama süresi 31.12.2019 tarihine kadar uzatılan geçici 72. madde** ile sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemeler üzerinden yapılacak gelir vergisi tevkifatına ilişkin düzenleme yapılmıştır.

4.7.1. Yasal Düzenleme

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 72. maddesi hükmü aşağıda yer aldığı gibidir:

"**(1) 31.12.2019 tarihine kadar** sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden aşağıdaki oranlarda gelir vergisi tevkifatı yapılır.

a) Lig usulüne tabi spor dallarında;

1) En üst ligdekiler için %15,

2) En üst altı ligdekiler için %10,

3) Diğer liglerdekiler için %5,

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

(2) Bu ödemeler üzerinden 94. 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."

4.7.2. Ödemelere Uygulanacak Vergi Oranları ve Beyan

31.12.2019 tarihine kadar sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemeler üzerinden;

a) Lig usulüne tabi spor dallarında;

1) En üst ligdekiler için %15,

2) En üst altı ligdekiler için %10,

3) Diğer liglerdekiler için %5,

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

oranları dikkate alınarak 01.07.2008 tarihinden itibaren gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

Bu ödemeler nihai vergileme niteliğinde olduğundan ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. 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.

4.7.3. 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 Kanunu'nun 63. maddesinin son fıkrası uyarınca ücretin safi tutarı;

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

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

4.8. 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 Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapma zorunluluğunun olmaması nedeniyle, yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 123. maddesi uyarınca tam mükellefiyete tabi mükelleflerin yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan mahallinde ödedikleri benzeri vergiler, Türkiye'de tarh edilen gelir vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından anılan maddede açıklanan usul ve şekle uyulmak kaydıyla indirilebilecektir. Bu usul ve esaslar çalışmamızın "**Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerin Mahsubu**" başlıklı bölümde detaylı olarak açıklandığından burada tekrar edilmeyecektir.

Bununla birlikte inşaat işleri için yurtdışına götürülen kişilerin elde ettikleri ücret gelirlerinin vergilendirilmesi gittikleri ülkede kalış süreleri ve gidilen ülkeyle Türkiye arasında çifte

vergilendirmeyi önleme anlaşmasının bulunup bulunmadığı da önem taşımaktadır. Türkiye ile arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunan ülkeler için çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasında ücretlerle ilgili olarak yer alan hükümlere bakılması gerekecektir. Her ülke için çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasındaki hükümler farklılık gösterebilmekle beraber, anlaşmalarda genel olarak, ücret gelirleri (mukim) ikamet edilen devlette vergilendirilmektedir.

Şahıslar için 6 aydan fazla (183 gün) ikamet edilen ülke ve tabiiyeti olunan ülke mukim devlettir. Bu nedenle Türkiye'de mukim (ikamet eden) bir kişinin bir hizmet sözleşmesi dolayısıyla elde ettiği ücret, maaş ve diğer benzeri menfaatlerin yabancı bir devlette ifa edilen bir hizmet karşılığında elde edilmesi durumunda aşağıdaki şartların var olması durumunda bu gelir Türkiye'de vergilenecektir:

- Gelir elde eden kişinin, yabancı bir ülkede bir takvim yılı içinde bir veya bir kaç seferde 183 günü aşmamak üzere kalması,
- Ödemenin, yabancı ülkenin mukimi olmayan bir işveren tarafından veya böyle bir işveren adına yapılması,
- Ödemenin, işverenin yabancı ülkede sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılmaması durumunda,

bu ücret geliri sadece Türkiye'de vergilendirilebilecektir. Bunun dışındaki hallerde ise bu ücret geliri mukim devlette vergilendirilecektir.

Bu açıklama çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında en çok rastlanılan duruma göre yapılmıştır. Ancak, her ülke ile yapılan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının farklı olabileceği göz önünde bulundurularak, yurt dışı ücret gelirleri hangi ülkede vergilendirilecekse o ülke ile Türkiye arasında imzalanan vergi anlaşmaları hükümleri dikkate alınmalıdır.

4.9. DAR MÜKELLEFLERİN TÜRKİYE'DEKİ PERSONELE ÖDEDİĞİ ÜCRETLERİN DURUMU

Dar mükellefiyet kapsamına giren kurumlar; Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3. maddesi 2 numaralı bendinde "Kanun'un 1. maddesinde sayılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler." şeklinde açıklanmıştır.

Dar mükellef kurum tarafından ücreti ödenen bir kişinin vergi mevzuatı karşısındaki durumu değerlendirildiğinde yabancı ülkedeki işverenin Türkiye'de çalışan hizmetlisine ödediği ücretin Türk vergi mevzuatı kapsamında yer vergi tevkifat yoluyla vergilendirilmesinin mümkün olmadığı açıktır. Dolayısıyla bu şekilde ücret geliri elde etmiş olan bir kişinin bu geliri ile ilgili olarak Gelir Vergisi Kanunu 95. madde kapsamında beyanname vermesi gerektiği hususuna bir önceki bölümde değinilmiştir. Bu noktada yabancı ülkedeki işverenin ödediği ücreti kendi ülkesindeki vergi mevzuatına göre vergilendirmeye tabi tutarak ücretliye ödemesi, ücretlinin de elde ettiği ücreti Gelir Vergisi Kanunu 95. madde kapsamında yıllık beyanname ile beyan ederek vergilendirilmesi durumunda mükerrer vergilendirme söz konusu olacaktır. Bu noktada çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması devreye girmektedir. Eğer söz konusu ülkeyle Türkiye arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunuyorsa, Anayasa gereği bu anlaşma hükümleri diğer vergi kanunları hükümlerinden üstün olduğundan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması doğrultusunda konu değerlendirilmelidir.

Öte yandan Gelir Vergisi Kanunu'nun 23. maddesinin birinci fıkrasının 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 birinci fıkrasının 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[79].

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.

4.10. ÇALIŞANLARA YAPILAN AYNİ YARDIMLARIN VERGİSEL BOYUTU

İşverenlerce işyerinde çalışan personele kömür, erzak paketi, kılık kıyafet, temizlik malzemesi vb. şekillerde yapılan ayni yardımların ne şekilde vergilendirileceği önem taşıyan bir başka konudur. Bu çerçevede çalışanlara dağıtılan ayni yardımlar için her bir işçi adına fatura düzenlenip düzenlenmeyeceği, katma değer vergisi hesaplanıp hesaplanmayacağı, hesaplanacaksa bu katma değer vergisi tutarının ve dağıtılan personele verilen malların satın

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

alma bedelinin ticari kazançtan veya kurum kazancından indirilip indirilemeyeceği hususlarına ilişkin açıklamalarımız aşağıda yer almaktadır.

4.10.1. Çalışanlara Yapılan Ayni Yardımların Gelir Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirilmesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinde;

"Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez." hükmü yer almaktadır.

Yine aynı Kanunun 94. maddesi ile maddenin birinci fıkrasında sayılanlar tarafından, maddede bentler halinde sayılan ödemelerin nakden veya hesaben yapıldığı anda istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapılacağı, aynı fıkranın birinci bendi ile de hizmet erbabına ödenen ücretlerin 103 ve 104. maddelere göre gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacağı hükme bağlanmış, 96. maddesinin birinci fıkrasında ise hesaben ödeme deyiminin, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade edeceği belirtilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre personele yapılan ayni yardım bedellerinin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesi kapsamında net ücretin bir unsuru olarak değerlendirilip, ücretin brüt tutarı hesaplanarak, brüt tutar üzerinden aynı Kanunun 94. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendi gereği tevkifat yapılması gerekmektedir.

4.10.2. Çalışanlara Yapılan Ayni Yardımların Vergi Usul Kanunu Yönünden Değerlendirilmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 238'inci maddesinde "İşverenler her ay ödedikleri ücretler için (ücret bordrosu) tutmaya mecburdurlar. Gelir Vergisi Kanunu'na göre vergiden muaf olan ücretlerle diğer ücret üzerinden vergiye tabi hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri için bordro tutulmaz… " hükmüne yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre; toplu iş sözleşmesinin bir gereği olarak personele yapılan ayni yardımlara ait tutarların, Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesi uyarınca net ücretin bir unsuru olarak değerlendirilmesi nedeniyle bahse konu yardım tutarları için bu kişiler adına ücret bordrosu düzenlenmesi gerekmektedir.

4.10.3. Çalışanlara Yapılan Ayni Yardımların Ticari Kazanç ve Kurum Kazancının Tespitinde Yönünden Değerlendirilmesi

Kurumlar Vergisi Kanununun 6. maddesinde;

"(1) Kurumlar Vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır.

(2) Safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır…"

hükmü yer almaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun bilanço esasında ticari kazancın tespiti ile ilgili 38'inci maddesinde; "Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsdeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce;

1. İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir.

2. İşletmeden çekilen değerler ise farka ilâve olunur.

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41. maddeleri hükümlerine uyulur." hükmüne yer verilmiştir.

Bu hüküm gereğince, safi kurum kazancının tespitinde Kurumlar Vergisi Kanununun 8'inci ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddelerinde sayılan giderler hasılattan indirim konusu yapılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun "İndirilecek giderler" başlıklı 40. maddesinde, safi kazancın tespitinde indirilecek giderler bentler halinde sayılmış, söz konusu maddenin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde; ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi ticari kazancın tespitinde indirilecek gider olarak kabul edileceği hükme bağlanmıştır.

Bu hükme göre, yapılan bir harcamanın yukarıda belirtilen maddeye göre genel gider olarak ticari kazançtan indirilebilmesi için; yapılan giderin kazancın elde edilmesi ve devam ettirilmesi ile ilgili olması, işin ifası için gerekli olması, keyfi olmaması; işin hacmi ve mahiyetine uygun olması, karşılığında gayri maddi bir kıymet iktisap edilmemiş olması ve maliyet unsuru olmaması gerekmektedir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, ayni yardım adı altında yapılan ücret ödemesinin brüt tutarının Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendine istinaden ticari kazancın veya kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

4.10.4. Çalışanlara Yapılan Ayni Yardımların Katma Değer Vergisi Kanunu Hükümleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi

Bilindiği üzere Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde; Türkiye'de yapılan ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu, 3. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde; vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesinin teslim sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan KDV Genel Uygulama Tebliğinin Teslim Sayılan Haller başlıklı I/A-3 bölümünde;

" . . .

3065 sayılı Kanunun (3/a) maddesine göre;

- Vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi,
- Vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi

teslim sayılarak vergiye tabi tutulur.

Örnek: Akaryakıt ticareti ile uğraşan bir şahsın, satmak amacıyla aldığı bu akaryakıtın bir kısmını özel otomobilinde kullanması veya ticaretini yaptığı dayanıklı tüketim mallarından bir kısmını kendi şahsi ihtiyacında kullanmak üzere işletmeden çekmesi veya ücret, ikramiye, hediye, teberru gibi adlarla işletme personeline vermesi de teslim sayılarak vergiye tabi tutulur.

Bu gibi hallerde işletmeden çekilen değerlerin 3065 sayılı Kanunun 27. maddesine göre emsal bedeli ile değerlendirilmesi gerekir.

3065 sayılı Kanunun (3/b) maddesine göre, vergiye tabi malların, üretilip teslimi vergiden istisna edilmiş olan mallar için her ne suretle olursa olsun kullanılması veya sarfı da teslim sayılır."

açıklamasına yer verilmiş, aynı Tebliğin "*Personele Sağlanan Menfaatler* " başlıklı I/B-5 bölümünde;

"KDV uygulamasında personele bedelsiz sağlanan menfaatlerden aşağıda sayılanlar vergiye tabi tutulmaz:

a) Personele işyerinde veya müştemilatında yemek verilmesi,

b) Personele yatacak yer veya konut tahsisi,

c) Personelin toplu olarak işyerine gidip gelmesini sağlamak amacıyla yapılan taşıma hizmetleri,

ç) Personele demirbaş olarak verilen giyim eşyası.

İşletmenin iktisadi faaliyetini sürdürebilmesi için yapılan ve işletmede yaratılan katma değerin bir unsuru olan bu masraflar, maliyetin bir parçası olduğundan, personele tahsis sırasında vergiye tabi tutulmaz, bu mal ve hizmetlerin iktisabında yüklenilen vergiler ise genel hükümlere göre indirim konusu yapılabilir." açıklaması yer almaktadır.

Bu itibarla; mükelleflerin çalışan işçilerine yaptığı ayni yardımlar Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında teslim niteliğinde olduğundan emsal bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir.

4.11. GEÇİCİ OLARAK İŞYERİ DIŞINDA YURT İÇİNDE VEYA YURT DIŞINDA GÖREVLENDİRİLEN PERSONELE YAPILAN GÜNDELİK (HARCIRAH) ÖDEMELERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 24. maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinde, "Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından idare meclisi başkanı ve üyeleri ile denetçilerine, tasfiye memurlarına ve hizmet erbabına (Harcırah Kanununa tabi olsun olmasın her türlü sözleşmeli personel dahil) verilen gerçek yol giderlerinin tamamı ile yemek ve yatmak giderlerine karşılık verilen gündelikler (Bu gündelikler aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen gündeliklerden fazla ise veya Devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşarsa, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur);" hükmüne yer verilmiştir.

Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından yapılan gündelik ödemelerinin vergiye tabi tutulmasına ilişkin açıklamaların yer aldığı 138 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde; "…Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından hizmet erbabına ödenen fiili yemek ve yatmak giderleri 01.01.1983 tarihinden itibaren Devlet

Memurlarına ödenen gündeliklerle mukayesede dikkate alınmayacaktır. Ancak, yemek ve yatmak giderlerinin tevsik edilmemesi halinde, bu giderlere karşılık olarak verilen gündeliklerin aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen miktarı veya Devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşan kısmının ücret olarak vergiye tabi tutulması gerekir.

Diğer taraftan, anılan personele fiili yemek ve yatmak giderleri dışında gündelik de ödendiği takdirde bu gündeliklerin tamamının ücret olarak vergiye tabi tutulması gerekecektir." açıklaması yer almıştır.

Harcırah Kanununun "Yurtdışında verilecek gündeliklerin miktarı" başlıklı 34. maddesinde, "Bu Kanun gereğince **verilecek yurt dışı gündeliklerinin miktarı, gidilecek ülkeye, memur ve hizmetlilerin aylık veya ücret tutarları ile görevin mahiyetine göre, mali yıl itibariyle ve Maliye Bakanlığı'nın teklifi üzerine Cumhurbaşkanınca tayin olunur**…" hükmü yer almıştır.

Anılan yetkiye istinaden 2018 mali yılında uygulanacak yurtdışı gündelikleri Bakanlar Kurulunun 2018/11213 sayılı Yurtdışı Gündeliklerine Dair Karar ile belirlenmiştir. 16.02.2018 tarih ve 30334 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan söz konusu kararın 2. maddesinde,

"(1) Harcırah için avans verilecek ise, avansın Türk Lirası cinsinden tutarı, yabancı para cinsinden avans miktarının tahakkuk tarihindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca ilan edilen efektif satış kuruyla çarpılması suretiyle bulunur. Avans ilgiliye Türk Lirası cinsinden ödenir. Avansın mahsup işlemlerinde ise ilgiliye ödenme tarihteki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca ilan edilen efektif satış kuru esas alınır.

(2) Harcırah için avans verilmemiş ise, yurtdışı gündeliklerinin Türk Lirası cinsinden tutarı, yabancı para cinsinden gündelik miktarının beyanname düzenleme tarihindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca ilan edilen döviz satış kuruyla çarpılması suretiyle bulunur.

(3) Yabancı para cinsinden, müstahak olunan harcırah miktarının avans miktarından fazla olması halinde fazla olan kısım için, beyanname düzenleme tarihindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca ilan edilen döviz satış kuru esas alınır."

hükümleri yer almıştır.

Bu hükümler çerçevesinde, yurtiçi ve yurtdışında görevlendirilen personele;

- Fatura karşılığında ödenen gerçek yol (gidiş-dönüş) bedelinin tamamının gelir vergisinden istisna tutulması,
- Gider karşılığı olarak yapılan fiili yemek ve konaklama ödemelerinin (Devlet memuruna ödenen harcırah gündeliği ile mukayese edilmeksizin), Vergi Usul Kanunu uyarınca belgelendirilmesi halinde, tamamının vergiden müstesna tutulması,
- Konaklama bedelinin Vergi Usul Kanunu uyarınca belgelendirilmesi, yemek bedelinin belgelendirilememesi durumunda, konaklama bedelinin tamamının vergiden istisna edilmesi, yemek bedelinin ise bu giderlere karşılık olarak verilen gündeliklerin aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen miktarı aşan kısmının ücret olarak vergiye tabi tutulması,
- Yemek ve konaklama giderlerinin Vergi Usul Kanunu uyarınca belgelendirilmemesi halinde, yapılan ödemenin aynı aylık seviyesindeki Devlet memuruna verilen gündelik

tutarını (veya Devletçe verilen en yüksek gündelik tutarını) aşmaması kaydıyla vergiden müstesna tutulması, aşan kısmın ise ücret olarak vergilendirilmesi,

gerekmektedir.[80]

4.12. TEKNOKENTLER DIŞINDA AR-GE FAALİYETİNDE ÇALIŞANLARA YAPILAN ÜCRET ÖDEMELERİNDE GELİR VERGİSİ STOPAJI TEŞVİKİ VE DAMGA VERGİSİ İSTİSNASI [81]

5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3. maddesinin 16.02.2016 tarihli ve 6676 sayılı **Kanunun 28. maddesiyle değişen ve 01.03.2016 tarihinde yürürlüğe giren şeklinde;**

"Gelir vergisi stopajı teşviki: Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personeli ile bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde çalışan tasarım ve destek personelinin; bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksan beşi, yüksek lisanslı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksanı ve diğerleri için yüzde sekseni gelir vergisinden müstesnadır"hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun 6736 sayılı Kanunla değiştirilen **"Uygulama ve Denetim Esasları"** başlıklı 4. maddesinde;

(1) Bu Kanun kapsamındaki destek ve teşvik unsurlarından yararlananların bu Kanunda öngörülen şartları taşıdıklarına ilişkin tespitler en geç iki yıllık süreler itibarıyla yapılır.

(2) Bu Kanunun 3. maddesinde belirtilen gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işveren hissesine ilişkin teşviklerden yararlanacak olan destek personelinin tam zaman eşdeğeri sayısı, toplam tam zamanlı Ar-Ge veya tasarım personeli sayısının yüzde onunu geçemez.

(3) Asgari Ar-Ge veya tasarım personeli sayısının hesabında fiilen ve tam zamanlı olarak çalışan personelin üçer aylık dönemler itibarıyla ortalaması esas alınır.

…" hükümlerine yer verilmiştir.

Konuya ilişkin olarak yayımlanan "Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği"nin "Gelir Vergisi Stopajı Teşviki Uygulaması" başlıklı 10. maddesinde;

"**(1)** 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

[80] Konya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29.12.2016 tarih ve 31435689-120.03.05.01 – 101471 sayılı özelgesi.
[81] Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.09.2016 tarih ve 93767041-120[89-2015-1]-73 sayılı özelgesi.

teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde çalışan Ar-Ge ve destek personelinin; bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar için %90'ı, diğerleri için %80'i gelir vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın hesaplanmasında, bu kapsamdaki personelin fiilen Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ayırdıkları zamanın toplam çalışma zamanına oranı dikkate alınır.

(2) Gelir vergisi istisnasından yararlanacak olan destek personelinin tam zaman eşdeğeri sayısı, toplam tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının %10'unu aşamaz. Küsuratlı sayılar tama iblağ edilir. Destek personelinin toplam tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının %10'unu aşması halinde, brüt ücreti en az olan destek personelinin ücretinden başlamak üzere istisna uygulanır. Brüt ücretlerin aynı olması halinde, ücretine gelir vergisi istisnası uygulanacak destek personeli işverence belirlenir.

(3) Birinci fıkra kapsamında belirtilen projelerde görev alan ve/veya işletmelerde çalışan kamu personeli belirtilen istisnadan yararlanamaz.

(4) Teşvik uygulamasında, istisna, Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında çalışmaya ilişkin ücret matrahına uygulanır ve sadece vergiye tabi ücret üzerinden tevkif edilen tutar muhtasar beyannameye yansıtılır. Muhtasar beyanname ekinde, istisnadan yararlandırılan ücretlilere ilişkin olarak içeriği Maliye Bakanlığınca belirlenecek olan bildirim işverenlerce doldurulur ve bağlı bulunan vergi dairesine verilir.

(5) Kanun kapsamında gelir vergisi istisnasından yararlanan personel için 29.01.2004 tarihli ve 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun aynı mahiyetteki hükümlerinden aynı vergilendirme dönemi içinde ayrıca yararlanılamaz. Ancak, Ar-Ge ve destek personeli dışında kalan personel ile tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının %10'unu aşan tam zaman eşdeğer destek personeli için gerekli şartların taşınması halinde, 5084 sayılı Kanunda öngörülen destek ve teşvik unsurlarından yararlanılabilir." açıklamalarına yer verilmiştir.

Anılan Yönetmeliğin **"Ar-Ge ve Yenilik Projeleri"** başlıklı 20. maddesinde de; "**(1)** Ar-Ge ve yenilik projeleri, başvuru yapılan kamu kurumu ile kanunla kurulan vakıflar tarafından kendi mevzuatına göre değerlendirilir. Teknoloji merkezi işletmeleri ile Ar-Ge merkezlerinde yürütülen, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından desteklenen veya TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projeleri yeniden incelemeye tabi tutulmaksızın, Ar-Ge ve yenilik projelerine yönelik destek karar yazısının düzenlendiği veya proje sözleşmesinin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla Kanunla sağlanan destek ve teşvik unsurlarından yararlanabilir. …." açıklamasına yer verilmiştir.

1 Seri No.lu 5746 Sayılı Kanun Genel Tebliğinin "4.2. Teşvik Uygulamasının Sona Ereceği Haller" başlıklı bölümünde; "….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 gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanılamayacağı" hüküm altına alınmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde;

- İşyeri Teknopark sınırları dışında bile olsa, TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde destek karar yazısının düzenlendiği veya proje sözleşmesinin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren anılan Kanunda belirtilen oransal sınırlar dikkate

alınarak Ar-Ge ve destek personeline ödenecek ücretler için gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanması mümkün bulunmaktadır.

- Gelir vergisi stopajı teşvik uygulamasında başvuru şartı olmayıp, istisna Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında çalışmaya ilişkin ücret matrahına uygulanır ve sadece vergiye tabi ücret üzerinden tevkif edilen tutar muhtasar beyannameye yansıtılır. Muhtasar beyanname ekinde, istisnadan yararlandırılan ücretlilere ilişkin olarak söz konusu Genel Tebliğ ekinde yer alan bildirim işverenlerce doldurulur ve bağlı bulunan vergi dairesine verilir.
- 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 gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanılamayacaktır.
- Şahıs işletmelerine ait projede bilfiil çalışan **işyeri sahibine yapılan ücret ödemesine ilişkin olarak,** 5746 sayılı Kanunda yer alan gelir vergisi stopaj teşvikinden yararlanması mümkün bulunmamaktadır.[82]
- Diğer taraftan, 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3'üncü maddesinin 4 üncü fıkrasında, Kanun kapsamındaki her türlü Ar-Ge, tasarım ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen kağıtlardan **damga vergisi** alınmayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu durumda, 5746 sayılı Kanun ve ilgili yönetmelik kapsamındaki Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde istihdam edilen personele münhasıran bu görevleri ile ilgili olarak yapılan ücret ödemeleri nedeniyle düzenlenen kağıtlar ile Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK) tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projeleri için TÜBİTAK tarafından onaylı listeden Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında olduğu anlaşılan iş ve işlemlerle ilgili olarak düzenlenen kağıtlara 5746 sayılı Kanun kapsamında damga vergisi istisnası uygulanması gerekmektedir. Ancak, söz konusu kağıtların Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin yanı sıra proje neticesinde elde edilecek ürünün ya da Ar-Ge ve yenilik faaliyeti dışındaki unsurların alım/satım hususlarını da ihtiva etmesi halinde bu kağıtların anılan Kanun kapsamında damga vergisi istisnasından yararlanamayacağı tabiidir.

4.13. TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİNDE ÇALIŞANLARA YAPILAN ÜCRET ÖDEMELERİNDE GELİR VERGİSİ STOPAJI TEŞVİKİ İLE DAMGA VERGİSİ VE HARÇ İSTİSNASI

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun 6676 sayılı kanunla değişik Geçici 2 nci maddesinin (3) numaralı fıkrasında;

"Bölgede çalışan; AR-GE, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31/12/2023 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. Gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işveren hissesine ilişkin teşviklerden yararlanacak olan destek personeli sayısı, AR-GE ve tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşamaz. Hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile 17/3/1981 tarihli ve 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanunda belirtilen tatil günlerine isabet eden ücretler de bu istisna kapsamındadır. Haftalık kırk beş saatin üzerindeki ve ek çalışma sürelerine ilişkin ücretler bu istisnadan faydalanamaz. Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin Bölgede fiilen çalışıp

[82] Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.05.2016 tarih ve 11355271-120.03.08.02[89-2016/1]-35933 sayılı özelgesi.

çalışmadığını denetler. Ancak, Bölgede yer alan işletmelerde çalışan AR-GE ve tasarım personelinin bu Bölgelerde yürüttüğü projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla, proje kapsamındaki faaliyetlerin bir kısmının Bölge dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu durumlarda Bölge dışındaki bu faaliyetlere ilişkin ücretlerinin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Bakanlar Kurulunca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı ile Bölgede yer alan işletmelerde en az bir yıl süreyle çalışan AR-GE ve tasarım personelinin yüksek lisans yapanlar için bir buçuk yılı, doktora yapanlar için iki yılı geçmemek üzere Bölge dışında geçirdiği sürelere ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Bakanlar Kurulunca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı, gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir. Bu kapsamda teşvikten yararlanılması için Bölge yönetici şirketinin onayının alınması ve Bakanlığın bilgilendirilmesi zorunludur. Yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirilen sürenin Bölgede yürütülen görevle ilgili olmadığının tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan ilgili işletme sorumludur.

Bu madde hükümleri TÜBİTAK-Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesi yönetici şirketi, bu bölgede faaliyet gösteren Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri ile bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı **(6676 sayılı Kanunun 14 üncü maddesiyle eklenen ibare Yürürlük; 01.03.2016)**, tasarımcı ve AR-GE personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri bakımından da uygulanır."

4.13.1.Teknokent Ücret İstisnası Uygulamasında Özellik Gösteren Hususlar

Yukarıda yer alan 4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesinin (3) numaralı fıkrası hükmü çerçevesinde;

- AR-GE, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri, 31/12/2023 tarihine kadar her türlü vergiden müstesna tutulmuştur.
- Gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işveren hissesine ilişkin teşviklerden yararlanacak olan destek personeli sayısı, AR-GE ve tasarım personeli sayısının yüzde onu ile sınırlı tutulmuştur.
- İstisnadan yararlanacak destek personelinin sayısının tespiti için yapılacak olan %10 hesabında çıkan kesirler tama tamamlanır. Örneğin; 112 Ar-ge personeli varsa 112*%10= 11,2 olmasına karşın istisnadan kesir tama tamamlanarak 12 destek personeli yararlanır.
- Diğer taraftan toplam destek personeli sayısının tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının yüzde onundan fazla olması halinde düşük ücretlerden başlanılarak hangi personelin faydalanacağı belirlenir.
- Yararlanacaklar kapsamında olanların ücretleri eşit ise işverenlerce belirleme yapılır. Hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanunda belirtilen tatil günlerine isabet eden ücretler de gelir vergisi istisna kapsamındadır. Ancak; haftalık kırk beş saatin üzerindeki ücretler ile ek çalışma sürelerine ilişkin ücretler gelir vergisi istisnadan faydalanamaz.
- Mükelleflerce, anılan personele çeşitli adlarla yılın çeşitli dönemlerinde yapılan prim, ikramiye vb. ek ödemeler de istisna kapsamında olacaktır.

4.13.2. Teknokent Bölgesi Dışında Geçirilen Sürelere İlişkin Ücret İstisnasına Ait 2016/9091 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı

4691 Sayılı Kanun'un Geçici 2. maddesinde kendisine verilen yetki çerçevesinde Bakanlar Kurulu'nca çıkarılan 01.08.2016 Tarih ve 2016/9091 sayılı Ar-Ge veya Tasarım Merkezleri ile Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Çalışan Ar-Ge veya Tasarım Personelinin Merkez ya da Bölge Dışındaki Faaliyetlerine İlişkin Ücretlerin Gelir Vergisi Stopajı Teşviki Kapsamında Değerlendirilmesi Hakkında Karar ile;

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında kurulan teknoloji geliştirme bölgelerinde yer alan işletmelerde çalışan Ar-Ge ve tasarım personelinin bu bölgelerde yürüttüğü projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla, aşağıda belirtilen faaliyetlerin bölge dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu durumlarda, ilgili bölge yönetici şirketinin onayının alınması ve Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının bilgilendirilmesi kaydıyla, bölge dışındaki bu faaliyetlere ilişkin ücretlerin yüzde yüzü (%100) gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir.

a) Laboratuvar, analiz, test ve deney çalışmaları.

b) Diğer Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde yapılan çalışmalar.

c) Saha araştırması.

d) Prototip geliştirmeye yönelik faaliyetler.

e) Projelerde görev alan personel ile sınırlı olmak kaydıyla bilimsel içerikteki etkinlikler.

4.13.3. Doktora ve Master Öğrencisi Olan Ar-Ge ve Tasarım Personelinin Teknokent Dışında Geçirilen Sürelere İlişkin Ücret İstisnası

2016/9091 Sayılı Karar ile 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında kurulan teknoloji geliştirme bölgelerinde yer alan işletmelerde en az bir yıl süreyle çalışan Ar-Ge veya tasarım personelinin;

- Yüksek lisans yapanlar için bir buçuk yılı,
- Doktora yapanlar için iki yılı

geçmemek üzere bölge dışında geçirdiği sürelere (aylık ders saati kadar) ilişkin ücretlerin yüzde yüzü (%100), ilgili teknoloji geliştirme bölgesi yönetici şirketinin onayının alınması ve Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının bilgilendirilmesi kaydıyla, gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir.

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği ile yüksek lisans ve doktora kapsamında geçecek sürelerde istisna uygulaması ile ilgili aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

1) Lisansüstü eğitimde geçirilecek süre, üniversiteden onaylı ders programı dikkate alınarak Bölge yönetici şirketinin onayı ile hesaplanır.

2) Bu hesaplamalarda lisansüstü eğitimde alınan dersler kapsamında yapılacak araştırmalar da dikkate alınabilir.

3) Bir buçuk ve iki yıllık sürelerin uygulamasında kayıt dondurma kapsamında geçen süreler dikkate alınmaz.

4.13.4. Teknokent Bölgesi Dışında Geçirilen Sürelere İlişkin Ücret İstisnası Yol Haritası

Uygulamanın usul ve esasları 10/08/2016 tarih ve 29797 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği ile aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

1) Girişimcinin yürüttüğü yazılım veya Ar-Ge veya tasarım projesinin bir kısmının Bölge dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu hallerde, girişimci şirket, yazılım veya Ar-Ge veya tasarım projesinin Bölge dışında geçirilmesi gereken kısımlarına ilişkin gerekçeli teklifi ile çalışanların projeler itibarıyla sayıları ve nitelikleri, bu personelin projelerde görev aldığı süreler, ücretlerine ilişkin bilgiyi yönetici şirkete sunar.

2) Girişimci tarafından sunulan gerekçeli teklif yönetici şirket tarafından incelenir ve söz konusu yazılım veya Ar-Ge veya tasarım projesinin bir kısmının Bölge içinde yürütülemeyeceğinin (Bölge dışında yapılmasının zorunlu olduğunun) tespit edilmesi ile Bölge dışında yürütülen yazılım, tasarım veya Ar-Ge faaliyetlerinin Bölgede yürütülen aynı yazılım veya Ar-Ge veya tasarım projesi kapsamında olduğunun tespit edilmesi şartıyla, gerekçeli teklif yönetici şirket tarafından onaylanır.

3) Bölgede çalışan Ar-Ge veya tasarım personelinin, yürüttüğü yazılım veya Ar-Ge veya tasarım projesi ile ilgili Bölge dışında geçirdiği süreye ilişkin yazılım veya Ar-Ge çalışması yapılan kurum veya kuruluştan aldığı belge yönetici şirkete sunulur.

4.13.5. Teknokent Firmalarında Şirket Ortakları ve Yöneticilerin Ücretlerinin İstisnadan Yararlanıp Yararlanamayacağı

Teknokentlerde kurulu şirketlerin üst düzey yöneticilerinin sıklıkla Ar-Ge ve yazılım bilgisine sahip kişiler olmasından hareketle, TGB Yönetici Şirketine sunulan projelerde "proje yöneticisi" ve "proje koordinatörü" gibi unvanlarla Ar-Ge ve yazılım projesinde görev aldığı belirtilerek, ücretlerinin tamamının gelir vergisinden istisna edildiği örneklerle karşılaşılmaktadır.

Söz konusu kişiler her ne kadar projenin gelişimi için çalışsalar dahi, asli görevleri şirketin tüm yönleriyle idaresi olduğundan, TGB'de elde ettikleri ücretlerin tamamının gelir vergisinden müstesna tutulmasının, Kanun hükmüne ve getiriliş amacına ters düşeceği kanaatindeyiz.

Her ne kadar Maliye Bakanlığı'nca verilen muktezalarda her ne kadar ''AR-GE faaliyetlerine fiilen katılan şirket ortağı veya yönetim kurulu üyelerine bu çalışmaları karşılığı ödenecek ücretler için diğer şartları da taşıması kaydıyla anılan teşvik hükümlerinin uygulanması mümkün bulunmaktadır'' şeklinde görüş bildirilse de bu kişilerin yalnızca Ar-Ge ve yazılım projelerinde fiilen harcadıkları Ar-Ge ve yazılım faaliyet sürelerine ilişkin ücretlerinin gelir vergisi istisnasına tabi tutulması, şirket yönetimi ilgili çalışma süresine ilişkin ücretlerinin ise istisna kapsamı dışında bırakılması gerekmektedir. **(İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen 03.11.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 10-1971 sayılı mukteza)**

Son dönemde gerçekleştirilen incelemelerde, inceleme elemanlarınca söz konusu uygulamanın detaylı incelendiği ve eleştiri konusu yapıldığı görülmektedir.

4.14. SERBEST BÖLGELERDE ÇALIŞANLARA YAPILAN ÜCRET ÖDEMELERİNDE GELİR VERGİSİ STOPAJI TEŞVİKİ İLE DAMGA VERGİSİ VE HARÇ İSTİSNASI

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 5810 sayılı Kanunun 7. maddesi ile değişik geçici 3. maddesi ile Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme

döneminin sonuna kadar; serbest bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretlere gelir vergisi istisnası uygulanmakta iken 6772 sayılı Kanunun 7. maddesiyle yapılan değişiklik ile Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesi;

"Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar;

…..

b) **(6772 sayılı Kanunun 7. maddesiyle değişen bent; Yürürlük 24.02.2017)** Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir. Bu oranı %50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Cumhurbaşkanı yetkilidir. Cumhurbaşkanı bu yetkiyi, stratejik, büyük ölçekli veya öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlara yönelik olarak, bölge, sektör ya da faaliyet alanı itibarıyla farklılaştırarak veya kademelendirerek kullanabilir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir." şeklinde değiştirilmiştir.

6772 sayılı Kanunun 7. maddesiyle Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinde yapılan değişiklik ile **Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar serbest bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilecektir.**

Böylece 6772 sayılı Kanunla yapılan değişikli öncesi söz konusu mükelleflerin personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden istisna iken 6772 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrasında ise personele ödenen ücretler üzerinden hesaplanan gelir vergisinin asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra kalan tutarı terkin edilerek serbest bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflere gelir vergisi stopaj teşviki sağlanmıştır.

Bununla birlikte, Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesi kapsamında serbest bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar damga vergisi ve harçlardan istisnadır.

4.15. YURT DIŞINA HİZMET VEREN İŞLETMELERDE İNDİRİM

6728 sayılı Kanunun 13. maddesiyle, Gelir Vergisi Kanunu'nun mülga 33. maddesi başlığı ile birlikte aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenmiştir. Söz konusu düzenleme 01.01.2017 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Yapılan düzenleme ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 33. maddesi aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenmiştir.

"**Yurt dışına hizmet veren işletmelerde indirim:**

MADDE 33 – Bu Kanunun 89. maddesinin birinci fıkrasının 13 numaralı bendi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde yer alan indirim kapsamındaki faaliyet alanlarında hizmet veren işverenlerin, destek personeli hariç olmak üzere, münhasıran bu faaliyetler için istihdam ettikleri ve fiilen bu işleri ifa eden hizmet erbabına ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan vergiden, işverenin bu faaliyetlerinden sağladığı hasılatın %85'inin yurt dışından elde edilmiş olması ve fatura veya benzeri belgenin yurtdışındaki müşteri adına düzenlenmesi şartıyla, her bir çalışan için faaliyetin yapıldığı yılın Ocak ayına ait asgari ücretin safi tutarının bu Kanunun 103. maddesindeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir diliminde yer alan oranla çarpılmasıyla bulunan indirim tutarı mahsup edilir.

Bu indirim, yıl içinde vergilendirme dönemleri itibarıyla tahsil edilen vergilerin, bu maddede yer alan şartların gerçekleşmesi halinde, takvim yılına ilişkin yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihten sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergilerden mahsup edilmek suretiyle uygulanır.

Bu maddede yer alan %85 oranını, hizmet alanları itibarıyla veya kazanç tutarına bağlı olarak ayrı ayrı veya birlikte %50'ye kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya Cumhurbaşkanı, bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

4.15.1. Yurt Dışına Hizmet Veren İşletmelerin İstihdam Ettikleri Hizmet Erbabının Ücretlerine İlişkin İndirim Uygulaması

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin birinci fıkrasının 13 numaralı bendi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde yer alan indirim kapsamındaki faaliyet alanlarında hizmet veren işverenlerin, destek personeli hariç olmak üzere, münhasıran bu faaliyetler için istihdam ettikleri ve fiilen bu işleri ifa eden hizmet erbabına ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan vergiden, işverenin bu faaliyetlerinden sağladığı hasılatın %85'inin yurt dışından elde edilmiş olması ve fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şartıyla, her bir çalışan için faaliyetin yapıldığı yılın Ocak ayına ait asgari ücretin safi tutarının Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesindeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir diliminde yer alan oranla çarpılmasıyla bulunan indirim tutarı mahsup edilebilecektir.

Yurt dışına hizmet veren işletmelerin, istihdam ettikleri personelin ücretlerine ait stopaj indiriminden yararlanabilmeleri için aşağıda belirtilen faaliyetlerde bulunmaları gerekmektedir:

a) Münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi hizmetleri.

b) İlgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında yürütülen hizmetler.

c) İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak verilen eğitim ve sağlık hizmetleri.

Mükellefler, işletmelerinde ikinci fıkrada belirtilen hizmetlerden sadece birisini verebilecekleri gibi şartları taşımak kaydıyla birden fazlasını da verebileceklerdir.

Söz konusu hizmetlerin Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara verilmesi gerekmektedir.

4.15.2. İndirimden Faydalanma Şartları

İndirimin hesabında, Gelir Vergisi Kanunu'nun 33. maddesinde belirtilen faaliyet alanlarında istihdam edilen hizmet erbabının ücretleri üzerinden hesaplanan gelir stopaj vergisi esas alınacaktır. Bu tutardan, her bir çalışan için faaliyetin yapıldığı yılın Ocak ayına ait asgari ücretin safi tutarının, Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesindeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir diliminde yer alan oranla çarpılmasıyla bulunan indirim tutarı mahsuba konu edilecektir.

İndirimden aşağıdaki şartlar dahilinde faydalanılacaktır:

a) Yukarıda sayılan alanlarda faaliyette bulunan işverenlerin bu faaliyetlerinden sağladığı hasılatın %85'inin yurt dışından elde edilmiş olması gerekmektedir.

- Toplam hasılatın %85'inin yurt dışından elde edilmiş olduğu, her hesap dönemi sonundaki gelir tablosunda yer alan yurt içi ve yurt dışı net satışlara ilişkin tutarlar esas alınarak tespit edilecektir. Yurt dışından elde edilen hasılatı, toplam hasılatın içindeki oranı %85' in altında kalan işletmelerin indirimden yararlanmaları söz konusu olmayacaktır.
- İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsama girmeyen faaliyetlerin birlikte yapılması halinde, indirim uygulanacak hasılatın tespiti açısından, kayıtların ayrı ayrı izlenmesi, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekir.

b) İndirimin hesabında, münhasıran indirim kapsamında bulunan faaliyetlerde istihdam edilen ve fiilen bu işleri ifa eden hizmet erbabına ilişkin ücretler esas alınacak olup fiilen söz konusu işlerde istihdam edilmeyenler ile destek personeline ait ücretler dolayısıyla indirimden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

c) Fatura veya benzeri belgelerin yurt dışındaki müşteri (yurt dışı mukimi kişi veya kurum) adına düzenlenmesi gerekir. Sağlık alanında faaliyette bulunan şirketlerin ülkemiz ile ikili sosyal güvenlik anlaşması bulunan ülkelerde yerleşik olanlara verdikleri hizmetin bedelinin ülkemiz Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından ilgili ülke kurumlarından tahsil edilmesi nedeniyle, hizmet bedeli karşılığı faturanın Sosyal Güvenlik Kurumuna düzenlenmesi durumunda da indirimden faydalanılabilecektir.

ç) Verilen hizmetten yurt dışında yararlanılmış olması gerekir. Diğer bir anlatımla, yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için verilen hizmetin, bu kişilerin ve/veya kurumların Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisinin olmaması gerekmektedir. İlgili Bakanlığın izin ve denetimine tabi olarak Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere verilen eğitim ve sağlık hizmetleri fiziki olarak Türkiye'de verilmekle birlikte yararlanıcısının Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişiler olması gerekmektedir.

4.15.3. Yurt Dışına Hizmet Veren İşletmelerde İndirim Tutarı

Mükelleflerin, indirim kapsamında bulunan faaliyetlerinden kaynaklanan ücret ödemelerini ait olduğu dönemin muhtasar beyannamesine dahil etmeleri ve bunlara ilişkin olarak hesaplanan gelir stopaj vergilerini faaliyetin yapıldığı yıl içinde ödemeleri gerekmektedir.

İndirim tutarı, faaliyetin yapıldığı yılın Ocak ayına ait asgari ücretin safi tutarının, Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesindeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir diliminde yer alan oranla çarpılmasıyla bulunan tutardır.

Hizmet erbabının ücretlerine öncelikle Gelir Vergisi Kanunu'nun 32. maddesi ve 265 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen esaslara göre belirlenen asgari geçim indirimi uygulanacaktır.

İndirim tutarı, asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra kalan vergi tutarından, mahsup edilecektir.

İndirim tutarı her bir hizmet erbabı için ayrı ayrı ve her bir yıl için şartların gerçekleşip gerçekleşmediğine bağlı olarak hesaplanacaktır.

Yurt dışına hizmet veren işletmelerde indiriminden, şartların gerçekleşmesi halinde, faaliyetin yapıldığı takvim yılına ilişkin yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihten sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin muhtasar beyannameler üzerinden tahakkuk eden vergilerden mahsup edilmek suretiyle yararlanılacaktır.

Örneğin, 2018 yılına ilişkin olarak faaliyet gösteren ve indirim uygulamasına ilişkin şartları haiz olan bir gelir vergisi mükellefi, 2019 yılı Nisan vergilendirme döneminden 2020 yılı Mart vergilendirme dönemine (bu dönemler dahil) indirim uygulamasından yararlanabilecektir. 2019 yılında da mezkûr şartların gerçekleşmesi durumunda müteakip vergilendirme dönemlerinde indirimden yararlanılabileceği tabiidir.

İndirim uygulaması üç ayda bir muhtasar beyanname veren mükellefler için Nisan, Mayıs, Haziran vergilendirme dönemine ilişkin olarak Temmuz ayında verilecek muhtasar beyannameler üzerinden tahakkuk eden toplam vergiler üzerinden yapılabilecektir.

İndirim uygulamasına konu hak kazanılmış tutarların herhangi bir sebeple muhtasar beyanname üzerinden mahsup edilememesi durumunda mahsup edilemeyen tutarların, takip eden vergilendirme dönemlerinde de muhtasar beyannameler üzerinden tahakkuk eden vergilerden mahsubu mümkündür.

4.15.4. Bildirim ve Beyan

Yurt dışına hizmet veren işletmelerden indirim şartlarını taşıyanlarca, indirim tutarının hesaplaması amacıyla istihdam ettikleri hizmet erbabının (destek personeli hariç) bilgileri ile hizmet erbabının ücretleri, tevkif edilen vergi ve indirim tutarına ilişkin bilgilerin yer aldığı, 293 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ekinde yer alan "Ek-1 Yurt Dışına Hizmet Veren İşletmelerde İndirim Uygulamasına İlişkin Bildirim" doldurulacaktır.

Birinci fıkradaki bildirimin, gelir vergisi mükellefleri için faaliyetin yapıldığı yılı takip eden yılın Mart ayında verilecek muhtasar beyanname (Üç ayda bir muhtasar beyanname veren mükellefler için Nisan ayında), kurumlar vergisi mükellefleri için faaliyetin yapıldığı hesap dönemini takip eden yılın dördüncü ayında verilecek muhtasar beyanname ekinde, e-beyanname şeklinde verenler tarafından elektronik ortamda, diğer mükelleflerce kağıt ortamında yetkili vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Özel hesap dönemi uygulayan mükellefler için bildirimin verilme süresi, özel hesap dönemi dikkate alınarak belirlenecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 33. maddesi kapsamında yurt dışına hizmet veren işletmelerde indirilecek tutarlar, aylar itibarıyla söz konusu bildirimin "Mahsup Edilecek Tutara İlişkin Bilgiler" bölümünde gösterilecektir. Bu bölümün son sütununda yer alan genel toplam tutarı, muhtasar beyannamenin "Matrah ve Vergi Bildirimi" Tablosunun "Mahsup Edilen Vergiler" bölümünün 25 numaralı "GVK'nın 33. maddesi kapsamında mahsup edilecek kesinti tutarı" satırına aktarılacaktır.

Vergi dairelerince, indirim talebinde bulunan mükelleflerin yıl içinde her vergilendirme dönemi itibarıyla ücretler üzerinden tevkif ettikleri vergilerin beyan edilip edilmediği ile ödenip ödenmediği hususları kontrol edilecektir.

ÖRNEK 1: 2018 yılında, yurt dışına mimarlık hizmeti veren (A) firması, toplam hasılatının %85'ini yurt dışından elde etmiş ve indirime ilişkin diğer şartları da sağlamıştır. (A) Firmasının 2018 yılında aylık 5.000 TL ücret ödediği bekar hizmet erbabına ilişkin vergilendirme ve indirim uygulaması aşağıdaki şekilde olacaktır.

2018 yılı Ocak ayına ilişkin işlemler

Hizmet Erbabının Aylık Brüt Ücreti	5.000,00 TL
Hizmet Erbabının Ocak Ayı Vergi Matrahı [5.000- (5.000 x %15 SGK İşçi Payı = 750)]	4.250,00 TL
Hesaplanan Vergi (Artan Oranlı) (4.250,00 x %15 =)	637,50 TL
Asgari geçim indirimi*	133,31TL
Ocak vergilendirme dönemine ilişkin vergi dairesine ödenen vergi tutarı	504,19 TL

Mükellefin faydalanacağı indirim tutarının hesabı

2018 Yılı Ocak Ayı Asgari Ücretin Vergi Matrahı	1.725,08 TL
2018 Yılı Ocak Ayı Asgari Ücretin Vergisi (1.725,08 x %15 =)	258,76 TL
(A) Firmasının 2019 Yılının Nisan Vergilendirme Döneminde Yararlanacağı İndirim Tutarı	258,76 TL
A) Firması, 2019 yılının Mart ayı içinde verdiği muhtasar beyanname ekinde, 293 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ekinde yer alan "Ek-1 Yurt Dışına Hizmet Veren İşletmelerde İndirim Uygulamasına İlişkin Bildirim"i vergi dairesine vermiştir. Vergi dairesince de gerekli kontroller yapılarak indirime ilişkin şartların mevcut olduğu anlaşılmıştır. (A) Firmasının, 5.000 TL ücret alan hizmet erbabı için indirimden yararlanacağı tutar en fazla 258,76 TL olacaktır. (A) Firması, indirim tutarı olan 258,76 TL'yi 2018 takvim yılına ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesinin verildiği aydan sonraki vergilendirme dönemi olan Nisan 2019 dönemine ilişkin olarak Mayıs ayında verilen muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergilerden mahsup edecektir.	

ÖRNEK 2: Bay (D), 2018 yılında yurt dışına yazılım hizmeti veren (B) A.Ş.'de asgari ücretle çalışmaktadır. Bay (D), evli ve 2 çocuklu olup eşi çalışmamaktadır.

(B) A.Ş. toplam hasılatının %85'ini yurt dışından elde etmiş indirime ilişkin diğer şartları da sağlamıştır. (B) A.Ş.'nin 2018 yılı Şubat ayında asgari ücret ödediği hizmet erbabına ilişkin vergilendirme ve indirim uygulaması aşağıdaki şekilde olacaktır.

2018 yılı şubat ayına ilişkin işlemler

Hizmet Erbabının Aylık Brüt Ücreti	2.029,50 TL
Hizmet Erbabının Vergi Matrahı [2.029,50- (2.029,50 x %15 SGK İşçi Payı = 304,42)]	1.725,08 TL
Hesaplanan Vergi (Artan Oranlı)	258,76 TL
Asgari Geçim İndirimi*	228,32 TL
Şubat Vergilendirme Dönemine Ait Vergi Dairesine Ödenen Vergi Tutarı	30,44 TL
*Evli eşi çalışmayan 2 çocuklu hizmet erbabı için, 2018 yılına ilişkin rakam dikkate alınmıştır.	

Mükellefin faydalanacağı indirim tutarının hesabı

2018 Yılı Ocak Ayı Asgari Ücretin Vergi Matrahı**	1.725,08 TL
2018 Yılı Ocak Ayı Asgari Ücretin Vergisi (1.725,08 x %15 =)	258,76 TL
(B) A.Ş.'nin 2019 Yılının Mayıs Vergilendirme Döneminde Yararlanacağı İndirim Tutarı	30,44 TL
Anılan şirket, 2019 yılının Nisan ayında verdiği muhtasar beyanname ekinde, 293 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ekinde yer alan "Ek-1 Yurt Dışına Hizmet Veren İşletmelerde İndirim Uygulamasına İlişkin Bildirim"i vergi dairesine vermiştir. Vergi dairesince de gerekli kontroller yapılarak indirime ilişkin şartların mevcut olduğu anlaşılmıştır. (B) A.Ş.'nin, asgari ücretli olan hizmet erbabı için indirimden yararlanacağı tutar en fazla 30,44 TL olacaktır. (B) A.Ş. indirim tutarı olan 30,44 TL'yi, 2018 takvim yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği aydan sonraki vergilendirme dönemi olan Mayıs 2019 vergilendirme dönemine ilişkin olarak Haziran ayında verdiği muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden mahsup edecektir.	

4.16. Kadın Hizmet Erbabına Sağlanan Kreş ve Gündüz Bakımevi Yardımında Gelir Vergisi İstisnası

7103 sayılı Kanunla, 193 sayılı Kanunun gelir vergisinden istisna edilen ücretleri düzenleyen 23 üncü maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki (16) numaralı bent eklenmiştir.

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

Yapılan düzenlemeye ilişkin olarak 4/12/2018 tarihli ve 30448 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 303 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalara özetle aşağıda yer verilmiştir.

1) Kreş ve gündüz bakımevi hizmetinin işverenlerce iş yerinde verilmesi halinde, bu hizmetten faydalanan kadın hizmet erbabına sağlanan menfaatin tamamı gelir vergisinden istisna olacaktır. Söz konusu hizmetin, işverenin kendisine ait veya kiralamış olduğu diğer yerlerde verilmesi istisna uygulamasına engel teşkil etmeyecektir.

2) İşverenlerce, kreş ve gündüz bakımevi hizmetinin işyerinde verilmediği durumlarda, kadın hizmet erbabının hizmet aldığı gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince işletilen kreş ve gündüz bakım evlerine ödeme yapılmak suretiyle sağlanan menfaatler de istisna kapsamındadır. Kadın hizmet erbabına sağlanan menfaatin ücret istisnasına tabi tutulabilmesi için; bu hizmetin gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince işletilen kreş ve gündüz bakım evlerinden alınması, ödemenin hizmet erbabına değil doğrudan bu hizmeti sağlayan mükelleflere yapılması gerekmektedir. Hizmet erbabına doğrudan yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler ise ücret olarak vergilendirilecektir.

3) İşverenlerce, gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince işletilen kreş ve gündüz bakım evlerine ödeme yapıldığı durumlarda, istisnadan yararlanılacak tutar her bir çocuk için asgarî ücretin aylık brüt tutarının %15'ini aşmayacaktır. Sağlanan menfaatin asgari ücretin aylık brüt tutarının %15'ini aşması halinde, aşan kısım ücret olarak vergilendirilecektir.

%15 oranını, asgarî ücretin aylık brüt tutarının %50'sine kadar artırmaya ve kanuni seviyesine getirmeye Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir. 5/5/2018 tarihli ve 30412 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 2018/11674 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile %15 oranı, bu tarihten itibaren asgari ücretin brüt tutarının %50'si olarak belirlenmiştir.

4) İşverenlerce, kadın hizmet erbabı adına doğrudan kreş ve gündüz bakımevi işleten mükelleflere yapılan ödemelerin belli bir dönem için toplu olarak yapılması durumunda, her bir aya isabet eden tutar, ilgili ay ücret matrahı ile ilişkilendirilerek istisna uygulanacaktır.

5) Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince, işveren tarafından ödenen tutar da dahil olmak üzere, kreş ve gündüz bakımevi hizmeti karşılığı olarak faturanın hizmet erbabı adına düzenlenmesi gerekmekte olup, işverenlerin bu kapsamda yaptığı ödemelere ilişkin belgeleri 213 sayılı Kanunda öngörülen süre boyunca saklamaları zorunludur.

6) Kadın hizmet erbabına, 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (16) numaralı bendi kapsamında sağlanan menfaat ve yapılan ödemelere ilişkin tutarların, asıl ücret ile birlikte ücret bordrosunda gösterilmesi gerekmektedir.

Örnek 1: (C) A.Ş., çalıştırdığı hizmet erbabına işyerinde kreş hizmeti vermektedir. İşyerinde 30 hizmet erbabı çalışmakta olup, hizmet erbabından 20'si kreş hizmetinden yararlanmaktadır. Kreş hizmetinden yararlanan hizmet erbabının 15'i kadın, 5'i erkektir. Bu durumda kreş hizmetinden yararlanan 15 kadın hizmet erbabı için sağlanan menfaatin tamamı istisna kapsamında olacak, erkek hizmet erbabı yönünden ise söz konusu menfaat ücret olarak vergilendirilecektir.

Örnek 2: (D) Ltd. Şti. ile asgari ücretle çalışan hizmet erbabı Bayan (R) arasında düzenlenen bireysel iş sözleşmesinde, Bayan (R)'nin asıl ücretine ilave olarak 500 TL kreş yardımı ödeneceği öngörülmüş olup, (D) Ltd. Şti., Bayan (R)'nin bir çocuğu için hizmet aldığı kreş işletmesine, kreş yardımı olarak aylık 500 TL ödemeye başlamıştır.

Bireysel iş sözleşmesine istinaden asıl ücretine ilave olarak Bayan (R) için kreşe yapılan aylık 500 TL ödeme, asgari ücretin brüt tutarının %50'si olan (2.029,50x%50=) 1.014,75 TL'yi aşmadığından, gelir vergisinden istisna edilecektir.

Örnek 3: İşyerinde kreş hizmeti vermeyen (E) Ltd. Şti., 5.000 TL brüt ücretle çalışan hizmet erbabı Bayan (S)'nin bir çocuğu için hizmet aldığı kreş işletmesine kreş yardımı olarak bireysel iş sözleşmesine istinaden aylık 1.200 TL ödemektedir.

Asıl ücretine ilave olarak Bayan (S) için kreş yardımı kapsamında yapılan aylık 1.200 TL'lik ödemenin, asgari ücretin brüt tutarının %50'si olan (2.029,50x%50=) 1.014,75 TL'lik kısmı gelir vergisinden istisna edilecektir. İstisnayı aşan tutar olan (1.200-1.014,75=) 185,25 TL ise ücret olarak vergilendirilecektir.

7) İşverenlerce, ilgili Kanunlar, toplu iş sözleşmeleri veya bireysel iş sözleşmelerine istinaden hizmet erbabına, asıl ücretine ilave olarak bazı ödemeler yapılabilmekte ve menfaatler sağlanabilmektedir. Yapılan bu tarz ödeme ve sağlanan menfaatler, 193 sayılı Kanun uygulamasında ücret kapsamında değerlendirilmektedir.

8) 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (16) numaralı bendinde yer alan istisna düzenlemesinin kapsamı; işverenlerce, ilgili Kanunlar, toplu iş sözleşmeleri veya bireysel iş sözleşmelerine istinaden, kadın hizmet erbabına işyerinde kreş ve gündüz bakımevi hizmeti verilmesi veya bu hizmetlerin verilmediği durumlarda, bu hizmetleri sağlayan gelir

veya kurumlar vergisi mükelleflerine doğrudan ödeme yapılması suretiyle, kadın hizmet erbabının asıl ücretine ek olarak sağlanan menfaatlerin gelir vergisinden istisna edilmesidir.

Bu kapsamda, istisnadan faydalanılması için kadın hizmet erbabına sağlanan menfaatin, ilgili Kanunlar, toplu iş sözleşmeleri veya bireysel iş sözleşmelerine dayanarak ödenen asıl ücrete ilave olarak sağlanması şart olup, kadın hizmet erbabının asıl ücretinin bir kısmının kreş ve gündüz bakımevi hizmeti ödemesi gibi değerlendirilmek suretiyle anılan istisnaya konu edilmesi mümkün değildir.

Örnek 4: İşveren (M)'ye bağlı olarak 4.000 TL ücretle çalışan hizmet erbabı Bayan (Ş), bir çocuğu için kreş işletmesine aylık 1.000 TL kreş ücreti ödemektedir. Bayan (Ş)'nin talebi üzerine, kreş işletmesine ödemiş olduğu 1.000 TL kreş ücreti, işvereni tarafından ücretinden kesilmek suretiyle ödenmeye başlanmıştır.

İşveren (M), Bayan (Ş)'nin asıl ücretinden keserek kreş işletmesine ödediği 1.000 TL ile sadece ödemeye aracılık ettiği, Bayan (Ş)'nin almış olduğu asıl ücretine ilave bir menfaat sağlamadığı için, bu ödeme dolayısıyla 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (16) numaralı bendi kapsamında gelir vergisi istisnasından faydalanılması söz konusu olmayacaktır.

4.17. 4447 Sayılı Kanunu'nun Geçici 19, 20 ve 21.Maddelerine Uygun İstihdam Edilen Ücretlerine İlişkin Stopaj Teşvikleri

25/8/1999 tarihli ve 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununa, 21/3/2018 tarihli ve 7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla eklenen Geçici 21 inci madde eklenmiş olup, bu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasların belirlendiği 06/07/2018 tarihli ve 30470 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 304 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalara özetle aşağıda yer verilmiştir.

21/3/2018 tarihli ve 7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla eklenen Geçici 21 inci madde 4447 sayılı Kanuna aşağıdaki geçici madde hükmü aşağıdaki gibidir.

"GEÇİCİ MADDE 21 – Bu Kanunun geçici 19 uncu ve geçici 20 nci maddeleri kapsamında işe alınanların ücretlerinin, ilgili yılda uygulanan asgarî ücretin aylık brüt tutarının prim ödeme gün sayısına isabet eden tutarı üzerinden hesaplanan gelir vergisinin asgarî geçim indirimi uygulandıktan sonra kalan kısmı, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilir.

Bu madde kapsamında yapılan ücret ödemelerine ilişkin düzenlenen kâğıtlara ait damga vergisinin aylık brüt asgarî ücretin prim ödeme gün sayısına isabet eden kısmı beyan edilmez ve ödenmez.

Bu maddeyle sağlanan vergi teşvikleri 2020 yılı Aralık ayı aşılmamak üzere, teşvik kapsamına giren çalışanlar için 12 ay süreyle uygulanır. Ancak bu süre; işe giriş tarihi itibarıyla teşvik kapsamına giren; 18 yaşından büyük kadın, 18 yaşından büyük 25 yaşından küçük erkek çalışanlar ile Kuruma engelli olarak kayıtlı sigortalılar için 18 ay olarak dikkate alınır. Bu madde kapsamındaki vergi teşvikleri, bu Kanunun geçici 20 nci maddesi kapsamında sağlanan teşvikten yararlanılan çalışanlar için maddede yazılı süre ve şartlarla sınırlı olarak uygulanır, prim ve ücret desteği sağlanmayan aylar için vergi teşvikleri de uygulanmaz.

Bu madde kapsamında teşvikten yararlanılmış olan çalışanın teşvik süresini tamamlamadan işten ayrılıp yeniden işe başlaması halinde, bu maddede belirtilen şartların sağlanması kaydıyla üçüncü fıkrada belirtilen yararlanma süresini aşmamak üzere söz konusu çalışan için, yeniden işe başladığı tarihteki durumu dikkate alınarak, kalan süre kadar bu teşvikten yararlanılabilir.

Bu madde kapsamında gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlananlar, diğer kanunlarda yer alan benzer nitelikli gelir vergisi stopajı teşviklerinden yararlanamaz.

Bu madde hükümleri; 5335 sayılı Kanunun 30 uncu maddesinin ikinci fıkrası kapsamına giren kurum ve kuruluşlara ait işyerleri ile 2886 sayılı Kanuna, 4734 sayılı Kanuna ve uluslararası anlaşma hükümlerine istinaden yapılan alım ve yapım işleri ile 4734 sayılı Kanundan istisna olan alım ve yapım işlerine ilişkin işyerleri ile sosyal güvenlik destek primine tabi çalışanlar ve yurtdışında çalışan sigortalılar hakkında uygulanmaz.

Bu Kanunun geçici 20 nci maddesi kapsamındaki desteklerden faydalananlar hariç olmak üzere, 1/1/2018 ila 31/12/2020 tarihleri arasında 5510 sayılı Kanun kapsamına alınan işyerleri ve daha önce tescil edildiği halde ortalama sigortalı sayısının hesaplandığı yılda sigortalı çalıştırılmaması nedeniyle Sosyal Güvenlik Kurumuna aylık prim ve hizmet belgesi veya muhtasar prim hizmet beyannamesi vermeyen işyerleri, bu maddede belirtilen şartlar sağlanmak kaydıyla, 1/1/2018 tarihinden sonra ilk defa sigortalı bildiriminde bulunulan ayı takip eden üçüncü aya ilişkin aylık prim ve hizmet belgesi veya muhtasar ve prim hizmet beyannamesinden itibaren bu Kanunun geçici 19 uncu maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen süre kadar bu maddede yer alan vergi teşviklerinden yararlandırılır.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar ile mahsup şeklini ve dönemini belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

Yapılan bu düzenleme ile 4447 sayılı Kanunun Geçici 21 inci maddesiyle, aynı Kanunun Geçici 19 ve 20 nci maddeleri kapsamında işe alınan ve bu maddelerde yazılı şartları taşıyan ücretliler için asgari ücretin prim ödeme gün sayısına isabet eden tutarı üzerinden hesaplanan gelir vergisinin, asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra kalan kısmının verilecek muhtasar beyanname/muhtasar ve prim hizmet beyannamesi üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilmesi suretiyle, gelir vergisi stopaj teşviki sağlanmaktadır.

4.17.1. 4447 sayılı Kanunun Geçici 19 uncu Maddesi Kapsamında İşe Alınan Ücretlilere İlişkin Gelir Vergisi Stopajı Teşviki Uygulaması

4447 sayılı Kanunun Geçici 19 uncu maddesi kapsamında öngörülen şartları taşıyan özel sektör işverenleri, 1/1/2018 ila 31/12/2020 tarihleri arasında işe aldıkları sigortalılardan dolayı gelir vergisi stopajı teşvikinden aşağıdaki şartlar dahilinde faydalanacaktır.

a) Sigortalının Türkiye İş Kurumuna kayıtlı işsiz olması,

b) Sigortalının işe başlama tarihinden önceki üç ay içerisinde, toplam on günden fazla; 31/5/2016 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (c) bentleri kapsamında Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirilmemiş olması ve sigortalının isteğe bağlı sigortalılık hariç 5510 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında sigortalı olmaması,

c) Sigortalının işe alındığı yıldan bir önceki takvim yılında işe alındığı işyerinden bildirilen aylık prim ve hizmet belgelerindeki veya muhtasar ve prim hizmet beyannamelerindeki sigortalı sayısının ortalamasına ilave olarak işe alınmış olması.

- 4447 sayılı Kanunun Geçici 19 uncu maddesi kapsamında işe alınan sigortalılar için sağlanan gelir vergisi stopajı teşviki, 1/1/2018 tarihinden 31/12/2020 tarihine kadar uygulanmak üzere, teşvik kapsamına giren her bir çalışan için en fazla 12 ay süre ile uygulanır.
- Bu süre; engelli, 18 yaşından büyük kadın, 18 yaşından büyük 25 yaşından küçük erkek çalışanlar için 18 ay süre ile uygulanır.
- 1/1/2018 ila 31/12/2020 tarihleri arasında 5510 sayılı Kanun kapsamına alınan işyerleri ve daha önce tescil edildiği halde ortalama sigortalı sayısının hesaplandığı yılda sigortalı çalıştırılmaması nedeniyle, Sosyal Güvenlik Kurumuna aylık prim ve hizmet belgesi veya muhtasar ve prim hizmet beyannamesi vermeyen işyerleri, bu maddede belirtilen şartlar sağlanmak kaydıyla, 1/1/2018 tarihinden sonra ilk defa sigortalı bildiriminde bulunulan ayı takip eden üçüncü aya ilişkin aylık prim ve hizmet belgesi veya muhtasar ve prim hizmet beyannamesinden itibaren gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlandırılır.
- 4447 sayılı Kanunun Geçici 19 uncu maddesinden yararlanan işverenler için gelir vergisi stopajı teşviki 31/12/2020 tarihini geçmemek üzere, sigortalının 1/1/2018 tarihinden itibaren işe alındığı aydan başlamak ve öngörülen süreleri aşmamak üzere her ay verilecek muhtasar beyannamelerde/muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinde uygulanır. Üç aylık muhtasar beyanname/muhtasar ve prim hizmet beyannamesi veren mükellefler tarafından gelir vergisi stopajı teşviki, üç aylık dönemler itibarıyla dikkate alınır.
- 4447 sayılı Kanunun Geçici 19 uncu maddesine göre prim desteğinden faydalanılamayan durumlarda gelir vergisi stopajı teşviki de uygulanmaz.
- Teşvikten yararlanılmaya başlanmasından sonra, gerek eski çalışanların gerekse ilave istihdam edilenlerin 31/12/2020 tarihinden önce işten çıkarılması durumunda, işten çıkış tarihinden önceki takvim yılında istihdam edilen ortalama sigortalı sayısının üzerinde kalınmak koşuluyla, terkin edilecek vergi tutarının tespitinde, ilave istihdam amacıyla işe alınanlardan kalan sigortalılar dikkate alınır. Bu durumda, sigortalılardan hangisi için teşvikten yararlanılacağı işveren tarafından serbestçe belirlenir.

Örnek 1: İşveren (A)'nın, 2017 yılı içinde verdiği aylık prim ve hizmet belgelerindeki ortalama sigortalı sayısı 20'dir. Bu işveren, 2017 yılı ortalaması olan 20 sigortalısına ilave olarak 2018 yılının Nisan ayında destek kapsamında bulunan 5 sigortalı istihdam etmiştir.

Buna göre, işveren (A), Nisan ayında istihdam ettiği ve şartların tamamını taşıyan 5 sigortalısı için teşvikten yararlanabilecektir.

Örnek 2: İşveren (B)'nin, 2017 takvim yılında verdiği aylık prim ve hizmet belgelerindeki ortalama işçi sayısı 30'dur. Bu işveren, 8/5/2018 tarihinde ilave istihdama ilişkin şartları taşıyan 8 işçi istihdam etmiş ve bu işçiler için teşvikten yararlanmaya başlamıştır.

İşveren (B), 2018 Eylül ayında teşvik kapsamında olmayan 4 işçisini işten çıkarmıştır. Bu durumda işveren (B), ilave istihdam etmiş olduğu 8 işçi için Eylül 2018'e kadar ilave istihdam teşvikinden yararlanacak olup bu tarihten sonra ise 2017 yılında istihdam ettiği ortalama 30 sigortalının üzerinde kalan 4 işçi için teşvikten yararlanacaktır. Teşvikten yararlanacağı 4 işçinin hangisi olacağı işveren tarafından serbestçe belirlenecektir.

Örnek 3: İşveren (D), 2017 takvim yılında tescil ettirdiği işyerinde sigortalı işçi çalıştırmamıştır. 2/2/2018 tarihinde işe aldığı 2 işçi için ilk defa sigortalı bildiriminde bulunmuştur.

Bu işveren, ilk defa sigortalı bildiriminde bulunduğu ayı takip eden üçüncü aya ilişkin (Mayıs ayına ait olup Haziran ayında verilecek) aylık muhtasar beyanname/muhtasar ve prim hizmet beyannamesinden itibaren Mayıs ayına ilişkin ödediği ücretler üzerinden gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanmaya başlayacaktır.

2018 yılında işe yeni başlayan mükellefler için de gelir vergisi stopaj teşviki aynı şekilde uygulanacaktır.

4.17.2. 4447 sayılı Kanunun Geçici 20 nci Maddesi Kapsamında İşe Alınan Ücretlilere İlişkin Gelir Vergisi Stopajı Teşviki Uygulaması

4447 sayılı Kanunun Geçici 20 nci maddesi kapsamında öngörülen şartları taşıyan ve imalat sektöründe faaliyette bulunan özel sektör işverenleri, 1/1/2018 tarihinden itibaren işe aldıkları sigortalılardan dolayı gelir vergisi stopajı teşvikinden aşağıdaki şartlar dahilinde faydalanacaktır.

a) İşverenin, 2017 yılında Sosyal Güvenlik Kurumuna verilen aylık prim ve hizmet belgelerinde kayıtlı sigortalı sayısı ortalamasının 1 ila 3 olması,

b) İşverenin ustalık belgesi sahibi olması,

c) Sigortalının işe giriş tarihi itibariyle 18 yaşından büyük ve 25 yaşından küçük olması,

ç) Sigortalının Türkiye İş Kurumuna kayıtlı işsiz olması,

d) Sigortalının işe başlama tarihinden önceki üç ay içerisinde, toplam on günden fazla; 5510 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (c) bentleri kapsamında Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirilmemiş olması ve sigortalının isteğe bağlı sigortalılık hariç 5510 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında sigortalı olmaması,

e) Sigortalının, 2017 yılında işyerinden Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirilen aylık prim ve hizmet belgelerinde veya muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinde kayıtlı sigortalı sayısının ortalamasına ilave olarak işe alınması.

- Bu madde kapsamında gelir vergisi stopajı teşviki, 31/12/2018 tarihine kadar uygulanmak üzere, 1/1/2018 ila 31/12/2018 tarihleri arasında teşvik kapsamına giren çalışanlara uygulanır.
- 4447 sayılı Kanunun Geçici 20 nci maddesinden yararlanan işverenler için gelir vergisi stopajı teşviki 31/12/2018 tarihini geçmemek üzere, sigortalının işe alındığı ayı takip eden ilk aydan başlamak üzere her ikinci ay için uygulanır. Üç aylık muhtasar beyanname/muhtasar ve prim hizmet beyannamesi veren mükellefler tarafından gelir vergisi stopajı teşviki uygulamasında, üç aylık dönemlere tekabül eden aylar dikkate alınır.
- Bu madde kapsamına giren işyerleri en fazla iki sigortalı için destekten yararlanabilir.
- 2018 yılında 5510 sayılı Kanun kapsamına alınan işyerleri ile daha önce Kanun kapsamına alındığı halde 2017 yılında Sosyal Güvenlik Kurumuna aylık prim ve hizmet belgesi veya muhtasar ve prim hizmet beyannamesi vermeyen ve 2018 yılında ilk defa sigortalı bildiriminde bulunan işyerleri bu madde kapsamında gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanamaz.

- 2017 yılında Sosyal Güvenlik Kurumuna verilen aylık prim ve hizmet belgelerinde kayıtlı sigortalı sayısı ortalaması 3'ten fazla olan işyerleri bu madde kapsamında gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanamaz.
- 4447 sayılı Kanunun Geçici 20 nci maddesine göre prim ve ücret desteği sağlanmayan aylar için gelir vergisi stopajı teşviki de uygulanmaz.
- Teşvikten yararlanılmaya başlanmasından sonra gerek eski çalışanların gerekse ilave istihdam edilenlerin 31/12/2018 tarihinden önce işten çıkarılması durumunda, 2017 takvim yılında istihdam edilen ortalama sigortalı sayısının üzerinde kalınmak koşuluyla, terkin edilecek vergi tutarının tespitinde, ilave istihdam amacıyla işe alınanlardan kalan sigortalılar dikkate alınır. Bu durumda, sigortalılardan hangisi için teşvikten yararlanılacağı işveren tarafından serbestçe belirlenir.

Örnek 4: İmalat sektöründe faaliyette bulunan işveren (E)'nin 2017 yılı aylık prim hizmet belgelerindeki sigortalı sayısı ortalaması 3 işçidir. İşveren 15/1/2018 tarihinde ilave istihdam şartlarını taşıyan 3 ilave işçi istihdam etmiştir.

İşveren (E)'nin, işe aldığı ilave 3 işçiden 2'si için işe giriş tarihini takip eden aydan başlamak ve iki ayda bir hesaplanmak üzere, Şubat, Nisan, Haziran, Ağustos, Ekim, Aralık ayı ücretleri üzerinden, bu aylara ilişkin vereceği muhtasar beyannamelerinde/muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinde gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanacaktır.

Örnek 5: Üç ayda bir muhtasar beyanname veren ve imalat sektöründe faaliyette bulunan işveren (F)'nin 2017 yılı aylık prim ve hizmet belgelerindeki sigortalı sayısı ortalaması 2 işçidir. İşveren 15/2/2018 tarihinde ilave istihdam şartlarını taşıyan 2 ilave işçi istihdam etmiştir.

İşveren (F)'nin, işe aldığı ilave 2 işçiden dolayı işe giriş tarihini takip eden aydan başlamak ve iki ayda bir hesaplanmak üzere, Mart, Mayıs, Temmuz, Eylül, Kasım ayı ücretleri üzerinden, 2018 yılı Nisan, Temmuz, Ekim ve Ocak 2019'da vereceği muhtasar /muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinde gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanacaktır.

Örnek 6: İşveren (G)'nin, 2017 takvim yılında verdiği aylık prim ve hizmet belgelerindeki ortalama işçi sayısı 1'dir. Bu işveren, 8/3/2018 tarihinde ilave istihdama ilişkin şartları taşıyan 2 işçi istihdam etmiş ve bu işçiler için teşvikten yararlanmaya başlamıştır. İşveren (G), 2018 Eylül ayında teşvik kapsamında olmayan 1 işçisini işten çıkarmıştır.

Bu durumda işveren (G), ilave istihdam etmiş olduğu 2 işçi için Nisan, Haziran ve Ağustos aylarında ilave istihdam teşvikinden yararlanacak olup Ekim ve Aralık aylarında ise 2017 yılında istihdam ettiği ortalama 1 sigortalının üzerinde kalan 1 işçi için teşvikten yararlanacaktır. Teşvikten yararlanacağı 1 işçinin hangisi olacağı işveren tarafından serbestçe belirlenecektir.

4.17.3. 4447 sayılı Kanunun Geçici 21 nci Maddesi Kapsamındaki Gelir Vergisi Stopajı Teşviki Uygulamasında Ortak Hükümler

- 4447 sayılı Kanunun Geçici 21 inci maddesi kapsamında gelir vergisi stopajı teşviki uygulanan ücretlerin vergilendirilmesinde, öncelikle asgari geçim indirimi dikkate alınır.
- 4447 sayılı Kanunun Geçici 21 inci maddesi kapsamında muhtasar beyanname/ muhtasar ve prim hizmet beyannameleri üzerinden terkin edilecek tutar, teşvikten yararlanılan sigortalı bazında ve teşvikten yararlanılan yılda uygulanacak asgari ücretin aylık brüt

tutarının çalışılan gün sayısına isabet eden kısmı üzerinden hesaplanan gelir vergisinden asgari geçim indiriminin mahsup edilmesi sonucu kalan tutarı geçemez.

- 4447 sayılı Kanunun Geçici 21 inci maddesi kapsamında gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanmak isteyen işverenlerin, Tebliğin ekinde yer alan "İstihdamın Teşvikine İlişkin Bildirim"i (EK:1) doldurmaları ve muhtasar beyanname/muhtasar ve prim hizmet beyannamesi ekinde vermeleri zorunludur.
- Bildirimin (XIV) numaralı sütununda yer alan terkin edilebilecek vergi tutarını verecekleri muhtasar beyannamenin/muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin Tablo-1 "Matrah ve Vergi Bildirimi" bölümünün (20-e) No.lu satırında (4447 sayılı Kanunun Geçici 21 inci maddesi kapsamında terkin edilecek tutar) göstereceklerdir. Bu tutar, aynı beyannamenin (19) No.lu satırında gösterilen gelir vergisi kesintisi toplamından indirilerek terkin işlemi gerçekleştirilmiş olacaktır.
- Terkin işlemi sonrasında kalan gelir vergisi tutarı, muhtasar beyannamenin/ muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin (21) No.lu "Terkin Sonrası Kalan Gelir Vergisi Tutarı" satırında gösterilecektir. Bu tutar tahakkuka esas alınacak ve beyannamenin Tablo-2 "Tahakkuka Esas İcmal Cetveli" bölümünün (2) No.lu "Tahakkuk Eden" satırına aktarılacaktır.
- 4447 sayılı Kanunun Geçici 21 inci maddesi kapsamında terkine konu edilen tutar muhtasar beyannamenin/muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin (20-e) No.lu satırında gösterilmiş olduğundan, vergi dairesince ayrıca bir terkin işlemi yapılmayacaktır.
- 7103 sayılı Kanunun 44 üncü maddesinin 1/1/2018 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmesi nedeniyle;

  a- Bu Tebliğin yayımı tarihine kadar Tebliğin 4 ve 7 nci maddelerindeki şartları taşıyan sigortalılardan dolayı yararlanılamayan gelir vergisi stopajı teşvik tutarları, bu tarihten sonra verilecek ilk muhtasar beyanname/muhtasar ve prim hizmet beyannamesi üzerinde mahsup edilecektir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için teşvikten yararlanılamayan dönemlere ait bilgilerin de ilk muhtasar beyanname/muhtasar ve prim hizmet beyannamesi ekinde verilecek bildirime eklenmesi gerekmektedir.

  b- Bu suretle mahsup edilemeyen bir tutarın kalması halinde, kalan tutar, sonraki aylarda verilecek muhtasar beyannameler/muhtasar ve prim hizmet beyannameleri üzerinde, yukarıda açıklanan esaslar çerçevesinde mahsup edilecek olup önceki dönemlere ait muhtasar beyannameler/muhtasar ve prim hizmet beyannameleri için bu nedenle düzeltme yapılmayacaktır.

  c- Üç aylık muhtasar beyanname/muhtasar ve prim hizmet beyannamesi veren mükelleflerce doldurulacak olan bildirimde, teşvikten faydalanılan her ay ayrı satırda gösterilecektir.

Örnek 7: İşveren (H)'nin, 2017 takvim yılında verdiği aylık prim ve hizmet belgelerindeki ortalama işçi sayısı 20'dir. Bu işveren, 8/1/2018 tarihinde ilave istihdama ilişkin şartları taşıyan 2 işçi istihdam etmiştir.

İşveren (H), 2018 yılı Ocak, Şubat, Mart, Nisan ve Mayıs aylarına ilişkin muhtasar beyanname/muhtasar ve prim hizmet beyannamelerini kanuni süresinde vermiştir. İşveren (H), bu dönemlerde gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanamamıştır.

Bu durumda işveren (H), yararlanamadığı gelir vergisi stopaj teşvik tutarları ile Haziran ayına ait teşvik tutarını, Temmuz/2018'de vereceği muhtasar beyanname/muhtasar ve prim hizmet beyannamesi üzerinden mahsup edebilecektir.

Örnek 8: İşveren (I), 2017 yılı için verdiği aylık prim ve hizmet belgelerinde ortalama 5 işçi çalıştırdığını bildirmiştir. İşveren (I), 1/6/2018 tarihinden itibaren işletmesinde çalıştırdığı işçi sayısını, Tebliğin 4 üncü maddesindeki ilave istihdama ilişkin şartları taşıyan 1 ilave işçi ile 6'ya çıkarmıştır. İlave istihdam edilen işçi bekar olup asgari ücret almaktadır.

Bu işverenin teşvikten faydalanacağı tutar aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır.

Aylık Brüt Ücret Tutarı	2.029,50 TL
Aylık Vergi Matrahı [2.029,50-(2.029,50x%15*=)]	1.725,07 TL
2018 Yılı Haziran Ayı Asgari Ücret Üzerinden Hesaplanan Vergi	258,76 TL
Asgari Geçim İndirimi	152,21 TL
4447 sayılı Kanunun Geçici 21 inci Maddesi Kapsamında Terkin Edilecek Tutar (258,76-152,21=)	106,55 TL
Bu İşçi için Vergi Dairesine Ödenecek Tutar [258,76-(152,21+106,55=)]	0 TL
*SGK primi işçi payı %14+İşsizlik sigortası primi işçi payı %1=%15	

Örnek 9: İşveren (L), 2017 yılı için verdiği aylık prim ve hizmet belgelerinde ortalama 12 işçi istihdam ettiğini bildirmiştir. İşveren (L), 1/12/2018 tarihinden itibaren işletmesinde çalıştırdığı işçi sayısını, ilave istihdama ilişkin şartları taşıyan 1 ilave işçi ile 13'e çıkarmıştır.

2018 yılı Aralık ayında 5.000 TL brüt ücretle istihdam edilmeye başlanan ve ilave istihdama ilişkin tüm şartları taşıyan bekâr çocuksuz bir hizmet erbabı için yararlanılacak teşvik tutarı aşağıdaki gibi olacaktır.

Aylık Brüt Ücret Tutarı	5.000,00 TL
Aylık Vergi Matrahı [5000-(5000x%15*)]	4.250,00 TL
2018 Yılı Aralık Ayında Hesaplanan Vergi	637,50 TL
2018 Yılı Aralık Ayında Asgari Ücret Üzerinden Hesaplanan Vergi**	258,76 TL
Asgari Geçim İndirimi	152,21 TL
4447 sayılı Kanunun Geçici 21 inci Maddesi Kapsamında Terkin Edilecek Tutar (258,76-152,21=)	106,55 TL
Bu İşçi için Vergi Dairesine Ödenecek Tutar [(637,50-(106,55+152,21)=]	378,74 TL
*SGK primi işçi payı %14+İşsizlik sigortası primi işçi payı %1=%15 **Aralık ayında işe başlayan asgari ücretlinin %15 oranında hesaplanan gelir vergisi	

4.17.4. Teşvikten Faydalanılamayacak Durumlar

Aşağıda yazılı çalışanlardan dolayı, söz konusu madde ile getirilen gelir vergisi stopajı teşvikinden faydalanılamaz.

a) Kamu idarelerine ait işyerlerinde çalışanlar,

b) 21/4/2005 tarihli ve 5335 sayılı Kanunun 30 uncu maddesinin ikinci fıkrası kapsamına giren kurum ve kuruluşlara ait işyerlerinde çalışanlar,

c) 8/9/1983 tarihli ve 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'na, 4/1/2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'na ve uluslararası anlaşma hükümlerine istinaden yapılan alım ve yapım işleri ile 4734 sayılı Kanundan istisna olan alım ve yapım işlerine ilişkin işyerlerinde çalışanlar,

ç) Sosyal güvenlik destek primine tabi çalışanlar,

d) Yurt dışında çalışan sigortalılar,

e) 4447 sayılı Kanunun Geçici 19 ve 20 nci maddesinde öngörülen diğer şartları sağlayamayan işyerlerinde çalışanlar.

4.17.5. Diğer Hususlar

- Üç aylık dönemler halinde verilen muhtasar beyannamelerde/muhtasar ve prim hizmet beyannamelerindeki ilave istihdam ile ilgili şartların varlığı her bir ay için ayrı ayrı değerlendirilerek terkin edilecek tutar belirlenecektir.
- Birden fazla işyerinde faaliyette bulunan ve her bir işyeri için ayrı ayrı aylık prim ve hizmet belgesi veren işverenler, ilave istihdamdan dolayı gelir vergisi stopajı teşvikine ilişkin şartları her işyeri için ayrı ayrı dikkate alacaktır. İşverenin birden fazla işyerindeki çalışanlarına yaptığı ücret ödemeleri ile ilgili tek muhtasar beyanname/muhtasar ve prim hizmet beyannamesi vermesinin bir önemi bulunmamaktadır.
- 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 81 inci maddesi kapsamında, ferdi işletmelerin sermaye şirketlerine devir olunması, kollektif ve adi komandit şirketin sermaye şirketine dönüşmesi hali ile 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin birinci fıkrası kapsamında gerçekleştirilen devir işlemlerinde işverenler, bu işlemler öncesinde ilave istihdam kapsamında olan işçiler için teşvikten faydalanmaya devam ederler.
- İlave istihdam teşvikinden faydalanan işverenin ölümü halinde, aynı işe devam eden mirasçıların şartları taşımak kaydıyla teşvikten faydalanmaları mümkündür.
- 4447 sayılı Kanunun Geçici 21 inci maddesi kapsamında, gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanmakta olan işverenler; aynı sigortalı için diğer kanunlarda yer alan benzer nitelikli gelir vergisi stopajı teşviklerinden yararlanamaz.
- Teşvik kapsamında olan bir çalışanın, teşvik süresini tamamlamadan işten ayrılıp yeniden işe başlaması halinde, bu maddede belirtilen şartların sağlanması kaydıyla belirlenen yararlanma süresini aşmamak üzere söz konusu çalışan için, yeniden işe başladığı tarihteki durumu dikkate alınarak, kalan süre kadar bu teşvikten yararlanılabilir.
- Teşvik uygulamasında, işverenlerin tam veya dar mükellefiyet esasında vergilendirilmesinin bir önemi bulunmamaktadır.

- Teşvikten yararlanan işverenlerin sonradan yapılan tespitlerde teşvikten yararlanma şartlarını haiz olmadıklarının belirlenmesi halinde, tahakkuk ettirilerek terkin edilen vergi, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri çerçevesinde gerekli müeyyideler uygulanarak tahsil edilecektir.

4.15. ÜCRETLERLE İLGİLİ ÖZELLİKLİ MUKTEZALAR

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

4.15.1. 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[83]

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

4.15.2. Apartman Yöneticisine Ödenen Ücretin Gelir Vergisinden İstisna Olup Olmadığı ve Belge Düzeni [84]

634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanununun 34. maddesinde yönetici tarif edildikten sonra, 35-38. maddelerinde bunların görevleri ve sorumlulukları belirtilmiş; 40. maddesinde ise "...Yönetici, yönetim planında veya kendisiyle yapılan sözleşmede bir ücret tayin edilmemiş olsa bile, kat maliklerinden uygun bir ücret isteyebilir.

Kat malikleri kurulu, kat malikleri arasından atanmış yöneticinin normal yönetim giderlerine katılıp katılmayacağı, katılacaksa, ne oranda katılacağını kararlaştırır. Bu yolda, bir karar alınmamış ise, yönetici yönetim süresince kendisine düşen normal yönetim giderlerinin yarısına katılmaz." hükmü yer almıştır.

Buna göre, yönetici ve denetçilerin kat malikleri dışından seçilmesi halinde, kendisine yönetim planında ya da sözleşmede saptanan ücret ödemesinin, gerçek ücret olarak kabul edilerek vergilendirilmesi gerekir. Ancak, yönetici ve denetçilerin kat malikleri arasından seçilmesi halinde, bunlara sağlanan menfaatler, yukarıda belirtilen görev ve sorumlulukların külfeti ve bu görevin yerine getirilmesinde yapılması gerekli olan masrafların karşılığı niteliğinde olması nedeniyle, bunların vergilendirilmemesi gerekir. Kat malikleri arasından seçilen yöneticilere yönetim giderlerinin üstünde bir ödeme yapılması halinde ise fazla kısım ücret olarak vergilendirilmesi ve bu kişilere yapılan ödemelerden Gelir Vergisi Kanunu'nun 61, 94, 103 ve 104. maddelerine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

4.15.3. Özel İnşaatta İşverenin Çalıştırdıkları İşçilerde Vergisel Sorumluluğu[85]

Özel inşaat sahipleri Vergi Usul Kanunu'nun 251. 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.

---

[83] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 10-1971 sayılı özelgesi.
[84] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.04.2014 tarih ve 11395140-105[234-2012/VUK-1- . . .]--1009 sayılı özelgesi.
[85] Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.38.15.02-VUK-21-185-92 sayılı özelgesi.

4.15.4. Serbest Bölgede Faaliyette Bulunan Firmada Çalışan İş Yeri Hekimine Ödenen Ücretlerin Gelir Vergisinden İstisna Edilmesi [86]

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.

4.15.5. Yurtdışından Döviz Olarak Elde Edilen Ücretlerin Vergilendirilmesi [87]

Gelir Vergisi Kanunu'nun ücretlerde istisna uygulaması ile ilgili 23. maddesinin birinci fıkrasının 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 Kanunu'nun 94. 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 Kanunu'nun 23. maddesinin birinci fıkrasının 14 numaralı bendi kapsamında gelir vergisinden istisna tutulması mümkün bulunmamaktadır.

---

[86] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 6-1333 sayılı özelgesi.
[87] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.09.2014 tarih ve 62030549-120[23-2013/663]-2161 sayılı özelgesi.

4.15.6. 07.10.2001 Tarihinden Önce Düzenlenen Sigorta Poliçeleri Kapsamında Yapılan Ödemelerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. Maddesinin 3 Numaralı Bendi Kapsamında Vergilendirilmesi [88]

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinde ücretin tanımı yapılmış, aynı Kanunun 4697 sayılı Kanunla değişik 25. maddesinin birinci fıkrasının 3 numaralı bendi ile Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20. 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. maddesinde, 07.10.2001 tarihinden önce faaliyete başlamış olan emekli ve yardım sandıklarına ödenen primler ile bu sandıklardan iştirakçilerine yapılan ödemeler hakkında, Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. maddesinin 4697 sayılı Kanunla değişiklik yapılmadan önceki hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 07.10.2001 tarihinden önceki 4369 sayılı Kanunla değişik 25. 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 Kanunu'nun 23/11 ve 25/3. 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 Kanunu'nun 94. 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. maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104. maddelere göre" vergi tevkifatı yapılacağı açıklanmıştır.

---

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

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 Kanunu'nun 61, 94, 103 ve 104. maddeleri uyarınca ücret olarak vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

4.15.7. Milli Sporculara Ödenecek Primlerin Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu[89]

"..... Bu açıklamalara göre, Erkek Milli Basketbol Takımı tarafından 2010 yılında Türkiye'de yapılan Dünya Basketbol Şampiyonasında sağlanan üstün başarı dolayısıyla Türkiye Basketbol Federasyonu tarafından verilen prim ve ödüllerin, Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü, Özerk Federasyonlar Çerçeve Statüsü ile TBF Ana Statüsü'ne dayanılarak çıkarılan Ödül ve Yardım Talimatı[90] çerçevesinde verilmesi halinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendi gereğince gelir vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir. Ancak, sporculara ödenecek prim ve ödüllerin söz konusu talimat çerçevesinde ödenmemesi halinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 72. maddesi kapsamında %5 oranında vergi tevkifatı yapılacağı tabiidir."

4.15.8. Dil Eğitimi Alan Personelin Kurs Ücretinin Şirket Tarafından Karşılanması [91]

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. 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 işverence karşılanması halinde, yapılan bu ödemelerin ücret ödemesi kabul edilerek vergilendirilmesi gerekir.

4.15.9. Kısmen Mesken, Kısmen İşyeri Olarak Kullanılan Apartmanın Kapıcılık Hizmetini Yerine Getiren Görevlisine Ödenen Ücretin Gelir Vergisinden İstisna Olup Olmayacağı [92]

Gelir Vergisi Kanunu'nun 23. maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinde 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,

---

[89] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.03.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 61-186 sayılı özelgesi.
[90] 14.07.2004 gün ve 25522 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[91] Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12.02.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-KVK-2010/5-13 sayılı özelgesi.
[92] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 23-1356 sayılı özelgesi.

- 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 apartmanın tamamının kapıcılık hizmetini yerine getiren görevlinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 23. maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinde belirtilen "hizmetçi" kapsamında değerlendirilmesi ve gelir vergisinden istisna olan bu ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmaması gerekmektedir.

4.15.10. Aile Hekimliği Gider Ödemesinin Ücret Olarak Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği [93]

5258 sayılı Aile Hekimliği Pilot Uygulaması Hakkında Kanun'un "Personelin Statüsü ve Mali Haklar" başlıklı 3. 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;

5258 sayılı Aile Hekimliği Pilot Uygulaması Hakkında Kanun'un

- 16. 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,
- 16. maddesinin birinci fıkrasının; "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 ve 20. 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,

[93]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.

- 16. maddesinin üçüncü fıkrasında ise; anılan maddenin birinci fıkrasında sayılan ödemelerden (a) bendinde belirtilenlerden gelir vergisi ve damga vergisi, diğer bentlerde belirtilenlerden damga vergisi kesileceği, belirtilmiştir.

Yukarıda yer verilen açıklamalara göre, 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. maddesinin yedinci fıkrasına göre gelir vergisi kesintisine tabi tutulmayacaktır.

4.15.11. Nevi Değişikliği Halinde Personel Ücretlerinde Stopaj Hesabı [94]

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 ve 104. 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. maddede yer alan vergi tarifesinin uygulanması suretiyle hesaplanacaktır.

Bu itibarla, Türk Ticaret Kanunu'na 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.

4.15.12. Banka Promosyon Ödemesinin Gelir Vergisine Tabi Olup Olmadığı [95]

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. 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. maddesinde de işverenlerin, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişiler olduğu hüküm altına alınmıştır.

Konu ile ilgili olarak 4 Sıra no.lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Sirkülerinde yapılan açıklamalara 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.

4.15.13. Kooperatif Yönetim Kurulu Üyelerinin Muaf Tutulduğu Aidatların Durumu [96]

Gelir Vergisi Kanunu'nun;

- 61. 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

---

[94] 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.
[95] Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 07.04.2014 tarih ve 13649056-120[61-2013/ÖZE-01]-35 sayılı özelgesi.
[96] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.06.2015 tarih ve 38418978-120[61-15/1]-648 sayılı özelgesi.

veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.

Bu kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı ödemeler de ücret sayılır:

...

4. Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler.",

- 62. maddesinde; "İşverenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir.
- 61. maddenin birinci fıkrasının 1 ila 6 numaralı bentlerinde yazılı ödemeleri yapanlar bu kanunda yazılı ödevleri yerine getirmek bakımından işveren hükmündedir.",
- 94. maddesinde; "Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

1. Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61. maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104. maddelere göre,

...

Yukarıdaki bentlerde yazılı vergi tevkifatının yapılmasında 96. madde hükmü göz önünde tutulur. ",

- 98. maddesinde; "94. madde gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri ertesi ayın yirmiüçüncü günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. ..."

hükümlerine yer verilmiştir.

Bu hükümlere göre, kooperatif yönetim ve denetim kurulu üyelerine herhangi bir ücret ödemesi yapılmamasına rağmen, aidat ödemesinden muaf tutulmaları nedeniyle bu kişilere bu şekilde sağlanan menfaatler ücret olarak kabul edileceğinden, Gelir Vergisi Kanunu'nun 61, 94, 103 ve 104. maddelerine göre vergi tevkifatı yaparak 98. madde gereğince bağlı olunulan vergi dairesine bildirmesi gerekmektedir.

4.15.14. Ücretlilere Nakdi Olarak Ödenecek Yemek Bedelinin Gelir Vergisinden İstisna Edilmesinin Mümkün Olup Olmadığı [97]

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Ücretlerde Müteferrik İstisnalar" başlıklı 23. maddesinde;

"Aşağıda yazılı ücretler Gelir Vergisi'nden istisna edilmiştir:

...

[97]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 (302 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2018 yılında uygulanmak üzere 16,00 TL'yi, 305 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2019 yılı için 19,00 TL'yi) aşmaması ve buna ilişkin ödemenin yemek verme hizmetini sağlayan mükelleflere yapılması şarttır. Ödemenin bu tutarı aşması halinde, aşan kısım ile hizmet erbabına yemek bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir.); ..."

hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan aynı Kanunun 94. maddesinin birinci fıkrasında kimlerin tevkifat yapacağı belirtilmiş olup; anılan fıkranın 1 numaralı bendinde; hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61. maddede yazılı olup, ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç) 103 ve 104. 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. maddelerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

4.15.15. Türk Uluslararası Gemi Sicili'ne Kayıtlı Gemide Çalışan Personele Ödenen Ücretin Vergilendirilmesi [98]

4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı KHK'de Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 7. 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 Kanunu'nun 823. 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." hükmü yer almaktadır.

Öte yandan anılan Kanunun 12. maddesinin altıncı fıkrasında ise,

"... Türk Uluslararası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde çalışan personele ödenen ücretler gelir vergisi ve fonlardan müstesnadır. ..." hükmü yer almaktadır.

4.15.16. Almanya'da Üstlenilen İnşaat İşi İçin Türkiye'den Gönderilen İşçilere Türkiye'den Yapılan Ücret Ödemelerinden Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı [99]

Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. 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. maddesinde ise "Aşağıda yazılı gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler:

[98]İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.08.2013 tarih ve 62030549-125[5-2013/103]-1177 sayılı özelgesi.
[99]İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.09.2013 tarih ve 62030549-120[94-2012/1097]-1508 sayılı özelgesi.

1. Türkiye'de yerleşmiş olanlar;

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

hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 4. 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 Kanunu'nun 3. maddesinin birinci fıkrasının 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 Kanunu'nun 61. 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. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendiyle hizmet erbabına ödenecek ücretlerin 103 ve 104. 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. 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. 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, ikametgâh, 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. Birinci fıkra hükümleri dolayısıyla bir gerçek kişi her iki Akit Devletin de mukimi olduğunda, bu kişinin durumu aşağıdaki şekilde belirlenecektir:

a) Bu kişi, yalnızca daimî olarak kalabileceği bir evin bulunduğu Devletin mukimi kabul edilecektir. Eğer bu kişinin her iki Devlette de daimî 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 daimî 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, ikametgâh 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. 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. maddesinin 1 ve 2 numaralı fıkraları;

"**1.** 16, 18, 19 ve 20. 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. maddesinin 1/a numaralı fıkrasında; "Türkiye dışındaki bir ülkede ödenen verginin Türk vergisinden mahsubuna ilişkin Türk mevzuatı hükümleri saklı kalmak üzere (bu hükümler buradaki genel prensipleri değiştirmeksizin zaman zaman tadil edilebilir), bir Türkiye mukiminin, Almanya'daki

kaynaklardan elde ettiği gelir (kazançlar ve vergiye tabi gelirler dahil) üzerinden, Almanya mevzuatı gereğince ve bu Anlaşmaya uygun olarak ödenecek Alman vergisinin, söz konusu gelir üzerinden alınacak Türk vergisinden mahsubuna izin verilecektir. Bununla birlikte bu mahsup, söz konusu gelire atfedilebilen, mahsuptan önce hesaplanan Türk vergisi miktarını aşmayacaktır." hükmü yer almaktadır.

Buna göre, anılan personellerin Anlaşma'nın 4'üncü maddesi çerçevesinde Türkiye mukimi olduğu tayin edilmişse, bu kişinin Almanya'da ifa ettiği hizmetler bakımından 15. maddesinin 2 numaralı fıkrasının (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. maddesi hükümlerince önlenecek olup, anılan maddenin 1 numaralı fıkrası çerçevesinde ücret gelirleri için Almanya'da ödenen vergi tutarı Türkiye'de bu türden gelirlere ilişkin ödenecek vergiden mahsup edilebilecek, bununla beraber bu mahsup, söz konusu gelir için mahsuptan önce hesaplanan Türkiye'deki vergiyi aşmayacaktır.

4.15.17. 700 Konutlu Sitede Çalıştırılan Temizlik Elemanı, Bahçıvan, Elektrikçi, Sıhhi Tesisatçı ve Güvenlik Görevlisine Ödenen Ücretler İle Dışardan Sağlanan Hizmetlerin Vergilendirilmesi [100]

Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre; ücretleri vergiden istisna edilmesi öngürülen hizmetçiler, özel fertler tarafından evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan sair yerlerde çalıştırılan orta hizmetçisi, bahçıvan, kapıcı, kaloriferci gibi hizmet erbabıdır. Bu itibarla, ticaret mahalli olmayan sitelerde çalıştırılan bahçıvana yapılan ücret ödemelerinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 23. maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendi kapsamında gelir vergisinden müstesna tutulması; temizlik elemanı, elektrikçi, sıhhi tesisatçı ve güvenlik görevlisi olarak çalıştırılanların ise hizmetçi kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından, bu kişilere yapılan ücret ödemelerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 61, 94, 103 ve 104. maddelerine göre vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

4.15.18. Tamamı İş Yerlerinden Oluşan Apartman Yönetimi Tarafından Yapılan Ücret ve Serbest Meslek Ödemelerinden Gelir Vergisi Tevkifatı Yapılması[101]

Tamamı iş yerlerinden oluşan apartmanın; kapıcısına, apartman yöneticiliği ve muhasebe işlerini yürüten serbest muhasebeci mali müşavire yapılacak ödemelerden, gelir vergisi tevkifatı yapılıp yapılmayacağı ile apartman yönetiminin muhtasar yönünden mükellefiyet kaydının açılıp açılmayacağı hususları ile ilgili olarak verilen bir özelgede özetle aşağıdaki şekilde görüş bildirilmiştir.

Yönetimi üstlenilen apartman yöneticiliği tevkifat uygulamasında "sair kurum" olarak değerlendirilmekte olup, apartman yöneticiliği tarafından;

- Apartmanın yönetimini ve muhasebe işlerini yürütmek üzere görevlendirilen serbest muhasebeci mali müşavire bu hizmetleri karşılığı yapılan ödemenin ne kadarının yönetim hizmeti karşılığı, ne kadarının muhasebe hizmeti karşılığı olarak yapıldığının belirlenerek, adı geçen kişiye yönetim hizmeti karşılığı olarak belirlenen ve ücret ödemesi kapsamında değerlendirilen tutar üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 61, 94, 103 ve 104. maddelerine

[100] İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10.10.2013 tarih ve 84098128-120.03.05.06[23-2013-2]-614 sayılı özelgesi
[101] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 07.09.2017 tarih ve 38418978-120[94-17/14]-319158 sayılı özelgesi.

göre, muhasebe hizmeti karşılığı yapılan ve serbest meslek ödemesi kapsamında değerlendirilen tutar üzerinden ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendi gereğince gelir vergisi tevkifatı yapılması,

- Apartmanda görevli kapıcıya yapılacak ödemeler, apartmanın tamamın iş yeri olması nedeniyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 23. maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendi kapsamında gelir vergisinden istisna olmadığından, söz konusu kapıcıya yapılan ödemelerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 61, 94, 103 ve 104. maddeleri çerçevesinde ücret olarak gelir vergisine tabi tutulması,

gerekmekte olup, yapılan tevkifatların Gelir Vergisi Kanunu'nun 98. maddesi hükmü gereğince muhtasar beyanname ile ilgili vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir

4.15.19. Manevi Tazminat Ödemesi Üzerinden Gelir Vergisi Tevkifatı Yapılıp Yapılmayacağı[102]

Tazminat kavram olarak maddi ve manevi anlamda uğranılan zarar karşılığında ödenen para ya da ödeneği ifade etmekte olup, kişilerin mal varlığında meydana gelen eksilmeyi karşılamaya yönelik olarak yapılan ödemeler maddi tazminat kavramının konusunu oluştururken**,** mal varlığı dışındaki hukuki değerlere yapılan saldırılarla meydana getirilen eksilmenin giderilmesi ve zarara uğrayan şahsın manevi varlığında meydana gelen tahribatın kısmen de olsa hafifletilmesine yönelik ödemeler ise manevi tazminatın konusunu oluşturmaktadır.

Buna göre, kişilerin manevi değerlerinde sebep olunan zararı tazmin amacıyla mahkeme kararıyla maddi bir bedel olarak tayin edilen, ancak fiili bir çalışma ya da hizmetin karşılığı olmayan manevi tazminatın, bir işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak bir hizmet karşılığı yapılan bir ödeme olmaması nedeniyle ücret olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamakta, dolayısıyla da söz konusu ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmaması gerekmektedir.

4.15.20. Banka Kredisi İçin Ödenen Hayat Sigortası Priminin Bordroda Ücret Matrahından İndirilmesi [103]

Gelir Vergisi Kanunu hükümleri çerçevesinde 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.

---

[102] İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.08.2014 tarih ve 84098128-120.03.04[61-2014/4]-495 sayılı özelgesi
[103] Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.08.2013 tarih ve 49327596-120[GVK-2013.16]-207 özelgesi.

4.15.21. İflas Ertelemesi veya Başka Nedenlerle Atanan Kayyumlara Ödenen Ücretlerin Vergilendirilmesi [104]

Mahkemelerce iflas ertelemesi veya başka bir nedenle firmaya kayyım atandığı durumda bu kayyımlara yapılan aylık ödemelerin direkt kayyımlara değil de asliye ticaret mahkemesine yapılmasından hareketle belirtilerek bu ödemeler nedeniyle gelir vergisi ve damga vergisi kesintisi yapılıp yapılmayacağı hususu aşağıda açıklanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinde, "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez." hükmü yer almıştır.

… Bu hüküm ve açıklamalara göre, iflas ertelemesi nedeniyle atanan kayyıma Asliye Ticaret Mahkemesi aracılığı ile yapılan aylık ödemelerin ücret ödemesi olarak değerlendirilmesi ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 61, 94, 103 ve 104. maddeleri gereğince gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir.

Diğer taraftan Damga Vergisi Kanunu'nun 8. maddesi kapsamında resmi daire olan asliye ticaret mahkemelerine yapılan ödemeler nedeniyle damga vergisi kesintisi yapılmayacak, ancak ilgili mahkemeler tarafından kişi konumundaki kayyımlara yapılacak ödemeler sırasında düzenlenen kağıtların Kanuna ekli 1 sayılı tablonun IV/1-b fıkrası uyarınca damga vergisine tabi tutulması ve verginin ilgili mahkeme tarafından kesinti suretiyle tahsil edilerek ödenmesi gerekmektedir.

4.15.22. Aralık 2014-Ocak 2015 Dönem Ücretinin 2014 Yılında Tahakkuk Ettirilen Tutarının Vergilendirilmesi[105]

Memur ve işçi olarak çalışan ücretlilere 15 Aralık-14 Ocak dönemi itibariyle yapılan ödemelere uygulanan gelir vergisi tarifesi hakkındaki açıklamalara 166 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer verilmiş olup söz konusu Tebliğin "5. Memur ve İşçi Olarak Çılaşan Ücretlilere 15 Aralık-14 Ocak Dönemi İtibariyle Yapılan Ödemelere Uygulanan Özel İndirim ve Vergi Tarifesi" başlıklı bölümünde, "… Gelir Vergisi Kanunu'nun 96. maddesinde, vergi tevkifatının, 94. madde kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanacağı belirtilmiş, hesaben ödeme ise, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemler olarak tanımlanmıştır.

Aynı Kanunun 98. maddesinde de, "94. madde gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri kârlar ve iratlar ve bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın 20. günü akşamına kadar, ödeme ve tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar…"hükmü yer almıştır.

---

[104] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.09.2015 tarih ve 62030549-120[94-2015/256]-81150 sayılı özelgesi.
[105] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.09.2015 tarih ve 38418978-120[94-15/22]-930 sayılı özelgesi.

Bu nedenle, 15 Aralık-14 Ocak dönemine ilişkin ücret ödemeleri 15 Ocak tarihinde yapıldığından, bu döneme ait ücretlerin vergilendirilmesinde 15 Ocak tarihinde geçerli olan vergi tarifesinin esas alınması gerekmektedir.

4.15.23. Yurt Dışından (Fransa'dan) Elde Edilen Özel ve Devlet Emeklilik Gelirinin Vergilendirilmesi [106]

Gelir Vergisi Kanunu'nun ücretlerdeki istisnaları düzenleyen 23. maddesinin birinci fıkrasının 13 numaralı bendine göre, yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Konu ile ilgili olarak 09.02.1986 tarih ve 19014 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 147 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin "b) Yabancı Ülkelerde Bulunan Sosyal Güvenlik Kurumları Tarafından Ödenen Emekli, Malûliyet, Dul ve Yetim Aylıkları" başlıklı bölümünde;

"Gelir Vergisi Kanunu'nun 23. maddesine 3239 sayılı Kanunun 42. maddesi ile eklenen 13 numaralı bent hükmü ile; yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları vergiden müstesna tutulmuştur.

Bu nedenle, uluslararası kuruluşlar bünyesinde kurulu (Birleşmiş Milletler Teşkilatı, Nato gibi) sosyal güvenlik kurumları dahil olmak üzere, yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları, 1 Ocak 1986 tarihinden itibaren Gelir Vergisi Kanunu'nun 23. maddesinin 11 numaralı bendinde yer alan istisna hükmü ile ilgilendirilmeksizin tamamı vergiden müstesna tutulacaktır." açıklamasına yer verilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasında tevkifat yapmak zorunda olan mükellefler sayılmış, birinci bendinde de hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61. maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç) Kanunun 103 ve 104. maddelerine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği hükmüne yer verilmiş olup, 95. maddenin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde ise ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabının gelirlerini yıllık beyanname ile bildirecekleri hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, Türkiye ile Fransa arasında 01.01.1990 tarihinden bu yana uygulanmakta olan "Türkiye Cumhuriyeti ile Fransa Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması"nın "Emekli, Dul, Yetim ve Maluliyet Maaşları"nı düzenleyen 18. maddesinde;

"**1.** 19. maddenin 1 inci fıkra hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet mukimine geçmiş çalışmalarının karşılığında ödenen emekli maaşları ve bu kişiye sağlanan diğer benzeri menfaatler, yalnızca bu devlette vergilendirilebilecektir. Bu hüküm aynı zamanda bir Akit Devlet mukimine sağlanan ömür boyu gelire de uygulanacaktır.

2. Uğranılan şahsi zararları tazmin etmek üzere, bir Akit Devlet veya onun bir politik alt bölümü tarafından ödenen emekle maaşları ve sağlanan ömür boyu gelirler ile yapılan diğer devamlı veya arızi ödemeler, yalnızca bu Devlette vergilendirilebilir."

hükümleri yer almaktadır.

---

[106] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.09.2015 tarih ve 38418978-120[23-15/9]-928 sayılı özelgesi.

Bu itibarla, Fransa ile imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının 18. maddesinin birinci fıkrası hükümlerine istinaden, Türkiye mukimi olanlara yapılacak emeklilik ödemeleri yalnızca Türkiye'de vergilendirilebilecektir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Fransa'da bulunan sosyal güvenlik kurumlarından alan Türkiye mukimlerinin emekli maaşları Türkiye'de gelir vergisinden istisna edilmiş olup, bu gelirleri dolayısıyla Türkiye'de tevkifat yapılmayacağı gibi yıllık beyanname verilmesine de gerek bulunmamaktadır.

Ancak, yabancı ülkelerde bulunan Sosyal Güvenlik Kurumları haricinde tarafınıza yapılan emeklilik ödemelerinin tevkif suretiyle vergilendirilmemiş ücret geliri olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 95. maddesine göre yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

4.15.24. Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Tarafından Ödenen Emeklilik Teşvik Tazminatının Vergilendirilmesi[107]

T.C. Merkez Bankasından emekli olan ve Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından emekli aylığı bağlanan, fiili olarak çalıştı dönemde maaşı üzerinden % 35 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılan eski personele emekli aylığı bağlandıktan sonra T.C. Merkez Bankası tarafından emekli olunması nedeniyle yapılan "Emekliliğe Teşvik Tazminatı" üzerinden yapılacak stopaja oranı ile ilgili olarak verilen bir özelgede özetle aşağıdaki şekilde görüş bildirilmiştir.

…

160 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin "1. Genel ve Katma Bütçeli İdareler İle Döner Sermayeden Ödenen Ücretlerin Vergilendirilmesi" başlıklı bölümünde; "...Öte yandan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 104. maddesinde, yıllık gelir vergisinin, vergiye tabi gelirlerin yıllık toplamından 31. maddedeki indirimler düşüldükten sonra 103. maddedeki nispetler uygulanmak suretiyle hesaplanacağı hükme bağlanmıştır. Bu hüküm ve 128 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalara göre, aynı işveren tarafından aynı vergilendirme dönemi içinde yapılan ücret ödemelerinin toplamı, yürürlükte olan gelir vergisi tarifesinin aynı gelir dilimi içinde kaldığı sürece, bu dilime ait vergi nispeti bu gelir dilimini aşması halinde ise aşan kısmın vergisi bir üst dilime ait vergi nispeti esas alınarak hesaplanacaktır. ..." açıklamasına yer verilmiştir.

Buna göre, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca tarafınıza yapılan maaş ödemeleri ile emeklilik sonrası ödenen "Emeklilik Teşvik Tazminatı"nın, aynı işveren tarafından aynı takvim yılı içerisinde yapılmış ücret nitelikli bir ödeme olması nedeniyle söz konusu ödemelere ilişkin vergi matrahının birleştirilmesi ve oluşacak toplam matrah üzerinden vergi tarifesinin uygulanması gerektiği belirtilmiştir.

4.15.25. Elçilik ve Konsolosluklarda Çalışan Türk Vatandaşlarının Elde Ettiği Ücret Gelirinin Vergilendirilmesi [108]

Gelir Vergisi Kanunu'nun "**Diplomat muaflığı"** başlıklı 15. maddesinde; "Yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (Fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o memleketin uyrukluğunda bulunan memurları, Türkiye'de

---

[107] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.10.2017 tarih ve 60938891-120.03.04[GVK: 1-3]-23275 sayılı özelgesi.

[108] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.05.2015 tarih ve 38418978-120[61-14/14]-554 sayılı özelgesi.

resmi bir göreve memur edilenler bu sıfatlarından dolayı ve karşılıklı olmak şartıyla Gelir Vergisi'nden muaftırlar" hükmü yer almıştır.

Aynı Kanunun **"Ücret istisnası"** başlıklı 16. maddesinde ise "Yabancı elçilik ve konsoloslukların 15. maddeye girmeyen memur ve hizmetlilerinin yalnız bu işlerinden dolayı aldıkları ücretler **karşılıklı olmak şartıyla** Gelir Vergisi'nden istisna edilir." hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinde "Ücret işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir" hükmü yer almış olup, aynı Kanunun 94. maddesinde ise tevkifat kapsamına giren ödemeler bentler halinde sayılarak bir numaralı bendinde; hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61. maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç) 103 ve 104. maddelere göre vergi tevkifatı yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Öte yandan; Gelir Vergisi Kanunu'nun "**Tevkifata tabi olmayan ücretler"** başlıklı 95. maddesinde; "Aşağıda yazılı hizmet erbabının ücretleri hakkında vergi tevkif usulü cari olmaz;

...

2- 16. maddede yazılı istisnadan faydalanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlileri;

...

Bunlar gelirlerini, bu kısmın 2. bölümündeki hükümlere göre, yıllık beyanname ile bildirirler." hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, ülkemizde bulunan yabancı büyükelçilik ve konsolosluklarında çalışan Türk vatandaşı ve diğer ülke vatandaşlarına ödenen ücretlerin karşılıklı olarak gelir vergisinden istisna tutulabilmesi için yabancı ülkelerde bulunan Türk Büyükelçilik ve Konsolosluklarında çalışan Türk vatandaşı ve diğer ülke vatandaşı personelin ücretlerinin de gelir vergisinden istisna olması gerekmektedir.

Sonuç olarak, **karşılıklı olmak şartının sağlanması halinde** büyükelçilik ve konsolosluklarında alınan ücretler Gelir Vergisi Kanunu'nun 16. maddesine göre gelir vergisinden istisna edilecek ve söz konusu ücret geliri için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecektir.

Ancak, **karşılıklı olmak şartının sağlanmaması durumunda söz konusu** ücret gelirin yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerektiği tabiidir.

Bu durumda, anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi"ne ilişkin 23. maddesinin 1 numaralı fıkrasının (a) bendi uyarınca, Türkiye'de ödediğiniz verginin elçiliğin sahibi olduğu ülkede ödenecek vergilerden mahsup edilmesi gerekmektedir.

4.15.26. IPA Projelerinde Çalışan Türk Vatandaşlarının Elde Ettiği Ücret Gelirinin Vergilendirilmesi [109]

Türkiye ile Avrupa Birliği arasında 11.07.2008 tarihinde imzalanan ve 5824 sayılı Kanun ile onaylanması uygun bulunan Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA) Çerçeve Anlaşması'nın vergi istisnalarına ilişkin usul ve esaslar, 08.05.2009 tarih ve 27222 sayılı Resmi Gazete'de

[109] Rize Defterdarlığı'nın 25.05.2015 tarih ve 85550353-120[2014-2]-8 sayılı özelgesi.

yayımlanan 1 Sıra No.lu Türkiye-Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA) Genel Tebliği'nde belirlenmiştir.

Anılan Anlaşma'nın 26. maddesinin 2 numaralı fıkrasının (c) maddesine göre, Türk vatandaşı olmayan ve Türkiye'de ikamet etmeyen gerçek kişiler tarafından, Avrupa Topluluğu (AT) Sözleşmelerinin ifasından elde edilen gelirler Türkiye'de gelir vergisine tabi tutulmaz.

Anılan Anlaşma'da, Türk vatandaşı olan ve Türkiye'de ikamet eden personele AT Sözleşmesi kapsamında yaptıkları görev nedeni ile ödenen ücretlerin gelir vergisinden istisna olduğuna dair herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

Buna göre, yurt dışında mukim kuruluş tarafından Türkiye'de ifa edilen hizmet dolayısıyla (proje koordinatörlüğü) yapılan ve yurt dışında herhangi bir vergi kesintisine tabi tutulmayan ödemelerin, ücret kapsamında değerlendirilerek Türkiye'de gelir vergisine tabi tutulması, söz konusu ücret ödemelerinin doğrudan doğruya yurt dışından yapılması nedeniyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 95. maddesine göre yıllık gelir vergisi beyannamesi ile ikametgâhın bulunduğu yer vergi dairesine beyan edilmesi gerekmektedir.

4.15.27. Ücret Gelirinin Kıst Olması Halinde Asgari Geçim İndirimi Hesabı [110]

Asgari Geçim İndirimi ile ilgili olarak yayımlanan 265 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Asgari Geçim İndirimi Tutarının Hesaplanması" başlıklı 5. bölümünde, "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 asgari ücretin yıllık brüt tutarına bu Tebliğin "3.Uygulamanın Esasları" başlıklı bölünde yer alan oranların uygulanması ile bulunan tutarın, gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine karşılık gelen oranla çarpımı sonucu bulunur." açıklamasına yer verilmiştir.

Buna göre; asgari geçim indirimi belirlenen esaslar çerçevesinde asgari ücret üzerinden hesaplanmaktadır. Gelirin kısmi dönem olması halinde ise ay kesri tam ay sayılmak suretiyle asgari geçim indirimi hesaplaması gerekir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; o ay içinde elde edilen gelir üzerinden asgari geçim indirimi tutarı hesaplanırken, çalışılan sürenin tam ay olarak dikkate alınması, işveren tarafından tatil edilen günlerin ise kıst dönem ücreti kabul edilerek asgari geçim indiriminin tam ay olarak hesaplanması gerekir. Ancak, asgari geçim indirimi tutarının hesaplanan gelir vergisi tutarından fazla olamayacağı tabiidir. [111]

4.15.28. Fiilen Çalışan Şirket Ortağına Ücret Ödenmemesi Durumunda Ücret Stopajı Ödenip Ödenmeyeceği [112]

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddenin birinci fıkrasında tevkifat yapmak zorunda olan mükellefler sayılmış, aynı maddenin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde, hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61. maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden Kanununun 103 ve 104. maddelerine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Ortaklara ücret niteliğinde bir ödeme yapılması halinde, yapılacak ücret ödemesinin emsaline uygun olması gerekmekte olup emsaline nazaran yüksek bir ödeme yapılması halinde Kurumlar

---

[110] Afyonkarahisar Defterdarlığı'nın 08.08.2016 tarih ve 63611781-120.03.04[322016-5]-22 sayılı özelgesi.
[111] Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.07.2016 tarih ve 50426076-120[32-2015/20-597]-122 sayılı özelgesi.
[112] Konya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29.11.2016 tarih ve 31435689-120[61-2015/603]-89858 sayılı özelgesi.

Vergisi Kanunu'nun anılan madde hükümlerinin uygulanacağı ve yapılan ödemenin mali karın tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olacağı tabiidir.

Diğer taraftan, ortaklara ücret niteliğinde bir ödeme yapılmaması durumunda ise şirket ile ortakları arasında mal veya hizmet alım-satımı kapsamında değerlendirilecek bir işlem söz konusu olmayacağından anılan madde hükümleri gereğince yapılacak bir işlem bulunmamaktadır.

4.15.29. TUGS'a Kayıtlı Gemide Çalışan Personele Ödenen İhbar Tazminatının Vergilendirilmesi[113]

4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu'nun 12 nci maddesinde, "…

Türk Uluslararası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde çalışan personele ödenen ücretler gelir vergisi ve fonlardan müstesnadır. …" hükmü yer almaktadır.

Bu hükümlere göre, ihbar tazminatları Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesi kapsamında ücret niteliği taşımakta olup 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı KHK'de Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 12 nci maddesinde Türk Uluslararası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde çalışan personele ödenen ücretlerin gelir vergisi ve fonlardan istisna edilmesi nedeniyle Şirketinizce Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerde çalışan personele ödenen ihbar tazminatının gelir vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olmayan gemilerde çalışan personele ödenen ihbar tazminatlarının ise Gelir Vergisi Kanunun 61, 94, 103 ve 104 üncü maddelerine göre vergilendirileceği tabiidir.

4.15.30. Net Ücret Alan Çalışanlarda Engelli İndiriminin Uygulanması[114]

Çalışanlara ücretlerinin net olarak ödenmesinin kararlaştırılması durumunda, net ödenen ücretlerin brüte dönüştürülmesi ve tevkif edilecek vergilerin bu tutar üzerinden genel esaslara göre hesaplanması gerekir. **Asgari geçim indirimi uygulaması sonucu sağlanan vergi avantajı çalışana ait olup kurumca yüklenilen vergi miktarında bir değişikliğe neden olmadığı için ücretlinin net maaşına yansıtılması gerekmektedir.**

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre; engelli olarak çalışan işçiler için düzenlenen maaş bordrolarında engelli indirimine ilişkin tutarın, öncelikle gelir vergisi matrahı toplamından mahsup edilmesi, engelli indiriminin mahsubundan sonra kalan gelir vergisi matrahı üzerinden hesaplanan gelir vergisi tutarından da aylık asgari geçim indirimi tutarının mahsup edilmesi gerekmektedir. Ancak, mahsup edilecek tutar, asgari ücret üzerinden hesaplanan gelir vergisi tutarı ile ücretlinin maaşı üzerinden hesaplanan gelir vergisi tutarlarını aşamayacaktır.

Buna göre, toplu iş sözleşmesi kapsamında çalışanlarınıza net ücret üzerinden ödeme yapılması durumunda, engelli çalışanlarınızın ücretlerinde engellilik indiriminden oluşan vergi avantajı, engelli çalışanlara yansıtılacaktır. Dolayısıyla engellilik indirimi nedeniyle sağlanan vergisel avantaj çalışanın eline geçen net ücret tutarını artıracaktır.

---

[113] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.01.2018 tarih ve 62030549-125[5-2017/195]-23820 sayılı özelgesi.
[114] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.11.2017 tarih ve 62030549-120[31-2017/256]-488576 sayılı özelgesi.

4.15.31. Mahkeme Kararına İstinaden Yapılan Kıdem Tazminatı, İhbar Tazminatı, Fazla Çalışma ve Genel Tatil Ödemelerinde Gelir Vergisi Kesintisi[115]

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun;

25 inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinde; "*1475 ve 854 sayılı Kanunlara göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 sayılı Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarlarının (hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz)"* gelir vergisinden müstesna olduğu,

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.

Bu kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı ödemeler de ücret sayılır:

...

2. Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler; ..." hükümleri yer almaktadır.

Yine aynı Kanunun 94 üncü maddesinde tevkifat kapsamına giren ödemeler bentler halinde sayılarak (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 vergi tevkifatı yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre; mahkeme kararına istinaden yapılan kıdem tazminatı, ihbar tazminatı, fazla çalışma ve genel tatil ödemelerinden,

- 1475 sayılı Kanuna göre yapılan kıdem tazminatı ödemesinin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 25 inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendi uyarınca gelir vergisinden istisna edilmesi,

- Gelir Vergisi Kanunu'nun 61 inci maddesi gereğince ücret olarak kabul edilen ihbar tazminatı, fazla çalışma ve genel tatil ödemelerinin ise nakden veya hesaben ödemenin yapıldığı dönemin ücreti olarak değerlendirilmesi ve bu ödemelerden gelir vergisi kesintisi yapılması, gerekmektedir.

4.15.32. İşverenlerce, Kadın Hizmet Erbabına Kreş ve Gündüz Bakımevi Hizmeti Verilmek Suretiyle Sağlanan Menfaatlerin Ücret Olup Olmadığı [116]

Gelir Vergisi Kanunu'nun 23'üncü maddesinin birinci fıkrasına 7103 sayılı Kanunla eklenen (16) numaralı bendinde, *"İşverenlerce, kadın hizmet erbabına kreş ve gündüz bakımevi hizmeti verilmek suretiyle sağlanan menfaatler (İşverenlerce bu hizmetlerin verilmediği durumlarda, ödemenin doğrudan bu hizmetleri sağlayan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine yapılması şartıyla, her bir çocuk için aylık, asgarî ücretin aylık brüt tutarının*

---

[115] Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.12.2018 tarih ve 50426076-120[25-2017/20-661]-105621sayılı özelgesi.

[116] Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.09.2018 tarih ve 64597866-120[23/16]-E.20705105621 sayılı özelgesi.

%15'ini aşmamak üzere bu istisnadan yararlanılır. Kreş ve gündüz bakımevi hizmetini sağlayanlara yapılan ödemelerin belirlenen istisna tutarını aşan kısmı ile hizmet erbabına bu amaçla nakden yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir. Bu bentte yer alan %15 oranını, asgarî ücretin aylık brüt tutarının %50'sine kadar artırmaya ve kanuni seviyesine getirmeye Bakanlar Kurulu, bu istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.)." hükmü yer almaktadır. 5/5/2018 tarihli ve 30412 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2018/11674 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile %15 oranı, asgari ücretin brüt tutarının %50'si olarak belirlenmiştir.

Öte yandan, 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanununun 30 uncu maddesi gereğince düzenlenen *"Gebe veya Emziren Kadınların Çalıştırılma Şartlarıyla Emzirme Odaları ve Çocuk Bakım Yurtlarına Dair Yönetmeliğin"* 13 üncü maddesinde; yaşları ve medeni halleri ne olursa olsun, 150'den çok kadın işçi çalıştıran işyerlerinde, 0-6 yaşındaki çocukların bırakılması, bakılması ve emziren çalışanların çocuklarını emzirmeleri için işveren tarafından, çalışma yerlerinden ayrı ve işyerine yakın bir yurdun kurulmasının zorunlu olduğu, işverenlerin bu yükümlülüklerini yönetmelikte öngörülen nitelikleri taşıyan yurtlarla yapacakları anlaşmalarla da yerine getirebilecekleri belirtilmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar uyarınca, kreş ve gündüz bakımevi hizmeti verilmesinin ilgili mevzuat uyarınca zorunlu olması halinde, mükellef kurum tarafından ilgili mevzuatta belirtilen hizmet erbabına, kreş hizmeti verilmek veya dışarıdan hizmet alınmak suretiyle sağlanan menfaatlerin ücret hükümleri ile ilişkilendirilmeksizin doğrudan gider yazılması mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, 193 sayılı Kanunun 23/16 ncı maddesi kapsamında verilen kreş ve gündüz bakımevi hizmetinin;

- Kurum bünyesinde verilmesi halinde, kadın hizmet erbabına sağlanan bu menfaatlerin, herhangi bir tutarla sınırlı olmaksızın tamamının,

- Kurumda verilmediği durumlarda, kadın hizmet erbabının hizmet aldığı gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince işletilen kreş ve gündüz bakım evlerine ödeme yapılmak suretiyle sağlanan menfaatin, asgarî ücretin aylık brüt tutarının (2018/11674 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca) %50'sini aşmayan kısmının

gelir vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.

5. SERBEST MESLEK KAZANÇLARI

Serbest Meslek Kazancı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 65. maddesinin birinci fıkrasında; "Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır." şeklinde tanımlanmış, Serbest Meslek Faaliyeti ise aynı maddenin ikinci fıkrasında; "Sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin, işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır." şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanıma göre bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olarak nitelendirilebilmesi için söz konusu faaliyetin;

- Sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması,
- Ticari mahiyette olmaması,
- Bir işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması,
- Süreklilik göstermesi

unsurlarının tamamını taşıması şart olup, aksi takdirde yapılan faaliyet serbest meslek faaliyeti olarak adlandırılamayacaktır.

Ancak, yukarıda belirtilen unsurların tamamına sahip olmamakla birlikte, bazı faaliyetler özelliklerinden dolayı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 66. 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 Kanunu'nun 66. maddesinde; "Serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde icra edenler, serbest meslek erbabı olarak tanımlanmış ve yine aynı maddede serbest meslek faaliyetinin yanında, meslekten başka bir iş veya görevle devamlı olarak uğraşılmasının bu vasfı değiştirmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla serbest meslek erbabı olan bir kimse aynı zamanda ticari kazanç sahibi veya ücretli de olabilir. Bu durum onun serbest meslek erbabı olma niteliğini değiştirmez.

Örneğin, inşaat müteahhitliği faaliyeti dolayısıyla ticari kazanç sahibi olan bir mimarın aynı zamanda sahibi olduğu büroda sürekli olarak proje çizimi yapması serbest meslek faaliyeti, bu faaliyetten elde ettiği gelir ise serbest meslek kazancıdır.

Serbest meslek erbabının tanımına göre, bir kişinin serbest meslek erbabı sayılabilmesi için hem serbest meslek faaliyetinde bulunması hem de bu faaliyeti mutad meslek halinde yapması gerekmektedir. Serbest meslek faaliyetinin devamlı (mutad meslek) olarak yapılıp yapılmadığı Vergi Usul Kanunu'nun 155. maddesinde sayılan ölçüler çerçevesinde saptanacaktır.

5.1.2. Kanunda Yapılan Belirleme Sonucu Serbest Meslek Erbabı Sayılanlar

Yukarıda yaptığımız tanımdaki unsurları taşıyan mükellefler serbest meslek erbabı olarak vergiye tabi olacaklardır. Bu genel kuralın yanı sıra bazı faaliyet türleri ile uğraşan mükelleflerin söz konusu tanımlama çerçevesinde serbest meslek erbabı olup olmayacağı yönündeki tereddütleri gidermek maksadıyla Gelir Vergisi Kanunu'nun 66. maddesinin ikinci fıkrası ile aynı Kanunun 65. maddesinin üçüncü fıkrasında tek tek sayılmak suretiyle bu faaliyetlerin serbest meslek faaliyeti olduğu hükme bağlanmıştır. Bunlar:

1. Gümrük komisyoncuları, bilumum borsa ajan ve acentaları, noterler, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar;

2. Bizzat serbest meslek erbabı tarifine girmekle beraber serbest meslek erbabını bir araya getirerek teşkilat kurmak veya bunlara sermaye temin etmek suretiyle veya sair suretlerle serbest meslek kazancından hisse alanlar;

3. Serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditeler;

4. Dava vekilleri, müşavirler, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçıları;

5. Vergi Usul Kanunu'nun 155. 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 Kanunu'nun 65. maddesinin üçüncü fıkrasında, tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançların, serbest meslek kazancı olduğu hükme bağlanmıştır.

Bununla beraber Gelir Vergisi Kanunu'nun 65 ve 66. maddelerinde kanunen serbest meslek faaliyeti olarak sayılanların dışında kalan ancak uygulamada serbest meslek kazancı kapsamına giren faaliyetler aşağıda sayılmıştır:

- Öğretim üyeliği yanında yapılan ekspertizlik ve danışmanlık işinin yapılması halinde öğretim üyelerinin bu işlerden aldıkları tutarlar
- Türkiye'de bazı NATO tesislerinin fenni kontrol işlerinin yapılması
- Bir işverene tabi olmamak şartıyla şahsi bilgi ve ihtisasa dayanan reklamcılık-reklam resmi ve filmi hazırlama gibi faaliyetler
- Tüccarların ve serbest meslek erbabının icra işlerini takip edenlerin aldıkları hizmet bedelleri serbest meslek kazancıdır.
- Muhasebecilik işi
- Yabancı firmaların Türkiye'de yaptıkları montaj ve eğitim işleri sonucunda aldıkları tutarlar serbest meslek kazancıdır.
- Harita ve plân çıkarılması işi ile uğraşanlar
- Borsa tellalları
- Eczacılar (Türk Ticaret Kanunu'na göre)
- Kan alım satımıyla uğraşanlar
- Film artistleri, rejisörler ve ses sanatçılarının belli bir işyerine ve işverene bağlı olmaksızın yaptıkları çalışmalar serbest meslek faaliyetidir
- Noterlerin "Noterlikler Ortak Cari Hesabından" elde ettikleri gelirler

- Turist rehberleri
- Manken ve fotomodeller
- Ses, saz ve sahne sanatçıları ve grupları

5.2. SERBEST MESLEK KAZANCININ TESPİTİ

Serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi ile ilgili düzenlemeler Gelir Vergisi Kanunu'nun 67 ve 68. maddelerinde yapılmıştır. Serbest meslek kazancının tespitini düzenleyen 67. 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 Kanunu'nun 67. maddesi hükmünde de yer aldığı üzere, serbest meslek kazancının tespitinde hasılat; bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ile diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen tüm menfaatler toplamıdır. Söz konusu maddenin birinci fıkrasında yapılan bu genel tanımlamadan hemen sonra izleyen fıkralarda ise bir kısım kazançların hasılat sayılıp, sayılmayacağına yönelik hükümlere yer verilmiştir. Bu hükümlere göre;

İkinci fıkrada, serbest meslek erbabının, müşteri veya müvekkilinden, serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde aldığı gider karşılıkları da hasılat sayılmıştır. Aynı maddenin dördüncü fıkrasında ise, vergi, resim, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz gibi hususlara harcanmak üzere müşteri veya müvekkilden alınan ve tamamen bu hususlarda harcanan para ve ayınların hasılat sayılmadığı belirtilmiştir. Fakat alınan paranın tamamının söz konusu işlere harcanması gerekir. Alınan paranın harcanmayan kısmı hasılat yazılmalıdır.

Örneğin; Bir avukat, müvekkilinden vekalet ücreti olarak 10.000 TL, duruşmada hazır bulunmak üzere İzmir'e gidiş-dönüş masraflarını karşılamak için 5.000 TL, mahkeme veznesine yatırılmak üzere yargı harcı olarak 1.000 TL, Bilirkişilik ücreti olarak ise 2.000 TL almıştır. Bu durumda örnekteki avukatın vekalet ücreti olarak aldığı 10.000 TL ile yol gideri olarak aldığı 5.000 TL' yi hasılat olarak dikkate alması gerekmektedir.

Aynı maddenin üçüncü fıkrasında amortismana tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde Vergi Usul Kanunu'nun 328. maddesine göre hesaplanan **müspet farkların** hasılata ekleneceği hüküm altına alınmıştır. Buradan hareketle serbest meslek erbapları sahibi oldukları ve amortisman kayıtlarına dahil ettikleri amortismana tabi iktisadi kıymetleri satmaları halinde doğan kazancı serbest meslek kazancının tespitinde dikkate alacaklardır.

Yine aynı maddenin son fıkrasında, biletle girilen yerlerde faaliyette bulunan dar mükellefiyete tabi serbest meslek erbaplarına yönelik özel bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre, biletle girilen yerlerde faaliyette bulunan dar mükellefiyete tabi serbest meslek erbabı diledikleri takdirde, bilet bedellerinin tutarından bu bedellere dahil resimler düşüldükten sonra kalan miktarın yarısının safi kazanç sayılmak suretiyle vergilendirilmesi yolunu seçebileceklerdir.

5.2.2. Elde Etme (Tahsil Esası)

Gelir Vergisi Kanunu'nun 67. 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 2017, 2018 ve 2019 yıllarına kapsayan üç yıllık müşavirlik sözleşmesi karşılığında 45.000 TL'yi 2018 yılında bir seferde peşin almış ise, bu tutarın tamamı 2018 yılı geliri olarak beyana konu edilecektir. 2017 ve 2019 yıllarında ise bu sözleşme nedeniyle herhangi bir beyanda bulunulmayacaktır.

Diğer taraftan, Kanununun aynı maddesinde serbest meslek erbabının, haberdar olmaları kaydıyla namlarına kamu müessesesine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması ile; serbest meslek kazancı olarak doğan alacağın başka bir şahsa temliki (Temlikin ivazlı olup olmadığına bakılmaz. İvazlı temliklerde ivazın tahsil şartı aranmaz) veya müşterisine olan borcu ile takasının; tahsil hükmünde olduğu belirtilmiştir. Serbest meslek kazançlarında elde etme, ilke olarak tahsilat esasına göre belirlenmekle birlikte uygulamada bazı özellik gösteren durumlar ortaya çıkmaktadır. Özellik gösteren bu durumlara aşağıdakileri örnek verebiliriz.

İşin Terki: Serbest meslek faaliyetinde bulunan bir mükellefin işini terk ettiği tarihte, hak ettiği halde henüz tahsil edilememiş alacaklarının veya henüz hak kazanılmamış alacaklarının bulunması mümkündür. Bu durumda tahsil edilememiş alacakların veya hak edilmemiş alacakların durumunun ne olacağı tartışma konusu olmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 161. maddesinde, işin bırakılması; "Vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesidir." şeklinde tanımlanmıştır. Kanun hükmüne göre, mükellefin vergiye tabi olmayı gerektiren muameleleri sona erdirmeden, işini bırakmış sayılmayacağı anlaşılmaktadır. Buna göre, tahsil edilecek alacaklar varken faaliyetin sona erdiği kabul edilemez. Tahsil edildiği yılın geliri olarak vergilendirilmesi gereken bu alacakların takip edilebilmesi için mükellefiyetin devam etmesi gerekir.

Memleketi Terk: Mükellefin memleketi terk etmesi halinde vergilendirme, işin terki durumundaki esaslara göre yapılır. Ancak, mükellef Türkiye'yi terk etmiş olduğundan, sonraki yıllara ilişkin gelirin, yine serbest meslek kazancı olarak ancak dar mükellefiyet esasında vergiye tabi tutulması gerekir.

Ölüm Hali: Ölüm halinde, mahiyet ve tutar itibariyle kesinlik kazanmış hasılatın, gelir vergisi beyannamesinin verileceği dört aylık süre içerisinde gerekirse icra ve mahkeme yoluyla takip edilerek matraha dahil edilmesi gerekir. Bu süre içerisinde, kesinlik kazanmamış hasılat veya kanuni takibe rağmen tahsil edilememiş alacaklar, tahsil edildikleri yılda kanuni mirasçıların geliri olarak vergilendirilmesi gerektiği görüşü bulunmaktadır.

Hizmet karşılığında elde edilen hasılatın, nakdi ödeme dışında, ayın veya diğer suretlerle sağlanan bir menfaat olması durumunda, hasılat kaydedilecek tutarın Vergi Usul Kanunu'nun değerleme ölçülerinden "emsal bedel" ölçüsü esas alınarak değerlenmesi gerekir. Emsal bedelin tespiti ise Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesinin üçüncü sırasında yer alan hüküm çerçevesinde takdir komisyonlarınca yapılacaktır. Ayın, para dışında kalan ve iktisap edilebilme imkânına sahip her türlü servet unsurunu içine alan bir kavramdır. Bu kavrama,

gayrimenkuller, her çeşit mal, zirai ürün, hisse senedi, tahvil, hazine bonosu vb. iktisadi kıymetlerin tamamı girer.

Örnek: Dayanıklı tüketim malları ticareti ile uğraşan bir mükellefe mali müşavirlik hizmeti veren bir serbest muhasebeci mali müşavir, vermiş olduğu müşavirlik hizmeti karşılığında müşterisinden para yerine buzdolabı almıştır. Bu durumda hasılatın tespiti açısından, mali müşavirin buzdolabının emsal bedel takdiri için takdir komisyonuna başvurması ve takdir komisyonunca belirlenecek değeri aynı döneme ilişkin serbest meslek kazancının tespitinde hasılat olarak dikkate alması gerekmektedir.

Yapılan hizmet karşılığında bedelsiz kiralamada bulunulması halinde ise emsal kira bedeli esas alınarak serbest meslek hasılatı belirlenecektir.

Döviz cinsinden elde edilen hasılatın tespitinde, ödeme gününün borsa rayici ile borsada rayici yoksa Maliye Bakanlığınca tespit edilen ve ödenme gününde geçerli kur üzerinden Türk parasına çevrilerek hasılat kaydedilecektir.

Serbest meslek kazançlarının tespitine ilişkin Gelir Vergisi Kanunu'nun 67. maddesinin sondan önceki fıkrasında ise; **yabancı para cinsinden yapılan ödemelerin**, ödeme gününün borsa rayici ile borsada rayici yoksa, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek kur üzerinden Türk parasına çevrileceği hüküm altına alınmıştır. Maliye Bakanlığı'da, yayınlamış olduğu 130 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, yabancı para cinsinden yapılan ödemelerinin ödeme günündeki T.C. Merkez Bankası'nca ilan olunacak döviz alış kuru üzerinden Türk parasına çevrileceğini belirlemiştir.

5.3. SERBEST MESLEK KAZANCININ TESPİTİNDE İNDİRİLECEK GİDERLER

Serbest meslek kazancının tespitinde indirilecek giderlerin kapsamını belirleyen Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinde bazı gider türlerinin serbest meslek kazancının tespitinde hâsılattan indirilip indirilemeyeceği yeterince açık olmadığı için bu konu yıllardır tartışıla gelmiştir. Borsada rayici olmayan yabancı paralara 2018 takvim yılı için Vergi Usul Kanunu gereğince yapılacak değerlemelerine ilişkin açıklamalar Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yapılmıştır.

Nihayet, 5035 sayılı Kanunun 13. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun serbest meslek kazancının tespitinde hasılattan indirilecek giderleri düzenleyen "Mesleki Giderler" başlıklı 68. maddesinde yapılan düzenlemeler ile hem uygulamada mesleki kazancın tespitinde indirim konusu yapılıp yapılamayacağı tartışma konusu olan bir takım gider unsurlarına maddenin yeni şeklinde açıkça yer verilmek suretiyle konuyla ilgili tartışmalara son verilmiş, hem de serbest meslek kazancının tespitinde hasılattan indirilecek giderler ile ticari kazancın tespitinde hasılattan indirilecek giderler arasındaki farklılıklar büyük ölçüde giderilerek paralellik sağlanmıştır. Bu şekilde kazancın tespitinde indirilebilecek gider kalemleri açısından, ticari kazanç sahiplerine kıyasla serbest meslek erbabının aleyhine olan duruma da son verilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun "Mesleki Giderler" başlıklı 68. maddesinin 5035 sayılı Kanunun 13. 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, ikametgâh için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını indirebilirler. İşyeri kendi mülkü

olanlar kira yerine amortismanı, ikametgahı kendi mülkü olup bunun bir kısmını işyeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabilirler.).

2. Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müştemilatındaki iaşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (bu primlerin ve aidatın geri alınmamak üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla) ile 27. maddede yazılı giyim giderleri.

3. Mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri (seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak şartıyla).

4. Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar (amortismana tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde aynı Kanunun 328. maddesine göre hesaplanacak zararlar dahil).

5. Kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri.

6. Alınan mesleki yayınlar için ödenen bedeller.

7. Mesleki faaliyetin ifası için ödenen mal ve hizmet alım bedelleri.

8. Serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatlar.

9. Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen meslek, ilan ve reklam vergileri ile işyerleriyle ilgili ayni vergi, resim ve harçlar.

10. Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelenameye göre ödenen tazminatlar.

Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar gider olarak indirilemez."

Görüldüğü üzere 5035 sayılı Kanun'un 13. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun serbest meslek kazancının tespitinde hasılattan indirilecek giderleri düzenleyen "Mesleki Giderler" başlıklı 68. maddesi yeniden kaleme alınmış bulunmaktadır.

Bu düzenlemeler sonrasında, serbest meslek kazancının tespitinde indirilebilecek giderlere ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

5.3.1. Mesleki Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İçin Ödenen Genel Giderler

Kanun maddesinin 5035 sayılı Kanunla değişmeden önceki şekline bakıldığında maddenin birinci bendinde, serbest meslek kazancının tespitinde hasılattan indirilecek giderlerin neler olduğu tek tek ismen sayılmış, bu şekilde madde metninde ismen sayılmayan giderlerin indirilmesine ise imkân tanınmamıştır. Yine madde metninde "gibi, vb." edatlar da kullanılmadığından bu durumda indirilebilecek giderlerin kapsamını önemli ölçüde daralmasına yol açmıştır.

Maddenin 5035 sayılı Kanunun 13. maddesi ile yeniden kaleme alınan şeklinde ise; hangi tür giderlerin indirilebileceğine tek tek ismen yer verilmek yerine, maddenin birinci bendi "Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler" şeklinde değiştirilerek, serbest meslek faaliyetinin sürdürülebilmesi için yapılması zorunlu olan harcamaların tamamının genel giderler kapsamına alınarak indirimine imkân tanınmıştır. Bu şekilde maddenin eski şeklinde birinci fıkranın 1 ve 2 numaralı 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 Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendine de paralellik sağlanmıştır.

5035 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler sonrasında göre mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler kapsamında, hasılattan indirilebilecek giderlerin belli başlıları aşağıda özetlenmiştir.

5.3.1.1. Mesleki faaliyetin sürdürüldüğü işyerinin kirası

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Mesleki Giderler" başlıklı 68. maddesinin 5035 sayılı Kanunun 13. maddesi ile değişik birinci bendinin parantez içi hükmüne göre; ikametgâhlarının bir kısmını işyeri olarak kullananlar, ikametgâh için ödedikleri kiranın **tamamı** ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını hasılattan indirebilirler. İşyeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanı, ikametgâhı kendi mülkü olup bunun bir kısmını işyeri olarak kullananlar ise amortismanın yarısını gider yazabilirler.

Yukarıdaki bent hükmüne göre serbest meslek kazancının tespitinde işyeri kirası ve amortismanların gider yazılmasında özellik gösteren durumlar aşağıda özetlenmiştir.

5.3.1.1.1. İşyerinin Kiralanmış Olması Hali:

Mesleki faaliyetin icra edildiği işyerinin üçüncü şahıslardan kiralanmış ve sadece işyeri olarak kullanılması durumunda, ödenen kira bedelleri hangi döneme ait olduğuna bakılmaksızın, ödenmiş olması şartıyla ödendiği dönemde gider yazılır. Diğer bir deyişle izleyen ya da geçmiş yıllara ilişkin olarak bu dönem içinde ödenen kiralar ödendikleri bu dönemde gider yazılacaklardır. Gelecek dönemlere ait peşin ödenen kiraların, işyerinin kira kontratında yazılı süreden önce boşaltılması gerekçesiyle geri alınması durumunda alınan kira bedeli alındığı yılda hasılat olarak kaydedilir.

Kiralanan yerin hem işyeri hem de mesken olarak kullanılması durumunda ise maddenin eski şekline göre ödenen kiraların yarısı gider olarak yazılabilirken, 5035 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler sonrasında tamamının gider olarak indirilebilmesine imkân tanınmıştır. Kiralanan yerin hem işyeri hem de mesken olarak kullanılması durumunda ödenen kiranın tamamının gider kabul edilmesinin doğal sonucu olarak kira ödemesinin tamamı üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi çerçevesinde stopaj yapılması gerektiği de unutulmamalıdır.

Buna karşın ısıtma, aydınlatma ve diğer giderlerin öteden beri olduğu gibi sadece yarısının gider olarak yazılması mümkün bulunmaktadır. Bu bent çerçevesinde kiralanan gayrimenkulün hem işyeri hem de konut olarak kullanılması durumunda her hal ve takdirde sayılan giderlerinin doğrudan yarısı gider yazılacak gayrimenkule ilişkin toplam kullanım alanından işyerine ve konuta düşen pay nispetinde ya da bir başka kıstas kullanmak suretiyle oranlama yapılmayacaktır.

Örnek: Bir serbest muhasebeci ikamet ettiği ve kira ile tutmuş olduğu üç odalı bir dairenin, bir odasında aynı zamanda mesleki faaliyetini de sürdürmektedir. Bu muhasebecinin 2018 yılı için ödediği toplam kira tutarı 24.000 TL ve yıl içinde ısıtma, aydınlatma ve su bedelleri için ödediği toplam tutarın ise 10.000 TL olduğunu kabul ettiğimizde, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilebilecek tutar 24.000 + (10.000 / 2 =) 29.000 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 Kanunu'nun 268. maddesi hükmü uyarınca vergi değeri üzerinden amortisman ayrılacaktır.

İşyeri olarak kullanılan gayrimenkulün aynı esaslarla tamir-bakım, onarım ve sigorta masrafları gider olarak yazılabilecek, ancak gayrimenkulün iktisabında kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin olarak yapılan finansman giderleri gider yazılamayacaktır.

5.3.1.1.3. İşyerinin Mülkiyetinin Eşe veya Ortaklardan Birine Ait Olması Hali:

Serbest meslek erbabının, mesleki faaliyetini mülkiyeti eşine ait olan bir iş yerinde sürdürmesi halinde, bir kira bedeli belirlenmişse ödenen bu tutar, belirleme yok ise de emsal kira bedeli kadar bir tutar gider yazılabilecektir. Söz konusu kira giderinin ödemede bulunulan eş için gayrimenkul sermaye iradı olacağı unutulmamalıdır.

Ortaklık halinde serbest meslek faaliyetinin sürdürüldüğü ve işyerinin ortaklardan birine ait olduğu durumda, işyerinin mülk sahibi olan ortağa ödenen kira bedelinin tamamı gider yazılabilir. Fiilen kira ödenmediği durumda dahi işyerinin emlak vergisine esas değerinin %5'i emsal kira bedeli olarak hesaplanmak suretiyle bu tutarın işyerinin sahibi olan ortak için gayrimenkul sermaye iradı sayılması diğer taraftan serbest meslek faaliyeti yönünden de gider yazılması gerekmektedir.

5.3.1.2. Aydınlatma ve Isıtma Giderleri:

Serbest meslek kazancı sahipleri, faaliyetlerini sürdürdükleri işyerlerine ait olarak yapmış oldukları aydınlatma ve ısıtma giderlerini hasılatlarından gider olarak indirebileceklerdir. Bu bent kapsamında ödenen; elektrik, ısıtmada kullanılan yakacağın türüne göre doğalgaz, odun, kömür, fuel-oil, mazot, gaz yağı vb. alım giderlerini ya da merkezi ısıtma yapılan binalarda yakıt parası adı altında yapmış oldukları ödemeleri gider olarak yazabileceklerdir. Bu kapsamda tutarı henüz kesin olarak bilinemeyen veya bilinmekle beraber ödenmemiş olan elektrik, su, havagazı ve doğalgaz tüketim giderleri ilgili olduğu dönemde değil fiilen ödendiği dönemde gider olarak kabul edilecektir. Ayrıca, bir önceki bende ilişkin olarak yapmış olduğumuz açıklamalar doğrultusunda binanın hem işyeri hem de konut olarak kullanılması durumunda ödenen ısıtma ve aydınlatma giderlerin sadece yarısının gider olarak yazılması mümkün bulunmaktadır.

5.3.1.3. Telefon ve İnternet Giderleri:

Serbest meslek erbapları işyerlerinde bulunan ve işte kullandıkları telefonlar ile ADSL ve internet abonelikleri için ödedikleri faturaları gider yazabilmektedirler. Konut ve işyerinin aynı mekânda olması halinde ise bu giderlerinin yarısı gider olarak yazılabilecektir

Özel araç telefonları ve cep telefonlarına ilişkin haberleşme giderlerinin serbest meslek kazancının elde edilmesi ve idamesi ile açık ve doğrudan bir bağın bulunması, yapılan işin

mahiyetine uygun olması ve iş hacmi ile paralel bulunması halinde serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkündür.

Özel İletişim Vergisi"; 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 39. maddesinde düzenlenmiştir. Anılan maddenin altıncı 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 mükellefleri tarafından ödenen özel tüketim vergisi mükelleflerin gelir vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmeyecektir. Dolayısıyla dönem içinde kanuni defterlere ticari kazancın tespiti açısından gider yazılan özel iletişim vergilerinin gelir vergisi beyannamesinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak matraha eklenmesi gerekecektir. Nitekim Maliye Bakanlığı'nca 14.10.2005 tarihinde yayınlanan 19 Seri 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 7,50 TL[117] ve katma değer vergisi tutarının ise 18 TL olduğu bir durumda gelir vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek azami tutar 100 TL olacaktır.

5.3.1.4. Kırtasiye Giderleri:

Yıl içinde alınan ve mesleki faaliyette kullanılan kalem, kâğıt, zarf, makbuz mürekkep, bilgisayar sarf malzemeleri vb. diğer tüm kırtasiye giderleri mesleki kazancın tespitinde gider olarak hasılattan indirilebilir. Burada dikkat edilecek olan husus; yıl içerisinde satın alındığı halde aynı yılda tüketilmeyip, izleyen yıllarda tüketilmek üzere devreden kırtasiye malzemelerinin bedelinin ticari kazançlarda olduğu gibi gelecek aylara ya da yıllara ait gider olarak aktifleştirilmesine ve bu yıl giderlerinden çıkarılmasına gerek bulunmamasıdır. Serbest meslek kazançlarında gerek tahsil esası geçerli olduğu ve gerekse ticari kazançlarda olduğu gibi dönem sonunda envanter çıkarılması söz konusu olmadığından, yıl içerisinde alınan kırtasiye malzemeleri için yapılan ödemelerin tamamı satın alındığı yılda gider kaydedilir.

5.3.1.5. İşle İlgili Olarak Şehir İçi Ulaşım, Posta, Kargo Giderleri

Serbest meslek erbapları, faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları şehir içi ulaşım, posta, telefon ve odabaşı ücreti gibi çeşitli giderleri de, Vergi Usul Kanunu'nda 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 Kanunu'nun 228. maddesi hükmü çerçevesinde, örf ve teamüle göre bir vesikaya dayandırılması mutat olmayan giderler ile vesika teminine imkân olmayan giderlerin gerçek miktarları üzerinden kayıtlara geçirilmesi ve miktarlarının işin genişliğine ve mahiyetine uygun bulunması şartıyla belgesiz olarak gider yazılması mümkündür.

5.3.2. Personel Giderleri

5035 sayılı Kanunla ile yapılan değişiklikler neticesinde; günümüzde serbest meslek mensuplarının yaygın bir şekilde yanlarında hizmetli ve işçi çalıştırdıkları göz önüne alınarak, hizmetli ve işçilere ilişkin iaşe, ibate, tedavi ilaç giderleri ile sigorta primleri ve emekli

---

[117] 7061 sayılı Kanunun 10. maddesi ile 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 39. maddesinin birinci fıkrasında yapılan değişiklikle 01.01.2018 tarihinden itibaren uygulanmak üzere özel iletişim vergisine konu hizmetlerin tamamı için özel iletişim vergisi oranı %7,5 olarak belirlenmiştir.

aidatlarının da indirim konusu yapılması hususu Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinin ikinci bendine eklenmiştir. Böylece Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazancın tespitinde indirilebilecek giderleri düzenleyen 40. maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı 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 Kanunu'nun 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 SGK primi vb. yasal kesintileri gider olarak mesleki hasılatından düşebilecektir.

Bu hüküm kapsamında serbest meslek erbabınca yanlarında çalıştırdığı personele verilen yemek giderlerinin gider olarak kabul edilip edilemeyeceğine ilişkin olarak verilen bir muktezada;

"….

- İşverenlerce işyeri veya işyerinin müştemilatında yemek verilmesi suretiyle sağlanan menfaatlerin tamamının hasılattan gider olarak indirilebileceği,
- İşverenlerce işyeri veya işyerinin müştemilatı dışında kalan yerlerde hizmet erbabına yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerin ise, Gelir Vergisi Kanunu'nun 23. maddesinin birinci fıkrasının 8 numaralı bendine göre belirlenen miktarı (**2018 yılı için 16,00 TL, 2019 yılı için 19,00 TL**) aşan kısmı ücret, bu tutara kadar olan kısmı ise mesleki genel gider olarak gider olarak mesleki hasılattan indirilebileceği" belirtilmiştir.

Ticari kazancın tespitinde personel giderlerinin tespitine ilişkin açıklamalarımız 5035 sayılı Kanunla yapılan düzenleme sonrasında aynen serbest meslek kazançları içinde geçerli olduğundan burada tekrar edilmemiştir.

5.3.3. Mesleki Faaliyet ile İlgili Yolculuk ve Konaklama Giderleri

Serbest meslek erbaplarının, mesleki faaliyetleri ile ilgili seyahat ve ikamet giderlerini, seyahat amacının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak şartıyla mesleki kazançlarının tespitinde gider olarak indirim konusu yapabileceklerine ilişkin hüküm, Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinin birinci fıkrasının eski şeklinde 5 numaralı bendinde düzenlenmiş iken, 5035 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrasında aynı hükme 3 numaralı bentte yer verilmiş olup, bu hüküm çerçevesinde seyahat ve ikamet giderleri aşağıdaki şartlarla gider yazılabilecektir.

Bu bent çerçevesinde seyahat ve konaklama giderlerinin indirilebilmesi için;

a) Seyahatin mesleki faaliyetle ilgisi olması gerekir; yapılan seyahatin işle ilgisinin olduğunun açıkça ortaya konabilmesi şarttır.

b) Seyahatin süresi amacıyla uyumlu olmalıdır; seyahat kapsamında yapılacak olan işin tahmini süresi ile yapılan seyahatin süresinin uyumlu, kabul edilebilir olması gerekir. Örneğin; bir mali müşavirin birkaç faturanın karşıt incelemesi için Antalya'ya gittiğini iddia ettiği bir durumda, Antalya'da bir ay konaklanmış ise bu kabul edilebilir bir süre olmayacak ve yapılan konaklama giderlerinin işin yapılış süresini aşan kısmı gider yazılamayacaktır.

c) Seyahat mutad ulaşım vasıtaları ile yapılmalıdır; yapılan seyahatin mutad yani alışılagelmiş ulaşım araçları ile yapılması da bir başka aranılan şarttır. Örneğin, otobüs ile

gidilebilecek uzak bir mesafeye taksi tutularak ya da lüks bir binek oto kiralanarak gidilmesi, ya da Türk Hava Yollarının tarifeli seferinin olduğu bir yere özel uçak kiralanarak gidilmesi durumlarında yapılan harcamalar gider olarak kabul edilmez.

Bu bent çerçevesinde seyahat ve konaklama giderleri kavramına seyahatle ilgili olarak yapılan yol, konaklama, yeme ve içme giderleri dahildir.

5.3.4. Mesleki Faaliyette Kullanılan Tesisat ve Demirbaş Eşya ve Envantere Dahil Taşıtlar İçin Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Ayrılan Amortismanlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinin birinci fıkrasının 5035 sayılı Kanunla değişik 4 numaralı bendine göre, serbest meslek erbapları, mesleki faaliyette kullandıkları tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanları mesleki kazançlarının tespitinde gider olarak indirim konusu yapabilirler.

5.3.4.1. Tesisat ve Demirbaş Eşya İçin Ayrılan Amortismanlar

Serbest meslek erbapları mesleki faaliyetlerinde kullandıkları ve Vergi Usul Kanunun 313. maddesine göre amortismana tabi olan iktisadi kıymetlerinden tesisat ve demirbaş eşya için aynı Kanun hükümlerine göre hesapladıkları amortismanları, Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinin birinci fıkrasının 7 numaralı 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 2018 yılı için 1.000 TL'yi (2019 yılı içinde 1.200 TL'yi) aşan tesisat ve demirbaş eşya için ayırdıkları amortismanları, değeri 2018 yılı için 1.000 TL'yi aşmayan tesisat ve demirbaşların bedelini ise amortismana tabi tutmayıp doğrudan gider yazabileceklerdir.

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

- Kazançlarını tuttukları serbest meslek kazancı defterine göre tespit edenlerin, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesinde yer alan yeniden değerleme müessesesinden yararlanması ve aynı Kanunun mükerrer 315. maddesi hükmüne göre azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayırması, son olarak da söz konusu Kanunun 328. maddesinin dördüncü fıkrası çerçevesinde amortismana tabi iktisadi kıymetlerinin satışından doğan kazancı yenileme fonuna alması mümkün bulunmamaktadır. Ancak bilanço esasına göre defter tutan ve sermaye şirketi şeklinde mesleki faaliyette bulunan serbest meslek erbaplarının bu takdirde elde ettikleri kazançları bilanço esasına göre tespit edilen ticari kazanç olacağından bu vergisel avantajların tamamından yararlanma hakkına sahip olacaklardır.
- İşyerini aynı zamanda ikametgâh olarak da kullanan serbest meslek erbabı hem işte hem de özel hayatta kullanılan nitelikteki tesisat ve demirbaşlara ait amortismanların yarısını, sadece mesleki faaliyetiyle kullanılabilecek olan ve özel işlerinde kullanılması mümkün olmayan tesisat ve demirbaşlara ait amortismanların ise tamamını gider olarak yazabilir.
- Aynı bendin parantez içi hükmüne göre; mesleki faaliyette kullanılan ve envantere dahil bulunan amortismana tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde Vergi Usul Kanunu'nun 328. 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, **2018** yılı sonu itibariyle amortisman ayrılırken aşağıdaki hususların da göz önüne alınması gerekmektedir.

- 01.01.2004 tarihinden sonra satın alınan ATİK'ler için 333, 339, 365, 389, 399, 406, 418, 439 ve 458 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde yer alan faydalı ömür süreleri ve amortisman oranları esas alınarak amortisman ayrılacaktır.
- VUK 320. maddesi hükmüne göre; "Amortismanın herhangi bir yıl ayrılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir şekilde yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz." Bu hüküm çerçevesinde 333, 339, 365, 389, 399, 406, 418, 439 ve 458 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu 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 Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 315. maddesinde yapılan değişikliğe göre; **"Azalan bakiyeler usulünde amortisman oranı %50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır."** Bu nedenle, mükelleflerin azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayırma yöntemini seçmeleri durumunda, ayrılabilecek amortisman oranı %50'yi geçemeyecektir.

5.3.4.2. Envantere Dahil Taşıtlar İçin Ayrılan Amortismanlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinin birinci fıkrasının 4 numaralı bent hükmüne göre, envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar da mesleki kazançların tespitinde gider olarak indirim konusu yapabilecektir.

Söz konusu hükme göre; serbest meslek erbaplarının bu imkândan yararlanabilmek için, **binek otomobillerinin envantere dahil olması şarttır.** Öteden beri faaliyette bulunan serbest meslek erbabı işlerinde kullandıkları halde envanterlerine dahil etmedikleri binek otomobillerini maliyet bedeli ile envanterlerine dahil edebilecek, maliyet bedelinin tespit edilememesi veya bilinmemesi halinde ise binek otomobilleri, mükellefler tarafından **alış tarihindeki rayice göre** tahmin olunacak bedeli ile envantere dahil edecektir.

Bu şekilde envantere dahil edilecek binek otomobillerin maliyet bedeli veya alış tarihindeki rayice göre tahmin olunacak bedelinden, **otomobilin iktisap tarihinden envantere alınma tarihine kadar ayrılması gereken amortisman tutarlarının** indirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla amortisman süresinin başlangıcı binek otomobilinin iktisap edildiği tarih olacaktır. Amortisman süresi dolmamış ise kalan süre için amortisman ayrılabilecektir.

Serbest meslek erbabı tarafından iktisap edilen binek otomobilleri maliyet bedeli üzerinden envantere alınacak ve bu bedel üzerinden amortisman ayrılacaktır.

Serbest meslek erbaplarının **azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayırmaları mümkün değildir.** Öte yandan binek otomobillerinin envantere dahil edildiği hesap dönemi için ay kesri tam sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılacaktır.

Örnek: Serbest meslek erbabı Bayan (Z), 26.06.2018 tarihinde 120.000 TL bedelle satın aldığı binek otomobilini envanterine dahil etmiştir. Bu durumda Bayan (Z) 2018 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 (120.000 x %20 =) 24.000 TL' den 2018 yılında işletmede kaldığı döneme isabet eden, [(24.000 / 12) x 7 ay =) 14.000 TL, gider olarak düşülebilecek tutar olacaktır.

5.3.5. Kiralanan veya Envantere Dahil Olan Taşıtların Giderleri

Maddenin 5035 sayılı Kanunla yeniden kaleme alınan Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinin birinci fıkrasının 5 numaralı bendi ile de uygulamada yer alan tartışmalı hususlardan birine daha son verilerek, envantere dahil olan binek otomobillerin yanı sıra kiralama yolu ile edinilen ve işte kullanılan taşıtların giderlerinin de serbest meslek kazancının tespitinde hasılattan indirilmesine imkân tanınmıştır. Yine söz konusu hüküm Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinin birinci fıkrasının eski şeklinde 10 numaralı bentte yer almakta iken, 5035 sayılı Kanunla hem 5. bende taşınmış, hem de eski hükümde yer alan binek otomobil ibaresi taşıt şeklinde değiştirilerek binek otomobiller dışında kalan taşıtların da amortismanlarının indirilmesine imkân verilmiştir.

Söz konusu düzenleme çerçevesinde 02.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere serbest meslek erbabının envantere dahil taşıtlarının yanı sıra kiralama yolu ile edinilen ve işte kullanılan taşıtların giderlerinin de hasılattan indirebilme imkânı getirilmiştir. Bu düzenlemeye ilişkin açıklamalar ise 221 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde ayrıntılı olarak yapılmıştır.

Yapılan düzenleme sonucu serbest meslek erbapları; amortismanların yanı sıra taşıtlarına ilişkin akaryakıt, bakım, onarım ve sigorta giderlerini hasılattan indirebileceklerdir. Ancak, binek otomobillere ait **motorlu taşıtlar vergisi,** Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesi hükmüne göre gider olarak dikkate alınmayacaktır.

5.3.6. Alınan Mesleki Yayınlar İçin Ödenen Bedeller

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinin birinci fıkrasının 5035 sayılı Kanunla değişik 6 numaralı bendine göre alınan mesleki yayınlar için ödenen bedellerin gider yazılmasına imkân tanınmıştır. Bu bent kapsamında gider yazılabilecek kitap ve dergiler sadece serbest meslek erbabının faaliyet konusu ile ilgili olarak yayınlanan mesleki içerikli kitap ve dergilerdir. Bu çerçevede örneğin, bir serbest muhasebeci mali müşavirin almış olduğu vergi mevzuat setinin bedelini ve yıllık abonelik ücretlerini ya da mali konularda yayımlanan dergilerin bedellerini gider yazması mümkün bulunmaktadır.

5.3.7. Mesleki Faaliyetin İcrası İçin Ödenen Mal ve Hizmet Alım Bedelleri

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinin birinci fıkrasının eski şekline göre 3 numaralı bentte yer alan "mesleki faaliyetin ifasında başkasına gördürülen hizmetler için ödenen paralar" ile 6 numaralı 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" anılan maddenin birinci fıkrasının 5035 sayılı Kanunla yapılan değişik ile 7 numaralı bendinde toplanmıştır.

Böylece; 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. karşılığında yaptığı ödemeleri gider yazabilecektir.

Yine aynı hükme göre serbest meslek faaliyetinin ifası için gerekli madde ve malzemelerin alım giderlerinin serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkündür. Ancak alet, madde ve malzemelerin serbest meslek faaliyetinin ifasında lüzumlu olması gerekir.

Örneğin; filmcilik, reklamcılık ve tiyatro alanında faaliyet gösteren manken, film ve sahne oyuncusu gibi sanatçıların mesleklerini ifa edebilmeleri için gerekli olan kıyafet alımları için yapılan harcamalar serbest meslek kazançlarının tespitinde gider olarak indirilebilirken, bunların mesleki faaliyetlerini yapabilmesi için zorunlu olmayan estetik ameliyat, diş protez ve spor salonu harcamaları gider olarak kabul edilmemektedir.

Konuya ilişkin dikkat edilmesi gereken diğer bir husus da, söz konusu malzemelerin amortismana tabi iktisadi kıymet kapsamına girmesi halinde (demirbaş olması) bunların amortismanlarının gider yazılabileceğidir.

5.3.8. Emekli Sandıklarına ve Mesleki Teşekküllere Ödenen Aidatlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinin birinci fıkrasının eski şekline göre 4 numaralı bentte yer alan "mesleki teşekküllere ödenen aidatlar" ile 8 numaralı bentte yer alan "serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları" anılan maddenin birinci fıkrasının 5035 sayılı Kanunla yapılan değişik ile 8 numaralı bendinde toplanmıştır.

Anılan 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 (SSK) veya Esnaf ve Sanatkârlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu (Bağ-Kur)'dur. Bu bent kapsamında gider yazılabilecek aidat tutarları için herhangi bir tutar sınırlandırılması bulunmayıp, **ödenmiş olması koşuluyla** aidatların tamamı hasılattan indirilebilecektir.

Tahakkuk etmiş ancak ödenmemiş olan prim borçları ise ancak ödendikleri dönemde gider yazılabilecektir.

Ancak, gider olarak dikkate alınacak emekli aidatının giriş aidatı ve periyodik aidatlar veya kanunen girilmesi zorunlu topluluk sigortalarına ödenen borçlanma primi gibi ödemelerden oluşması gerekir. Buna göre; Kanunla kurulmuş olsa dahi sigorta veya emeklilik kuruluşuna ihtiyari olarak ödenen tutarların indirimi mümkün değildir.

5.3.9. İşyeri İle İlgili Ayni Vergi, Resim ve Harçlar:

Mesleki faaliyetinin sürdürüldüğü işyeri nedeniyle doğan ayni vergi, resim ve harçlar da, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilebilecektir. Bu hüküm kapsamında serbest meslek erbabı işyerinin mülkiyeti kendisine ait ise emlak ve çevre temizlik vergilerinin tamamını, işyerini aynı zamanda ikamet olarak da kullanıyorsa da yarısını ödenmiş olmak kaydıyla gider yazabilecektir. Yine ödenen resim ve harçlar da gider olarak kabul edilmektedir.

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 12. maddesi hükmü çerçevesinde; belediye sınırları ile mücavir alanları içinde yapılan her türlü ilan ve reklam, İlan ve Reklam Vergisine tabidir. Söz konusu vergi anılan 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 Kanunu'nun 68. maddesinin birinci fıkrasının 5035 sayılı Kanunla değişik 10 numaralı bendiyle 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 serbest meslek erbabının kendi rızasıyla yaptığı tazminat ödemeleri gider yazılamayacaktır.

c) Tazminat serbest meslek erbabının şahsi kusuru veya suç sayılan fiillerinden kaynaklanmamış olmalıdır; ödenen tazminatın mesleki faaliyetin normal icapları dahilinde değilde, serbest meslek erbabının şahsi kusuru veya suç sayılan fiillerinden kaynaklanmış

olması durumunda gider yazılması mümkün olmayacaktır. Nitekim, Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinin son fıkrasında da "serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar gider olarak indirilemez." hükmüne yer verilmiştir.

Konuyla ilgili olarak verilen bir özelgede[118] "…Mesleki faaliyetle ilgili ödenen tazminatlar, kanun, ilam ve mukavelenameye bağlı bulunsa dahi, serbest meslek erbabının suçlarından kaynaklanan bir tazminat ödemesi olması halinde serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

Bu sebeple, mahkeme kararına göre %15 kusur oranınız dikkate alınmak suretiyle hesaplanarak ödenen tazminatın Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinin birinci fıkrasının 10 numaralı bendi kapsamında meslek kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır." şeklinde açıklamalara yer verilmiştir.

5.4. MESLEKİ KAZANCIN TESPİTİNDE İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. 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 (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile vergi ziyaı cezası) gider olarak kabul edilmeyecektir.

Diğer taraftan aynı Kanunun 90. 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 Kanunu'nun 68. maddesinde serbest meslek kazancının tespitinde hasılattan indirilebilecek giderler tek tek sayılmış olduğundan bu sayılanlar dışındaki giderlerin serbest meslek kazancının tespitinde hasılattan indirilebilmesi mümkün değildir.

Konuya ilişkin olarak uygulamada sıkça karşılaşılan durumlarla aşağıdakileri örnek olarak verebiliriz.

1- Serbest meslek erbabı tarafından yapılan ancak örf ve adetler göre mutad olmayan temsil ve ağırlama giderlerinin hasılattan indirebilmeleri,

2- Serbest meslek erbaplarının, herhangi bir surette kaybettikleri paraları veya çaldırdıkları mal, ecza ve benzer maddelerle demirbaş eşya bedelini gider yazmaları, mümkün değildir.

Gider yazılıp yazılamayacağı konusu geçmişte uygulamada tereddüt yaratan bir başka gider grubu ise "serbest meslek faaliyetleri sırasında tükettikleri **çay, kahve, meşrubat, yemek** vb." için ödenen bedeller konusuydu. Maliye Bakanlığı konuya ilişkin olarak geçmişte verdiği görüşlerde "söz konusu giderlerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinde serbest meslek kazancının tespitinde indirilecek giderler arasında sayılmadığından hareketle bu giderler için

[118] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.04.2014 tarih ve 62030549-120[40-2013/551]-732 sayılı özelgesi

yapılan ödemelerin serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak hasılattan indirilmesinin mümkün olmadığı görüşündeydi.

Ancak, Maliye Bakanlığı daha sonra bu görüşünde değişikliğe giderek daha sonraki tarihte verdiği bir muktezada ise çay, kahve, meşrubat, yemek vb. giderlerin işle ilgili olması halinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinin 5035 sayılı Kanunla değişmeden önceki 10 numaralı bendi kapsamında giderleştirilebileceğini belirtmiştir.

Diğer taraftan 5035 sayılı Kanunun 13. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun serbest meslek kazancının tespitinde hasılattan indirilecek giderleri düzenleyen "Mesleki Giderler" başlıklı 68. 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, Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddede;

"Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikâye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video bant, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim heykel ve nota halindeki **eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya** bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya **kiralamak** suretiyle elde ettikleri **hâsılat** gelir vergisinden müstesnadır.

Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dahildir.

Yukarıda yazılı kazançların arızi olarak elde edilmesi istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmez.

Serbest meslek kazançları istisnasının, bu kanunun 94. 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 Kanunu'nun 18. 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 Kanunu'nun 18. maddesi hükmünün tetkiki neticesinde de görüleceği üzere serbest meslek kazançları istisnası kazanca değil hasılatın tamamına uygulanan bir istisnadır.

Serbest meslek kazançları istisnasına ilişkin kanun maddesinde istisna uygulamasından yararlanabilmek açısından mesleki faaliyetinin arızi ya da sürekli olmasının bir farklılığı bulunmamaktadır. Dolayısıyla madde kapsamındaki kazançların, **devamlı** veya **arızi** olarak elde edilmesi istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

Satış veya kiralama hasılatı istisnadan yararlanabilecek olan eserler hem maddede ismen sayılmış hem de ".... gibi eserler " denilmek suretiyle, istisnaya konu eserlerin sadece kanunda sayılmış olan eserlerle sınırlı olmadığı, bunlara benzer eserlerin de istisnadan yararlanabileceği belirtilmiştir. Maddedeki istisnadan yararlanabilmek için satışa ya da kiralamaya konu edilen şeyin **eser** ya da **ihtira beratı** olması gerekmektedir. Maddede yer alan "eser" kavramının belirlenmesinde, gerek 149 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde gerekse Maliye Bakanlığınca verilen birçok görüşte; meydana getirilen ürünün eser sayılarak istisnaya konu olması için 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Hakkında Kanun'da yapılan tanımlamalara uygun olarak eser niteliğinde olması aranılan başlıca şarttır. Anılan Kanunun birinci maddesine göre eser; "Sahibinin hususiyetini taşıyan ve kanun uyarınca ilim, edebiyat, musiki, güzel sanatlar ve sinema eserleri sayılan her nevi fikir ve sanat mahsulleri" olarak tanımlanmıştır. Maliye Bakanlığının da görüşü aynı yönde olup, verilen bir muktezada; ".... kitap yazarlarının elde etmiş olduğu gelirin istisna kapsamına değerlendirilebilmesi için, kitabın eser niteliği taşıyıp taşımadığının tespit edilmesi gerektiği belirtilmiştir."

İhtira beratlarının istisnaya konu olabilmesinin şartı ise tescil edilmiş olmalarıdır.

Görüldüğü üzere madde kapsamındaki istisna serbest meslek kazançlarından sadece telif hakları ile ihtira beratı biçiminde sınai haklara tanınmıştır. Bu özelliğinden dolayı, söz konusu istisna uygulamada daha çok "**telif kazancı istisnası"** olarak adlandırılmaktadır.

5.5.1.3. İstisnadan Yararlanacak Olan Kişiler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesine göre, telif kazançları istisnasından yararlanma hakkı, kanunda belirtilen kişilerin bizzat kendileri ile bunların kanuni mirasçılarına tanınmış bulunmaktadır. Bu istisnadan yararlanabilecek kanuni mirasçılar ise, eser sahibinin füruğu, ana ve babaları ile bunların füruu ve büyükbaba ve büyükanneleri ile bunların fürudur. Eş de kanuni mirasçılar arasında yer almakta (sağ kalan eş her derecedeki mirasçılarla beraber yasal mirasçı niteliğini taşır) , ancak eser sahibi dışındaki kimseler ile sözü edilen kanuni mirasçıların dışında kalan mansup mirasçılar bu istisnadan yararlanamamaktadırlar.

Ayrıca, eser sahipleri, eserlerini sattığı ya da kiraladığı kimseye ve dolayısıyla ödeme yapana bir hizmet ilişkisi ile bağlı olmamalıdır. Aksi halde sağlanan gelir ücret sayılmaktadır. Fakat, bir hizmet sözleşmesi ile bir işverene bağlı olan kimseler, bu hizmet sözleşmesinin kapsamı dışındaki eserlerden kazanç elde ettikleri takdirde, bu kazançlar da telif kazançları istisnasından yararlanabilmektedir. Nitekim, bir gazetede köşe yazarı olan kimsenin geliri (işverene tabi olması bakımından) ücret olduğu halde, bu yazarın aynı gazetede şirket veya başka bir yayınevi adına yayınlanan inceleme ve roman gibi eserlerinden sağladığı gelir ise serbest meslek kazancı olarak değerlendirilir.

Söz konusu kanun maddesinde sayılan kişiler ve bunların kanuni mirasçıları istisna kapsamına alınmıştır bu nedenle, ihtira beratlarına konu olan buluşların ve telif haklarının ticari veya sınai

bir işletmeye dahil iken satılması, devir ve temlik veya kiralanması ya da 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 Kanunu'nun 18. 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. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yazılı tarifenin birinci ve ikinci dilimleri toplamı tutarı ile sınırlandırılan istisna tavanı 4444 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırıldığından hali hazırda böyle bir istisna tavanı bulunmamaktadır.

Bununla beraber Maliye Bakanlığı tarafından verilen bir muktezada "... yazarın kitap içerisine almış olduğu reklamlar istisna kapsamında olmayıp, reklam bedelinin reklamı veren mükellef tarafından ödeme anında gelir vergisi stopajına tabi tutulması, yazarında yapılan stopaja rağmen reklam gelirini beyan etmesi gerekmektedir." denilmektedir.

5.5.1.5. İstisna Uygulaması İçin Başvurulacak Merci

Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesinde, belirtilen istisnanın usul, esas ve uygulama koşullarını belirleme konusunda herhangi bir mercie yetki tanınmamıştır. Düzenleme böyle olmakla birlikte, uygulamadan yararlanmak isteyen kişilerin eserleri ile birlikte T.C. Kültür Bakanlığına müracaat ederek eserlerinin 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Hakkındaki Kanun kapsamında bir eser olduğunu aldıkları belgelerle tevsik etmeleri yeterli sayılmaktadır.

5.5.1.6. İstisna Uygulamasından Yararlanmanın Sonuçları

4369 sayılı Kanun sonrasında 221 ve 223 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğleri ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesi kapsamında faaliyette bulunan serbest meslek erbaplarına getirilen defter tasdik ettirme ve tutma yükümlülükleri ile belge düzenleme zorunlulukları, 224 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan düzenlemeler ile uygulamadan kaldırılmıştır. Dolayısıyla münhasıran Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesinde belirtilen türde faaliyetlerde bulunan ve eserlerini sadece aynı kanunun 94. 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 Kanunu'nun 18. maddesi kapsamında faaliyette bulunan serbest meslek erbapları tarafından düzenlenmiş serbest meslek makbuzu ile belgelemek zorunda olan mükellefler ise, harcamalarını bunlara gider pusulası imzalatmak suretiyle tevsik edeceklerdir. Bu şekilde alınan belgeler serbest meslek erbabınca gerektiğinde ibraz edilmek üzere zamanaşımı süresince saklanacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesi kapsamında serbest meslek kazanç istisnası Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiyi kapsamamaktadır.

Dolayısıyla bu hasılattan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinin (a) alt bendi hükmü uyarınca %17 oranında tevkifat yapılacağı tabiidir.

5.5.2. Sergi ve Panayır İstisnası

Gelir Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin birinci fırkasının 2 numaralı 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 Kanunu'nun 66. maddesinde "Serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması bu vasfı değiştirmez." denilmekte olup, söz konusu maddenin ikinci fıkrasının 5 numaralı bendinde "Vergi Usul Kanunu'nun 155. maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar (şartlardan en az ikisini taşımayanlar ile köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyette bulunanların bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden muaftır.)" hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükümlere göre, bir işyerinde çalışmaksızın gezici olarak kendi nam ve hesaplarına çalışmak suretiyle şarkı söyleyenler ile müzik icra edenlerden (davulcu ve zurnacılar dahil), Vergi Usul Kanunu'nun 155. maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşımayanlar ile köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyette bulunanların bu faaliyetlerine ilişkin kazançlarının gelir vergisinden muaf tutulması gerekir. Vergi Usul Kanunu'nun 155. maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyanlar serbest meslek erbabı sayılacağından, bu kişiler nezdinde, elde ettikleri kazançtan dolayı serbest meslek mükellefiyeti tesis edilmesi gerekecektir.

5.6. SERBEST MESLEK KAZANÇLARINDA VERGİ TEVKİFATI

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendine göre; "yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden (noterlere, serbest meslek faaliyetinden dolayı yapılan ödemeler hariç)" denilmek suretiyle, madde kapsamında tevkifat yapma yükümlülüğü getirilenlerin, noterler dışında kalan tüm serbest meslek erbaplarına yaptıkları ödemelerden, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben vergi kesintisi yapmaları gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 2 numaralı bendinde serbest meslek faaliyetlerinde vergi kesintisine tabi ödemeler ikiye ayrılmıştır.

a) Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 2 numaralı bendinin (a) alt bendinde; aynı Kanunun 18. maddesinde yer alan telif kazançları istisnası kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden %17 oranında tevkifat yapılacağı hükmolunmuştur. Bir başka

deyişle; Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesinde yer alan müellif, mütercim, heykeltıraş, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının, hikâye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video bant, radyo ve televizyon, senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat veya eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında aldıkları bedel ve ücretler üzerinden ödemede bulunanlar %17 oranında tevkifat yapacaklardır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. 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. maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinin (b) alt bendinde ise aynı Kanunun 18. maddesinde yer alan telif kazançları istisnası kapsamında yapılan ödemelerin dışında serbest meslek erbaplarına yapılan diğer ödemelerin tamamının %20 oranında tevkifata tabi tutulacağına hükmolunmuştur.

Bu bent kapsamında serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler, arızi serbest meslek faaliyetlerinden de elde edilenler dahil olmak üzere %20 nispetinde gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmakla birlikte, bu tür faaliyetlerde bulunan serbest meslek erbapları aynı zamanda, elde ettikleri serbest meslek kazançlarını yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmek durumundadırlar. Yıllık beyanname veren serbest meslek erbaplarının, beyanname üzerinde hesapladıkları gelir vergisinden daha önce tevkifat yoluyla ödedikleri vergiyi mahsup edecekleri tabiidir. Mahsuplar sonunda arta kalan tutarların nakden ve/veya mahsuben iadesine ilişkin esaslar izleyen bölümlerde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır.

Örnek: Profesör Bay Güneri, bir üniversitede kadrolu olarak öğretim üyeliği yapmakta, ayrıca çeşitli dergi ve gazetelerde işverene tabi olmaksızın, şahsi sorumluluğu altında kendi nam ve hesabına makaleler ve köşe yazıları yazmaktadır. Bu durumda Profesör Bay Güneri'nin üniversiteden elde ettiği gelir ücret niteliğinde olup, Gelir Vergisi Kanunu'nun ücretlerin vergilendirilmesiyle ilgili hükümler çerçevesinde vergilendirilecektir. Profesör Bay Güneri'nin çeşitli dergi ve gazetelerde makaleler ve köşe yazılarından elde ettiği hasılat ise, tutarı ne olursa olsun Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. madde hükmü çerçevesinde telif kazançları istisnasından yararlanacak, ancak gazete ve dergilerce Profesör Bay Güneri'ye yapılacak telif ödemelerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinin (a) alt bendi hükmü uyarınca %17 oranında tevkifat yapılacaktır.

5.7. Serbest Meslek Erbaplarının Yararlanamayacağı Bazı Vergisel Avantajlar

5.7.1. Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Ayırma

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 315. maddesi hükmünde bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenlerin, amortismana tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilecekleri belirtildiğinden, serbest meslek erbapları azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayıramayacaklardır.

5.7.2. Alacak Senetleri Reeskontu

Vergi Usul Kanununda yer alan şartlarla senede bağlı alacak ve borçların reeskonta tabi tutulması mümkündür. Ancak, bu imkân da bilanço esasında defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine tanındığından ve serbest meslek kazançlarında elde etme tahsil esasına göre belirlendiğinden, hasılat olarak kabul edilmeyen alacaklara ilişkin reeskont giderlerinin indirilmesi mümkün olmayacak, bu nedenlerle serbest meslek erbapları alacak ve borç senetlerini reeskonta tabi tutamayacaklardır.

5.7.3. Şüpheli Alacak Karşılığı Ayırma ve Değersiz Alacak Yazma

Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesine göre; ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla; dava veya icra safhasında bulunan alacaklar ile yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar; şüpheli alacak sayılacak ve bu şekilde şüpheli hale gelen alacaklar için değerleme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılacaktır.

Şüpheli hale gelen alacaklar için karşılık ayrılması da Kanun hükümlerine göre bilanço esasında defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine tanınmış bir hak olup, böyle olmasa dahi serbest meslek kazançlarında elde etme tahsil esasına göre belirlendiğinden hasılat olarak kabul edilmeyen alacakların karşılık ayırma yoluyla gider yazılabilmesi de mümkün olmayacaktır.

Benzer gerekçelerle; serbest meslek erbaplarının Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesine göre; kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkân kalmayan alacaklarını değersiz alacak olarak gider yazmalarına da imkân bulunmamaktadır.

5.7.4. Serbest Meslek Erbaplarının Yenileme Fonu Uygulamasından Yararlanıp Yararlanamayacağı

Maliye Bakanlığı yakın zamana kadar, diğer faaliyet gruplarında olduğu gibi serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek erbabı için de yenileme fonu uygulamasından yararlanmasının mümkün olduğu, örneğin envanterine kayıtlı binek otomobilini satıp, yenisini alan serbest meslek erbabının bu uygulamadan yararlanabileceği yönünde mukteza bazında görüş bildirmekteydi. [119]

Ancak Maliye Bakanlığı geçmişte vermiş olduğu görüşlerin aksine verdiği bir muktezalarda serbest meslek erbaplarının da diğer şartlarında sağlanması koşuluyla yenileme fonu uygulamasından yararlanabileceği yönündeki görüşünden vazgeçerek aksi yönde görüş bildirmiştir. An itibariyle Maliye Bakanlığı serbest meslek erbaplarının Vergi Usul Kanunu'nun 328. maddesindeki diğer şartların sağlanması durumunda dahi yenileme fonu uygulamasından yararlanamayacağı görüşündedir.[120]

[119] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen 01.03.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32328-8407-14 sayılı mukteza.
[120] Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen 14.01.2015 tarih ve 41931384-105[328-2014-3]-2 sayılı mukteza.

5.8. Serbest Meslek Kazançlarında Vergiyi Doğuran Olayda Gelir Vergisi ve Katma Değer Vergisi Çelişkisi

Bilindiği üzere Vergi Usul Kanunu'nun "Vergiyi Doğuran Olay" başlıklı 19. maddesinde, vergi alacağının, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağı hüküm altına alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun serbest meslek kazançlarında elde etme kavramını düzenleyen 67. maddesinin birinci fıkrası ise şöyledir. "Serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak **tahsil edilen** para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır." Serbest meslek faaliyetinde gelirin elde edilmesi tahsil esasına bağlı olduğu gibi gider yönünden de ödeme esası kabul edilmiştir. Genel anlamda ödenmeyen giderler kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmemektedir.

Elbette ki ticari kazançtan farklı olarak serbest meslek kazançlarında elde etme kavramının tahsil esasına bağlanmış olmasının kendi içerisinde bir mantığı mevcuttur. Şöyle ki; bir kişiyi bir vergiyi ödemeye yükümlü kılmak için her şeyden önce o kişinin vergiyi ödeme gücünün olması gerekir. Gelir Vergisi Kanunu'nda serbest meslek kazancı için elde etmenin tahsil esasına bağlanmış olması, bu faaliyet türünde ödeme gücünün tahsilâtla doğacağı gerçeğine dayanır. Daha öncede belirttiğimiz üzere Vergi Usul Kanunu'nda ticari kazanç ve zirai kazanç için şüpheli alacak karşılığı, değersiz alacak ve reeskont uygulamalarının getirilmiş olması, bu faaliyet türlerinde elde etmede tahakkuk esasının kabul edilmesinden kaynaklanmaktadır. Ticari ve zirai kazançta tahakkuk esasının kabul edilmiş olmasına bağlı olarak tahsil edilemeyen alacakların bu uygulamalar vasıtasıyla ile gider yazılması sağlanmıştır. Serbest meslek faaliyetinde ise bu tahsilât gerçekleşmediği sürece vergi ödemesi de gündeme gelmeyeceğinden bu uygulamalara gerek görülmemiştir.

Serbest meslek kazançlarında vergiyi doğuran olayın, dolayısıyla da vergi ödeme gücünün açıkladığımız üzere tahsil esasına bağlanmasına karşın, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması; (b) bendinde de, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgelerin verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi; (c) bendinde ise, kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması anında vergiyi doğuran olayın meydana geleceği hükme bağlanmıştır. Bu yasal düzenlemelere göre; serbest meslek kazançlarında katma değer vergisi açısından vergiyi doğuran olay, hizmetin ifası anında meydana gelmekte olup, bu hususta ticari, sınaî, zirai veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler yönünden farklı bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Serbest meslek kazancının tespitinde, gelir vergisi açısından, tahsilat esasının getirilmiş olması da, yukarıda anılan hukuki durumu değiştirmemektedir.

Bu şekilde serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan hizmetlerde gelir vergisi ve katma değer vergisi yönünden vergiyi doğuran olayın, aynı hizmet ve aynı kişi için farklı esaslara bağlaması uygulamada zaman zaman duraksamalara ve ihtilaflara yol açmaktadır. Şöyle ki; özellikle yıllık sözleşme ile defter tutmayı ve mali tablolar ile döneme ait beyannameleri hazırlamayı belli bir bedelle (aylık taksitler halinde oniki taksitte) üstlenen serbest meslek erbabının bazı aylar ücretini tahsil edememesine rağmen, o aylarda da hizmetin verildiği

gerekçesi ile katma değer vergisi ödemeleri istenilmekte, ödemeyenler hakkında da cezalı tarhiyatlar yapılabilmektedir.

Diğer taraftan serbest meslek erbabının belgesi, serbest meslek makbuzudur. Bu belge, tahakkuk ilkesinin gereği olarak müşteriye borçlandığı meblağı göstermek üzere düzenlenen faturadan farklı bir niteliğe sahiptir ve adı üzerinde sadece tahsilatın yapıldığını gösterir bir makbuz niteliğindedir. Dolayısıyla serbest meslek erbaplarının hizmet ifa etmiş olmasına rağmen hizmet bedelini tahsil etmedikleri sürece makbuz düzenleme zorunlulukları da yoktur. Bu durumda hizmetin verildiği dönemde tahsilat yapılmadığı sürece her ne kadar katma değer vergisi doğsa da müşteri konumunda bulunan taraf makbuz düzenlenmediği sürece katma değer vergisi indirimi uygulamasından yararlanamayacak, özellikle de takvim yılının değiştiği dönemlerde ciddi vergisel problemlerinde doğmasına neden olabilecektir.

Bu noktada serbest meslek erbabının tahsilat olmamasına karşın serbest meslek makbuzu düzenlemesi ve kanuni defterine kaydetmesi hukuksal anlamda hizmet bedelinin tahsil edildiği anlamına geleceğinden, alacağın tahsil edilmediği durumda icra yoluyla takip ve tahsil yeteneğini de önemli ölçüde erozyona uğratacaktır. Ya da bazı serbest meslek erbaplarının yaptığı gibi tahsilat olmamasına rağmen sadece katma değer vergisi içeren serbest meslek makbuzu düzenlenmesi de, hem yasal dayanaktan yoksun hem de bu defa da alacağın katma değer vergisine isabet eden kısmının cebri takip ve tahsilini sekteye uğratacak niteliktedir.

Tüm bu görüş ve uygulamada süregelen tartışmalara karşın hem Maliye Bakanlığı hem de Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 14.04.2006 tarih ve E:2006/19, K:2006/92 sayılı kararından bu yana vergi yargısı gelir vergisi uygulamasının aksine serbest meslek kazançlarında tahsilat olmasa dahi Katma Değer Vergisi Kanunu açısından hizmetin verildiği dönemde katma değer vergisinin doğduğu görüşünde olduğundan mevcut düzenlemeler çerçevesinde daha sonra cezalı bir tarhiyata muhatap olmamak için mükelleflerin bu uygulamaya riayet etmekten başka seçeneği kalmamıştır.

Serbest meslek erbaplarını söz konusu sıkıntıdan kurtarabilmek için yapılacak olan bir yasal düzenleme ile; ya Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinin parantez içine **"serbest meslek faaliyetinde vergiyi doğuran olayın bedelin tahsil edilmesi"** ile gerçekleşeceğine dair hüküm eklenmesi ya da bunun mümkün olamadığı durumda tebliğ bazında yapılacak bir düzenleme ile katma değer vergisi mükelleflerine verilen serbest meslek hizmetlerinde katma değer vergisi yönünden tam tevkifat uygulaması getirilmesinden başka çare bulunmamaktadır.

5.9. MALİYE BAKANLIĞI'NCA VERİLEN ÖZELGELER ÇERÇEVESİNDE SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ TESPİTİ VE BEYANINDA TARTIŞMALI KONULAR

5.9.1. Serbest Meslek Faaliyeti Nedeniyle Müşteriler İle Yapılan Sözleşmelere ve Verilen Beyannamelere Ait Damga Vergisinin Serbest Meslek Kazancından İndirilmesi:[121]

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 Kanunu'nun 68. maddesinde sayılan indirilecek giderler arasında yer almaması nedeniyle indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

5.9.2. Bağımsız Denetçi Belgesi Kurs ve Yetkilendirme Belgesi Ücretinin, Mali Sorumluluk Sigortasının Gider Kaydı:[122]

Bağımsız Denetçi Belgesine ilişkin eğitim (kurs) gideri ile Bağımsız Denetçi Yetkilendirme Belgesine ilişkin ücretler de Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesindeki serbest meslek kazancının tespitinde indirilecek giderler arasında sayılmadığından, söz konusu giderler için yapılan ödemeler de serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak hasılattan indirilemeyecek, ancak Bağımsız Denetçi Belgesine ilişkin eğitim (kurs) giderlerinin anılan Kanunun 89. maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinde yer alan şartların taşınması halinde, yıllık beyanname üzerinden indirim konusu yapılması mümkün olacaktır.

5.9.3. Mesleki Sorumluluk Sigortası Prim Ödemelerinin Mesleki Kazancın Tespitinde Gider Yazılıp Yazılmayacağı veya Yıllık Beyanname Üzerinden İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı:[123]

Mesleki Sorumluluk Sigortası Genel Şartları ve Mesleki Sorumluluk Sigortası Genel Şartları Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Mesleki Sorumluluk Sigortası Klozu ile serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlik mesleğini icra edenler de mesleki sorumluluk sigortası kapsamına alınmışlardır.

Mesleki sorumluluk sigortasının şahıs sigortası kapsamına girip girmediği yönünde Başbakanlık Hazine Müsteşarlığının 17.12.2010 tarih ve 58352 sayılı yazısında, "....Bilindiği üzere, sigortacılık mevzuatında ayrım can ve mal sigortaları şeklinde yapılmıştır. Anılan sigorta da şahsı değil şahsın sorumluluğu nedeniyle mal varlığında meydana gelecek zararları sigortalayan bir mal sigortasıdır. Dolayısıyla, bu sigorta türünün anılan maddede yer alan "şahıs sigortası" kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır." denilmiştir.

Buna göre, serbest meslek erbaplarının mesleki sorumluluk sigorta poliçesinde belirtilen ve taraflarca konusu tarif edilerek sınırları çizilen mesleki faaliyeti ifa ederken meydana gelen zarar, ziyan ve tazminatlar belli şartlar dahilinde sigorta kapsamına alınabilmektedir. Ancak, söz konusu düzenlemelere göre Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve

---

[121] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.09.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-65-8-605 sayılı özelgesi ile Çorum Defterdarlığı'nın 27.10.2013 tarih ve 76071283-120(68-2013-1)-16 sayılı özelgeleri.
[122] Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.07.2014 tarih ve 17192610-120[ÖZG-2014-32]-215 sayılı özelgesi.
[123] İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176200-611 sayılı özelgesi

Yeminli Mali Müşavirlerin mesleki sorumluluk sigortası yaptırmaları zorunluluğu bulunmadığından, isteğe bağlı olarak yaptırılan söz konusu sigorta giderlerinin serbest meslek kazancının tespitinde hasılattan indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan; mesleki faaliyeti ifa ederken meydana gelecek zararlara karşı ödenen mesleki sorumluluk sigortasının, Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde yer alan şahıs sigortası kapsamında olmaması nedeniyle, yıllık beyanname üzerinden de indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktır.

5.9.4. Mesleki Faaliyet Kapsamında Yapılan Hatalar Sonucu Müşterilere Kesilen ve Serbest Meslek Erbabı Tarafından Ödenen Cezaların Gider Kabul Edilmemesi:[124]

Serbest meslek erbabının mesleki faaliyeti kapsamında çalışanları tarafından yapılan hatalar sonucu müşterilerine kesilen ve serbest meslek erbabı tarafından ödenen cezaların, mesleki kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı hakkında verilen bir özelgede özetle aşağıdaki görüşlere yer verilmiş bulunmaktadır.

"Gelir Vergisi Kanunu'nun "Serbest Meslek Kazancının Tarifi" başlıklı 65. maddesinde; "Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır..." hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanun'un "Serbest Meslek Kazancının Tespiti" başlıklı 67. maddesinin birinci fıkrasında; "Serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır." hükmü yer almaktadır.

Öte yandan, "Mesleki Giderler" başlıklı 68. maddesinin birinci fıkrasında;

"Serbest meslek kazancının tespitinde aşağıda yazılı giderler hasılattan indirilir:

...

10. Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelenameye göre ödenen tazminatlar.

Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar gider olarak indirilemez." hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, ödenen tazminatın gider yazılabilmesi için mesleki faaliyetle ilgili olması ve sözleşmeye, ilama ve kanun emrine bağlı bulunması şarttır. Mesleki faaliyetle ilgili olmayan ve mesleki faaliyetle ilgili olsa dahi serbest meslek erbabının şahsi kusuru nedeniyle ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar ise mesleki kazancın tespitinde gider olarak yazılamayacaktır. Ayrıca, Borçlar Kanunu'nun "İstihdam Edenin Kusursuz Sorumluluğu" hükümleri çerçevesinde katlanılan tazminat yükümlülüğü, teşebbüs sahibinin suçundan doğan tazminat olarak kabul edilmemektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, mesleki faaliyetiniz kapsamında çalışanlarınızın hatası sonucu müşterilerinize kesilen ve tarafınızca ödenen cezaların Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesi kapsamında mesleki kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır."

---

[124] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04/05/2015 tarih ve 62030549-120[65-2014/811]-52161 sayılı özelgesi

Maliye Bakanlığı'nın bu görüşüne katılmamız mümkün değildir. Meslek mensuplarının ya da personellerinin müşterilerinin beyannamelerini yanlış veya eksik vermeleri, gerekli özeni göstermediklerini ifade eder ve bu kusurları nedeniyle Borçlar Kanunu da onları müşterinin zararını tazmin borcu altına sokar. Bu durumda ödenecek olan vergi cezası müşterinin uğradığı ve meslek mensubuna rücu edebileceği zarar, meslek mensubu içinde bu kapsamda ödenen tutar, zararın tazmini yani tazminattır. Diğer taraftan tamamen mesleki faaliyet kapsamında ortaya çıkan bir durumun mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirilememesi düşünülemez.

5.9.5. Mükellefiyet Başlamadan Önce Meslek Kuruluşlarına Yapılan Ödemelerin Kazancın Tespitinde İndirim Olarak Dikkate Alınmayacağı:[125]

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 Kanunu'nun 68. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendine göre, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına yıllık aidat ve giriş aidatı olarak yaptığınız ödemelerin ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinin birinci fıkrasının 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 Kanunu'nun 68. maddesinde sayılan giderler arasında yer almadığından, söz konusu ödemelerin indirim olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

5.9.6. Serbest Meslek Erbabının Dış Giyim Harcamalarının Mesleki Kazancın Tespitinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı:[126]

Gelir Vergisi Kanunu'nun; "Serbest Meslek Kazancının Tespiti" başlıklı 67. maddesinin birinci fıkrasında; "Serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır." hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan; anılan Kanunun "Mesleki Giderler" başlıklı 68. maddesinde de serbest meslek kazancının tespitinde hasılattan indirilecek giderler bentler halinde sayılmış olup, maddenin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde, "Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler (İkametgâhlarının bir kısmını iş yeri olarak kullananlar, ikametgâh için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını indirebilirler. İş yeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanı, ikametgâhı kendi mülkü olup bunun bir kısmını iş yeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabilirler.)" hükmü, 2 numaralı bendinde; "Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müştemilatındaki iaşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (bu primlerin ve aidatın geri alınmamak üzere Türkiye'de kâin sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına

---

[125] 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.

[126] Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul VDB'nın 23.10.2013 tarih ve 39044742-KDV.29-1692 sayılı muktezası ile İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.06.2014 tarih ve 11395140-105[313-2012/VUK-1]-1546 sayılı muktezası.

ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla) ile 27 nci maddede yazılı giyim giderleri" hükmü yer almıştır.

Aynı Kanunun 27. 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 Kanunu'nun 68. maddesinin birinci fıkrasının;

- 1 numaralı bendinde yer alan genel giderlerin, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilebilmesi için kazancın elde edilmesi ve idamesi ile açık ve doğrudan bir bağının bulunması, yapılan işin mahiyetine uygun olması ve iş hacmi ile mütenasip olması gerekmektedir.

- 2 numaralı bendinde yer alan giyim giderleri ise işyerinde çalıştırılan hizmetli ve işçilere verilen giyim eşyalarıyla sınırlı olup, bu giyim eşyalarının işçilerce kullanımının işin gereği olması, bunların giyime hazır şekilde ve ayın olarak verilmesi, ticari teamüllere göre bu eşyanın işverence temininin alışılagelmiş olması ve hizmetli ve işçilerin işten ayrılmaları durumunda bunların geri teslim edilmesi gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı bu hüküm ve açıklamaların birlikte değerlendirilmesi sonucunda, serbest muhasebeci ve mali müşavirlik hizmetinin ifasında kullanılan dış giyim eşyaları münhasıran faaliyetin yürütülmesine mahsus olmaması, söz konusu dış giyim eşyalarının iş dışında özel hayatında da kullanılmaya elverişli olması nedenleriyle, belirtilen dış giyim harcamaları ile kazancınızın elde edilmesi veya idamesi arasında doğrudan bir bağ olduğundan söz edilemeyeceğinden hareketle anılan harcamaların serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasının mümkün olmadığı yönünde görüş bildirmektedir.

Aynı gerekçelerle mesleğin icrası için kullanılması zorunlu olmayan dış giyim harcamaları Gelir Vergisi Kanunu'na göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen gider olduğundan, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi uyarınca bu harcamalar nedeniyle yüklenilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılması da mümkün bulunmamaktadır.

5.9.7. Serbest Meslek Erbabının Faaliyetinde Kullanmak Üzere Satın Aldığı İkinci Aracı İçin Ayrılan Amortismanlar ile Giderlerini İndirim Konusu Yapıp Yapamayacağı:[127]

Genel kural serbest meslek envantere dahil olan binek otomobillerinin amortismanlarının yanı sıra bu araçların akaryakıt, bakım, onarım ve sigorta gibi giderlerini hasılatlarından gider olarak indirebilmeleri olmakla birlikte, Maliye Bakanlığı'nca verilen bir muktezada özetle;

"Serbest meslek faaliyetinin ehemmiyet ve genişliği ile mütenasip olan ve işte kullanılan envantere kayıtlı araçların giderleri ile amortismanlarının indirim konusu yapılabileceği hususu dikkate alındığında, tek başınıza icra ettiğiniz serbest meslek faaliyetine ilişkin envantere kayıtlı olsa dahi ikinci bir araca ait gider ve amortismanların indirim konusu yapılması mümkün olmadığı" görüşüne yer verilmiştir.

Ancak kanaatimizce muktezaya konu serbest meslek erbabının aksine tek başına çalışmayıp yanında sigortalı personeller çalıştıran serbest meslek erbaplarının mesleki faaliyetlerinin

---

[127] Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 31.07.2013 tarih ve 38418978-120[68-12/9]-831sayılı mukteza.

ehemmiyet ve genişliği ile mütenasip olması koşuluyla birden fazla araca ait gider ve amortismanları indirim konusu yapmaları mümkün bulunmaktadır.

5.9.8. Serbest Meslek Faaliyetinde Kullanmak Üzere Bedelsiz Kiralanan Araç İçin Gelir Vergisi Tevkifatı Yapılıp Yapılmayacağı, Araca Ait Bakım, Benzin Masraflarının Gider Olarak Gösterilip Gösterilemeyeceği[128]

Serbest meslek erbaplarının eşinden ya da diğer yakınlarından bedelsiz olarak kiraladığı araç için nakden veya hesaben bir kira ödemesi yapılmadığından tevkifat söz konusu olmayacaktır. Ancak, Gelir Vergisi Kanunu'nun 73. maddesine göre tespit edilecek emsal kira bedelinin, aynı Kanunun 86. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi gereğince 2018 yılı için 1.800 TL TL'yi aşması halinde, bedelsiz olarak kiraya veren tarafından gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan edileceği tabidir.

Öte yandan, kira sözleşmesi ile kiralanmış olan araca ait akaryakıt ve bakım gibi giderlerinin aracın işle ilgili olarak kullanılması şartıyla, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

5.9.9. Serbest Meslek Kazancında Aralık Ayına Ait Faturaların Ertesi Yılın Ocak Ayında Ödenmesi Halinde İndirim Konusu Yapılacağı Dönem[129]

Serbest meslek erbaplarının Aralık ayına ait elektrik, su, doğalgaz, kırtasiye vb. masraflar için gider faturalarını serbest meslek defterine fatura tarihine mi ödeme tarihine göre mi gider yazmanız gerektiği, Aralık tarihli elektrik, su, doğalgaz faturalarının Ocak ayında ödenmesi halinde hangi dönemin kayıtlarına intikal ettirileceği ve katma değer vergisinin indirim konusu yapılıp yapılamayacağına ilişkin bir muktezada özetle; "Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre serbest meslek kazançlarında geçerli olan "tahsil esası" kuralının hem gelirler hem de giderler yönünden geçerli olduğundan, yıl içerisinde mal ve hizmet alım bedelleri ödemenin yapıldığı yılda serbest meslek kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınacağı buna bağlı olarak bir önceki yılın Aralık ayında tüketilen elektrik, su, doğalgaz bedellerine ait faturaların takip eden yılın Ocak ayında düzenlenmiş olması halinde ise bu faturalardaki katma değer vergisinin söz konusu belgelerin defterlere kaydedildiği Ocak vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabileceği" şeklinde görüş bildirmiştir.

5.9.10. Serbest Meslek Erbabının İşyerinde Çalıştırdığı Eşine, Annesine Ödediği Ücretler İle Sigorta Primlerinin Gider Olarak İndirilebileceği:[130]

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Mesleki Giderler" başlıklı 68. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde; mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderlerin, 2 numaralı bendinde de; hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müştemilatındaki iaşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (bu primlerin ve aidatın geri alınmamak üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla) ile 27. maddede yazılı giyim giderlerinin, serbest meslek kazancının

---

[128] Gelir İdaresi Başkanlığı Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen 27.01.2015 tarih ve 49327596-120 [68.GVK. ÖZ.2014.42]-27 sayılı mukteza.

[129] Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen 17.08.2015 tarih ve 62030549-120[68-2014/514]-75148 sayılı mukteza

[130] Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.04.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.01-GVK.2010.42-11 sayılı özelgesi.

tespitinde hasılattan indirileceği, son fıkrasında ise, her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlarının gider olarak indirilemeyeceği belirtilmiştir.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanunu'nun "Ücretin Tarifi" başlıklı 61. 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.

Buna göre; serbest meslek erbabının annesi, babası, kardeşi ile eş ve çocuklarına hizmet akdine dayalı olarak yapılan ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 61, 94, 103 ve 104. 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.

5.9.11. Emekli Serbest Meslek Erbaplarınca Ödenen Sosyal Güvenlik Priminin Serbest Meslek Kazancından İndirimi:[131]

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.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 65. maddesinde, "Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.

Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır…" hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 67. maddesinde, serbest meslek kazancının tespitinin ne şekilde yapılacağına ilişkin hükme yer verilmiş, 68. maddesinin birinci fıkrasının 8 numaralı bendinde de serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatlar, serbest meslek kazancının tespitinde hasılattan indirilebilecek giderler arasında sayılmıştır.

Ayrıca, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 30. maddesinde üçüncü fıkrasının (b) bendinde, "4. maddenin birinci fıkrasının (b) bendinin (4) numaralı alt bendi hariç olmak üzere diğer alt bentlerine tabi çalışmaya başlayanlardan aylıklarının kesilmemesi için yazılı istekte bulunanların yaşlılık aylıklarının ödenmesine devam edilir. Bunlardan, almakta oldukları aylıklarının %15'i (%10) oranında sosyal güvenlik destek primi kesilir…" denilmiş, aynı Kanunun 88. maddesinde ise kuruma fiilen ödenmeyen prim tutarlarının, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

---

[131] Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.05.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.27.15.01-10-515-23-6 sayılı özelgesi.

Buna göre, serbest meslek faaliyeti dolayısıyla emekli maaşından kesilmek suretiyle ödenen sosyal güvenlik destek primlerinin, mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

5.9.12. Bağ-Kur Primlerinin Serbest Meslek Kazancınızın Tespitinde İndirim Olarak Dikkate Alınıp Alınmayacağı ve Söz Konusu Ödemelerin Dönem Sonucunun Zarar Olması Halinde Zararı Artıracak Şekilde Hesaplara İntikal Edilip Edilemeyeceği:[132]

Konu ile ilgili olarak yayımlanan 110 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, Bağ-Kur Kanunu kapsamına giren serbest meslek erbabının, Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinin birinci fıkrasının 8 numaralı bendi hükmüne dayanarak hasılatlarından emekli aidatı veya sosyal sigorta primi indirmemiş olmaları şartıyla, anılan Kanun gereğince ödedikleri Bağ-Kur giriş keseneği ve primlerini gider yazmaları gerekmekte ise de, diledikleri takdirde serbest meslek erbaplarının Bağ-Kur giriş keseneği ve primlerini serbest meslek kazançları ile ilgili olarak verecekleri yıllık beyannamelerinde gösterdikleri gelirden indirmelerinin uygun bulunduğu açıklanmıştır.

Diğer taraftan, 1479 sayılı Esnaf ve Sanatkârlar 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. maddesinde; Kuruma fiilen ödenmeyen prim tutarlarının gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre; sosyal güvenlik (Bağ-Kur) primleri, gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olduğunun tevsik edilmesi kaydıyla hangi yıla ait olduğuna bakılmaksızın fiilen ödendiği yılda gider ya da indirim konusu yapılacaktır.

Öte yandan, söz konusu primlerin serbest meslek kazanç defterine gider 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.

5.9.13. Performans Artışı Amacıyla Personele Yaptırılan Tatil Masraflarının Gider Olarak İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı:[133]

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinde serbest meslek kazancının tespitinde hangi giderlerin hasılattan indirilebileceği sayılmış olup, 1 numaralı bendinde, mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderlerin, 3 numaralı bendinde ise, mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri (seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak şartıyla) serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak hasılattan indirilebileceği belirtilmiştir.

Serbest meslek erbabının yanında çalışan personelin iş gücünü geliştirmek, performansını artırmak amacıyla konaklamaları için ödenecek otel masrafları mesleki faaliyetle ilgili bir gider olmaması nedeniyle serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacaktır. Ancak, bu masrafların personelin ücretine yansıtılması ve ücrete ilişkin hükümlere göre

---

[132] 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.

[133] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.10.2013 tarih ve 62030549-120[40-2013/477]-1649 sayılı özelgesi

vergilendirilmesi koşuluyla serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkündür.

5.9.14. Serbest Meslek Erbabının Kredi Kullanarak Aldığı İşyeri İçin Ödediği Faizlerin Gayrimenkulün Aktife Alındığı Hesap Dönemi Sonuna Kadar Olan Kısmının Maliyete İntikal Ettirilmesi Zorunlu Olup, Sonraki Dönemlerde Ödenen Kredi Faizlerinin İse Maliyete İntikal Ettirilmesi veya Doğrudan Gider Olarak İndirim Konusu Yapılabileceği:[134]

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. 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, Vergi Usul Kanunu'nun "Amortisman mevzuu" başlıklı 313. maddesinin birinci fıkrasında "İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269. madde gereğince gayrimenkul gibi değerlenen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder." hükmüne, 262. maddesinde "Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin arttırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder." hükmüne yer verilmiş, Kanunun 269. maddesinde de iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değerleneceği belirtilmiştir.

Konuyla ilgili olarak 163 ve 334 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde, amortismana tabi iktisadi kıymetlerin iktisabında kullanılan krediler nedeniyle ödenen faizlerin iktisadi kıymetin maliyet bedeline eklenecek kısmı ile doğrudan gider yazılacak 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.

---

[134] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.04.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-65-7-302 sayılı özelgesi.

5.9.15. Serbest Meslek Erbabının Kredi Kullanarak Aldığı ve Home-Ofis Olarak Kullandığı Gayrimenkul İçin Ödediği Faizlerin Gider Kaydı [135]

Serbest meslek erbaplarının bankadan kredi kullanarak satın aldığı konutta aynı zamanda home office olarak serbest meslek faaliyetlerini de yürüttüğü durumda kullanılan kredi için ödenen faizlerin gider kaydı özellik arz etmektedir.

Bilindiği üzere 163 ve 334 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde, amortismana tabi iktisadi kıymetlerin iktisabında kullanılan krediler nedeniyle ödenen faizlerin iktisadi kıymetin maliyet bedeline eklenecek kısmı ile doğrudan gider yazılacak kısmının tespitinde uygulanacak esaslar açıklanırken, iktisadi kıymetin aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise maliyet bedeline eklenilmesi veya doğrudan gider yazılması hususunda mükelleflerin serbest oldukları belirtilmiştir.

Bu itibarla, serbest meslek faaliyetinde kullanılan gayrimenkulün iktisabı için kullanılan banka kredisi dolayısıyla ödenen faizlerin, gayrimenkulün aktife alındığı hesap dönemi sonuna kadar olan kısmının maliyete intikal ettirilmesi zorunlu olup, sonraki dönemlerde ödenen kredi faizlerinin ise maliyete intikal ettirilmesi veya doğrudan gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde; "Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler (İkametgâhlarının bir kısmını iş yeri olarak kullananlar, ikametgâh için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını indirebilirler. İş yeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanı, ikametgâhı kendi mülkü olup bunun bir kısmını iş yeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabilirler.)" 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.

5.9.16. Serbest Meslek Erbabının Aktifine Kayıtlı Olan veya Kiracısı Oldukları Gayrimenkullerin Tamamen veya Kısmen Kiraya Verilmesi Halinde Vergilendirme[136]

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinde; her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiş, aynı Kanunun 70. maddesinin birinci fıkrasında aynı fıkrada bentler halinde sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu hükmüne yer verilmiş olup, ikinci fıkrasında ise "Yukarıda yazılı mallar ve haklar ticari veya zirai bir işletmeye dahil bulunduğu takdirde bunların iratları ticari veya zirai kazancın tespitine müteallik hükümlere göre hesaplanır." hükmü yer almıştır.

---

[135] Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara VDB'nın 02.01.2013 tarih ve 38418978-120[68-12/4]-3 sayılı muktezası.
[136] İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21.08.2013 tarih ve 84098128-120[70-2012-3]-521 sayılı muktezası.

Öte yandan Kanunun "Serbest Meslek Kazancının Tarifi" başlıklı 65. maddesinin birinci fıkrasında her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançların serbest meslek kazancı olduğu belirtilmiştir.

Aynı Kanunun 94. maddesinin birinci fıkrasında, kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin maddede bentler halinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları hüküm altına alınmış olup, aynı maddenin birinci fıkrasının 5 numaralı bendinin (a) alt bendinde (2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 03.02.2009 tarihinden geçerli olmak üzere) 70. maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, Vergi Usul Kanunu'nun 236. maddesinde "Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir" hükümleri yer almaktadır.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde; muhasebe bürosu olarak kullandığınız işyerinin envantere kayıtlı olmakla birlikte, Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinin ikinci fıkrası hükmü ticari ve zirai işletmeleri kapsadığından ve Gelir Vergisi Kanunu'nda serbest meslek faaliyetinde kullanılan mal ve hakların kiralanmasından doğan kazancın serbest meslek kazancı sayılacağına dair bir hüküm de bulunmadığından, işyerinizin bir bölümünü kiraya vermeniz nedeniyle elde ettiğiniz gelir serbest meslek kazancı değil gayrimenkul sermaye iradı olup, kiracı tarafından tarafınıza yapılacak kira ödemeleri karşılığında Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 5 numaralı bendinin (a) alt bendi gereğince tevkifat yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla tahsil edilen kira bedelleri karşılığında serbest meslek makbuzu düzenlemesi söz konusu olmayacaktır.

Ayrıca tevkif suretiyle vergilendirilen söz konusu gayrimenkul sermaye iradı ile serbest meslek kazancı toplamının, Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşması halinde, serbest meslek kazancına ilişkin olarak verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesine tevkif suretiyle vergilendirilmiş gayrimenkul sermaye iradının da dahil edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinin birinci fıkrasının 3 numaralı bendinin (f) alt bendinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin de vergiye tabi olduğu hüküm altına alındıktan sonra Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin 4 numaralı fıkrasının (d) bendinde ise iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinin katma değer vergisiden istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Buna göre, serbest meslek erbaplarının envanterine dahil olan veya kiracısı olduğu işyerinin bir bölümünün bir başkasına kiralaması neticesinde elde edilen kazanç serbest meslek kazancı kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, bahse konu kiralama işlemi katma değer vergisine de tabi olmayacaktır.

5.9.17. Yurtdışı Görev Yolluğu Adı Altında Yapılan Ödemenin Serbest Meslek Kazancına Dâhil Edilip Edilmeyeceği:[137]

"..... Bakanlığına mimari konularda verdiğiniz danışmanlık hizmeti kapsamında, yurtdışındaki bir kongreye katılmanız karşılığında tarafınıza ödenen ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 67. 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 Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinin (b) alt bendine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması ve serbest meslek makbuzunda katma değer vergisinin de hesaplanması gerekmektedir."

5.9.18. Heykel, Anıt, Rölyef, Büst, Mask, Resim, Seramik, Anıtsal ve Mimari Tasarım Çalışmalarının Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. Maddesindeki İstisna Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği:[138]

T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı Telif Hakları ve Sinema Genel Müdürlüğü'nden alınan yazıya istinaden 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu hükümlerine göre seramikten yapılanlar da dahil olmak üzere eser niteliği taşıdığı belgelenen heykel, anıt, rölyef, büst, mask, resim, seramik, anıtsal ve mimari tasarım çalışmalarından dolayı elde edilecek hasılata münhasır olmak üzere, Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. 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 Kanunu'nun 18. 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 Kanunu'nun 94. maddesinde sayılanlar dışındakilere de satılması halinde, Vergi Usul Kanunu'nun 153, 172, 210 ve 236. maddeleri uyarınca işe başlama bildiriminde bulunma, serbest meslek kazanç defteri tutma ve serbest meslek makbuzu düzenleme mecburiyeti bulunmaktadır.

5.9.19. Avukatın Elde Edilen Vekâlet Ücretinin Yarısının Sözleşmeye İstinaden Müvekkiline Bırakması:[139]

1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun 164 ile 166. 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. 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.

---

[137] 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.
[138] 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.
[139] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.02.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-65-9-67 sayılı özelgesi.

Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 8. 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, müvekkil ile avukat arasında yapılan sözleşmeye istinaden düzenlenen serbest meslek makbuzu karşılığında tahsil edilen avukatlık ücretinin ½'sinin müvekkile bırakılması, vekalet ücretinin tamamının avukatça elde edildiğinin kabulüne engel teşkil etmeyecektir.

Bu itibarla, dava ya da icra takibi sonunda karşı taraf aleyhine avukatlık asgari ücret tarifesine göre takdir ve hükmedilecek olan avukatlık ücreti, avukat tarafından verilen bir serbest meslek hizmeti dolayısıyla elde edilen serbest meslek kazancı olup, hükmedilen avukatlık vekalet ücretinin tamamı üzerinden ödemeyi yapan adına serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, müvekkil ile yapılan sözleşmeye istinaden avukatça tahsil edilmiş olan ve müvekkile bırakılan avukatlık ücretinin ½'lik kısmının müvekkil tarafından verilecek Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenen geçerli bir belgeye dayalı olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendine göre serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

5.9.20. Avukatlık Ücretinin Davayı Kazanma Şartına Bağlandığı Durumda Ücretin Geri İadesinin Gerekmesi Halinde Vergilendirme[140]

Davanın kaybedilmesine bağlı olarak iade edilen hizmet bedeli ile ilgili olarak yapılacak işlemler ile ilgili olarak verilen bir özelgede özetle aşağıdaki şekilde görüş bildirilmiştir.

Serbest meslek kazancında tahsil esası geçerli olduğundan (kazancın kısım kısım tahsil edildiği durumlar dahil), serbest meslek makbuzunun tahsil edilen tutar kadar düzenlenmesi ve tahsil edilen bedel üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinin (b) alt bendine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, tahsil edilen vekalet ücretinin davanın kaybedilmesi dolayısıyla iade edilmesi durumda, tahsil edilen vekalet ücretinin kesinti yapılması halinde vergi kesintisi dahil toplam tutar olarak iade edilmesi gerekmekte olup, iade edildiğinin geçerli belgelerle ispat edilmesi kaydıyla, daha önce gelir yazılan vekalet ücretinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesi uyarınca serbest meslek kazancının tespitinde gider yazılmak suretiyle hasılattan indirilmesi mümkündür.

5.9.21. Mahkeme Kararı Gereğince Avukatlara Ödenen Vekâlet Ücretlerinin Vergilendirilmesi [141]

1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun 164 ve 166. maddelerinde, avukatlık ücreti tanımlanmakta ve kaynakları itibariyle, sözleşmeye bağlı olarak iş sahibinden sağlanan vekalet ücreti ile dava sonunda, kararla tarifeye dayanılarak karşı tarafa yüklenen vekalet ücreti olmak üzere iki ayrı vekalet ücretinden söz edilmektedir.

---

[140] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29.03.2017 tarih ve 11395140-105[VUK-1-19829]-87103 sayılı özelgesi.
[141] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.07.2015 tarih ve 38418978-120[94-15/11]-786 sayılı özelgesi.

Anılan Kanun'un 164. maddesinin son fıkrasında; "Dava sonunda, kararla tarifeye dayanılarak karşı tarafa yüklenecek vekalet ücreti avukata aittir. Bu ücret, iş sahibinin borcu nedeniyle takas ve mahsup edilemez, haczedilemez.", 168. maddesinin üçüncü fıkrasında; "Avukatlık ücretinin takdirinde, hukuki yardımın tamamlandığı veya dava sonunda hüküm verildiği tarihte yürürlükte olan tarife esas alınır.", 169. maddesinde ise "Yargı mercilerince karşı tarafa yükletilecek avukatlık ücreti, avukatlık ücret tarifesinde yazılı miktardan az ve üç katından fazla olamaz." denilmektedir.

Dava sonunda, kararla tarifeye dayanılarak karşı/alacaklı taraf avukatına ödenen vekâlet ücreti;

a) Mahkeme veya icra veznesinin düzenlediği makbuz imzalanarak nakden,

b) Bizzat karşı/borçlu tarafın, mahkeme veya icra dairesinin tespit ettiği vekalet ücretini elden (nakden) veya banka havalesi ile ödemesi,

c) Mahkeme veya icra dairesinin, yargılama giderleri ile birlikte davayı kazanan müvekkile herhangi bir şekilde ödeme yapması ve müvekkilin de karşı borçlu taraftan alınan vekâlet ücretini avukata ödemesi,

şekillerinde tahsil edilebilmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, mahkeme kararları ve icra takibi sonucu verilen kararla avukatlık tarifesine dayanılarak karşı tarafa yüklenen vekâlet ücretinin;

- Avukata doğrudan veya avukata ödenmek üzere mahkeme veya icra veznesine ödenmesi halinde, avukatın ücretli olmaması ve ödeme yapanın Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasında sayılan tevkifat yapmakla sorumlu kişi veya kurumlardan olması durumunda, davayı kaybeden tarafından Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinin (b) alt bendine göre gelir vergisi tevkifatı yapılacağı,

- Yargılama giderleriyle birlikte davayı kazanan tarafa doğrudan ödenmesi ve davayı kazanan tarafın da bu vekâlet ücretini avukata ödemesi halinde, avukata ödemeyi yapanın (davayı kaybeden tarafın) Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasında sayılan tevkifat yapmakla sorumlu kişi veya kurumlardan olması durumunda, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinin (b) alt bendine göre gelir vergisi tevkifatı yapılacağı, tabiidir.

Diğer taraftan Vergi Usul Kanunu'nun "Makbuz mecburiyeti" başlıklı 236. maddesinde; "Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteride bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir." hükmü yer almıştır.

Konuyla ilgili olarak yayımlanan 356 ve 375 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde; icra dairelerince borçludan alınarak müvekkili adına takibat yapan alacaklı taraf avukatına ödenmesine karar verilen avukatlık (vekalet) ücretlerinin avukata ödendiği anda, avukat tarafından borçlu adına en az iki nüsha serbest meslek makbuzu düzenleneceği ve bir nüshasının ödemeyi yapan memura verileceği açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, dava sonunda mahkeme ilamına göre borçludan alınarak müvekkili adına takibat yapan alacaklı taraf avukatına ödenmesine karar verilen avukatlık (vekalet) ücretlerinin avukata ödendiği anda, avukat tarafından borçlu adına en az iki nüsha serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir.

Ayrıca, konuya ilişkin olarak yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin (I/B-4) bölümünde;

"Mahkemelerce hükmolunan avukatlık ücretlerinin davayı kazananlara ödenmesi katma değer vergisinin konusuna girmez. Ancak bu paralardan sözleşmeleri gereği ücret karşılığı çalışanlar dışında kalan avukatlara intikal eden kısım, serbest meslek kazancı kapsamında vergiye tabi olur. Avukatlar aldıkları bu para için davayı kazanana serbest meslek makbuzu düzenler ve makbuzda alınan tutar üzerinden katma değer vergisi hesaplayıp ayrıca gösterirler.

Mahkeme kararında "KDV hariç" şeklinde bir ifadenin yer almaması halinde, vekalet ücretinin katma değer vergisi dahil olduğu kabul edilir ve iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan katma değer vergisi, düzenlenen serbest meslek makbuzunda gösterilir." açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, mahkemelerce hükmolunan vekâlet ücretinin sözleşme gereği ücret karşılığı hizmet verilen müvekkillerin davasından kaynaklanıyor olması halinde söz konusu vekalet ücreti ödemeleri katma değer vergisiye tabi olmayacaktır. Ancak müvekkil ile avukat arasında bir ücret akdi olmaksızın verilen avukatlık hizmeti karşılığı alınan vekâlet ücretleri serbest meslek kazancı kapsamında değerlendirilecek ve katma değer vergisiye tabi tutulacaktır.

5.9.22. Serbest Meslek Erbabınca Banka Kredisi İle Alınan Arsa İçin Amortisman Ayrılıp Ayrılamayacağı, Kullanılan Kredi Faizlerini Gider Yazılıp Yazılmayacağı:[142]

Serbest meslek faaliyetinde kullanılmak üzere iktisap edilen gayrimenkulün tapu kayıtlarında niteliğinin arsa olarak gözükmesi halinde amortismana tabi tutularak amortisman yoluyla da giderleştirmesi mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, serbest meslek faaliyetinde kullanılmak üzere satın alınan ancak tapuda arsa olarak gözüken gayrimenkulün serbest meslek faaliyeti ile ilişkisi bulunmadığından söz konusu gayrimenkul için kullanılan banka kredisine ilişkin faizlerin mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler kapsamında değerlendirilmesi ve serbest meslek kazancının tespitinde hasılattan indirilmesi mümkün değildir.

5.9.23. Askerlik Borçlanması Nedeniyle SGK'ya Yapılan Ödemelerin Serbest Meslek Kazancından İndirimi[143]

Serbest meslek erbabının yedek subaylık okulunda geçen üç aylık süreyi borçlanması karşılığı tahakkuk eden prim tutarını Sosyal Güvenlik Kurumuna ödemesi halinde söz konusu prim tutarının serbest meslek kazancı nedeniyle verilecek olan yıllık gelir vergisi beyannamesinde indirilip indirilemeyeceği ile ilgili olarak verilen bir özelgede özetle aşağıdaki şekilde görüş bildirilmiştir.

110 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, Bağ-Kur Kanunu kapsamına giren serbest meslek erbabının, Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinin birinci fıkrasının 8 numaralı bendi hükmüne dayanarak hasılatlarından emekli aidatı veya sosyal sigorta primi indirmemiş olmaları şartıyla, ödedikleri Bağ-Kur giriş keseneği ve primlerini serbest meslek kazançları ile ilgili olarak verecekleri yıllık beyannamelerinde gösterdikleri gelirden indirmelerinin uygun bulunduğu açıklanmıştır.

---

[142] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 68-655 sayılı özelgesi.
[143] Mersin Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.10.2017 tarih ve 18008620-120[2017-720-10]-99943 sayılı özelgesi

1479 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu (Bağ-Kur) Kanunu, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile yürürlükten kaldırılmış olup, 5510 sayılı Kanunun birinci fıkrasının 41. maddesinin (b) bendinde; 5510 sayılı Kanuna göre sigortalı sayılanların, er veya erbaş olarak silah altında veya yedek subay okulunda geçen sürelerinin, kendilerinin veya hak sahiplerinin yazılı talepte bulunmaları ve talep tarihinde 82. maddeye göre belirlenen prime esas günlük kazanç alt ve üst sınırları arasında olmak üzere, kendilerince belirlenecek günlük kazancın %32'si üzerinden hesaplanacak primlerini borcun tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödemeleri şartı ile borçlandırılarak, borçlandırılan sürelerinin sigortalılıklarına sayılacağı, 88. maddesinde ise; kuruma fiilen ödenmeyen prim tutarlarının, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 41. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi gereği askerlik borçlanması nedeniyle Sosyal Güvenlik Kurumuna (Bağ-Kur) ödenen askerlik borçlanması prim tutarlarının, gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olduğunun tevsik edilmesi ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinin birinci fıkrasının 8 numaralı bendi hükmüne dayanarak serbest meslek kazancınızın tespitinde hasılattan indirilmemiş olması şartıyla, söz konusu primlerin fiilen ödendiği yıla ilişkin serbest meslek kazancı nedeniyle verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesinde beyan edilen gelirden indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

4.9.24. Serbest Meslek Kazancında 10.000 TL'yi Aşan Stopaj İadesinde Kısmen Mahsuben Kısmen Nakden İade Talebi Halinde İnceleme Raporu ve Teminat Aranmaksızın İadenin Mümkün Olduğu:[144]

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 tevkifatlara ilişkin tablo ile birlikte serbest meslek kazancınıza ilişkin olarak vergilerin sorumlu adına tahakkuk ettiğini gösteren onaylı ilgili saymanlık yazısının dilekçeye eklenmesi koşuluyla, **inceleme raporu ve teminat aranmaksızın** yerine getirilmesi mümkün bulunmaktadır.

5.9.25. Özel Hastanelerde Çalışan Doktorların Kazancı ve Hastanenin Ortağı Olması Durumunda Elde Edilen Kazancın Niteliği:[145]

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;

---

[144] İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.09.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-120-852 sayılı özelgesi.
[145] Nevşehir Defterdarlığı'nın 15.08.2012 tarih ve B.07.4.DEF.0.50.10.00-GV-5-10 sayılı özelgesi.

- Hekimlerin, günlük çalışma saatlerinin bir kısmında çalışmak üzere kiraladıkları (sağlık kuruluşlarının odaları dahil) bu işyerlerinde kendi nam ve hesabına serbest meslek faaliyetinde bulunması, mesleki faaliyetine ilişkin tahsilatları için hizmet verdiği hastalara serbest meslek makbuzu vermeleri ve bu işyerlerinde pos cihazı bulundurmaları ve kullanmaları kaydıyla elde ettikleri gelirin **serbest meslek kazancı,**

- İşveren ile hekim arasında hizmet sözleşmesi düzenlenmesi, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak onun emir ve talimatları dahilinde çalışması halinde ise, elde edilen gelirin **ücret,**

olarak değerlendirilmesi gerektiği görüşü yer almaktadır.

Bu çerçevede özel hastanelerde çalışan hekimin durumunun söz konusu açıklamalar kapsamında değerlendirilerek elde ettiği gelirin niteliğinin belirlenmesi gerekmektedir.

Öte yandan, hekimin hastaneye sahip şirketin ortağı olması durumu hekim olarak fiilen çalışması karşılığında elde ettiği gelirin niteliğine etki etmemektedir.

5.9.26. Abonelikleri Kendi Adına Kayıtlı Olan Ancak Ortak Bir Şekilde Kullanılan Doğalgaz, Elektrik, Su, Telefon, İnternet vb. Harcamaların Ne Şekilde Gider Yazılacağı ve İndirim Konusu Yapılacağı[146]

Aynı adreste ayrı ayrı serbest meslek faaliyetinde bulunan, abonelikleri ortaklardan biri adına olmakla birlikte, söz konusu iş yerine ait doğalgaz, elektrik, su, telefon, internet vb. giderleri ortak bir şekilde kullanılması ve bedellerin yine ortak bir şekilde ödenmesi durumunda, bu giderlerin faaliyette bulunulan işyerine ait olduğunun ve işle ilgili olarak kullanıldığı ile hangi kısmının kim tarafından ödendiğinin tevsiki halinde her bir ortak tarafından kendi ödediği kısım serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

5.9.27. Öğrencilere Karşılıksız Verilen Bursun İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı[147]

İhtiyaç sahibi kişilere karşılıksız olarak verilen öğrenci burslarının, Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinde yer alan indirilecek giderler ve 89. maddede sayılan indirimler arasında yer almadığından, serbest meslek kazancınızın tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

5.9.28. 10.02.2016 Tarihinden Önce İşe Başlayan Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası[148]

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 20. maddesinde; "Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunan ve mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla yirmi dokuz yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişilerin, faaliyete başladıkları takvim yılından itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri bu kazançlarının 75.000 TL'ye kadar olan kısmı, maddede belirtilen şartlarla gelir vergisinden müstesnadır.

Diğer taraftan, konu ile ilgili açıklamaların yapıldığı 292 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin "İstista Uygulaması" başlıklı 4'üncü maddesinde;

---

[146] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.04.2014 tarih ve 27575268-105[003-2013-164]-427 sayılı özelgesi
[147] Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.04.2014 tarih ve 49327596-120[GVK.ÖZ.2013.56]-101 sayılı özelgesi
[148] Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29.12.2016 tarih ve 26468226-120[-ÖZG-2016]-105 sayılı özelgesi

"(1) İstisnadan, 6663 sayılı Kanunun Resmî Gazete'de yayımlandığı 10.02.2016 tarihinden itibaren ticari, zirai veya mesleki faaliyet nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunanlardan Kanunda öngörülen şartları taşıyanlar yararlanır. Dolayısıyla bu tarihten önce işe başlayan mükelleflerin söz konusu istisnadan yararlanmalarına imkân bulunmamaktadır.

(2) İstisna şartlarını sağlayan mükelleflerce daha sonra herhangi bir nedenle faaliyetin terk edilmesi durumunda, terk tarihine kadar elde edilen kazançlar dolayısıyla istisnadan yararlanılır. Faaliyet terk edildikten sonra istisna kapsamındaki söz konusu faaliyetlere tekrar başlanılması halinde ise adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunması şartı ihlal edilmiş sayılacağından bu istisnadan yararlanılamaz.

..." hükümlerine yer verilmiştir.

Buna göre, serbest meslek faaliyetine 29.01.2016 tarihli ve 6663 sayılı Kanunun Resmî Gazete'de yayımlandığı 10.02.2016 tarihinden önce başlanılması durumunda 75.000 TL'lik genç girişimcilerde kazanç istisnasından yararlanması mümkün değildir.

5.9.29. Anonim Şirket Kurucu Ortağı ve Yönetim Kurulu Başkanının Serbest Meslek Faaliyetinden Dolayı Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnasından Faydalanıp Faydalanmayacağı[149]

Doğum tariihi 17.02.1989 olan ve 17.10.2016 tarihinde avukat olarak serbest meslek faaliyetine başlayan mükellefin daha önce herhangi bir mükellefiyet kaydının bulunmasına ragmen bir anonim şirketin kurucu ortağı ve yönetim kurulu üyelisi olduğu, şirkete yönetim kurulu başkanı olarak görev yaptığı, şirket esas sözleşmesine göre yönetim kurulu üye ve başkanlarına herhangi bir ücret verilmesi kararlaştırılmadığı gibi huzur hakkı dağıtımına da karar verilmediğini belirterek, 17.10.2016 tarihinde başlanılan avukatlık faaliyeti nedeniyle genç girişimcilerde kazanç istisnasından yararlanıp yararlanamayacağı ile ilgili olarak verilen bir özelgede özetle aşağıdaki şekilde görüş bildirilmiştir.

292 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde de hangi şartlar dahilinde Genç Girişimcilerde Kazanç istisnadan yararlanılacağına ilişkin ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin birinci fıkrasında genel olarak menkul sermaye iradının tanımı yapıldıktan sonra, aynı maddenin ikinci fıkrasının 1 numaralı bendinde her nevi hisse senetlerinden elde edilen kar paylarının, 3 numaralı bendinde ise kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar paylarının menkul sermaye iradı sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, anonim şirket yönetim kurulu başkan ve üyesi sıfatıyla söz konusu şirketten elde edeceğiniz kar payının, Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümleri çerçevesinde beyanı durumunda söz konusu kar payı geliri nedeniyle hakkınızda menkul sermaye iradı yönünden gelir vergisi mükellefiyet kaydı açılması gerekmektedir.

Ancak, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 20. maddesine göre genç girişimcilerde kazanç istisnasından yararlanacak mükellefler için yalnızca ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri nedeniyle ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunma şartı arandığından, menkul sermaye

---

[149] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.01.2017 tarih ve 62030549-120[Mük.20-2016/912]-21838 sayılı özelgesi.

iradı nedeniyle gelir vergisi mükellefiyet kaydı açılmış olmasının istisna uygulaması açısından önemi bulunmamaktadır.

Buna göre, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 20. maddesi ile 292 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer alan şartların topluca taşınması kaydıyla, sadece avukatlık faaliyetine isabet eden kazançtan dolayı genç girişimcilerde kazanç istisnadan yararlanılması mümkün bulunmaktadır

4.9.30. Home Ofis Olarak Kullanılan Konuta Ait Elektrik, Su, Doğalgaz Gibi Giderlerin İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı[150]

Serbest meslek faaliyetinden dolayı home ofis olarak kullanılan konuta ait ve serbest meslek erbabı adına düzenlenen doğalgaz, elektrik ve su faturaları gibi genel gider mahiyetindeki ödemelerin, faaliyette bulunulan işyerine ait olması ve işle ilgili olarak kullanılıyor olması halinde serbest meslek kazancının tespitinde **yarısının gider olarak indirilmesi** mümkün bulunmaktadır.

Ayrıca **ev sahibi adına düzenlenen faturaların ise** faaliyette bulunulan işyerine ait ve işle ilgili olarak kullanılıyor olması ile birlikte serbest meslek erbabınca ödendiğinin tevsiki (kesin delillerle ispatı) halinde serbest meslek kazancının tespitinde yarısının gider olarak indirilmesi mümkündür.

Diğer taraftan her iki durumda da benzer bir biçimde Gelir Vergisi Kanunu'na göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilen kısmına ait katma değer vergisinin indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

5.9.31. Noter Vekilinin Demirbaş Satışından Elde Ettiği Gelirin Vergilendirilmesi [151]

Vergi Usul Kanunu'nun 328. maddesinde, "Amortismana tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydederler.

Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır..". hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 1512 sayılı Noterlik Kanununun "Boşalan noterliğin vekaleten yönetimi:" başlıklı 33. maddesinde, "Her ne sebeple olursa olsun boşalan birinci, ikinci veya üçüncü sınıf bir noterliği, atanan noter göreve başlayıncaya kadar o noterlikte çalışan ve stajının altı ay'ını tamamlamış olan stajiyer, bu durumdaki stajiyerler birden fazla ise kıdemlisi, o noterlikte bu durumda stajiyer yoksa noter odasının uygun bulacağı ve görevlendireceği aynı durumdaki stajiyer, bunlardan hiç birisi bulunmadığı takdirde o noterliğin başkatibi, onun da engelli bulunduğu hallerde en kıdemli katibi vekaleten yönetir.

Noterlikte bu işi görecek kâtip bulunmadığı takdirde, Cumhuriyet savcılığının bildirmesi üzerine, adalet komisyonu tarafından atanacak icra müdürü, icra müdür yardımcısı veya yeterli bir adalet memuruna bu iş gördürülür. İşin yürütülmesinde yetersiz kaldığının denetimlerde belirlenmesi halinde vekil her zaman değiştirilebilir.

---

[150] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.12.2016 tarih ve 39044742-130[Özelge]-236571 sayılı özelgesi
[151] İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.07.2016 tarih ve 84098128-120.04[65-2016/2]-365 sayılı özelgesi

Yukarıki fıkralar gereğince noterliği yürüten görevliye, kendi aylık veya ücretinden az olmamak üzere, noter odası tarafından tayin olunacak ücret, noterlik gelirinden ödenir. Ancak, bu ücret noterliğin aylık safi gelirinin yarısından fazla olamaz.

Vekilin daire dışında bizzat yapacağı işlemlerden alınacak yol ödeneği dahil noterliğin, aylık gayri safi gelirinden, noterlik aidatı vekilin ücreti ve noterliğin diğer giderleri ayrıldıktan sonra kalanı, gelir ve giderin müfredatlı listesi ile birlikte en geç müteakip ayın onbeşine kadar vekil tarafından Türkiye Noterler Birliğine gönderilir." hükmü düzenlenmiştir.

Aynı Kanunun "Geçici bir süre işten ayrılmalarda vekalet" başlıklı 34. maddesinde ise "Noterlerin, tutuklanma, işten el çektirme ve geçici olarak işten çıkarma gibi sebeplerden dolayı geçici bir süre işlerinden ayrılmaları halinde görevleri 33. madde uyarınca gördürülür." hükmü yer almaktadır.

Buna göre, boşalan noterliğe veya görevden el çektirilen noter yerine vekil olarak atananlar Gelir Vergisi Kanunu'nun 66. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendi uyarınca serbest meslek erbabı olarak kabul edilmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, noter vekilliği faaliyeti yaptığı dönemde satın aldığı ve yeni göreve başlayan notere sattığı demirbaş eşyanın, satışından dolayı elde edilen gelirin serbest meslek kazancı olarak nitelendirilmesi ve serbest meslek kazancının vergilendirilmesine ilişkin hükümler uyarınca vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

5.9.32. Ölüm Teminatlı Prim İadeli Hayat Sigortası İçin Yatırılan Primlerin Serbest Meslek Kazancı Matrahından İndirimi [152]

Bilindiği üzere, Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesine göre; "Gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden aşağıdaki indirimler yapılabilir:

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. 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. maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 03.05.2013**) engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri (Sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması, prim tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması ve ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarının hesaplanması sırasında ayrıca indirilmemiş bulunması şartıyla, eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait prim kendi gelirlerinden indirilir.).

Cumhurbaşkanı 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…" hükmü mevcuttur.

Ayrıca, 23.10.2012 tarihli 85 Sıra No.lu Gelir Vergisi Sirkülerinin "8.3. Ödenen Şahıs Sigorta Primlerinin Yıllık Beyanname ile Beyan Edilecek Gelirlerden İndirimi" başlıklı bölümünde "6327 sayılı Kanunun 8. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde yapılan değişiklik uyarınca, 01.01.2013 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

[152] Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.05.2016 tarih ve 51421814-120[1-2016-5]-67 sayılı özelgesi

matrahın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. Beyan edilen gelir olarak, yıllık gelir vergisi beyannamesinde yer alan indirimler ve geçmiş yıl zararları düşülmeden önceki tutar esas alınacaktır. Bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları hiçbir surette indirim konusu yapılmayacaktır.

Yıllık beyannamede matrahın tespitinde dikkate alınacak sigorta primleri;

- Mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait birikim priminin alındığı hayat sigortalarına ödenen primlerin %50'si ile
- Ölüm, kaza, hastalık, sağlık, sakatlık, 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." açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, serbest meslek erbaplarının kendi adına yaptırdığı ölüm teminatlı prim iadeli hayat sigortası için ödemiş olduğu primlerin tamamını serbest meslek kazancı olarak beyan edilen gelirin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşmaması koşuluyla gelir vergisi matrahından indirim konusu yapması mümkün bulunmaktadır.

5.9.33. Perakende Satış Fişlerinin Serbest Meslek Kazancının Tespitinde Hasılattan Gider Olarak İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı[153]

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. 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.

Diğer taraftan 204 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde; "Ancak, mükelleflerin ticari faaliyetlerine ilişkin olarak; işyerlerinde kullanılmak ve tüketilmek amacıyla satın aldıkları (Kırtasiye, büro ve temizlik malzemeleri gibi) ve bedeli fatura düzenleme mecburiyetini belirleyen Kanuni haddi aşmayan diğer bir anlatımla perakende satış fişi (veya yazar kasa fişi) düzenleme sınırları içinde kalan mal ve hizmet bedelleri için düzenlenen perakende satış veya yazar kasa fişlerinin gider belgesi olarak kabul edilmesi Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257. maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak uygun görülmüştür.

İşletmenin tüketimi dışında satışa konu olacak mal ve hizmetlerin alımlarında ise bedeli ne olursa olsun fatura düzenlenmesi defterlere faturalara dayanılarak kayıt yapılması gerekmektedir."

Ayrıca, 206 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin (G) bölümünde; "3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun ilgili hükümleri gereğince mükelleflerin, faaliyetleri ile ilgili olarak yapmış oldukları mal ve hizmet alımlarına ilişkin alış vesikalarında ayrıca gösterilen katma değer vergisinin, belgelerin kanuni defterlere kaydedilmiş olması şartıyla, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Bu durumda, sözü edilen Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde gider belgesi olarak kabul edilen perakende satış veya yazar kasa fişlerinde ayrıca gösterilen katma değer vergisi, bu belgelerin kanuni defterlere de kaydedilmesi şartıyla, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacaktır."

---

[153] Ordu Defterdarlığı'nın 01.03.2016 tarih ve 25953680-002-5 sayılı özelgesi

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu düzenlemelere göre serbest meslek erbaplarının işyerinde kullandığı; temizlik, büro malzemeleri, kırtasiye ve işyeri mutfağında tükettiği yiyecek ve içecek gibi gıda maddeleri, doğalgaz, elektrik, su ve diğer bakım için kullanılan hırdavat malzemeleri giderleri ile faaliyetle ilgili olarak hizmet alış giderlerinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde yer alan genel giderler kapsamında, gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır. Aynı şekilde, serbest meslek faaliyetinin icra edilmesi ile ilgili olmak kaydıyla yapmış olduğunuz kırtasiye, büro, temizlik malzemeleri ve gıda harcamalarına ilişkin katma değer vergisinin yukarıda belirtilen şartlar dahilinde indirim konusu yapılması mümkündür.

Katma değer vergisi mükelleflerinin işletmelerinde tüketime konu olacak kırtasiye, büro ve temizlik malzemeleri, gıda gibi genel giderlerin ödeme kaydedici cihaz fişi ile tevsik edilmesi mümkündür. Ancak, bunlar dışında kalan alış ve giderler ödeme kaydedici cihaz fişi ile tevsik edilemeyeceğinden, söz konusu belgelerde yer alan katma değer vergisi de indirim konusu yapılamaz.

5.9.34. Serbest Meslek Faaliyetine İlişkin Alacağın Sonradan İcra Takibiyle Tahsili Halinde Vergilendirme[154]

Avukatlarca;

- Dava sonunda mahkeme ilamına göre verilen kararla avukata ödenmek üzere müvekkil şirket tarafından icra müdürlüğüne yapılan ödemelerden, alacak aslı ve vekalet ücreti serbest meslek kazancı kazancı mahiyetinde olup ödeme yapıldığı sırada ödemeyi yapan şirket tarafından alacak aslı ile birlikte vekalet ücretleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması,

- Bu kapsamda avukata ödenen kanuni faizin Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin ikinci fıkraının 6 numaralı bendi çerçevesinde menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi gerekmekte olup söz konusu ödeme üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmaması, gerekmektedir.

Diğer taraftan, icra takip masrafı, mahkeme masrafları ve icra tahsil harcının Gelir Vergisi Kanunu'nun 67. maddesinin birinci fıkrasının dördüncü bendi gereğince serbest meslek kazancına dahil edilmesine gerek bulunmamaktadır.

5.9.35. Serbest Meslek Faaliyetinin Terk Edilmesinden Sonra Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi ve Belge Düzeni [155]

Gelir Vergisi Kanunu'nun 66. maddesinde, serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenlerin serbest meslek erbabı olduğu; serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılmasının bu vasfı değiştirmeyeceği, bu maddenin uygulanmasında, noterlerin bu işleri dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılacakları hükme bağlanmıştır.

Yine aynı Kanunun "Arızi Kazançlar" başlıklı 82. maddesinin birinci fıkrasının 1 ilâ 6 numaralı bentlerinde vergiye tabi arızi kazançlar sayılmış olup, anılan fıkranın 5 numaralı bendinde ise; gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleri ile ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançların (zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil.) arızi kazanç olarak vergilendirileceği hükme bağlanmıştır.

---

[154] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 07.01.2016 tarih ve 62030549-120[65-2014/483]-1238 sayılı özelgesi
[155] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 06.11.2015 tarih ve 27575268-105[236-2014-402]-1169 sayılı özelgesi

Bu hükümlere göre, avukatlık faaliyetinde bulunulan dönemlerde verilen avukatlık hizmetine ilişkin olarak mükellefiyetin kapatıldığı tarihten sonra elde edilecek vekâlet ücretlerinin arızi kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 82. maddesinin ikinci fıkrasında, aynı maddenin birinci fıkrasının 5 numaralı bendinde yer alan kazançlara ilişkin olarak herhangi bir istisna uygulaması öngörülmediğinden söz konusu kazancınızın tamamının, tahsil edildiği yılın kazancı olarak bu döneme ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

5.9.36. Avukatların Arabuluculuk faaliyetinde belge düzeni[156]

Adi ortaklığın ortağının arabuluculuk faaliyetinden elde ettiği kazancın, ortaklığın serbest meslek makbuzu ve serbest meslek kazanç defterini kullanarak beyan edilip edilemeyeceği hususu ile ilgili olarak verilen bir özelgede özetle aşağıdaki şekilde görüş bildirilmiştir.

- Arabuluculuk faaliyetinin şahsen yerine getirilmesi gereken bir faaliyet olması, arabulucular ile Adalet Bakanlığı arasında bir hizmet sözleşmesi bulunmaması, ücretlerin taraflarca doğrudan arabulucuya ödenebilmesi, bu ücret ödemeleri ile ilgili herhangi bir kayıt tutulmaması ve söz konusu ödemelerden gelir vergisi kesintisi yapılmaması hususları göz önüne alındığında, elde edilen gelirin ücretin tüm unsurlarını taşımadığı anlaşıldığından "ücret" olarak vergilendirilmemesi gerekir.

- Arabuluculuk faaliyetinin şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması ve ihtisasa dayanması nedeniyle bu faaliyet "serbest meslek faaliyeti" olarak değerlendirilmekte olup, söz konusu faaliyet için serbest meslek kazanç mükellefiyeti tesis ettirilerek elde edilen serbest meslek kazancının yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Arabuluculuk ödemelerinin tevkifat yapmakla sorumlu olanlarca yapılması halinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinin (b) alt bendine göre %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

5.9.37. Serbest Meslek Kazancının Tespitinde "Istanbulkart" Dolum Fişlerinin Indirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı Ve Belge Düzeni [157]

Serbest meslek erbabı olarak faaliyetin icrası için şehir içi toplu taşıma hizmeti karşılığı Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu tarafından elektronik para kuruluşu olarak faaliyette bulunma izni alarak faaliyetine başlayan ve İstanbul Büyükşehir Belediye Başkanlığı tarafından İstanbul'daki ulaşıma ilişkin kartlarla ilgili koordinasyon görevi verilen … A.Ş.'ne serbest meslek erbabının kendi ulaşımı için ödenen bedelin **("istanbulkart" için ödenen bedel)** işin önem ve genişliği ile orantılı olması şartıyla, Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendine göre serbest meslek kazancınızın tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Ayrıca, serbest meslek erbabı olarak faaliyetin icrası için şehir içi toplu taşıma hizmeti karşılığı … A.Ş.'ne ödenen ve serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılması kabul edilen "istanbulkart" dolum fişleri üzerindeki bedel üzerinden iç yüzde yöntemi kullanılarak hesaplanan KDV'nin, Kanunun 29 uncu maddesi hükmüne istinaden indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

---

[156] Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.06.2017 tarih ve 77058783-105[VUK.ÖZ.16.51] – 81099 sayılı özelgesi.

[157] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 15.11.2017 tarih ve62030549-120[68-2016/336]-457830 sayılı özelgesi.

Öte yandan, serbest meslek erbabı tarafından personelin kullanımı için yapılan, … A.Ş.'ne ait "istanbulkart" ödemelerinin, net ücretin bir unsuru olarak değerlendirilmesi, ücretin brüt tutarı hesaplanarak brüt tutar üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi gereğince tevkifat yapılması gerekmektedir.

Ödenen ücret tutarı üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması kaydıyla aynı Kanunun 68 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi gereğince serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan; serbest meslek erbabı olarak faaliyetin icrası için şehir içi toplu taşıma hizmeti karşılığı "istanbulkart"a yüklemelerin Vergi Usul Kanununun 228 inci maddesine istinaden kayıtlara alınması mümkün bulunmaktadır. Ancak, Kanunun belirtilen maddesinde hükme bağlandığı üzere, söz konusu harcamaların gerçek miktarları üzerinden kayıtlara geçirilmesi ve miktarlarının işin genişliğine ve mahiyetine uygun bulunması icap etmektedir.

Öte yandan, personel tarafından kullanılan "istanbulkart"a yapılan yüklemelere ilişkin ödemeler, Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında ücret kapsamında değerlendirildiğinden, bu ödemelerin Vergi Usul Kanununun 238 inci maddesi gereğince ücret bordrosu ile tevsik edilmesi ve temin edilen bilgi fişlerinin bu bordroya ek yapılması icap etmektedir.

5.9.38. Tahsil Edilemeyen Tutarların Serbest Meslek Kazancından Indirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı[158]

Serbest muhasebe mali müşavirlik faaliyeti kapsamında verilen hizmet için tüm mükelleflerle aranızda sözleşme akdedildiği ve bu hizmet dolayısıyla makbuz düzenlendiği, ancak makbuz düzenlediği halde tahsilatın gerçekleşmediği durumların vuku bulduğu ve bu sebeple de dava ve icra müdürlüğüne intikal etmiş makbuzların olduğu ifade edilerek, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olmasına rağmen hizmet bedelinin tahsil edilemediği bu işlemler dolayısıyla tanzim edilen söz konusu makbuzların gider yazılıp yazılamayacağı hususu ile ilgili olarak verilen bir özelgede özetle aşağıdaki şekilde görüş bildirilmiştir.

Serbest meslek faaliyetinden dolayı hizmetin ifa edilmesine rağmen tahsil edilmeyen paranın, serbest meslek kazancına dahil edilmesi söz konusu olmayıp, gelir olarak kaydedilmiş olması halinde ise yasal kayıtların Vergi Usul Kanununda yer alan düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilebileceği tabiidir.

KDV Kanunu yönünden serbest muhasebecilik ve mali müşavirlik hizmeti dolayısıyla vergiyi doğuran olay, söz konusu hizmetin ifası ile meydana gelmekte olup, hizmet bedelinin tahsil edilip edilmediğinin KDV uygulamasına etkisi bulunmamaktadır.

5.9.39. Ticari Faaliyetin Yanısıra Serbest Meslek Faaliyeti İle Uğraşanların Elde Ettiği Gelirin Vergilendirilmesi[159]

Fizyoterapistlik faaliyetinin, masaj salonu işletmeciliği faaliyeti kapsamında yürütülen bir faaliyet olması halinde, bu faaliyetin de ticari faaliyet kapsamında değerlendiriecektir.

---

158 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 06.01.2017 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-130[01-2015/55]-7333 sayılı muktezası.

159 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.11.2018 tarih ve 62030549-120[65-2018/270]-E.1052623 sayılı özelgesi.

Fizyoterapistlik faaliyetinin, mevcut ticari faaliyetin dışında, ticari bir organizasyon ve sermaye unsuru hâkim olmaksızın, şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabınıza, sermayeden ziyade şahsi mesaiye ve mesleki bilgiye dayalı olarak yapılması halinde, elde edilecek kazancın serbest meslek kazancı kapsamında değerlendirilecektir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, fizyoterapistlik faaliyetinin, masaj salonu işletmeciliği faaliyeti kapsamında yürütülen bir faaliyet olması halinde, bu faaliyetin de ticari faaliyeti kapsamında değerlendirileceği ve bu faaliyetle ilgili kayıtların da bilanço usulüne göre tutulan defterlere intikal ettirileceği tabiidir.

Diğer taraftan, fizyoterapistlik faaliyetinden elde edilen kazancın serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi halinde, serbest meslek mükellefiyeti tesis edilmesi gerekeceğinden, bu faaliyetten elde edilen gelirlerin serbest meslek makbuzu ile belgelendirilmesi ve bu faaliyetle ilgili olarak tutulacak serbest meslek kazanç defterinin 486 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yer verilen usul ve esaslar doğrultusunda "Defter-Beyan Sistemi" üzerinde elektronik ortamda tutulması gerekmektedir.

Ayrıca, serbest meslek kazancı elde eden mükellefin bilanço esasına göre tutacağı defterini, sistem dışında tutacağı ve tüm beyannamelerini sistem dışından mevcut e-beyanname uygulaması aracılığıyla göndereceği tabiidir.

5.9.40. Ücretli Olarak Başka Bir Avukatın Yanında Çalışan Avukatın Arabuluculuk Faaliyeti Sonucu Elde Ettiği Gelirin Vergilendirilmesi[160]

6325 sayılı Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanununun 2 inci maddesinde "(1) Bu Kanunun uygulanmasında;

a) Arabulucu: Arabuluculuk faaliyetini yürüten ve Bakanlıkça düzenlenen arabulucular siciline kaydedilmiş bulunan gerçek kişiyi,

b)Arabuluculuk: Sistematik teknikler uygulayarak, görüşmek ve müzakerelerde bulunmak amacıyla tarafları bir araya getiren, onların birbirlerini anlamalarını ve bu suretle çözümlerini kendilerinin üretmesini sağlamak için aralarında iletişim sürecinin kurulmasını gerçekleştiren, tarafların çözüm üretemediklerinin ortaya çıkması hâlinde çözüm önerisi de getirebilen, uzmanlık eğitimi almış olan tarafsız ve bağımsız bir üçüncü kişinin katılımıyla ve ihtiyarî olarak yürütülen uyuşmazlık çözüm yöntemini..."

9 uncu maddesinde de "(1) Arabulucu görevini özenle, tarafsız bir biçimde ve şahsen yerine getirir." hükümleri yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, arabuluculuk faaliyetinin şahsen ve tarafsız olarak yerine getirilmesi gereken bir meslek olması nedeniyle, avukat yanında ücretli olarak çalışan avukatların arabuluculuk faaliyetinde bulunmalarının yasal yönden mümkün görülmesi durumunda, yapılan arabuluculuk faaliyetinin "serbesk meslek faaliyeti" kapsamında değerlendirilmesi ve bu faaliyet sonucu elde edilen kazancın da serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

[160] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21.12.2018 tarih ve 38418978-120[65-18/1]-E.500198 sayılı özelgesi.

6. GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARI

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlara gayrimenkul sermaye iradı adı verilmektedir.

Bu kapsamda 2018 takvim yılı içerisinde gayrimenkul sermaye iradı elde edenler, bu gelirlerini 25 Mart 2019 tarihine kadar ikametgâhlarının bulunduğu yer vergi dairesine verecekleri gelir vergisi beyannamesi ile beyan edeceklerdir.

Biz de rehberin bu bölümünde uygulamada birçok mükellefi bulunan gayrimenkul sermaye iradı gelirlerinin hesaplanması ve beyanına ilişkin açıklamalara yer vereceğiz.

6.1. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ MÜKELLEFİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesine göre bu maddede sayılan mal ve hakların kiraya verilmesinden elde edilen gayrimenkul sermaye iratlarının mükellefi bu mal ve hakların;

a) Sahipleri; (Kiraya verilen mal veya hakkın mülkiyet hakkına malik olan yani adına tapuya tescil yapılmış olan kimsedir.)

b) Mutasarrıfları; (Bir mal veya hak üzerinde, fiilen kullanma yetkisine sahip olan kimsedir. Bu kimse aynı zamanda sahip veya zilyet konumunda da olabilir.)

c) Zilyetleri; (Menkul mallar veya gayrimenkulleri el altında bulunduran ve bunlar üzerinde fiilen hâkimiyet kuran şahıslardır.)

d) İrtifak Hakkı Sahipleri;(Bir gayrimenkul üzerinde diğer bir gayrimenkul veya şahıs lehine tesis edilen ayni hakkı tapuya tescil suretiyle elinde bulunduran kimselerdir.)

e) İntifa Hakkı Sahipleri; (Kanun veya sözleşme gereği gayrimenkul üzerinde zilyetlik, istifade, kullanma hakları adına tapuya tescil edilmiş kimselerdir.)

f) Kiracılarıdır; (Gayrimenkul niteliğindeki mal veya hakkı kiralamış olan kimsedir. Kiralanan bir gayrimenkul veya hakkın kiracısı tarafından bir başka şahsa kiralanmasından elde edilen gelir de gayrimenkul sermaye iradıdır.)

6.2. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADI – TİCARİ KAZANÇ AYRIMI

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinin ikinci fıkrası hükmüne göre; gayrimenkul sermaye iradı getiren mal ve haklar ticari veya zirai bir işletmeye dâhil bulunduğu takdirde bunların iratları ticari veya zirai kazancın tespitine yönelik hükümlere göre hesaplanır. Dolayısıyla bu şekilde ticari faaliyete bağlı olarak elde edilen kira gelirleri için, bu bölümde yapacağımız açıklamalar değil, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazancın tespiti hakkındaki hükümleri geçerli olacaktır.

6.3. GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARINDA GAYRİSAFİ HASILATIN TESPİTİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 72. maddesi hükmüne göre; "Gayrimenkul sermaye iratlarında, gayrisafi hâsılat, 70. maddede yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin tutarıdır. Ayın olarak tahsil edilen kiralar, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrilir."

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

Örneğin; Önceki yıllara tahsil edilemeyen 2016, 2017 ile 2018 takvim yılları kira gelirlerinin topluca 2018 takvim yılında tahsil edilmesi durumunda; tahsil edilen tutarın tamamı 2018 takvim 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; 2018, 2019 ve 2020 takvim yıllarına ilişkin 3 yıllık kira gelirinin topluca 2018 takvim yılında peşin tahsil edildiği durumda; her yıla ait kira bedeli ilgili yılda beyan edilecektir.

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

1- Gelecek yıllara ait olup peşin tahsil olunan kiralar, ilgili bulundukları yılların hasılatı sayılır. Görüldüğü gibi peşin tahsil olunan kiralar için tahsilat esası geçerli olmamaktadır.

Örneğin; Mükellef sahip olduğu bir binayı 01.10.2018- 30.09.2019 döneminde yıllık 36.000 TL peşin bedelle kiraya vermiş ise, bunun 2018 takvim yılına isabet eden (3 aylık) 9.000 TL'lik kısmı 2018 yılı geliri olarak 25 Mart 2019'ya kadar, diğer 27.000 TL'lik kısmı ise 2019 takvim yılı geliri olarak 25 Mart 2020'ye kadar beyana konu edilecektir.

2- Ölüm ve memleketi terk hallerinde ise; mükellefiyetin kalktığı tarihi takip eden zamanlara ait olmak üzere peşin tahsil olunan kiralar, mükellefiyetin kalktığı dönemin hasılatı olarak kabul edilir. Yukarıdaki örneğimizde mükellefin, 1 yıllık kira bedelini peşin olarak tahsil ettikten sonra 21.10.2018 tarihinde ölmesi durumunda, peşin tahsil edilen kira tutarı olan 36.000 TL'nin tamamı mirasçıları tarafından 2018 takvim yılı geliri olarak beyan edilip, vergilendirilecektir.

3- Kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değerini devamlı surette artıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymetler, kira süresinin bitiminde bedelsiz (Kıymetlerin emsal bedelinden düşük değerle devri halinde, aradaki fark bedelsiz devir sayılır) olarak kiralayana devrolunduğu takdirde, söz konusu kıymetler kiralayan bakımından, bu tarihte aynen tahsil edilmiş kabul edilir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 72. maddesinin beşinci fıkrası hükmüne göre gayrimenkul sermaye iradı sahipleri için aşağıdaki hususlar gayrisafi hasılatın tespiti yönünden tahsil hükmündedir.

1. Bilgisi olmaları şartıyla adlarına, kamu müessesine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması,

2. Kira olarak doğan alacağın başka bir şahsa temliki (Temlikin ivazlı olup olmadığına bakılmaz. İvazlı temliklerde ivazın tahsil şartı aranmaz) veya kiracısına olan borcu ile takası,

Aynı maddenin son fıkrasında **ise yabancı para cinsinden yapılan ödemelerin**, ödeme gününün borsa rayici ile borsada rayici yoksa, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek kur üzerinden Türk parasına çevrileceği hüküm altına alınmıştır. Maliye Bakanlığı'da, yayınlamış olduğu 130 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, yabancı para cinsinden yapılan kira ödemelerinin ödeme günündeki **T.C. Merkez Bankasınca ilan olunacak döviz alış kuru üzerinden TL'ye çevrileceğini** belirlemiştir.

6.4. İŞYERİ VE KONUT KİRALAMA İŞLEMLERİNE İLİŞKİN YAPILACAK TAHSİLAT VE ÖDEMELERİN BANKA VEYA POSTA İDARELERİNCE DÜZENLENEN BELGELERLE TEVSİK EDİLMESİ

Maliye Bakanlığı kira gelirlerini üzerindeki denetim ve kontrolü artırmak amacıyla işyeri ve konut kira ödemelerinin daha özel bir şekilde ödenmesine ilişkin düzenleme yapmıştır. Söz konusu düzenleme 268 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğ ile gerçekleşmiş ve 01.11.2008 tarihinden itibaren, işyeri ve konut kiralama işlemlerine ilişkin yapılacak olan tahsilat ve ödemelerin banka veya posta idareleri üzerinden gerçekleştirilerek söz konusu kurumlarca düzenlenecek olan belgelerle tevsik edilmesi istenmiştir. Buna göre;

- Konutlarda her bir konut için aylık 500 TL ve bu tutar üzerinde kira geliri elde edenlerin,
- İşyerlerinde, işyerini kiraya verenler ile kiracıların,

kiralamaya ilişkin tahsilat ve ödemelerinin banka veya posta idarelerince düzenlenecek olan belgeler ile tevsik edilmesi, belgelendirilmesi gerekmektedir.

Söz konusu uygulamada dikkat edilmesi gereken husus, konut kiralamaları için 500 TL'lik bir sınır söz konusu iken işyeri kiralamalarında böyle bir sınır bulunmamasıdır. Ayrıca konutlarda tevsik zorunluluğu sadece kiraya vereni kapsamakta iken işyerlerinde hem kiraya veren hem de kiracılar ödeme ve tahsilatları için zorunluluk kapsamına alınmıştır.

Banka veya PTT Genel Müdürlüğü aracı kılınmak suretiyle, para yatırma veya havale, çek veya kredi kartı gibi araçlar kullanılmak suretiyle yapılan tahsilat ve ödemeler, bankaların internet şubeleri üzerinden gerçekleşen işlemler ile mahkeme ve icra yoluyla yapılan tahsilatlar da düzenlemeye uygun işlemler olarak gerçekleşecektir. Ayın olarak yapılan ödemeler ise bu düzenleme kapsamına girmemektedir.

Örneğin Bayan (M), Ankara Çankaya'da bulunan ve konut olarak aylık 900 TL'den kiraya vermiş olduğu gayrimenkulüne ilişkin tahsilatlarını yukarıda belirtilmiş olan banka ve posta idarelerince düzenlenen tevsik edici ödeme belgeleri ile belgelendirmek durumundadır.

Bayan (M), söz konusu gayrimenkulünü aylık 400 TL'den işyeri olarak kiraya vermiş olsaydı, bu durumda da yine belirtilen tevsik edici belgeler ile söz konusu tahsilatlarını belgelendirmek durumunda olacaktı. Ayrıca bu durumda söz konusu işyeri kira ödemesini yapan kiracının da tevsik yükümlülüğü bulunacaktı.

Belirtilen zorunluluğa uyulmaması durumunda ise mükellefler hakkında Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesinde yer alan ve aşağıda tutarlarına yer verilen özel usulsüzlük cezasının uygulanacağına yine söz konusu Tebliğde yer verilmiştir. Buna göre 2019 takvim yılında gerçekleşen her bir usulsüz ödeme ve tahsilat için;

- Birinci sınıf tüccarlar için 1.900 TL'den aşağı olmamak üzere ilgili işlem tutarının %5'i,
- İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 980 TL'den aşağı olmamak üzere işlem tutarının %5'i,
- Yukarıda yazılanlar dışında bulunanlar hakkında ise 490 TL'den aşağı olmamak üzere işlem tutarının %5'i tutarında özel usulsüzlük cezası uygulanacaktır.

6.5. EMSAL KİRA BEDELİ ESASI

Mevzuatımızda yer alan vergi güvenlik müesseselerinden biri olan emsal kira bedeli esası Gelir Vergisi Kanunu'nun 73. maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre; kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının intifasına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır. Bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanununa göre belirlenen vergi değerinin %5'idir. Vergi Usul Kanunu'nun 4751 sayılı Kanunla değişik 268. maddesinde vergi değeri; bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. 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 Kanunu'nun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin %10'udur.

Bu nedenlerle gayrimenkul sermaye iradı elde eden mükelleflerin 2018 takvim 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; Okan Bey'in Antalya'da bulunan ve konut olarak kiraya verdiği binasının rayiç bedeli (normal alım-satım değeri) 300.000 TL ise bu durumda mükellef Okan beyin 2018 takvim yılı gelir vergisi beyannamesinde gayrimenkul sermaye iradını hesaplarken esas alacağı yıllık kira bedeli, emsal kira bedeli olan (300.000 x %5 =) 15.000 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. maddesinin ikinci fıkrasında aşağıda yazılı hallerde emsal kira bedeli esası uygulanmayacağına hükmolunmuştur.

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

2. **Binaların mal sahiplerinin usul, füru veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi** (usul, füru ve kardeşlerden her birinin ikametine birden fazla konut tahsis edilmiş ise bu konutların yalnız birisi hakkında emsal kira bedeli hesaplanmaz. Kardeşler evli ise eşlerden sadece biri için emsal kira bedeli hesaplanmaz.) Bu bent kapsamında birden fazla gayrimenkulü bulunan şahısların söz konusu gayrimenkullerini usul, füru veya kardeşlerinin her birinin ikametine birer adet tahsis etmiş olmaları şartıyla emsal kira bedeli uygulamasına muhatap tutulmayacaklardır.

Örneğin; 5 adet kardeşi bulunan bir kişinin, bu kardeşlerinden her birine birer adet gayrimenkulünü ikamet olarak kullanmaları şartıyla tahsis etmesi durumunda, toplam bedelsiz tahsis edilen gayrimenkul sayısı 5 olmasına karşın emsal kira bedeli uygulanmayacaktır.

3. Mal sahibi ile birlikte akrabaların da aynı evde veya dairede ikamet etmesi.

4. Genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamalarda.

Ancak, Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan 05.01.1999 tarih ve **1999/1 No.lu Gelir Vergisi Kanunu İç Genelgesinde** de açıklandığı üzere, elde edilen gerçek kira gelirinin kira sözleşmesi, ödemeye ilişkin banka dekontu, havale makbuzu vb. belgelerle veya kiracının ifadesi ile ispat ve tevsik edildiği durumlarda emsal kira bedeli esası uygulamasına gidilmeyecektir.

6.6. 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.

6.6.1. Gerçek Gider Usulü

Gelir Vergisi Kanunu'nun 74. maddesi hükmüne göre safi iradın bulunması için, izleyen bölümlerinde açıklayacağımız ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 21. maddesine göre istisna edilen kısma isabet edenler hariç olmak üzere gayrisafi hâsılattan aşağıda yazılı giderler indirilir;

1. Kiraya veren tarafından ödenen aydınlatma, ısıtma, su ve asansör giderleri,

2. Kiraya verilen malların idaresi için yapılan ve gayrimenkulün hacmi ile uyumlu olan idare giderleri,

3. Kiraya verilen mal ve haklara ilişkin sigorta giderleri,

4. Kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara sarf olunan borçların faizleri ile **konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren 5 yıl süre ile iktisap bedelinin %5'i**.

Bu bent hükmü çerçevesinde; konut olarak kiraya verilen gayrimenkullerin iktisap bedelinin her yıl %5'i, beş yıl süre ile gayrisafi hasılattan indirilebilecektir. Beş yıllık süre gayrimenkulün iktisap edildiği yıldan itibaren başlamaktadır. İktisap bedelinin %5'i tutarındaki bu indirim, birden fazla gayrimenkulün kiraya verilmesi halinde sadece ilgili gayrimenkule ait hasılata uygulanacak, artan tutar olması halinde fazlalık diğer gayrimenkullerin hasılatından indirilemeyecektir. Aynı şekilde, indirilemeyen kısım Gelir Vergisi Kanunu'nun 88. maddesinin üçüncü 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 (Amortismana tabi değer, malum ise maliyet bedeli, malum değilse, bina ve arazi için vergi değeri, diğer mallar için Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesinin ikinci fıkrasının 3. sırasına göre tespit edilen emsal değeridir) (**6745 sayılı Kanunun 6. maddesiyle eklenen ibare, Yürürlük; 07.09.2016)** ile kiraya veren tarafından yapılan ve gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan **ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar** (Bu harcamalar bir takvim yılı içinde Vergi Usul Kanunu'nun 313. maddesinde belirlenen tutarı aşıyor ise maliyet olarak dikkate alınabilir.);

7. Kiraya verenin yaptığı onarım giderleri; gayrimenkulün iktisadi değerini artıracak surette tevsii, tadili veya gayrimenkule ilaveler yapılması için yapılan zorunlu olmayan giderler onarım giderleri kapsamına girmemektedir.

8. Kiraya verilen mal ve haklara ait bakım ve idame giderleri;

9. Kiraladıkları mal ve hakları kiraya verenlerin ödedikleri kiralar ve diğer gerçek giderler,

10. Sahibi bulundukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutun kira bedeli;

Yukarıda yer alan 10. bent çerçevesinde; kira indirimi, elde edilen gayri safi hâsılattan bu maddenin diğer bentlerinde yazılı giderler düşüldükten sonra, kalan miktar üzerinden yapılır. Kiranın indirilemeyen kısmı Gelir Vergisi Kanunu'nun 88. maddesinin üçüncü fıkrası uygulaması çerçevesinde gider fazlalığı olarak diğer gelir unsurlarından da mahsup edilemeyecektir. Bu uygulamadan yararlanabilmenin esasları ve şartları şunlardır.

a) Sahip olunan gayrimenkul konut olarak kiraya verilmeli, indirilecek kira gideri de mesken olarak oturulan konuta ait olmalıdır.

b) Ödenen kiraların indirime esas alınacak tutarı elde edilen kira bedeli ile sınırlıdır.

c) Bu uygulamadan dar mükellefler, (yurt dışında işçi olarak çalışan Türk vatandaşlarımız da dar mükellef kapsamındadır) yabancı ülkelerde ödedikleri kira bedelleri için yararlanamamaktadırlar. Ancak, resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları tam mükellefiyet esasında, vergilendirildiğinden Türkiye'de kendisine ve eşine ait bulunan gayrimenkulleri mesken olarak kiraya vermeleri ve gerçek gider usulünü seçmeleri halinde, yabancı ülkede oturdukları yer için ödedikleri kira bedellerine, anılan Kanunun 74. maddesinin birinci fıkrasının 10 numaralı bendindeki şartlar dahilinde elde ettikleri kira gelirlerinden indirebileceklerdir.

Diğer taraftan, yurt dışında ödenen kiraya ait belgenin Türkçe'ye çevrilmiş bir örneğinin bulunulan ülke Büyükelçiliğine tasdik ettirileceği ve ilgili vergi dairesince istenildiğinde ibraz edileceği tabiidir.

d) Madde uygulamasında; **eşle birlikte oturulan konut için ödenen kira** bedelinin veya lojman kirasının evlilik birliğinde müşterek bir gider olması nedeniyle, eşlerden birinin konut kira geliri dolayısıyla gerçek gider usulünde vereceği beyannamede, söz konusu giderlerin istisnaya isabet eden kısmı hariç olmak üzere gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. [161]

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.[162]

11. Kiraya verilen mal ve haklarla ilgili olarak sözleşmeye, kanuna veya yargı kararına istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar.

---

[161] Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 13.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 74-962 sayılı mukteza.
[162] Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 15.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 74-984 sayılı mukteza.

Gayrimenkul sermaye mahiyetindeki mal ve hakların kısmen kiraya verilmesi halinde, yukarıda yazılı giderlerden yalnız bu kısma isabet edenler hasılattan indirilebilir.

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

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

$$\textbf{İndirilebilecek Gerçek Gider Tutarı} = \frac{\text{Vergiye Tabi Hasılat}^{*} \times \text{Toplam Gider}}{\text{Toplam Hasılat}}$$

**Vergiye Tabi Hasılat = Toplam Hasılat –Konut Kira Geliri İstisnası*

6.6.2. Götürü Gider Usulü

Gelir Vergisi Kanunu'nun 74. maddesinin üçüncü fıkrası hükmüne göre mükelleflere (hakları kiraya verenler hariç) diledikleri takdirde gerçek gider usulü yerine götürü gider usulüne göre vergiye tabi hasılatı belirleme yetkisi verilmiştir.

7061 sayılı Kanunun 14. maddesiyle, Gelir Vergisi Kanunu'nun 74. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan, gayrimenkul sermaye iradının safi tutarının tespitinde, aynı maddede yazılı giderlere karşılık olmak üzere hasılatın %25'i nispetinde uygulanmakta olan götürü gider tutarı, 01.01.2017 tarihinden itibaren elde edilen gayrimenkul sermaye iradı gelirlerine uygulanmak üzere hasılatın %15'i olarak değiştirilmiştir.

Bu usulde 2018 yılı gayrimenkul sermaye iratlarından indirilebilecek azami gider tutarı yukarıda yaptığımız açıklamalar çerçevesinde belirlenecek olan gayrisafi hasılatın %15'idir. Mükellefler götürü gider usulünü seçmişlerse bu usule göre belirledikleri gidere ek olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 74. maddesinde sayılan gerçek gider unsurlarından hiçbirini ayrıca indirime konu edemeyeceklerdir.

Götürü gider usulünü seçmek mükelleflerin tercihine bırakılmıştır. Mükellefler gerçek veya götürü gider usullerinden lehlerine olanı seçmekte serbesttirler. Gerçek gider usulünü seçenler istedikleri dönemde götürü gider usulüne dönebilirken, **götürü gider usulünü kabul edenler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler.**

Götürü gider usulü mükelleflerin sahip oldukları tüm gayrimenkuller için (haklar hariç) **bir bütün olarak uygulanır.** Yani mükellefler sahip oldukları gayrimenkullerin safi iradının tespitinde bir kısım gayrimenkulleri için götürü gider usulünü, diğer kısmı için ise gerçek gider usulünü uygulayamazlar.

Götürü gider usulü uygulamasından sahip oldukları gayrimenkulleri hem mesken ve hem de işyeri olarak kiraya verenler yararlanabileceklerdir.

Hakların kiralanmasından elde edilen safi iradın tespitinde ise götürü gider usulü uygulanmayacaktır.

7061 sayılı Kanunun 14. maddesiyle, Gelir Vergisi Kanunu'nun 74. maddesinin üçüncü fıkrasında yer götürü gider oranının %15'e indirilmesi sonucunda uygulamaya ilişkin

açıklamaların yer aldığı 300 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde aşağıdaki örneklere yer verilmiştir.

Örnek 1: Bayan (A), sahibi bulunduğu gayrimenkulünü mesken olarak kiraya vermiş olup 2018 takvim yılında toplam 14.400 TL kira geliri elde etmiştir. Başkaca herhangi bir geliri bulunmayan Bayan (A), gayrimenkul sermaye iradının safi tutarının tespitinde götürü gider yöntemini seçmiştir.

Buna göre; Bayan (A)'nın 2018 takvim yılında elde ettiği gayrimenkul sermaye iradının safi tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

A. Gayrisafi Hasılat	14.400 TL
B. Vergiden İstisna Edilen Tutar	4.400 TL
C. Kalan (A-B)	10.000 TL
D. Götürü Gider (C x %15)	1.500 TL
E. Safi İrat (C-D)	8.500 TL

Örnek 2: Bay (B), sahibi bulunduğu gayrimenkulünü işyeri olarak serbest meslek erbabı olan Bay (C)'ye kiralamış olup 2018 takvim yılında brüt 60.000 TL kira geliri elde etmiştir. Başkaca herhangi bir geliri bulunmayan Bay (B), gayrimenkul sermaye iradının tespitinde götürü gider yöntemini seçmiştir.
Buna göre; Bay (B)'nin 2018 takvim yılında elde ettiği gayrimenkul sermaye iradının safi tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

A. Gayrisafi Hasılat	60.000 TL
B. Vergiden İstisna Edilen Tutar	-
C. Kalan (A-B)	60.000 TL
D. Götürü Gider (C x %15)	9.000 TL
E. Safi İrat (C-D)	51.000 TL

6.7. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADI İSTİSNASI

Gelir Vergisi Kanunu'nun 21. maddesi hükmünün son olarak 2012 yılında elde edilen mesken kira gelirleri için uygulanacak olan şeklinde; "Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hâsılatın o yıl için belirlenmiş tutardaki kısmı gelir vergisinden müstesnadır. İstisna haddi üzerinde hasılat elde edilip, beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu istisnadan yararlanılamaz. Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile gelirleri bunlar tarafından bildirilecek olanlar bu istisnadan faydalanmazlar." hükmüne yer verilmiş ve uzunca yıllar mesken kira istisnası bu hüküm çerçevesinde uygulana gelmiştir.

Ancak, bahse konu hüküm 15.06.2012 tarih ve 28324 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 6322 sayılı Kanunun 5. maddesi ile 01.01.2013 tarihinden itibaren elde edilen hasılata uygulanmak üzere; "Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile istisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamı 103. maddede yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı **(2018 takvim yılı**

için 120.000 TL, 2018 takvim yılı için 148.000 TL) aşanlar bu istisnadan faydalanamazlar." şeklinde değiştirilmiştir.

İstisnanın uygulamasına ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

6.7.1. Ticari, Zirai veya Mesleki Kazancını Yıllık Beyanname İle Bildirmek Zorunda Olanlar İçin İstisna Uygulaması

Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyannameyle bildirmek zorunda olanlar söz konusu istisnadan yararlanamayacaklardır. Bu kapsamda yıllık beyanname vermek durumunda olan kollektif şirket ortakları ile adi ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortakları da bu istisnadan faydalanamayacaktır.

6.7.2. Ücret, Menkul Sermaye İradı, Gayrimenkul Sermaye İradı İle Diğer Kazanç ve İrat Elde Edenler İçin İstisna Uygulaması

Gelir Vergisi Kanunu'nun mezkûr maddesinde 6322 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, istisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, anılan Kanunun 103. maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarın **(2018 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınmak üzere 120.000 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. maddesinde yer alan tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı aşıp aşmadığına bakılmaksızın yıllık gelir vergisi beyannamesine dahil edilmeyecektir. Söz konusu istisna tutarı, 302 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile **2018** takvim yılında elde edilen kira gelirlerine uygulanmak üzere **4.400 TL** olarak tespit edilmiştir.

Örnek 1: Bay (A), 2018 takvim yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden 6.000 TL kira geliri ile birlikte tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş 44.000 TL işyeri kira geliri ve 50.000 TL mevduat faizi elde etmiştir.

Bay (A)'nın elde ettiği kira geliri bakımından istisna uygulanıp uygulanmayacağı; 2018 takvim 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 Kanunu'nun 103. maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı aşıp aşmadığına bakılarak tespit olunacaktır.

Buna göre, Bay (A)'nın 2018 takvim yılı içerisinde elde ettiği 6.000 TL'lik mesken kira gelirinin istisna haddi üzerinde olması nedeniyle, istisnadan yararlanılıp yararlanılamayacağının tespitinde bu tutar da hesaplamaya katılacak olup, elde edilen tüm gelir

(kazanç ve iratlar) toplamının da 2018 takvim yılı için 120.000 TL'yi aşması durumunda istisnadan yararlanılması söz konusu olmayacaktır.

Dolayısıyla, 2018 takvim yılı içerisinde elde ettiği gelir toplamı (44.000 + 50.000 + 6.000 = 100.000 TL), 2018 takvim yılı bakımından Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (120.000 TL) aşmadığından Bay (A)'nın elde ettiği kira geliri için istisna uygulanacaktır.

Örnek 2: Bayan (B), 2018 takvim yılında konut olarak kiraya verdiği dairesinden 132.000 TL kira geliri elde etmiştir.

Bayan (B)'nin elde ettiği konut kira geliri (132.000 TL), 2018 takvim yılı için Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (120.000 TL) aştığından elde edilen kira geliri için istisna uygulanmayacaktır.

Örnek 3: Bay (C), 2018 takvim yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden 7.000 TL kira geliri, tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş 25.000 TL işyeri kira geliri ve 95.000 TL ücret geliri elde etmiştir.

Elde edilen gelir toplamının (7.000 + 25.000 + 95.000 = 127.000 TL) 2018 takvim yılı için Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (120.000 TL) aşması nedeniyle, 7.000 TL'lik konut kira geliri bakımından 4.400 TL'lik istisnanın uygulanması söz konusu olmayacaktır.

Örnek 4: Bay (D), 2018 takvim yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden 4.000 TL kira geliri, tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş 50.000 TL mevduat faiz geliri ve 90.000 TL ücret geliri elde etmiştir.

Bay (D)'nin elde etmiş olduğu kira geliri istisna haddinin altında kaldığından, bu gelirin istisnaya konu edilip edilmeyeceğinin tespiti bakımından mükellefin elde etmiş olduğu menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ve ücret geliri toplamının Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yer alan tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı aşıp aşmadığına ayrıca bakılmayacaktır. Dolayısıyla, Bay (D) elde etmiş olduğu toplam gelir (4.000 + 50.000 + 90.000 =) 144.000 TL Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (120.000 TL) aşmasına karşın mesken kira geliri (4.000 TL) 4.400 TL'lik istisna tutarının altında kaldığından bu gelir için beyanname vermeyecektir.

Örnek 5: Bayan (E), 2018 takvim yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden 3.800 TL kira geliri, tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş 48.000 TL iş yeri kira geliri, birinci işverenden 75.000 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), 2018 takvim yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden 12.000 TL kira geliri, ortağı olduğu anonim şirketten tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş 150.000 TL kâr payı elde etmiştir.

Her ne kadar anonim şirketlerden elde edilen kâr payının yarısı Gelir Vergisi Kanunu'nun 22. maddesinin 3. numaralı bendine 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, (150.000 + 12.000 =

162.000 TL) 2018 takvim yılı bakımından Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (120.000 TL) aşması nedeniyle, 12.000 TL'lik konut kira geliri bakımından istisna uygulanması söz konusu olmayacaktır.

Örnek 7: Bayan (G), 2018 takvim yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden 8.000 TL kira geliri, birinci işverenden 80.000 TL, ikinci işverenden ise 35.000 TL ücret geliri ve gayrimenkul satışından kaynaklı 62.000 TL değer artışı kazancı elde etmiştir.

Her ne kadar 2018 takvim yılı için gayrimenkul satışından elde edilen değer artışı kazancının 12.000 TL'si Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80. maddesinin üçüncü fıkrasına 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, (8.000 + 80.000 + 35.000 + 62.000 = 185.000 TL) 2018 takvim yılı bakımından Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (120.000 TL) aşması nedeniyle, 8.000 TL'lik konut kira geliri bakımından istisna uygulanması söz konusu olmayacaktır.

Örnek 8: Kamu kurumunda aylık brüt 6.000 TL maaşla çalışan Bay (H), 01.07.2018 tarihinde emekli olup, 90.000 TL emekli ikramiyesi almış ve kendisine 4.000 TL emekli aylığı bağlanmıştır. Ayrıca 2018 takvim yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden 12.500 TL kira geliri elde etmiştir.

Bay (H)'nın elde ettiği kira geliri bakımından istisna uygulanıp uygulanmayacağı; 2018 takvim 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 Kanunu'nun 103. maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı aşıp aşmadığına bakılarak tespit olunacaktır.

Buna göre, Bay (H)'nin 2018 takvim yılı içerisinde elde ettiği 12.500 TL'lik mesken kira gelirinin istisna haddi üzerinde olması nedeniyle, istisnadan yararlanılıp yararlanılamayacağının tespitinde bu tutar da hesaplamaya katılacak olup, elde edilen tüm gelir (kazanç ve iratlar) toplamının da 120.000 TL'yi aşması durumunda istisnadan yararlanılması söz konusu olmayacaktır.

Bay (H)'nın 2018 takvim yılı içerisinde elde ettiği gelir toplamı ((6 x 6.000 + 90.000) + (6 x 4.000) + 12.500 =) 162.500 TL, 2018 takvim yılı için Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (120.000 TL) aşması nedeniyle, 12.500 TL'lik konut kira geliri bakımından istisna uygulanması söz konusu olmayacaktır.

6.7.3. 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 vb. 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. maddesinde 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile, istisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, gayrimenkul sermaye iradı istisnasından yararlanılamayacağı hüküm altına alınmış, bu şekilde binaların mesken olarak kiraya verilmesinden elde edilen hasılatın tam olarak ve zamanında beyanı teşvik edilmiştir.

Ancak, Maliye Bakanlığınca yayınlanan 10.02.1999 tarih ve 1999/2 No.lu Gelir Vergisi Kanunu İç Genelgesinde de açıklandığı üzere, idarece herhangi bir tespit yapılmadan önce süresinde beyan etmedikleri veya süresinde verdikleri beyannamede yer almayan mesken kirası gelirlerini kendiliklerinden ve süresinden sonra verecekleri beyanname ile beyan edenler de bu istisnadan yararlanabileceklerdir.

3. Sahip olunan birden fazla konut dolayısıyla kira geliri elde edilmiş ise istisna yalnızca bir kez uygulanabilir. Örneğin; bir şahıs sahip olduğu 5 daireyi kiraya vermişse her bir konut için elde ettiği kira gelirleri için ayrı ayrı değil, tüm kira geliri üzerinden bir kez (2018 takvim yılı için 4.400 TL) istisnadan yararlanabilecektir. Benzer bir şekilde geçmiş yıllara ve bu yıla ait olmak üzere birden fazla yıla ilişkin kiranın tamamının 2018 takvim yılında tahsil edildiği durumda da aynı şekilde tüm kira gelirleri üzerinden bir kez (2018 takvim yılı için 4.400 TL) istisnadan yararlanabilecektir.

4. Kira geliri elde edilen meskene birden fazla kişi ortak ise 4.400 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, 4.400 TL.'lik istisna tutarını ayrı ayrı düşebileceklerdir. Karı-koca adına müştereken tapuda tescilli gayrimenkuller içinde aynı durum geçerlidir.

6.7.4. Basit Usule Tabi Mükelleflerin Gayrimenkul Sermaye İradı İstisnasından Yararlanıp Yararlanamayacağı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 4369 sayılı Kanunla değişik 46. maddesinin ikinci fıkrasına göre; basit usulde vergilendirilenler, kazancın tespiti ve Vergi Usul Kanunu'nun defter tutma hükümleri hariç, bildirme, vesikalar, muhafaza, ibraz, diğer ödevler ve ceza hükümleri ile Vergi Usul Kanunu ve diğer kanunlarda yer alan ikinci sınıf tüccarlar hakkındaki hükümlere tabidirler. Dolayısıyla, bu hüküm çerçevesinde ticari kazancını basit usulde tespit edenler, yıllık beyanname vermek zorunda olduklarından daha önce yaptığımız açıklamalara göre gayrimenkul sermaye iradı istisnasından yararlanamayacaklardır.

6.7.5. Gayrimenkul Sermaye İradı İstisnasına İlişkin Uygulama Örneği

Örnek 1: Nuray Hanım 2018 takvim yılı içerisinde mesken olarak kiraya verdiği evinden 12.400 TL kira hasılatı elde etmiştir. Götürü gider usulünü seçen ve başkaca geliri bulunmayan bu mükellefin beyan edeceği gayrimenkul sermaye iradı aşağıdaki şekilde hesaplanabilir.

	TUTAR (TL)
Gayrisafi Kira Hasılatı	12.400
G.M.S.İ. İstisnası (-)	(-) 4.400
Kalan	8.000
%15 Götürü Gider Tutarı (8.000 x %15)	(-) 1.200
Beyan Edilecek G.M.S.İ.	6.800

Nuray Hanım'ın 2018 takvim yılı içerisinde mesken olarak kiraya verdiği evinden elde ettiği kira hasılatını 12.400 TL olarak değil de 7.200 TL olarak beyan ettiğinin daha sonra yapılan bir vergi incelemesinde tespit edilmiş olması durumunda ise gelir vergisine tabi gayrimenkul sermaye iradı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır. (Bu durumda mükellef G.M.S.İ. İstisnasından yaralanamaz.)

	TUTAR (TL)
Gayrisafi Kira Hasılatı	12.400
%15 Götürü Gider Tutarı (12.400 x %15)	(-) 1.860
Beyan Edilecek G.M.S.İ.	10.540

Bu durumda mükellefin istisnadan yararlanmak suretiyle verdiği kendi beyanı üzerinden hesaplanan vergi ile yukarıdaki matrah üzerinden hesaplanan arasındaki fark kadar vergi ziyaı doğmuş olacak ve bu tutar vergi ziyaı cezası ile gecikme faizi uygulanmak suretiyle mükelleften tahsil edilecektir. Ancak bu durum mükellefin izleyen yıllarda istisnadan yararlanmasına engel değildir.

Örnek 2: Mükellef Hülya KAYA, Adana'da bulunan dairesini konut olarak kiraya vermesi sonucu, 2018 takvim yılında 44.000 TL kira hasılatı elde etmiştir. Beyana tabi başka geliri olmayan mükellef, gerçek gider yöntemini seçmiş olup, bu konut ile ilgili gerçek giderleri toplamı 20.000 TL'dir.

Gerçek gider usulünü seçen mükellefler, vergiden istisna edilen kısma isabet eden giderleri hasılatlarından indiremeyecekler, sadece vergiye tabi hasılata isabet eden giderleri indirebileceklerdir. Vergiye tabi hasılata (44.000 – 4.400 =) 39.600 TL isabet eden gider aşağıdaki formüle göre hesaplanacaktır.

$$\textbf{İndirilebilecek Gerçek Gider Tutarı} = \frac{\text{Vergiye Tabi Hasılat x Toplam Gider}}{\text{Toplam Hasılat}}$$

$$\textbf{İndirilebilecek Gerçek Gider Tutarı} = \frac{\text{39.600 TL x 20.000 TL}}{\text{44.000 TL}}$$

İndirilebilecek Gerçek Gider Tutarı = 18.000 TL

Mükellefin kira gelirine ilişkin gelir vergisi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

	TUTAR (TL)
Gayrisafi Kira Hasılatı	44.000,00
G.M.S.İ. İstisnası (-)	(-) 4.400,00
Kalan	39.600,00
İndirilebilecek Gerçek Gider Tutarı	18.000,00
Beyan Edilecek G.M.S.İ.	21.600,00

6.8. TEVKİF SURETİYLE VERGİLENDİRİLEN GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARININ BEYAN ESASLARI

Bilindiği üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 5 numaralı bendi hükmü çerçevesinde gerçek kişilerden sahibi oldukları gayrimenkulleri işyeri olarak kiralayan

kişi ve kuruluşlar, yaptıkları kira ödemeleri üzerinden %20 oranında gelir vergisi kesintisi yapmakla yükümlüdürler.

Kimlerin vergi kesintisi yapmak zorunda olduğu Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasında sayılmıştır. Buna göre madde kapsamında yaptıkları ödemelerden vergi kesintisi (tevkifat, stopaj) 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.

Vergi kesintisi, gelecek aylara veya yıllara ait olmak üzere peşin ödenen işyeri kira bedelleri 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.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinin (c) alt bendi uygulamasında; tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan işyeri kiralarının beyan edilip edilmeyeceği ise şu şekilde belirlenecektir. Öncelikle tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan toplam tutarı 34.000 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 34.000 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 34.000 TL'yi aşmayan ücret gelirleri dikkate alınmayacaktır.

Aynı çerçevede; Gelir Vergisi Kanunu'nun "Toplama Yapılmayan Haller" başlıklı 86. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinin (c) alt bendine göre, tam mükellefiyette vergiye tabi gelirin; sadece gayrisafi tutarları toplamı Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2018 takvim yılı için 34.000 TL) aşmayan Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan işyeri kiralarından oluşması halinde de menkul sermaye iratlarında olduğu gibi beyanname verilmeyecek ya da diğer gelirler nedeniyle beyanname verilse dahi bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir.

Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinin (d) alt bendi hükmüne göre de; "Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 2018 takvim yılı için 1.800 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.

Dolayısıyla stopaj yoluyla vergilendirilmiş işyeri kira gelirlerinde 34.000 TL, basit usulde vergiye tabi mükelleflere işyeri olarak kiraya verilen işyerlerinde ise 1.800 TL'lik beyan sınırının aşılması halinde 25 Mart 2019 akşamına kadar beyanname verilecek ve verilen beyanname üzerinden hesaplanacak gelir vergisinden varsa daha önce tevkif suretiyle kesilen vergiler mahsup edilecektir.

7061 sayılı Kanunun 14'üncü maddesiyle, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 74'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan gayrimenkul sermaye iradının safi tutarının tespitinde, aynı maddede yazılı giderlere karşılık olmak üzere hasılatın %25'i nispetinde uygulanmakta olan götürü gider, 01.01.2017 tarihinden itibaren elde edilen gayrimenkul sermaye iratlarına uygulanmak üzere hasılatın %15'i olarak belirlenmiştir.

Bu çerçevede 2018 takvim yılı içerisinde gerçek kişilerce elde edilen gelirin işyeri kirasından ibaret olduğu ve %15 götürü gider indiriminin tercih edildiği durumda aşağıda yer alan tablonun tetkikinden de görüleceği üzere 34.000 TL'ye kadar hiç beyanda bulunulmayacak, elde edilen brüt kira tutarının 34.001 TL- 97.641 TL arasında olduğu durumda ise beyanname verilmesine karşın, ödenecek vergi doğmayacaktır. 2018 takvim yılında elde edilen işyeri kira hasılatının 97.641 TL'yi aşması halinde de artan oranlı vergi tarifesinin etkisiyle ödenecek vergi çıkacaktır.

2018 YILINDA ELDE EDİLEN İŞYERİ KİRALARININ BEYANI VE VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN TABLO (TL)						
Yıllık Kira Geliri (Brüt) (A)	**Gelir Vergisi Stopajı (B=A x %20)**	**Götürü Gider Tutarı (C=A x %15)**	**Gelir Vergisi Matrahı (D = A – C)**	**Hesaplanan Vergi (E)**	**İade Edilecek Vergi (F = B – E)**	**Ödenecek Vergi (G = E – B)**
001-34.000	**6.800,00**	**5.100,00**	**28.900,00**	**BEYAN YOK**		
34.001,00	6.800,20	5.100,15	28.900,85	5.040,17	1.760,03	-
50.000,00	10.000,00	7.500,00	42.500,00	8.355,00	1.645,00	-
75.000,00	15.000,00	11.250,00	63.750,00	14.092,50	907,50	-
97.641,00	**19.528,20**	**14.646,15**	**82.994,85**	**19.528,20**	**0,00**	**-**
100.000,00	20.000,00	15.000,00	85.000,00	20.230,00	-	230,00
152.320,00	**30.464,00**	**22.848,00**	**129.472,00**	**35.795,20**	**-**	**5.331,20**
200.000,00	40.000,00	30.000,00	170.000,00	49.980,00	-	9.980,00
300.000,00	60.000,00	45.000,00	255.000,00	79.730,00	-	19.730,00

Yukarıdaki tabloda kira hasılatından matraha ulaşmada **%15'lik götürü gider** düşülmek suretiyle ulaşılmış olup, mükellefin Gelir Vergisi Kanunu'nun 74. maddesinde yer alan türden belgelendirebilir giderleri bulunduğu ve gerçek gider usulünün tercih edildiği durumda gider toplamına bağlı olarak yapılan stopajın tamamına kadar olan kısmının dahi iade alınabilmesi söz konusu olabilecektir.

Söz konusu değişiklik yapılmamış olsaydı, aşağıdaki tabloda da hesaplandığı üzere; 2018 takvim yılı içerisinde gerçek kişilerce elde edilen gelirin işyeri kirasından ibaret olduğu durumlarda mükellefler, 34.000,00 TL'ye kadar hiç beyanda bulunmayacak, elde edilen brüt kira tutarının 34.001,00 TL- **152.320,00 TL** arasında olduğu durumlarda ise beyanname verilmesine karşın, ödenecek vergi doğmayacaktı.

2018 YILINDA ELDE EDİLEN İŞYERİ KİRALARININ BEYANI VE VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN TABLO (TL)						
Yıllık Kira Geliri (Brüt) (A)	**Gelir Vergisi Stopajı (B=A x %20)**	**Götürü Gider Tutarı (C=A x %25)**	**Gelir Vergisi Matrahı (D = A – C)**	**Hesaplanan Vergi (E)**	**İade Edilecek Vergi (F = B – E)**	**Ödenecek Vergi (G = E – B)**
001-34.000	**6.800,00**	**8.500,00**	**25.500,00**	**BEYAN YOK**		
34.001,00	6.800,20	8.500,25	25.500,75	4.360,15	2.440,05	-
50.000,00	10.000,00	12.500,00	37.500,00	7.005,00	2.995,00	-
75.000,00	15.000,00	18.750,00	56.250,00	12.067,50	2.932,50	-
97.641,00	**19.528,20**	**24.410,25**	**73.230,75**	**16.652,30**	**2.875,90**	
100.000,00	20.000,00	25.000,00	75.000,00	17.130,00	2.870,00	-
152.320,00	**30.464,00**	**38.080,00**	**114.240,00**	**30.464,00**	**0,00**	**-**
200.000,00	40.000,00	50.000,00	150.000,00	42.980,00		2.980,00
300.000,00	60.000,00	75.000,00	225.000,00	69.230,00		9.230,00

Gayrimenkul sermaye iradlarında uygulanan götürü gider oranının 7061 sayılı Kanunun 14'üncü maddesinde yapılan düzenleme sonucunda % 25'ten % 15'e indirilmesi mükelleflerin vergi yükünü artırmıştır. Değişiklik öncesi tek geliri tevkifata tabi G.M.S.İ. olan ve götürü gider usulünü tercih eden gerçek kişiler için 152.320,00 TL olarak hesaplanan vergi ödeme noktası, yapılan değişiklik sonucunda 97.641,00 TL'ye düşmüştür. Benzer şekilde, 2018 yılındaki tek geliri brüt 300.000,00 TL işyeri kira geliri olan ve götürü gider uygulamasından faydalanmak isteyen bir mükellefin ödeyeceği Gelir Vergisi tutarı ise, yapılan yasa değişikliği nedeniyle 9.230,00 TL'den 19.730,00 TL'ye çıkmıştır. Diğer taraftan Brüt 200.000 TL işyeri kira geliri elde eden mükellefte ödenmesi gereken vergi 7.000 TL artmaktadır.

6.9. TUTARI 1.800 TL'YE KADAR OLAN TEVKİFATA VE İSTİSNA UYGULAMASINA KONU OLMAYAN GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARI BEYAN DIŞI KALACAKTIR.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendine 4842 sayılı Kanunla eklenen (d) alt bendi hükmüne göre; "Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 2018 takvim yılı için 1.800 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 1.800 TL'yi aşmadığı sürece beyan edilmeyecek, 1.800 TL'yi aştığı takdirde ise 1.800 TL'lik kısımda dahil olmak üzere elde edilen gelirin tamamı beyan edilecektir.

6.10. YURT DIŞINDA ÇALIŞAN VATANDAŞLARIMIZIN DURUMU

Gelir Vergisi Kanunu'nun 3 ve 4. maddelerinde Türkiye'de yerleşme ve tam mükellefiyet, 6. maddesinde ise, dar mükellefiyet esası düzenlenmiş olup, 3. maddesinde, Türkiye'de yerleşmiş olan gerçek kişilerin Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilecekleri hüküm altına alınmış, 4. maddesinde de;

"Aşağıda yazılı kimseler Türkiye'de yerleşmiş sayılır.

1. İkametgâhı Türkiye'de bulunanlar (İkametgâh, Kanunu Medeninin 19'uncu ve müteakip maddelerinde yazılı olan yerlerdir);

2. Bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmez)"hükmüne yer verilmiş ve aynı Kanunun 6 ncı maddesinde, "Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler." denilmiştir.

Mezkûr Kanunun 70. maddesinde, aynı maddede bentler halinde sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 21. maddesinde; "Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın (2018 takvim yılı için) 4.400 TL'si gelir vergisinden müstesnadır. İstisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu istisnadan yararlanılamaz.

Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile (6322 sayılı Kanunun 5. maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 15.06.2012 [01.01.2013 tarihinden sonra elde edilecek gelirlere uygulanmak üzere]) istisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayrisafi tutarları toplamı 103. maddede yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı (2018 takvim yılı gelirleri için: 120.000 TL) aşanlar bu istisnadan faydalanamazlar." hükmü yer almaktadır.

Yine aynı Kanunun "Toplama Yapılmayan Haller" başlıklı 86. maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinde de, dar mükellefiyette, tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirlerin beyannameye dâhil edilmeyeceği belirtilmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; Türkiye'de bulunan gayrimenkulünüzün konut olarak kiraya verilmesine bağlı olarak elde edilen konut kira gelirinin, ilgili yıl için belirlenen istisna tutarını aşması halinde, Türkiye mevzuatı yönünden verginin konusuna girmektedir.

Diğer taraftan; Türkiye'de kira geliri elde eden şahsın mukimi bulunduğu ülke ile Türkiye arasında söz konusu gelirin beyanı hususunda "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması" varsa bu anlaşma hükümlerinin saklı kalacağı tabiidir.

Buna göre, anlaşmaların ilgili maddesinde; bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette bulunan ve anlaşmada tanımlanan gayrimenkul varlıklardan elde ettiği gelirlerinin vergilendirme hakkının gayrimenkulün bulunduğu kaynak Devlete ait olduğu belirtilmiştir. Ancak; yine anlaşma, gayrimenkul kira gelirleri üzerinden mukim olunan Devletin vergileme hakkını da korumuştur. Sonuç olarak, anlaşmaların ilgili hükmü uyarınca, gayrimenkulün Türkiye'de bulunması nedeniyle elde edilen kira gelirlerini vergilendirme hakkı kaynak devlet olarak Türkiye'ye ait olduğundan, bu gelirlerin Türkiye mevzuatı uyarınca, Türkiye'de vergilendirilmesi gerekmektedir. Ancak, söz konusu kira geliri üzerinden mukimi bulunulan ülkenin de vergi alma hakkı bulunmaktadır.

Bu durumda ortaya çıkacak bir çifte vergilendirme ise, anlaşmaların 22. maddesinin ikinci fıkrası hükümlerine göre, elde edilen kira gelirleri sebebiyle Türkiye'de ödenen vergilerin yurt dışında ödenecek vergilerin hesaplanmasına esas olan matrahın dışında bırakılması (istisna yöntemi uygulanması) suretiyle giderilecektir. Ancak, yurt dışında vergiye tabi başkaca gelirin bulunması durumunda, artan oranlı vergi oranını belirlerken, vergiden istisna edilmiş gelir unsurları da matrah toplamında dikkate alınacaktır.

6.11. 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. maddesinin birinci fıkrasının 10 numaralı bent hükmü çerçevesinde sahibi bulundukları konutları kiraya verenlerin elde ettikleri hasılattan, kira ile oturdukları konutun kira bedeli düşmeleri sonucunda zarar doğması hali olup, aynı bendin parantez içi hükmünde yer alan özel düzenleme çerçevesinde bu nedenle doğan zararın diğer gelir unsurlarından doğan kazançlardan mahsup edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Aynı şekilde Gelir Vergisi Kanunu'nun 74. maddesinin birinci fıkrasının 4 numaralı 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.

6.12. GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARININ BEYAN EDİLMEMESİNİN VEYA EKSİK BEYAN EDİLMESİNİN MÜEYYİDELERİ

- Konutlardan elde edilen kira gelirleri beyan edilmez veya eksik beyan edilirse, 2018 takvim yılı için 4.400 TL'lik istisnadan yararlanılamaz.
- Beyan edilmesi gereken kira gelirinin bildirilmemesi halinde, mükellef adına iki kat birinci derece usulsüzlük cezası kesilir ve gelir takdir komisyonunca takdir edilir.
- Takdir edilen gelir üzerinden, gelir vergisi ile vergi ziyaı cezası hesaplanır. Ayrıca gecikilen her ay için gecikme faizi talep edilir.
- Bu şekilde tahakkuk eden vergi, ceza ve gecikme faizinin tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmesi zorunludur. Ödenmediği takdirde, vergi dairesince ayrıca her ay için

(Ay kesirlerine isabet eden gecikme zammı günlük olarak hesap edilir.) ayrı ayrı gecikme zammı hesaplanmak suretiyle cebren tahsil yoluna gidilir.

- Geçmiş takvim yıllarına ait kira gelirlerini ilgili beyan döneminde hiç beyan etmeyen veya eksik beyan eden kira geliri sahibinin bu gelirlerini, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan Pişmanlık ve Islah hükümlerinden yararlanarak beyan etmeleri mümkündür. Kira gelirlerini pişmanlık yoluyla beyan eden mükellefler istisnadan yararlanacak ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre vergi cezaları kesilmeyecektir. Bu mükellefler hakkında sadece pişmanlık zammı uygulanacaktır.

6.13. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADI İLE İLGİLİ ÖRNEK ÖZELGELER

6.13.1. Konukevine Ödenen Hizmet Bedelinin Gayrimenkul Sermaye İradının Tespitinde Gider Olarak Gösterilip Gösterilmeyeceği:[163]

Gelir Vergisi Kanunu'nun gayrimenkul sermaye iratlarında indirilecek giderleri düzenleyen 74. maddesinin birinci fıkrasının 10 numaralı bendi hükmüne göre, otel, huzur evi ve yaşlılar bakım evi vb. yerlerin kira ile oturulan konut olarak değerlendirilmesi ve bunlara ödenen bedellerin de gayrimenkul sermaye iradından gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmadığından, ödenen konaklama bedellerinin gayrimenkul sermaye iradının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün değildir.

6.13.2. Mülkiyeti Eşe Ait Gayrimenkulün Hem İkametgâh Hem de İş Yeri Olarak Kullanılması Durumunda Emsal Kira Bedeli Üzerinden Tevkifat Yapılıp Yapılamayacağı:[164]

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. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinin (c) alt bendi gereğince ilgili bulunduğu yıl için belirlenen (2018 takvim yılı için 34.000 TL) tutarı aşması halinde beyan edileceği, aşmaması halinde ise beyan edilmeyeceği tabiidir.

Mülkiyeti eşe ait olan ve iş yeri olarak diğer eşin kullanımına bırakılan konut için gayrimenkul sahibi eşe nakden veya hesaben bir kira ödemesinde bulunulmaması diğer bir ifadeyle iş yeri kirası olarak hesaplarda gider gösterilmemesi durumunda ise tevkifat yapılmayacak olup bedelsiz olarak kullanılan söz konusu gayrimenkul nedeni ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 73. maddesi hükmüne göre emsal kira bedeli hesaplanması ve tevkifata ve istisnaya konu olmayan kira bedelinin yıllar itibarıyla belirlenen (2018 takvim yılı için 1.800 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.

6.13.3. Kira Geliri Elde Edilen Gayrimenkul İçin Yaptırılan Kombi Değişiminin Gider Yazılmadan Maliyet Bedeline Eklenmesi Suretiyle İndirim Konusu Yapılabileceği:[165]

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 Kanunu'nun 74. maddesinin birinci fıkrasının 7 numaralı bendine göre normal onarım gideri olarak dikkate alınması mümkün olmayıp, bu nitelikteki harcamaların gayrimenkulün maliyetine ilave edilmesi gerekmektedir.

---

[163] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.10.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 74-1712 sayılı özelgesi.
[164] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 94-1377 sayılı özelgesi.
[165] İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.04.2010 tarih ve B.07.1.GİB. 4.35.16.01-176200-10 sayılı özelgesi.

6.13.4. Gurbetçi Vatandaşlarımızca Yurtdışında Ödenen Konut Kirasının Yurt İçinde Elde Edilen Gayrimenkul Sermaye İradının Beyanında İndirim Konusu Yapılamayacağı:[166]

Gelir Vergisi Kanunu'nun 74. maddesinin birinci fıkrasının 10 numaralı bendinde, sahibi bulundukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutun kira bedelinin (kira indirimi gayrisafi hasılattan bu maddenin birinci fıkrasının 1 ilâ 9 ve 11 numaralı bentlerinden yazılı giderler düşüldükten sonra, kalan tutar üzerinden yapılır, kiranın indirilemeyen kısmı 88. maddenin üçüncü fıkrasının uygulanmasında gider fazlalığı sayılmaz.) gayrisafi hasılattan indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır. Bu imkândan dar mükellefiyete tabi mükellefler yurt dışında ödemiş oldukları kiralar için yararlanamayacaklardır.

Söz konusu hükümlerin uygulanmasına ilişkin açıklamaların yer aldığı 210 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde; Gelir Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinin 2 numaralı bendinde belirtilenler hariç olmak üzere, çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla bir süredir yurt dışında yaşayan Türk vatandaşlarının Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları bakımından dar mükellefiyet esasında vergilendirilmeleri gerektiği, bu vatandaşlarımızdan kesin dönüş yaparak Türkiye'ye yerleşenler ile bir takvim yılı içinde altı aydan daha fazla süreyle Türkiye'de oturanların ise tam mükellef esasında vergilendirilecekleri açıklamasına yer verilmiştir.

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, yurt dışında yaşayan gurbetçi vatandaşlarımızca Türkiye'de elde edilen mesken kira gelirinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 21. maddesinde belirtilen 2018 takvim yılına ilişkin istisna tutarı olan 4.400 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 olduğu kira bedellerini Türkiye'de elde etmiş olduğunuz kira gelirlerinden gider olarak düşmesi mümkün bulunmamaktadır.

6.13.5. Kiraya Verilen Konut Dışında Başka Bir Konut Almak İçin Kullanılan Konut Kredisi Faizlerinin, Diğer Konuttan Elde Edilen Kira Gelirinden Gider Olarak İndirilmesi:[167]

Gelir Vergisi Kanunu'nun 74. maddesinin birinci fıkrasının 4 numaralı bendinde, "**Kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara sarf olunan borçların faizleri** ile konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren beş yıl süre ile iktisap bedelinin %5'i (İktisap bedelinin %5'i tutarındaki bu indirim, sadece ilgili gayrimenkule ait hasılata uygulanır. Ancak, indirilmeyen kısım 88. maddenin üçüncü 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**.**

---

[166] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.05.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 74-128 sayılı özelgesi.
[167] 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.

6.13.6. İntifa Hakkı Bedelinin Vergilendirilmesi:[168]

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 Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 5 numaralıbendinin (a) alt bendi uyarınca %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmekte olup, yine aynı Kanunun 98. maddesi gereğince bu şekilde hesaplanan tevkifatın intifa hakkı tescil ettiren şirket tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilerek Kanunun 119. 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 Kanunu'nun 86. 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 tutar olmayacaktır.

6.13.7. Şirket Ortağına Ait İşyerinin Bedelsiz Kullanımı:[169]

Şirket ortaklarına ait gayrimenkullerin şirket tarafından bedelsiz olarak kullanılmasında nakden veya hesaben bir ödeme yapılmadığından Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 5 numaralı bendinin (a) alt bendine göre tevkifat yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Ancak şirkete bedelsiz tahsil edilen iş yeri için Gelir Vergisi Kanunu'nun 73. maddesine göre tespit edilecek emsal kira bedeli, aynı Kanunun 86. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinin (d) alt bendi gereğince 2018 takvim yılı için 1.800 TL'yi aşması halinde emsal kira bedeli olarak hesaplanan tutarın tamamının şirket ortağı tarafından gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.

6.13.8. Gayrimenkul Sermaye İradından Kaynaklanan Gider Fazlalığının Serbest Meslek Kazancından İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı:[170]

Gerçek gider yönteminin tercih edilmesi koşuluyla, elde edilen kira gelirinden, (Gelir Vergisi Kanunu'nun 21. maddesine göre istisna edilen gayrisafi hasılata isabet edenler hariç olmak üzere) öncelikle Gelir Vergisi Kanunu'nun 74. maddesinin birinci fıkrasının 1 ilâ 9 ve 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 Kanunu'nun 88. maddenin üçüncü fıkrası uyarınca gider

---

[168] 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.
[169] 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.
[170] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01-GV-10-51-110 sayılı özelgesi.

fazlalığı sayılmadığından zarar olarak beyan edilmesi ve sonraki yıllarda indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Buna göre, gerçek gider usulünün 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.

6.13.9. Gayrimenkul Sermaye İradında Götürü Gider Usulünden Gerçek Gider Usulüne Geçiş:[171]

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinin üçüncü fıkrasında, "Mükellefler (hakları kiraya verenler hariç) diledikleri takdirde yukarıda yazılı giderlere karşılık olmak üzere hâsılatlarından %25'ini[172] 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 açıklamalar çerçevesinde örneğin; 2012 takvim yılına ait gelirleri için götürü gider usulünü seçerek beyanda bulunan bir mükellefin 2013 yılında gayrimenkul sermaye iradı için beyanname verilmesi durumunda da götürü gider usulünü seçmesi gerekmekte olup, elde edilen kiranın istisna tutarının altında kalması nedeniyle 2013 yılında beyanname verilmemesi durumunda 2014 yılına ilişkin verilecek beyannamede gerçek gider usulünün seçilmesinde bir engel bulunmamaktadır.

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

6.13.10. Gerçek Kira Gelirinin, Emlak Vergisi Matrahına Göre Hesaplanan Emsal Kira Bedelinden Düşük Olması Durumunda, Hangisinin Kira Geliri Olarak Beyan Edileceği:[173]

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;

---

[171] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 74-763 sayılı özelgesi.
[172] 7061 sayılı Kanunun 14. maddesiyle, Gelir Vergisi Kanunu'nun 74. maddesinin üçüncü fıkrasında yapılan değişiklik ile 01.01.2017 tarihinden itibaren elde edilen gayrimenkul sermaye iradı gelirlerine uygulanmak üzere mükellefler kira hasılatlarının %15'ini götürü gider olarak indirebileceklerdir.
[173] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 73-956 sayılı özelgesi.

"Gelir Vergisi Kanunu'nun 73. maddesinde, "Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının intifaına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır. Bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanununa göre belirlenen vergi değerinin %5'idir. Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve haklarının maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanunu'nun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlere göre belli edilen değerinin %10'udur." hükmüne yer verilmiştir.

Emsal kira bedeli uygulamasına ilişkin bu hüküm, esas itibariyle gayrimenkullerin bedelsiz olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 73. 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.

6.13.11. İntifa Hakkı Kendisinde Kalmak Koşuluyla Mülkiyeti Devredilen Taşınmazdan Kira Bedeli Alınmaması Durumunda Beyanname Verilip Verilmeyeceği:[174]

4721 sayılı Türk Medenî Kanunu'nun 794. maddesinde; intifa hakkının, taşınırlar, taşınmazlar, haklar veya bir malvarlığı üzerinde kurulabileceği, aksine düzenleme olmadıkça bu hakkın, sahibine, konusu üzerinde tam yararlanma yetkisi sağlayacağı, 795. maddesinde; intifa hakkının, taşınırlarda zilyetliğin devri, alacaklarda alacağın devri, taşınmazlarda tapu kütüğüne tescil ile kurulacağı, taşınır ve taşınmazlarda intifa hakkının kazanılması ve tescilinde, aksine düzenleme olmadıkça, mülkiyete ilişkin hükümlerin uygulanacağı, intifa hakkının konusunun tamamen yok olması ve taşınmazlarda tescilin terkini; yasal intifa hakkının ise sebebinin ortadan kalkması ile sona ereceği, sürenin dolması veya hak sahibinin vazgeçmesi ya da ölümü gibi diğer sona erme sebeplerinin, taşınmazlarda malike terkini isteme yetkisi verdiği, 803. maddesinde; intifa hakkı sahibinin, hakkın konusu olan malı zilyetliğinde bulundurma, yönetme, kullanma ve ondan yararlanma yetkilerine sahip olduğu belirtilmiştir.

Dolayısıyla söz konusu taşınmazın kuru mülkiyetinin usul, füru ya da kardeşler dışında kalan birine örneğin yeğene devredilerek bu durumun tapu kütüğünde tescil ettirilmesi taşınmazın yeğene tamamen devri anlamına gelmemekte olup sözü edilen taşınmazın üzerinde bulunan ve tapu sicilinde tescil edilmiş olan intifa hakkı, bu taşınmazın kullanma, kiralama ve yararlanma gibi haklarını intifa hakkı sahibine vermekte olup gayrimenkulle ilgili gelir ve iratlar da intifa hakkı sahibine ait olacaktır.

---

[174] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 70-1437 sayılı özelgesi.

Buna göre, intifa hakkı sahibi olunan bir taşınmazın usul, füru ya da kardeşler dışında kalan biri örneğin yeğen tarafından kullanılması durumunda bu kullanımın gayrimenkul kiralanması olarak değerlendirilmesi ve Gelir Vergisi Kanunu'nun gayrimenkul sermaye iradı hükümleri kapsamında vergilendirilmesi gerekmekte olup, sözü edilen taşınmazın yeğene kiralanması karşılığında herhangi bir bedel alınmasa dahi gayrimenkul sermaye iradı gelirinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 73. maddesi gereği emsal kira bedeli üzerinden yıllar itibarıyla aynı Kanunun 86. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinin (d) alt bendinde belirtilen tutarlar dikkate alınarak beyan edilmesi gerekmektedir.

6.13.12. Çekle Yapılan Kira Ödemelerinde Çekin Tevsik Edici Belge Olarak Kabul Edilip Edilmeyeceği ile Tahsil Tarihi Olarak Hangi Tarihin Esas Alınması Gerektiği:[175]

Ancak, 5941 sayılı Çek Kanununun geçici 1. maddesinin 5 numaralı bendinde yer alan geçici düzenleme, gerekse uygulamada çekin vadeli olarak kullanılması, çekin bankadan tahsili açısından geçerli olup, ticari açıdan çekin istenildiği zaman başkalarına ciro edilmesi, takas edilmesi ve mal ve emtia alımında kullanılmasına engel teşkil etmeyecektir. Bu çerçevede, kira karşılığı çek alındığı andan itibaren, mükellefin söz konusu çeki herhangi bir şekilde (ciro gibi) kullanması veya üzerinde tasarrufta bulunması mümkün olup, gayrimenkul sermaye iradının tahsilini, çekin bankadan tahsil zamanına bağlamak hem hukuki hem de ekonomik gerçekliğe uygun düşmemektedir.

Buna göre, mal ve hakların kiraya verilmesinde ilgili yıla veya geçmiş yıllara ilişkin olarak çekle yapılan kira tahsilatları **çekin alındığı dönemin geliri,** gelecek yıllara ait olup çekle peşin tahsil olunan kiraların ise ilgili bulundukları yılların gelirleri olarak dikkate alınması gerekmektedir. Ayrıca, işyeri ve konut kiralama işlemlerine ilişkin yapılacak tahsilat ve ödemelerin banka veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsiki açısından, çekle yapılan tahsilat ve ödemeler karşılığında dekont veya hesap bildirim cetvelleri düzenlendiğinden bu belgeler tevsik edici belge kabul edilecektir.

6.13.13. Elde Edilen Kira Gelirinin İntifa Hakkı Sahibi Tarafından Beyan Edilmesi[176]

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 794. maddesinde, intifa hakkının, taşınır, taşınmazlar, haklar veya bir malvarlığı üzerinde kurulabileceği, aksine düzenleme olmadıkça bu hakkın, sahibine, konusu üzerinde tam yararlanma yetkisi sağlayacağı, 803. 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.

---

[175] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 70-43 sayılı özelgesi.
[176] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.02.2013 tarih ve 38418978-120[70-12/18]]-133 sayılı özelgesi.

6.13.14. Eş Tarafından Ödenen Lojman Kirasının Kira Gelirinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı [177]

Gelir Vergisi Kanunu'nun 74. maddesine göre, "Safi iradın bulunması için, 21. maddeye göre istisna edilen gayrisafi hasılata isabet edenler hariç olmak üzere gayrisafi hasılattan aşağıda yazılı giderler indirilir:

...

10- Sahibi bulundukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutun kira bedeli (kira indirimi gayrisafi hasılattan bu maddenin birinci fıkrasının 1 ilâ 9 ve 11 numaralı bentlerinden yazılı giderler düşüldükten sonra, kalan miktar üzerinden yapılır; kiranın indirilemeyen kısmı 88. maddenin üçüncü fıkrasının uygulanmasında gider fazlalığı sayılmaz);" hükmü yer almaktadır. Aynı maddenin üçüncü fıkrasında ise, "Mükellefler (hakları kiraya verenler hariç) diledikleri takdirde yukarıda yazılı giderlere karşılık olmak üzere hasılatlarından %15'ini götürü olarak indirebilirler. Götürü gider usulünü kabul edenler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler." hükmüne yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, eşle birlikte oturulan lojmana yapılan ödemelerin kira sayılması ve lojman kira bedellerinin evlilik birliği içerisinde yapılan müşterek gider olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Buna göre, sahip olunulan konutun kiraya verilmesi sonucu elde edilen kira gelirinin beyanında, gerçek gider yöntemini seçilmesi koşuluyla, istisnaya isabet eden kısım hariç olmak üzere ikamet edilen konut (lojman) için ödenen kira bedelinin gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

6.13.15. GMSİ Beyanında Dövize Endeksli Alınan Konut Kredisi Anapara Taksitine İlişkin Kur Farkının İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı[178]

Gayrimenkulün iktisabı için kullanılan konut kredisi anapara ödemelerinin ve bu anapara taksitlerine ilişkin kur farklarının, söz konusu gayrimenkulden elde edilen kira geliri için verilecek gayrimenkul sermaye iradı beyannamesinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Ancak, anapara taksitine ilişkin ödenen kur farklarının gayrimenkulün iktisap bedeline eklenmesi suretiyle oluşacak bedelin %5'ini aşmayacak şekilde 5 yıl süreyle sadece ilgili gayrimenkule ait gayrisafi hasılattan gider olarak indirim konusu yapılması mümkün olup, yine söz konusu anapara taksitine ilişkin ödenen kur farklarının iktisap edilen gayrimenkulün maliyetine eklenmesi suretiyle bulunan yeni değer üzerinden hesaplanan amortisman tutarı da gayrisafi hasılattan indirilebilecektir.

6.13.16. Kira Ödemeyen Torununun Kaldığı Mesken İçin Emsal Kira Bedeli Üzerinden Beyanname Verilip Verilmeyeceği[179]

Gayrimenkul sermaye iradlarının beyanında, usul (üstsoy) ve füru (altsoy) kapsamında bulunanların kullanımına bedelsiz olarak tahsis edilen konutlar bakımından emsal kira bedeli uygulaması olmayacağından füru (altsoy) kapsamında bulunan torunlara konut olarak

---

[177] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.05.2013 tarih ve 38418978-120[74-13/1]-438 sayılı özelgesi.
[178] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.04.2014 tarih ve 62030549-120[74-2013/289]-907 sayılı özelgesi
[179] Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.04.2014 tarih ve 51421814-120[70-2013/100]-45 sayılı özelgesi

kullanılmak üzere devredilen gayrimenkul bakımından da emsal kira bedeli esasının uygulanmaması gerekmektedir.

6.13.17. Kira Sözleşmesinde Belirtilen Kira Bedelinin Net veya Brüt Olduğunun Belirlenmemesi Durumunda Vergi Tevkifatının Hangi Tutar Üzerinden Yapılacağı[180]

Kira sözleşmelerinde belirtilen kira bedelinin net veya brüt olduğunun belirlenmemesi durumunda, kira sözleşmesine göre fiilen ödenen tutarın net tutar olarak kabul edilerek, bu tutarın brüte iblağ edilmek suretiyle tevkifat matrahının belirlenmesi gerekmektedir.

6.13.18. Vergi Dairesi Tespitine İstinaden 2010 Yılı İçin Ödenen Tapu Harcının Ödemenin Yapıldığı Yıl Olan 2014 Yılı Kazancının Tespitinde Dikkate Alınıp Alınamayacağı [181]

Gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde giderler yönünden dönemsellik ilkesi geçerlidir. Dönemsellik ilkesinde giderin ilgili olduğu döneme intikalinin sağlanması gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, 2010 takvim yılında iktisap edilen gayrimenkulün, alım-satım bedelinin eksik beyan edilmesi nedeniyle ikmalen tarhiyatla salınan ve 2014 takvim yılında ödenen ek tapu harcının, esas itibariyle 2010 takvim yılında gider olarak dikkate alınması gerekeceğinden 2014 takvim yılına ilişkin verilecek gayrimenkul sermaye iradı beyannamesinden indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

6.13.19. Şofben, Petek vb. Harcamaların Gayrimenkul Sermaye İradının Tespitinde Gider Olarak Dikkate Alınıp Alınamayacağı [182]

Kiralanan gayrimenkullerin onarımı için yapılan giderler gayrisafi hâsılattan indirilebilmektedir. Onarımdan amaç; eskiyen, kırılan, dökülen, yıkılan kısımların tamir veya yeniden yaptırılmasıdır. Onarım giderinin hâsılattan indirilebilmesi için kiraya veren tarafından yapılmış olması gerekir. Ancak bu tür giderlerin gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı önem ve genişlikte olmaması gerekmektedir. Ayrıca söz konusu madde hükmünde; emlakin iktisadi değerini artıracak surette genişletilmesi, değiştirilmesi veya bunlara ilaveler yapılması için yapılan giderlerin onarım gideri sayılmayacağı belirtilmiştir. Onarım gideri olarak kabul edilmeyen bu türden giderlerin hâsılattan indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan Vergi Usul Kanunu'nun 262. maddesinde maliyet bedelinin, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade edeceği belirtilmiştir.

Buna göre, safi iradın tespitinde, kiraya veren tarafından gayrimenkulün iktisadi değerini arttıracak neviden yapılan harcamaların Gelir Vergisi Kanunu'nun 74. maddesinin birinci fıkrasının 7 numaralı bendine göre normal onarım gideri olarak dikkate alınması mümkün olmayıp, bu nitelikteki harcamaların gayrimenkulün maliyetine ilave edilmesi gerekmektedir.

Yukarıda yer alan hükümlere göre, kazancınızın tespitinde gerçek gider yönteminin seçilmesi halinde, istisna edilen gayrisafi hasılata isabet edenler hariç olmak üzere; arızalı şofben değişimi ve halihazırda kullanılmakta olan ısıtma sistemine petek ilavesi vb. için yapılan harcamaların doğrudan indirim konusu yapılması mümkün olmayıp, söz konusu harcamanın

---

[180] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.03.2014 tarih ve 62030549-120[94-2013/966]-581 sayılı özelgesi,
[181] Eskişehir VDB'nın 11.09.2015 tarih ve 11355271-120.05[70-2015/10]-40745 sayılı özelgesi,
[182] Manisa VDB'nın 07.09.2015 tarih ve 85373914-120[40.01.56]-99sayılı özelgesi,

maliyet bedeline eklenmesi ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 74. maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendi uyarınca amortisman yoluyla hasılattan indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

6.13.20. Bedelsiz Olarak Kayınvalide ve Kayınpederin İkametlerine Bırakılan Gayrimenkul İçin Emsal Kira Bedeli Uygulanacağı[183]

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Emsal Kira Bedeli Esası" başlıklı 73. maddesinde: "Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının intifaına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır. Bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenen vergi değerinin %5'idir. Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve haklarının maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanunu'nun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin %10'udur.

Aşağıda yazılı hallerde emsal kira bedeli esası uygulanmaz:

... ...

2. Binaların mal sahiplerinin usul, füru veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi (Usul, füru ve kardeşlerden herbirinin ikametine birden fazla konut tahsis edilmiş ise bu konutların yalnız birisi hakkında emsal kira bedeli hesaplanmaz. Kardeşler evli ise eşlerden sadece biri için emsal kira bedeli hesaplanmaz.);

..." hükmüne yer verilmiştir.

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun "Kan Hısımlığı" başlıklı 17. maddesinde; "Kan hısımlığının derecesi, hısımları birbirine bağlayan doğum sayısıyla belli olur. Biri diğerinden gelen kişiler arasında üstsoy-altsoy hısımlığı; biri diğerinden gelmeyip de, ortak bir kökten gelen kişiler arasında yansoy hısımlığı vardır." hükmü yer almıştır.

Aynı Kanunun "Kayın Hısımlığı" başlıklı 18. maddesinde ise; "Eşlerden biri ile diğer eşin kan hısımları, aynı tür ve dereceden kayın hısımları olur.

..." hükmüne yer verilmiştir.

Bu itibarla, Türk Medeni Kanunu'na göre usul (üstsoy); anne, baba, büyükanne, büyükbaba ve bunların anne ve babalarıdır. Füru (altsoy) ise; evlatlar, torunlar ve bunların çocuklarıdır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; Gelir Vergisi Kanunu'nun 73. maddesinde yer alan hüküm, mal sahiplerinin usul, füru ve kardeşlerini kapsamakta olup, anılan hükmün diğer kan ve kayın hısımlarını (sıhri hısımları) da kapsadığı değerlendirilemeyeceğinden, bunların dışında kalan akrabalara (yeğen, dayı, amca, kayınpeder, kayınvalide, baldız vb.) ikamet amacıyla tahsis edilen gayrimenkullerde emsal kira bedelinin uygulanması gerekmektedir.

Buna göre, kayınvalide ve kayınpeder ile aradaki bağın "Kayın Hısımlığı" olması nedeniyle, emsal kira bedeli uygulamak suretiyle yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi gerekmektedir.

---

[183] İzmir VDB'nın 19.08.2015 tarih ve 84098128-120.05.04[73-2015-2]-384 sayılı özelgesi,

6.13.21. Gayrimenkul Sermaye İradı Stopaj İadesinde Kira Kontratının Aranmayacağı[184]

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisinden mahsubu ve kalan kısmın iadesi, geçici verginin mahsup ve iadesi ile bu vergilere ait vergi hatalarından kaynaklanan iade işlemlerine ilişkin düzenleme ve açıklamaların yer aldığı 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "1.3.2.Nakden İade" başlıklı bölümünde, nakden iade taleplerinin dilekçe ile yapılmasının şart olduğu, tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin nakden iade edilecek tutarın 10.000 TL'yi geçmemesi halinde iade talebinin, yıl içinde yapılan tevkifatlara ilişkin anılan Tebliğ ekinde yer alan Ek:1 tablosu ile birlikte; ücret ve gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olması halinde ücretlere ilişkin olarak işveren tarafından verilen ve kesintinin yapıldığını gösteren yazının, gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olarak kira sözleşmesinin, ilgili kurumca onaylanan bir örneğinin dilekçeye eklenmesi koşuluyla inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirileceği açıklamalarına yer verilmiştir.

Öte yandan, söz konusu Tebliğ uyarınca dilekçe ekinde ibraz edilmesi gereken kira sözleşmesinin, ilgili iadenin yapılacağı döneme ilişkin olarak **yürürlükte bulunan kira sözleşmesi olması gerekmekte olup anılan sözleşmenin cari yıla ilişkin olma şartı bulunmamaktadır.**

Ayrıca, tevkif yoluyla kesilen vergilerin nakden iadesinin yapılabilmesi için dilekçeye eklenmesi gerekli olan kira sözleşmesinin onaylanmasındaki "ilgili kurum" dan kastın, sadece noter olarak değerlendirilmemesi, bu sözleşmenin diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca da (vergi dairesi vs.) onaylanabileceğinin anlaşılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, mükelleflerin iade işlemleri için harcadığı zamanı, ödemenin gecikmesi sebebiyle katlandıkları maliyeti ve vergi daireleri üzerindeki iş yükünü azaltmak amacıyla 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca tevkif yoluyla ödenmiş vergilerin nakden iadesinde istenilen bilgilerin, E-VDO merkezi sorgulama ekranından tespit edilebilmesi durumunda, bu bilgilere ilişkin belgeler mükelleflerden ayrıca kâğıt ortamında aranılmayacak olup, dilekçe ile yıl içinde yapılan tevkifatlara ait tablo yeterli olacaktır.

Ancak, nakden iadeye ilişkin bilgilerin E-VDO merkezi sorgulama sisteminden tespit edilememesi durumunda ise 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen belgelerin dilekçe ekinde istenilmesine devam edilecektir. ..."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu itibarla, gayrimenkul sermaye iradı yönünden, kiracı şirket tarafından yapılan kira ödemeleri üzerinden uygulanan tevkifatların, anılan Sirkülerde de belirtildiği üzere, E-VDO merkezi sorgulama sisteminden tespit edilebilmesi durumunda, nakden iade talebinin karşılanabilmesi mümkün bulunmaktadır.

6.13.22. Adına Vergi Kesintisi Yapılan ile Gelir Sahibinin Farklı Gerçek veya Tüzel Kişi Olması[185]

Diğer taraftan, 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "4.3. Adına Vergi Kesintisi Yapılan ile Gelir Sahibinin Farklı Gerçek veya Tüzel Kişi Olması" başlıklı bölümünde;

---

[184] Kocaeli VDB'nın 19.06.2015 tarih ve 93767041-120[121-2014/9]-62sayılı özelgesi,

[185] İstanbul VDB'nın 08.06.2015 tarih ve 62030549-120[70-2014/592]-59346 sayılı özelgesi ile 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

Bazı durumlarda, adına vergi kesintisi yapılan gerçek veya tüzel kişi ile üzerinden kesinti yapılan gelirin sahibi olan gerçek veya tüzel kişi farklı olabilmektedir. Bu durumda gelir sahibinin beyan ettiği gelirle ilgili olarak tevkif yoluyla kesilen vergilerin mahsubu ve iadesi konusunda sorunlar yaşanmaktadır.

Gelirin sahibi olmadığı halde adına vergi kesintisi yapılmış olan mükellef, ilgili dönemde kendisi adına yapılan vergi tevkifatlarının ne kadarlık kısmının kendi gelirleri ne kadarlık kısmının diğer gerçek ve tüzel kişilere ait gelirler ile ilgili olduğunu bildiren bir dilekçeyi ekinde diğer gerçek veya tüzel kişilere ait olan gelirler ve bunlar üzerinden yapılmış kesinti tutarlarını gösteren bir tabloyu ve kesilen vergilerin vergi sorumlusu tarafından ilgili vergi dairesine yatırılmış olduğuna ilişkin belgelerin onaylı bir örneğini bağlı bulundukları vergi dairesine vereceklerdir.

Tablonun bir örneği dilekçe ve eklerinin tamamlanmış olması koşuluyla vergi dairesine ibraz edildiği ifadesine yer verilerek mükellefe iade edilir. Mükellefe iade edilen tablo örneği, gelirin sahibi tarafından kesinti yoluyla ödenen vergilerin mahsubu ve iadesinde 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile adına vergi kesintisi yapılan mükelleften istenen belgelerin yerine kullanılacaktır.

Bankalarca, özel finans kurumlarınca veya aracı kurumlarca yapılan ödemelerden kesilen vergilerle ilgili olarak, kesintiyi yapan kurum tarafından düzenlenmiş ve vergi kesintisinin yapıldığını gösteren bir belgenin eklenmiş olması yeterlidir." açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu açıklamalar çerçevesinde müşterek mülkiyet halinde sahip olunulan gayrimenkuller için kira bedelinin ya da bazı durumlarda eşlerden biri adına olan gayrimenkule ait kira bedelinin tamamının ortaklardan biri hesabına yatırılması ve dolayısıyla stopajın tamamının sehven ortaklardan biri ya da eş adına yapılması durumunda, 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin "4.3. Adına Vergi Kesintisi Yapılan ile Gelir Sahibinin Farklı Gerçek veya Tüzel Kişi Olması" başlıklı bölümünde yer alan açıklamalar uyarınca işlem yapılması gerekmektedir.

6.13.23. Tahakkuk Ettiği Tarihte Tevkifata Tabi Tutulmuş Olan Kira Gelirinin Kur Farkı İle Birlikte Tahsil Edildiği Dönemde Ne Şekilde Beyan Edileceği[186]

Gayrimenkul sermaye iradının elde edilmesinde tahsil esası cari olup gelirin, tahsil edildiği dönemde beyan edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle yabancı parası üzerinden yapılan kiralamalarda, kira gelirinin tahsil tarihi itibarıyla hesaplanması ve yabancı parası üzerinden yapılan ödemelerin bu tarihteki kur üzerinden Türk parasına çevrilerek beyan edilecek kira gelirinin hesaplanması gerekmektedir.

Dolayısıyla, tahakkuk ettiği tarihte kiracı tarafından gelir vergisi tevkifatına tabi tutulan, ancak ödenmeyip dava konusu edilen ve dava sonucuna istinaden tahsil edilen kira gelirinin, bu tarihe kadar işleyen kur farkları dahil, brüt tutarının tahsil edildiği dönemin geliri olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinin (c) alt bendine göre beyan edilmesi gerekmektedir. Bu gelir üzerinden kiracı tarafından kesilmiş olan vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edileceği tabiidir.

Diğer taraftan, yukarıdaki açıklamalara göre yapılması gereken beyan işlemleri, tevkifat tarihi ile ödeme tarihi arasında oluşan kur farkı üzerinden ayrıca kiracı tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılması sorumluluğunu ortadan kaldırmamakta olup, söz konusu tutara ilişkin

[186] İstanbul VDB'nın 27.11.2012 tarih ve 62030549-GVK 70-3102 sayılı özelgesi.

tevkifatın yapılmamış olması halinde, yapılmayan vergi tevkifatının mahsuba konu edilemeyeceği ve buna ilişkin ceza ve gecikme zammının kiracıdan aranılacağı tabiidir.

6.13.24. Devremülk Hakkının Kiraya Verilmesi Durumunda Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi [187]

"Devre Mülk Hakkı" 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanununun 57-65. maddelerinde düzenlenmiş ve devre mülk hakkının mesken olarak kullanılmaya elverişli bir yapı veya bağımsız bölümün ortak maliklerinden her biri lehine bu yapı ve bağımsız bölümünden yılın belli dönemlerinde istifade hakkı, müşterek mülkiyet payına bağlı bir irtifak hakkı olarak kurulabilen bir hak olduğu belirtilmiştir. Devre mülk hakkı, satışa konu edilebildiği gibi kiralama konusu da edilebilmektedir.

Devre mülk hakkı nitelik itibariyle gayrimenkul olarak tescil edilen bir hak olduğundan, bu tür hakların kiralanmasından elde edilen gelir de Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinin birinci fıkrasının 4 numaralı bendine göre gayrimenkul sermaye iradıdır.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, alınılan devre mülkün yine aynı yıl içerisinde kiraya verilmesi sonucu kiracı konumunda bulunan şirket tarafından kira ödemesi yapılması yerine hediye tatil kullanımı adı altındaki ayni ödeme veya hediye tatil karşılığı yapılan nakdi ödemelerin gayrimenkul sermaye iradı kapsamında değerlendirilmesi gerekmekte olup, elde edilen kira gelirinin brüt tutarının Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2018 takvim yılı için 34.000 TL olup, beyanname verme sınırı olan 34.000 TL'nin aşılıp aşılmadığının tespitinde, gelir vergisi kesintisine tabi brüt kira gelirleri ile mesken kira gelirlerinin gelir vergisinden istisna edilen tutarı aşan kısmı ve bu toplamada beyana tabi başkaca gelirlerinin olup olmadığı hususları birlikte dikkate alınacaktır.) aşması halinde beyana dahil edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan söz konusu ödemelerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde sayılan kişi ve kurumlar tarafından yapılması halinde kira ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacağı ve beyanname verilmesi halinde, kira ödemeleri üzerinden yapılan tevkifatların beyannamenin kesinti yoluyla ödenen vergiler satırına yazılmak suretiyle mahsup edilebileceği tabiidir.

6.13.25. Banka Kredisi İle Alınan Gayrimenkulün Kira Gelirinin Beyanında Gerçek Giderlerin Hasılattan İndirilmesi[188]

Gelir Vergisi Kanunu'nun 74. maddesinin birinci fıkrasının 4 numaralı bendi hükmünden de anlaşılacağı üzere, istisnaya isabet eden kısmı hariç olmak üzere kira geliri elde edilen gayrimenkulün iktisabı için kullanılan kredi dolayısıyla ilgili yılda ödenen faizlerin tamamının, ilgili yılda elde edilen kira geliri için verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Ayrıca, yine istisna edilen gayrisafi hâsılata isabet eden kısmı hariç olmak üzere, konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren beş yıl süre ile iktisap bedelinin %5'ine ilişkin indirilebilecek tutarı, yalnızca bu konuttan elde edilen gayrimenkul sermaye iradının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecektir.

---

[187] İstanbul VDB'nın 27.11.2012 tarih ve 62030549-GVK 70-3102 sayılı özelgesi.
[187] Tekirdağ VDB'nın 08.01.2015 tarih ve 75497510-120[70-2014-59]]-1 sayılı özelgesi,
[188] İstanbul VDB'nın 17.02.2016 tarih ve 62030549-120[74-2015/323]-13067 sayılı özelgesi,

Öte yandan, kiralanan gayrimenkullerin onarımı için yapılan giderler gayrisafi hâsılattan indirilebilmektedir. Onarımdan amaç; eskiyen, kırılan, dökülen, yıkılan kısımların tamir veya yeniden yaptırılmasıdır. Onarım giderinin hâsılattan indirilebilmesi için kiraya veren tarafından yapılmış olması gerekir. Ancak bu tür giderlerin gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı önem ve genişlikte olmaması gerekmektedir. Ayrıca söz konusu madde hükmünde; emlakin iktisadi değerini artıracak surette genişletilmesi, değiştirilmesi veya bunlara ilaveler yapılması için yapılan giderlerin onarım gideri sayılmayacağı belirtilmiştir. Onarım gideri olarak kabul edilmeyen bu türden giderlerin hâsılattan doğrudan indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan Vergi Usul Kanunun 262. maddesinde maliyet bedelinin, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade edeceği belirtilmiştir.

Dolayısıyla, safi iradın tespitinde kiraya veren tarafından gayrimenkulün iktisadi değerini arttıracak nev'iden yapılan harcamaların Gelir Vergisi Kanunu'nun 74. maddesinin birinci fıkrasının 7 numaralı bendine göre normal onarım gideri olarak dikkate alınması mümkün olmayıp, bu nitelikteki harcamaların gayrimenkulün maliyetine ilave edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, gayrimenkul sermaye iradının beyanında gerçek gider usulü seçilmesi halinde, indirilebilecek giderlerin tespitinde öncelikle, konutun iktisabında kullanılan krediye ilişkin ödenen faiz tutarlarının, konut için yapılan ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 74. maddesinin 7 ve 8 numaralı bentleri kapsamında konutun ekonomik değerini artıracak mahiyette olmayan normal onarım, bakım ve idame gideri olarak dikkate alınacak giderler (tadilat giderleri) ile ekonomik kıymetini artıracak mahiyette olup doğrudan gider yazılması mümkün olmayan onarım giderlerinin konutun maliyetine ilave edilmesinden sonra anılan Kanunun aynı maddesinin 6 numaralı bendi hükmü uyarınca ayrılacak amortisman giderlerinin toplanması ve söz konusu konutun kiraya verilen bölümüne isabet eden indirilebilecek gerçek gider tutarının hesaplanması ve bulunacak tutarın istisna sonrası gayrimenkul sermaye iradından indirim konusu yapılması;

Bahse konu edilen giderlerin indiriminden sonra kalan tutar olması halinde, iktisap edilen gayrimenkule ilişkin iktisap bedelinin, kiraya verilen kısmına isabet eden tutarının %5'inin beş yıl süresince gerçek gider tutarı olarak gayrimenkul sermaye iradından indirim konusu yapılması gerekmektedir.

Bununla birlikte, indirim konusu yapabilecek iktisap bedelinin %5'i oranındaki tutarın indirilemeyen kısmı gider fazlalığı sayılamayacağından söz konusu indirimden dolayı zarar doğması halinde bu zararın gelecek yıllarda elde edilecek kira gelirlerinden indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Ancak, Gelir Vergisi Kanunu'nun 74. maddesinde safi tutarın tespitinde gider olarak dikkate alınacak harcamalar sayılmış, söz konusu madde de abonelik giderleri ile ilgili bir hükme yer verilmediğinden, abonelik giderlerinin kira gelirinden gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

6.13.26. Günlük veya Haftalık Sürelerle Konut Kiralama Faaliyetinden Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi [189]

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinde; "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır." hükmüne yer verilmiş olup, aynı Kanunun 70. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde, binaların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen gelirlerin gayrimenkul sermaye iradı olduğu belirtilmiştir.

Anılan Kanunun gayrimenkul sermaye iradına ilişkin hükümleri uyarınca, binaların kısmen veya tamamen ya da boş veya dayalı döşeli şekilde kiraya verilmesinden elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilmektedir. Günümüzde de konut olarak kullanılan binalar kiraya verilirken oda ve diğer müştemilatı ile birlikte tamamen kiracının kullanımına terk edilebilmekte olup, bu tür kullanımlar Borçlar Kanunu'nda düzenlenen adi kiralama kapsamına girmektedir. Dolayısıyla bu tip kiralamadan elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı olarak vergiye tabi tutulmaktadır.

Ancak, gayrimenkullerin uzun süreli kiralanması suretiyle elde edilecek gelirden daha fazla gelir elde edilmesi amacıyla, günlük veya haftalık olarak, süreklilik arz eden bir şekilde farklı kişilerin kullanımına hazır halde bulundurulması, kalacak kişilere konutun teslimi ve kalma sürelerinin sonunda konutun teslim alınması ve yeniden kullanıma hazır hale getirilmesi bir organizasyonu gerektirmektedir. Ayrıca, söz konusu konutun belirli bir bedel karşılığı olmak üzere günlük ya da haftalık olarak kullanıma sunulmasında bir kira akdinden söz edilmesi mümkün olmadığından bu faaliyetin ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Buna göre, günlük olarak kiralama işlemine konu edilen gayrimenkuller ticari faaliyet çerçevesinde konaklama yeri kabul edileceğinden, bütün müşterilerin Vergi Usul Kanunu'nun 240. maddesinin birinci fıkrasının C bendindeki bilgileri içerecek şekilde düzenlenecek günlük müşteri listesine kaydedilmesi zorunlu bulunmaktadır. Ayrıca, kira gelirleri karşılığında kiralama hizmetinin ifa edildiği tarihten itibaren yedi gün içerisinde fatura düzenlenmesi gerektiği tabiidir.

6.13.27. İntifa Hakkı Gelirinin Beyanında Götürü Gider Usulünün Uygulanıp Uygulanamayacağı[190]

İşyeri kira geliri ile diğer işyerine ilişkin intifa hakkı tesis edilmesi karşılığında elde edilen gelirin gayrimenkul sermaye iradı kapsamına değerlendirilmesi ve tyapılacak kira ödemelerinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde sayılanlarca yapılması halinde aynı maddenin birinci fıkrasının 5 numaralı bendinin (a) alt bendi uyarınca %20 oranında gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir.

Tevkifata tabi tutulan gayrimenkul sermaye iradının ilgili yıllara isabet eden kira bedellerinin brüt tutarlarının yıllık beyanname ile beyan edilip edilmeyeceği hususunun Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesi çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmekte olup, söz konusu gayrimenkul sermaye iradı kapsamındaki gelirler bakımından verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesinde, götürü gider usulünün seçilmesinde herhangi bir sakınca bulunmamaktadır.

---

[189] İstanbul VDB'nın 19.02.2016 tarih ve 62030549-120[40-2014/891]-14193 sayılı özelgesi,
[190] Samsun VDB'nın 21.01.2016 tarih ve 13649056-120[74-2015/ÖZE-08]-6 sayılı özelgesi,

6.13.28. Kentsel Dönüşüm Kapsamında Alınan Kira Yardımı Nedeniyle Beyanname Verilip Verilmeyecegi [191]

Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde, gelire giren kazanç ve irat unsurları sayılmış olup, bunlar ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlar olarak hüküm altına alınmıştır.

Mezkûr Kanunun 70. maddesinde de aynı maddede bentler halinde sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, anılan Belediye ile aranızda imzalanan 29.11.2006 tarihli Tapu Tahsis Belgeli Tesis Sözleşmesinin "…… Belediyesinin Taahhütleri" başlıklı bölümünde, anılan Belediyenin ……. 4 ve 5. Etaplar Kentsel Dönüşüm Projesi imar planında gösterilen konut adalarında üretilecek konutlardan bir adet daireyi tarafınıza anahtar teslimi vereceği, söz konusu gayrimenkul için kira yardımı yapacağı, kira yardımının söz konusu gayrimenkulün boş olarak teslim edildiği tarihi takip eden ay içerisinden başlayarak, yapılan sözleşme gereği hak edilen konutun tarafınıza teslim edileceği tarihe kadar devam edeceği anlaşılmıştır.

Buna göre, Kentsel Dönüşüm Projesi kapsamında, yıkılan gayrimenkul için sahibine ödenen ve sözleşmede aylık kira yardımı olarak belirtilen bedel, kiralama işlemine dayanmamakta olup, yardım niteliğindeki bu ödemeler, Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde sayılan gelir unsurlarından hiçbirine girmemektedir. Dolayısıyla söz konusu kira yardımının anılan Kanunun 70. maddesi kapsamında elde edilen gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Bu itibarla, anılan proje kapsamında yıkılan gayrimenkul nedeniyle ödenen söz konusu tutarların, gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan edilmesine gerek bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında yıkılan gayrimenkulünün yerine yapılan yeni bina inşaatının öteden beri devam eden müteahhitlik faaliyeti kapsamında değerlendirildiğinde, söz konusu inşaat faaliyetinin yapımına yönelik olarak ilgili Kanun kapsamında ödenen tutarlar her ne ad altında olursa olsun ilgili dönem ticari kazancına dahil edilmek suretiyle vergilendirilecektir.

6.13.29. Kiraya Verilen Konut İçin Yapılan Kat Mülkiyetine Geçiş İşlemleri İçin Ödenen Bedellerin İndirimi [192]

Kira gelirine ilişkin olarak verilecek gayrimenkul sermaye iradı beyannamesinde gerçek gider usulünün tercih edilmesi halinde, istisna edilen gayrisafi hasılata isabet edenler hariç olmak üzere; kira geliri elde edilen gayrimenkul için yapılan "oturma ruhsatının alınabilmesi için (kat mülkiyeti geçiş işlemlerine yönelik harcamalar); belediyeye ödenecek yol bedeli, tesisat belgesi, ruhsat yenilenmesi, vergi dairesinden ilişik kesilmesi, itfaiye belgesinin alınması, asansör raporlarının alınması, PTT uygunluk belgesinin alınması, yapı denetim belgesinin alınması, şantiye şefi ücreti, mimar ücreti, enerji kimlik belgesi alınması ve takipçilik ücreti"

---

[191]Ankara VDB'nın 09.01.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-70-19-68 ile İstanbul VDB'nın 01.02.2016 tarih ve 62030549-120[70-2015/240]-8508 sayılı özelgesi,

[192] Kocaeli VDB'nın 08.01.2016 tarih ve 93767041-120[74-2015/12]-4 sayılı özelgesi,

adı altındaki harcamaların gayrimenkulün maliyet bedeline eklenmek suretiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 74. maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendi uyarınca amortisman yoluyla hasılattan indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

6.13.30. Temlikname İle Gayrimenkul Sermaye İradı Mükellefiyet Devri[193]

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde, maddede bentler halinde belirtilen mal ve hakların, sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu hükme bağlanmıştır.

Söz konusu hüküm uyarınca, gayrimenkul sermaye iradının mükellefi, kira gelirine konu mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri ile kiralanmış bir mal veya hakkın kiraya verilmesi durumunda kiracılardır.

Diğer taraftan; 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'na göre, gayrimenkuller açısından "sahip olma"kavramı, mülkiyet hakkına sahip olmayı ifade etmekte olup, gayrimenkuller üzerindeki mülkiyet hakkı tapuya tescil ile doğmaktadır

Öte yandan; Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinin üçüncü fıkrasında, "Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz." hükmü yer almaktadır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, tapuda adına kayıtlı olan gayrimenkulün kiraya verilmesinden elde edilen gayrimenkul sermaye iradının bizzat sahibi tarafından verilecek Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmekte olup, kiralama işlemine konu gayrimenkulden elde edilen kira gelirinin temlikname ile bir başkasına devredilmiş olmasının, mükellefiyet durumuna bir etkisi bulunmamaktadır.

6.13.31. Götürü Gider Usulünde Değişiklik[194]

2014 ve 2015 takvim yıllarına ait elde edilen gayrimenkul sermaye iradına ait gelir vergisi beyannamelerinin 2016 yılı Mart ayında verdiğin; ancak verilen gelir vergisi beyannamelerinde kredi faizi giderlerini indirim konusu yapabileceğinin bilinmemesi nedeniyle sehven götürü gider usulünün seçildiği, bu nedenle ilgili yıllar için düzeltme beyannamesi verip veremeyeceği ile ilgili olarak verilen bir özelgede özetle aşağıdaki şekilde görüş bildirilmiştir.

Elde edilen gayrimenkul sermaye iradına ilişkin gelir vergisi beyannamelerinde, sehven götürü gider usulünü seçmenize karşın, beyanname verildiği takvim yılı içerisinde olmak kaydıyla, düzeltme beyannamesi verilmesi halinde gerçek gider usulünden yararlanılması mümkün bulunmaktadır.

Buna göre, 2014 ve 2015 takvim yıllarına ait gelir vergisi beyannamelerinin, 2016 yılı Mart ayında verilmesi nedeniyle, 2016 takvim yılı sonuna kadar düzeltme beyannamesi vermek suretiyle gerçek gider usulünden yaralanılması ve söz konusu konutun iktisabında kullanılan krediye ilişkin olarak ödenen faizlerin indirim konusu yapılması mümkündür.

---

[193] Kastamonu Defterdarlığı'nın 09.05.2016 tarih ve 57062627-010.01-11 4 sayılı özelgesi,

[194] İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29.12.2016 tarih ve 84098128-120.05.05[74-2016/7]-108276 sayılı özelgesi.

6.13.32. Elde Edilen Kira Gelirinden Ödenen Kiranin Gider Olarak İndirilip İndirilmeyeceği[195]

01.01.2016 tarihinden itibaren kiralanarak ikamet edilen konuta ödenen kiranın 01.06.2016 tarihinde kiraya verilerek elde edilen gayrimenkul sermaye iradı nedeniyle verilecek yıllık beyannamede gerçek gider usulünün seçilmesi halinde ikamet edilen konuta ödenen kiraların 01.01.2016 tarihinden itibaren mi yoksa 01.06.2016 tarihinden itibaren mi dikkate alınarak indirim konusu yapılacağı ile ilgili olarak verilen bir özelgede özetle aşağıdaki şekilde görüş bildirilmiştir.

Gerçek gider usulünün seçilmesi halinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 21. maddesine göre istisna edilen gayrisafi hasılata isabet edenler hariç olmak üzere, beyan edilecek kira gelirinden, kira geliri elde etmeye başlanılan tarihten (01.06.2016) itibaren, ikamet edilen konut için ödenen kira tutarının indirim konusu yapılması mümkün bulunmakta olup, bu tarihten önce ödenen tutarların indirilmesine imkân bulunmamaktadır.

6.13.33. Site Yönetiminin Ortak Kullanım Alanlarının Kiraya Verilmesi [196]

Site yönetimi olarak sitenin ortak kullanım alanında bulunan işyerlerinden elde edilen ve maliklere dağıtılmayarak sitenin ihtiyaçları için kullanılan kira gelirleri için site yönetimi olarak vergi mükellefi olunup olunmayacağı hususu ile söz konusu kira geliri için kat maliklerince ayrı ayrı beyanname verilip verilmeyeceği konusunda verilen bir özelgede özetle aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

"Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde, bu maddede bentler halinde sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesi sonucu elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olarak tanımlanmış olup, söz konusu madde hükmüne göre, kat maliklerinin ortak olarak sahip olduğu kullanım alanlarının site yönetimi tarafından kiraya verilmesi nedeniyle elde edilen gayrimenkul sermaye iradının mükellefleri**,** kat malikleri olacaktır.

Diğer taraftan, aynı Kanunun 94 üncü maddesinde; "Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilânço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dâhil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar." hükmüne yer verilmiş olup, aynı maddenin birinci fıkrasının 5 numaralı bendinin (a) alt bendinde ise; 70 inci maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben (2006/11449 sayılı B.K.K ile % 20 Yürürlük; 01.01.2007) tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Yine aynı Kanunun "Toplama Yapılmayan Haller" başlıklı 86 ncı maddesinin birinci bendinin (c) alt bendinde; vergiye tabi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2018 yılı için 34.000-TL) aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tabi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde

---

[195] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.12.2016 tarih ve 62030549-120[74-2016/704]-255055 sayılı özelgesi.
[196] Konya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 15.12.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.42.16.01-GVK-2/451-38 sayılı özelgesi.

edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde de bu gelirlerin beyannameye dâhil edilmeyeceği hükmü düzenlenmiş olup; anılan bendin (d) alt bendinde de, bir takvim yılında elde edilen ve toplam tutarı (2018 yılı için 1.800-TL) aşmayan, tevkifat ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları için beyanname verilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, Birçok hak sahibinin ortak mülkiyeti olan gayrimenkullerin, hak sahiplerinin şahsi mülkü olması halinde;

a) 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesine göre tevkifat yapma mecburiyetinde olmayanlara kiraya verilmesi (Örneğin, basit usulde vergiye tabi olanlara kiraya verilmesi) söz konusu ise, hak sahibi başına elde edilen kira bedeli, adı geçen Kanunun 86 ncı maddesinin birinci bendinin (d) alt bendinde yer alan tutarı (2018 yılı için 1.800-TL) aşması halinde beyana dâhil edilecek, aşmaması halinde ise beyana dâhil edilmeyecek,

b) Söz konusu gayrimenkullerin, anılan Kanunun 94 üncü maddesine göre tevkifat yapma mecburiyetinde olanlara kiraya verilmesi söz konusu ise, hak sahibi başına elde edilen kira bedeli, yine aynı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2018 yılı için 34.000-TL) aşması halinde beyana dâhil edilecek, aşmaması halinde ise beyana dâhil edilmeyecektir.

Diğer taraftan, hak sahiplerinin ortak mülkiyeti olan bu gayrimenkullerin ticari, zirai veya kurumlar vergisine tabi olan işletmelerin aktifinde kayıtlı olması halinde, bu gayrimenkuller, anılan Kanunun 94 üncü maddesinde sayılanlar tarafından kiralanmış olsa bile, ödenen kira bedellerinden ticari, zirai veya kurumlar vergisine tabi işletmelere isabet eden kısım üzerinden herhangi bir gelir vergisi tevkifatı yapılmayacak olup, hak sahiplerinin elde ettikleri kira gelirlerinin ticari, zirai veya kurum kazancının tespitine müteallik hükümlere göre hesaplanıp, beyan edileceği tabidir.

"Site Yöneticiliği" tüzel kişiliğe sahip olmayıp gelir ve kurumlar vergisine tabi değildir. Ayrıca, kiraya verilen yerler, site yöneticiliğine ait olmayıp, kat maliklerine aittir. Dolayısıyla, kira ödemesi site yöneticiliğine yapılsa dahi kat maliklerinin geliri sayılır.

Öte yandan, kat maliklerinin beyana tabi başkaca bir gelirinin bulunması halinde ise, elde edilen gayrimenkul sermaye iradının beyannameye dâhil edilip edilmeyeceği kat maliklerinin mükellefiyet türlerine göre belirlenecektir.

6.13.34. Apartman Dış Cephesinin Kiraya Verilmesi İşleminin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu [197]

634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanununun 4'üncü maddesinde; "Ortak yerlerin konusu sözleşme ile belirtilebilir. Aşağıda yazılı yerler ve şeyler bu kanun gereğince her halde ortak yer sayılır. a)Temeller ve ana duvarlar, bağımsız bölümleri ayıran ortak duvarlar, tavan ve tabanlar, avlular, genel giriş kapıları, antreler, merdivenler, asansörler, sahanlıklar, koridorlar ve buralardaki genel tuvalet ve lavabolar, kapıcı daire veya odaları, genel çamaşırlık ve çamaşır kurutma yerleri, genel kömürlük ve ortak garajlar, elektrik, su ve havagazı saatlerinin korunmasına mahsus olup bağımsız bölüm dışında bulunan yuvalar ve kapalı kısımlar, kalorifer daireleri, kuyu ve sarnıçlar, yapının genel su depoları, sığınaklar, ... " hükmüne yer verilmiş olup aynı

[197] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.17.2013 tarih ve 39044742-KDV.9-985 sayılı özelgesi.

Kanunun 16 ncı maddesinde de kat maliklerinin, ana gayrimenkulun bütün ortak yerlerine arsa payları oranında ortak mülkiyet hükümlerine göre malik olacağı hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca, Kat Mülkiyeti Kanunu çerçevesinde apartman yönetimleri tarafından kiraya verilen ortak kullanıma mahsus yerlerin mülkiyet hakkı hisseleri oranında kat maliklerine ait olduğundan söz konusu bölümlerin malikler tarafından bireysel olarak veya yönetim tarafından kendiliğinden kiraya verilmesi mümkün değildir. Bu bölümlerin kiralanabilmesi ancak kat malikleri kurulunun oy birliği ile alacakları karar sonucu olabileceğinden, yönetim sadece kat malikleri adına kiralama işlevini vekil sıfatı ile yerine getirmiş olmaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Kat Mülkiyeti Kanunu göz önünde bulundurulduğunda genel kurulda oy birliği ile alınan karar gereğince apartman yöneticileri tarafından apartman duvarın reklam maksadıyla kiralanması sonucu elde edilen kira geliri vergi kanunları açısından yönetimin değil apartman veya sitede mülkiyet sahibi bulunanların gayrimenkul sermaye iradı geliri olarak kabul edilir. Vergi kanunları açısından muhatap herhangi bir vergi mükellefiyeti bulunmayan apartman yönetimi değil kat malikleri olacaktır.

Öte yandan, apartman veya sitenin ortak alanlarının kiraya verilmesi sonucu elde edilen kira geliri o yılda elde edilmiş gayrimenkul sermaye iradı olduğundan, 94 üncü maddede sayılan kişi yada kuruluşlara kiraya verilmesi durumunda yapılan ödemeler üzerinden anılan maddenin birinci fıkrasının (5/a) alt bendi gereğince gelir vergisi tevkifatı yapılacağı tabiidir. Buna göre ortak mülkiyet olan gayrimenkullerin, hak sahiplerinin şahsi mülkü olması halinde;

a) 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesine göre tevkifat yapma mecburiyetinde olmayanlara kiraya verilmesi (Örneğin, basit usulde vergiye tabi olanlara kiraya verilmesi) söz konusu ise, hak sahibi başına elde edilen kira bedeli, adı geçen Kanunun 86 ncı maddesinin birinci bendinin (d) alt bendinde yer alan tutarı (2018 yılı için 1.800.-TL) aşması halinde beyana dâhil edilecek, aşmaması halinde ise beyana dâhil edilmeyecek,

b) Söz konusu gayrimenkullerin, anılan Kanun'un 94 üncü maddesine göre tevkifat yapma mecburiyetinde olanlara kiraya verilmesi söz konusu ise, hak sahibi başına elde edilen kira bedeli, yine aynı Kanun'un 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2018 yılı için 34.000.-TL) aşması halinde beyana dâhil edilecek, aşmaması halinde ise beyana dâhil edilmeyecektir.

Ayrıca, elde edilen kira gelirlerinin apartman veya site yönetimleri tarafından tahsil edilip ortak giderlerin karşılanmasında kullanılması bu gelirlerin yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda vergilendirilmesine engel değildir.

Diğer taraftan apartman dış cephesinin reklam ve tanıtım amaçlı kiraya verilmesi işlemi KDV Kanununun (1/3-f) maddesi gereğince genel oranda (%18) KDV ye tabi olacaktır. Ayrıca, apartman dış cephesini reklam nedeniyle kiraya verenlerin KDV mükellefiyetinin bulunmaması ve reklam hizmetini alan gerçek veya tüzel kişilerin KDV mükellefi olması durumunda söz konusu işleme ait KDV nin reklam hizmeti alanlar (reklam veren) tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gerekmektedir.

6.13.35. Mükellefin Babasına Ait İşyerinin Bedelsiz Olarak Kiralanmasında Tevkifat Uygulaması[198]

Mülkiyeti mükellefin babansına ait olan işyeri için nakden veya hesaben kira ödemesinde bulunmaması ve defter kayıtlarında bedelsiz olarak tahsis edilen işyerine ait kira ile ilgili herhangi bir gidere yer verilmemiş olması kaydıyla gelir vergisi tevkifatı yapılmayacak olup, başkaca tevkifata tabi ödemede bulunulmaması halinde muhtasar beyanname verilmeyecektir.

Ancak, söz konusu işyeri için Gelir Vergisi Kanunu'nun 73 üncü maddesi hükmüne göre emsal kira bedelinin hesaplanması ve emsal kira bedelinin Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (d) alt bendi hükmü uyarınca, 1.800 TL'yi (2018 takvim yılı gelirleri için) aşması durumunda, babatarafından yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

[198] Çankırı Defterdarlığı'nın 07.03.2017 tarih ve 19208162-010-10 sayılı özelgesi.

7. MENKUL SERMAYE İRATLARININ HESABI VE BEYANI

7.1. MENKUL SERMAYE İRADI KAVRAMI

Menkul sermaye iratları, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin birinci fıkrasında; "Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye ya da para ile temsil edilen değerlerden oluşan sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar" şeklinde tanımlanmış olup, yine aynı maddenin ikinci fıkrasında da bu maddenin uygulamasında hangi kazanç ve irat türlerinin menkul sermaye iradı olduğu 17 bent halinde sayılmıştır.

Buna göre kaynağı ne olursa olsun aşağıda yazılı iratlar menkul sermaye iradı sayılır;

1. Her nevi hisse senetlerinin kâr payları (kurucu hisse senetleri ve diğer intifa hisse senetlerine verilen kâr payları ve pay sahiplerine hazırlık dönemi için faiz olarak veya başka adlarla yapılan her türlü ödemeler ile Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kâr payları ile konut finansmanı fonlarını temsilen ihraç edilen ipoteğe dayalı menkul kıymetlere ve varlık finansmanı fonlarını temsilen ihraç edilen varlığa dayalı menkul kıymetlere ödenen faiz, kâr payı veya benzeri gelirler dahil.);

2. İştirak hisselerinden doğan kazançlar (Limited Şirket ortaklarının, iş ortaklıklarının ortakları ve komanditerlerin kâr payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir. Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan kârların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde tevzii, kazanç dağıtımı sayılmaz.)

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7. maddesindeki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde; Türkiye'de yerleşik gerçek kişilerin doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az %50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kazançları dağıtılsın veya dağıtılmasın, iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren yıl itibarıyla dağıtılan kâr payı sayılır. Türkiye'de vergilendirilmiş kazancın iştirak tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kâr paylarının vergilendirilmiş kısmı bu tutardan indirilir.

Adi komandit şirketlerde komanditerlerin kâr payları, şirket kârının ilişkin bulunduğu takvim yılında elde edilmiş sayılır;

3. Kurumların idare Meclisi Başkan ve üyelerine verilen kar payları;

4. Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmı,

5. Her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipoteğe dayalı menkul kıymetler hariç ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler (Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları irat sayılmaz.)

6. Her nevi alacak faizleri (Adi, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklarla cari hesap alacaklarından doğan faizler ve kamu tüzelkişilerince borçlanılan ve senede bağlanmış olan meblağlar için ödenen faizler dahil.)

7. Mevduat faizleri (Bankalara, bankerlere, tasarruf sandıklarına, tevdiat kabul eden diğer müesseselere yatırılan vadeli, vadesiz paralara ödenen faizler, bunlar dışında kalan kişi ve kuruluşlardan devamlı olarak para toplama işi ile uğraşanların her ne şekil ve ad altında olursa olsun toplanan paralara sağladıkları gelirler ve menfaatler ile bankalar ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizler de mevduat faizi sayılır.);

8. Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponların satışından elde edilen bedeller;

9. İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temliki karşılığında alınan para ve ayınlar;

10. Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri;

11. (3239 sayılı Kanunun 57. 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. Menkul kıymetleri geri alım ve satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler.

15. 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. Bireysel emeklilik sisteminden;

a) On yıldan az süreyle katkı payı ödeyerek ayrılanlar ile bu süre içinde kısmen ödeme alanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı (28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil.),

b) On yıl süreyle katkı payı ödemiş olmakla birlikte emeklilik hakkı kazanmadan ayrılanlar ile bu süre içinde kısmen ödeme alanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı (4632 sayılı Kanun kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil.),

c) Emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı (4632 sayılı Kanun kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil.).”

Bu maddenin ikinci fıkrasının (15) numaralı bendinde yer alan irat tutarı; varsa fesih ve iştira kesintisi indirilmeden önceki birikim tutarından, yatırıma yönlendirilen tutar indirilerek bulunur. Aynı fıkranın (16) numaralı bendinde yer alan irat tutarı; hak kazanılan Devlet katkısı ve getirileri dahil ödemeye konu toplam birikim tutarından, (varsa ertelenmiş giriş aidatı indirilmeksizin) ödenen katkı payları ve Devlet katkısının hak edilen kısmı indirilerek bulunur.

17. 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. maddeleri çerçevesinde elde edilen menkul sermaye iratları beyana tabi olmakla birlikte, 2018 yılı içinde de elde edilen menkul sermaye iratlarının bir kısmı; Gelir Vergisi Kanunu'nun 22, 76, 86, geçici 59, geçici 62 ve geçici 67. maddeleri çerçevesinde beyan dışı kalmaktadır. Bu bölümün konusunu da **2018** yılı içinde elde edilen menkul sermaye iratlarının beyanına ilişkin esaslar oluşturacaktır.

7.2. GELİR VERGİSİ KANUNU'NUN GEÇİCİ 67. MADDESİ İLE YAPILAN KANUNİ DÜZENLEME:

Gelir Vergisi Kanunu'na 5281 sayılı Kanunun 30. maddesiyle eklenen geçici 67. 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 01.01.2006 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 Kanunu'nun geçici 67. 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 Kanunu'na 5281 sayılı Kanunun 30. maddesiyle eklenen, 5436, 5527, 6009 ve 6111 sayılı Kanunlarla değişen düzenlemeleri de içeren geçici 67. madde aşağıda yer almaktadır.

"**1)** Bankalar ve aracı kurumlar takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla;

a) Alım satımına aracılık ettikleri menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçlarının alış ve satış bedelleri arasındaki fark,

b) Alımına aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının itfası halinde alış bedeli ile itfa bedeli arasındaki fark,

c) Menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının tahsiline aracılık ettikleri dönemsel getirileri (herhangi bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracına bağlı olmayan),

d) Aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan gelirler üzerinden %15 oranında vergi tevkifatı yaparlar.(6009 sayılı Kanunun 4. maddesiyle değişen cümle Yürürlük; 01.10.2010) 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2. maddesinin birinci fıkrası kapsamındaki mükellefler ile münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan mükelleflerden 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Maliye Bakanlığınca belirlenenler için bu oran %0 olarak uygulanır.

(2006/10731 sayılı B.K.K. ile tam mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran %10 olarak uygulanır. Yürürlük; 23.07.2006) Aynı menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracından değişik tarihlerde alımlar yapıldıktan sonra bunların bir kısmının elden çıkarılması halinde, ilk giren ilk çıkar yöntemi kullanılmak suretiyle, tevkifat matrahının tespitinde dikkate alınacak alış bedeli belirlenir. Bir menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracının alımından önce elden çıkarılması halinde, elden çıkarılma tarihinden sonra yapılan ilk alım işlemi esas alınarak üzerinden tevkifat yapılacak tutar tespit edilir. (5436 sayılı Kanunun 14/d maddesiyle eklenen ibare. Geçerlilik; 01.01.2006) Aynı gün içerisindeki işlemlerde ağırlıklı ortalama yöntemi kullanılabilir. Alış ve satış işlemleri dolayısıyla ödenen komisyonlar ile Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi tevkifat matrahının tespitinde dikkate alınır.

Üç aylık dönem içerisinde aynı türden menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı ile ilgili olarak birden fazla alım satım işlemi yapılması halinde tevkifatın gerçekleştirilmesinde bu işlemler tek bir işlem olarak dikkate alınır. Aynı türden menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı alım satımından doğan zararlar takvim yılı aşılmamak kaydıyla izleyen dönemlerin tevkifat matrahından mahsup edilir. Dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracının alış ve satış bedeli olarak işlem tarihindeki Yeni Türk Lirası karşılıkları esas alınarak tevkifat matrahı tespit edilir. Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracının yabancı bir para cinsinden ihraç edilmiş olması halinde ise tevkifat matrahının tespitinde kur farkı dikkate alınmaz.

Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı sahibinin, bu kıymetleri başka bir banka veya aracı kuruma aktarması halinde, söz konusu menkul kıymetlerin alış bedeli ve alış tarihi aktarma yapılan kuruma bildirilir. Aktarmanın başka bir kişi veya kurum adına yapılması halinde, alış bedeli ve alış tarihinin ilgili banka veya aracı kuruma bildirilmesinin yanı sıra işlem Maliye Bakanlığına da bildirilir. Bu bildirimler, başka bir kişi veya kurum adına naklin aynı banka veya aracı kurumun bünyesinde gerçekleştirilmesi veya kıymetin sahibi tarafından fiziken teslim alınması halinde de yapılır.

Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracının fiziken bir banka veya aracı kuruma teslim edilmesi halinde alış bedeli olarak, tevsik edilmesi kaydıyla, kıymet sahibinin beyanı esas alınır ve yapılan işlem Maliye Bakanlığına bildirilir.

Hazine ve 4749 sayılı Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin alım satımı, itfası sırasında elde edilen getirileri ile bunların dönemsel getirilerinin tahsilinde, tam mükellef kurumlara ait olup, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri ile sürekli olarak portföyünün en az %51'i İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin elden çıkarılmasında ve hisse senetleri kâr paylarının hisse sahipleri adına tahsilinde bu fıkra

hükümleri uygulanmaz. Tam mükellef kurumlara ait olup, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler için, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80. madde hükümleri uygulanmaz.

Bu fıkra kapsamında yapılan tevkifat tutarları, verilecek muhtasar beyannameye dahil edilmez. Banka ve aracı kurumlar, tevkif ettikleri vergileri şekli ve muhteviyatı Maliye Bakanlığınca belirlenecek bir beyanname ile tevkifat dönemini izleyen ayın yirmiüçüncü günü akşamına kadar bağlı oldukları vergi dairesine beyan eder ve yirmialtıncı günü akşamına kadar öderler.

Bu maddenin uygulaması bakımından banka veya aracı kurumlar (işleme taraf olanlar) kendilerinde bulunan veya ulaştırılan bilgi ve belgeler kapsamında tarhiyattan sorumlu tutulurlar. Bilgilerin eksik veya yanlış olması nedeniyle eksik beyan edilen kısım için bildirimi yapan adına gerekli tarhiyat yapılır.

2) Bu Kanunun 75. maddesinin ikinci fıkrasının 5 numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından ((6322 sayılı Kanunun 11. maddesiyle değişen ibare; Yürürlük 15.06.2012) Hazine ve 4749 sayılı Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilenler hariç), ödemeyi yapanlarca, banka veya aracı kurumlara veya bunlar aracılığıyla diğer gerçek ve tüzel kişilere ödenenler hariç, %15 oranında vergi tevkifatı yapılır. (2006/10731 sayılı B.K.K. ile tam mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran %10 olarak uygulanır. Yürürlük; 23.07.2006)

Bankalara veya aracı kurumlara alış bedeli tevsik edilmeksizin teslim edilmiş olan menkul kıymetlerin gelirlerinin ödenmesinde ise ödeme banka veya aracı kurumlar aracılığıyla yapılsa dahi tevkifat yapılır. Menkul kıymetin bir banka veya aracı kurum aracılığıyla alınmış olması halinde tevkifatta, bu işlemdeki itfa bedeli ile alış bedeli arasındaki fark esas alınır. Bu iratlar üzerinden 94. madde veya Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24. maddesi kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz.

3) Bankalar ile aracı kurumlar, bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracını (hisse senetleri ile 1 numaralı fıkranın altıncı paragrafında belirtilen menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçları hariç) 1 numaralı fıkra kapsamında tevkifata tâbi tutulmaksızın almaları halinde, kendilerine satış yapanlar adına satış bedeli ile alış bedeli arasındaki fark üzerinden %15 oranında tevkifat yaparlar. (2006/10731 sayılı B.K.K. ile tam mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran %10 olarak uygulanır. Yürürlük; 23.07.2006) Menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracının daha önce bir banka veya aracı kurumdan alınmamış olması halinde, tevkifatın yapılmasında alış bedeli yerine ihraç bedeli esas alınır. Tevkif edilen vergiler 1 numaralı fıkra kapsamında verilecek beyannameye dahil edilmek suretiyle beyan edilir ve ödenir.

4) Bankalar arası mevduat ile aracı kurumların borsa para piyasasında değerlendirdikleri kendilerine ait paralarına yürütülen faizler hariç olmak üzere, 75. 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 ve 119. maddelerde belirtilen sürelerde beyan edilir ve ödenir. Bu iratlar üzerinden 94. madde veya Kurumlar Vergisi Kanununun 24. 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, **(6745 sayılı Kanunun 8. maddesiyle eklenen ibare, Yürürlük; 07.09.2016) 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinin birinci fıkrasının (l) bendi kapsamına giren kurumlar ile Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan borsa yatırım fonları ve emeklilik yatırım fonlarının elde ettikleri kazançlar üzerinden 1 ve 4 numaralı fıkralar uyarınca tevkifat yapılmaz.** (2006/10731 sayılı B.K.K. ile borsa yatırım fonları ile konut finansman fonları ve varlık finansman fonlarının 1, 2, 3 ve 4 numaralı numaralı fıkralarda belirtilen gelirleri için %0 oranında tevkifat yapılır. Yürürlük; 01.10.2006) (2006/10731 sayılı B.K.K. ile Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonları ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının 1, 2, 3 ve 4 numaralı numaralı fıkralarda belirtilen gelirleri için 01.10.2006 tarihine kadar %10, 01.10.2006 tarihinden itibaren %0 oranında tevkifat yapılır.)

6) Bu maddenin 1, 2, 3 ve 4 numaralı 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 Cumhurbaşkanı yetkilidir.

7) 1, 2, 3 ve 4 numaralı numaralı fıkra hükümleri uyarınca tevkifata tâbi tutulan kazançlar için gerçek kişilerce yıllık veya münferit beyanname verilmez. Diğer gelirler dolayısıyla verilecek yıllık beyannameye bu gelirler dahil edilmez. (5527 sayılı Kanunun 1/c maddesiyle eklenen cümle. Yürürlük; 07.07.2006) Söz konusu fıkra hükümleri uyarınca tevkifata tabi tutulsun tutulmasın dar mükellef gerçek kişi veya kurumlarca (6111 sayılı Kanunla değiştirilen ibare Yürürlük; 25.02.2011) (6322 sayılı Kanunun 11. maddesiyle değişen ibare; Yürürlük 15.06.2012) Hazine, 4749 sayılı Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketleri ve tam mükellef kurumlar 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. madde kapsamında tevkif edilen vergilerin tâbi olduğu hükümler çerçevesinde tevkifata tâbi kazançların beyan edildiği beyannamelerde hesaplanan vergiden mahsup edilir. Şu kadar ki, 2 ve 3 numaralı fıkralar kapsamında tevkif suretiyle ödenen verginin, işlemden doğan kazancın tâbi olduğu tevkifat oranı ile çarpımı sonucu bulunacak tutarı aşan kısmı yıllık beyannamede hesaplanan vergiden mahsup edilmez.

8) Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonları (5527 sayılı Kanunun 1/ç maddesiyle değişen hüküm. Geçerlilik; 01.10.2006) (borsa yatırım fonları ile konut finansman fonları ve varlık finansman fonları dahil) ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının Kurumlar Vergisinden istisna edilmiş olan portföy kazançları, dağıtılsın veya dağıtılmasın %15 oranında vergi tevkifatına tâbi tutulur. (2006/10731 sayılı B.K.K. ile borsa yatırım fonları ile konut finansman fonları ve varlık finansman fonları için bu oran %0 olarak uygulanır. Yürürlük; 01.10.2006) (2006/10731 sayılı B.K.K. ile Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonları ile menkul kıymetler yatırım ortaklıkları için 01.10.2006 tarihine kadar bu oran %10, 01.10.2006 tarihinden itibaren %0 olarak uygulanır.) Bu kazançlar üzerinden 94. madde uyarınca ayrıca tevkifat yapılmaz. Bu fon veya ortaklıklarının katılma belgelerinin ilgili fona iadesinden elde edilen gelirler ile hisse senetlerinin alım satımından elde edilen kazançlar için yıllık beyanname verilmez. Diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmez. Ticarî işletmeye dahil olan bu nitelikteki gelirler, bu fıkra kapsamı dışındadır.

9) Bu maddenin yürürlük tarihinden önce ihraç edilmiş olan her nevi tahvil ve (5436 sayılı Kanunun 14/d maddesiyle değişen ibare. Geçerlilik; 01.01.2006) Hazine bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin elde tutulması veya elden çıkarılması suretiyle sağlanan gelirlerin vergilendirilmesinde bu madde hükümleri uygulanmaz. Bu gelirlerin vergilendirilmesinde, 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümler uygulanır.

10) Bu maddenin yürürlüğe girmesinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından veya elde tutulma sürecinde elde edilen gelirler için bu madde hükümleri uygulanmaz. Bu gelirlerin vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümler uygulanır.

11) Dar mükellefler de dahil olmak üzere, bu madde kapsamında tevkifata tabi tutulan ve yıllık veya münferit beyanname ile beyan edilmeyeceği belirtilen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından doğan kazançlar için takvim yılı itibariyle yıllık beyanname verilebilir. Beyan edilen gelirden, aynı türden menkul kıymetler için yıl içinde oluşan zararların tamamı mahsup edilebilir. Beyan edilen gelir üzerinden %15 oranında vergi hesaplanır. (2006/10731 sayılı B.K.K. ile bu oran %10 olarak uygulanır. Yürürlük; 23.07.2006) Hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif edilen vergiler mahsup edilir, mahsup edilemeyen tutar genel hükümler çerçevesinde red ve iade edilir. Şu kadar ki, mahsup edilemeyen zararlar izleyen takvim yıllarına devredilemez.

12) Bu maddede geçen, "banka" kavramı 18.6.1999 tarihli ve 4389 sayılı Bankalar Kanunu kapsamında Türkiye'de faaliyette bulunan bankaları, (5436 sayılı Kanunun 14/d maddesiyle eklenen ibare. Geçerlilik; 01.01.2006) ile Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasını"aracı kurum" kavramı ise 28.7.1981 tarihli ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında Türkiye'de faaliyette bulunan aracı kurumları ifade eder.

13) Bu maddede geçen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı ifadesi, özel bir belirleme yapılmadığı sürece Türkiye'de ihraç edilmiş ve Sermaye Piyasası Kurulunca kayda alınmış ve/veya Türkiye'de kurulu menkul kıymet ve vadeli işlem ve opsiyon borsalarında işlem gören menkul kıymetler veya diğer sermaye piyasası araçları ile kayda alınmamış olsa veya menkul kıymet ve vadeli işlem borsalarında işlem görmese dahi Hazinece veya diğer kamu tüzel kişilerince ihraç edilecek her türlü menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracını ifade eder.

Bankaların ve aracı kurumların taraf olduğu veya bunlar aracılığıyla yapılan; belirli bir vadede, önceden belirlenen fiyat, miktar ve nitelikte, ekonomik veya finansal göstergeye dayalı olarak düzenlenenler de dahil olmak üzere, para veya sermaye piyasası aracını, malı, kıymetli madeni ve dövizi alma, satma, değiştirme hak ve/veya yükümlülüğünü veren vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri bu madde uygulamasında diğer sermaye piyasası aracı addolunur.

14) (5436 sayılı Kanunun 14/d maddesiyle değişen fıkra. Geçerlilik; 01.01.2006) Türkiye'de kurulu vadeli işlem ve opsiyon borsalarında 31.12.2008 tarihine kadar yapılan işlemlerden elde edilen kazançlar için 1 numaralı fıkrada belirtilen tevkifat oranı sıfır olarak uygulanır. Tam ve dar mükellef kurumların (Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla faaliyette bulunmayanlar hariç) aralarında yaptıkları vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden doğan kazançları bakımından bu madde hükmü uygulanmaz. Şu kadar ki banka ve benzeri finans kurumları için Türkiye'de işyeri veya daimî temsilci aracılığıyla faaliyette bulunma şartı aranmaz.

15) Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinin 5281 sayılı Kanunla kaldırılmadan önceki 2 numaralı fıkrasında "Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonu" olarak addolunmuş dar mükellefiyete tabi yatırım fonlarının vergilendirilmeye ilişkin 31.12.2005 tarihindeki bu statüleri;

a) 31.12.2005 tarihinden önce ihraç edilen menkul kıymetlerle (hisse senetleri hariç) sınırlı olmak üzere bu menkul kıymetlerin tamamı itfa edilinceye kadar,

b) 31.12.2005 tarihinde portföylerinde bulunan hisse senetleri için ise bu menkul kıymetlerin bu tarihten sonra portföyden ilk çıkış tarihine kadar, devam eder.

16) Bu madde kapsamına girmeyen ve 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan gelirlerin vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihi itibariyla geçerli olan hükümler uygulanır.

17) Cumhurbaşkanı bu maddede yer alan oranları her bir sermaye piyasası aracı, kazanç ve irat türü ile bunların vadesi ve bunları elde edenler itibarıyla, yatırım fonlarının katılma belgelerinin fona iade edilmesinden veya diğer şekillerde elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar için fonun portföy yapısına göre, ayrı ayrı sıfıra kadar indirmeye veya %15'e kadar artırmaya yetkilidir.

18) (5436 sayılı Kanunun 14/d maddesiyle değişen fıkra. Geçerlilik; 01.01.2006) Bu madde hükümlerinin uygulanmasına ilişkin esas ve usulleri belirlemeye, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

19) Bu madde hükümleri 31.12.2020 (6655 sayılı Kanun) tarihine kadar uygulanır."

7.2.2. Geçici 67. Maddeye İlişkin Kısa Açıklamalar

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesine eklenen hüküm ile 01.01.2006 tarihinden itibaren, çeşitli finansal araçlardan elde edilen getirilerin aynı düzeyde kaynakta vergilenmesi ticari faaliyetlere dâhil olmayan gelirler için kaynakta yapılan bu vergilemenin nihai vergileme olması öngörülmektedir.

Madde kapsamına menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından veya elde tutulma sürecinde elde edilen gelirler, mevduat faizleri, özel finans kurumlarından, elde edilen gelirler ve repo kazançları girmektedir. Yapılan düzenleme sonucunda Hazinece ihraç edilen tahvillerden sağlanan getirilerle özel sektör tahvillerinden sağlanan getirilerin aynı esaslar çerçevesinde vergilendirilmesi amaçlanmıştır.

Maddenin 1 numaralı fıkrası ile menkul kıymetlerin ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması sonucunda veya elde tutulma sürecinde elde edilen getiriler üzerinden, bankalar veya aracı kurumlar aracılığıyla kaynakta vergileme yapılması öngörülmekte ve bu uygulamanın gerçekleştirilmesinde uygulanacak kurallar belirlenmektedir.

Tevkifat;

- Alım satımına aracılık ettikleri menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçlarının alış ve satış bedelleri arasındaki fark,
- Alımına aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının itfası halinde alış bedeli ile itfa bedeli arasındaki fark,

- Menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının tahsiline aracılık ettikleri dönemsel getirileri (herhangi bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracına bağlı olmayan),

üzerinden gerçekleştirilecektir.

Banka veya aracı kurumun kendi portföylerinde bulunan kağıtları müşterilerine alıp satmaları halinde de alış ve satış bedelleri arasındaki fark üzerinden tevkifat yapacaklardır.

Aynı menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracından değişik tarihlerde alımlar yapıldıktan sonra bunların bir kısmının elden çıkarılması halinde, ilk giren ilk çıkar yöntemi kullanılmak suretiyle, tevkifat matrahının tespitinde dikkate alınacak alış bedeli belirlenecektir. Tevkifatın yapılmasında üç aylık dönem içerisinde **aynı türden menkul kıymet** veya diğer sermaye piyasası aracı ile ilgili olarak birden fazla alım satım işlemi yapılması halinde tevkifatın gerçekleştirilmesinde bu işlemler tek bir işlem olarak dikkate alınacaktır.

Örneğin Üç aylık dönem içerisinde çeşitli şirketlere ait hisse senetlerinin alım satımı yapılmışsa, tevkifat her bir işlem dikkate alınarak değil, üç aylık süreç içerisinde yapılan işlemler dikkate alınarak belirlenecektir. Dolayısıyla bir alım satım işlemi sonucu oluşan negatif fark, bir diğer işlemden oluşan pozitif farktan düşülecektir. Ancak, aynı dönemde tahvil alım satımı olması halinde tahvillerle ilgili işlemler hisse senetleri ile bir arada değerlendirilmeyecektir.

Üzerinden tevkifat yapılacak tutarların tespitinde, dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracının alış ve satış bedeli olarak işlem tarihindeki Türk Lirası karşılıkları esas alınacaktır. Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracının yabancı bir para cinsinden ihraç edilmiş olması halinde ise tevkifat matrahının tespitinde kur farkı dikkate alınmayacaktır.

Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonlarının katılma belgelerinin ilgili olduğu fona iadesi veya alım satımı, menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin alım satımı, hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin alım satımı, itfası sırasında elde edilen getirileri ile bunların dönemsel getirilerinin tahsilinde ve tam mükellef kurumlara ait olup, Borsa İstanbul A.Ş. işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançların yanı sıra sürekli olarak portföyünün en az %51'i Borsa İstanbul A.Ş. 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. madde kapsamında tevkif edilen vergilerin tabi olduğu hükümler çerçevesinde tevkifata tabi kazançların beyan edildiği beyannameler üzerinde hesaplanan vergiden mahsup edilecektir. Ancak maddenin 2 ve 3 numaralı fıkraları kapsamında tevkif suretiyle ödenen verginin, işlemden doğan kazancın tabi olduğu tevkifat oranı ile çarpımı sonucu bulunacak tutarı aşan kısmı yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilmeyecektir.

Gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olması, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmaması, vergiden muaf olup olmaması ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmamasının madde kapsamında yapılacak tevkifatlara etkisi olmaması öngörülmüştür. Ancak emeklilik yatırım fonlarının kazançları üzerinden 1 ve 4 numaralı fıkralar uyarınca tevkifat yapılmayacaktır.

Maddede yapılacak tevkifat oranları %15 olarak belirlenmiştir. Ancak bu oranları yabancı para cinsinde ihraç edilen menkul kıymetlerden sağlanan getiriler ile döviz cinsinden açılmış hesaplardan elde edilen faiz gelirleri için 5 puana kadar artırmaya veya kanuni oranına kadar indirme konusunda Cumhurbaşkanına 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 Resmî Gazete'de yayımlandığı 23.07.2006 tarihine kadar %15 oranında, 23.07.2006 tarihinden 01.10.2006 tarihine kadar %10 oranında, 01.10.2006 tarihinden itibaren ise %0 oranında tevkifat yapılacaktır.

Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonları ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna edilmiş olan portföy kazançlarından dağıtılsın veya dağıtılmasın %10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır. Bu fon veya ortaklıklarının katılma belgeleri ile hisse senetlerinin alım satımından elde edile kazançlar ile katılma belgelerinin fona iadesinden elde edilen gelirler için yıllık beyanname verilmeyecek fon veya ortaklık bünyesinde yapılan vergileme nihai vergileme olacaktır. Ticari işletmeye dahil olan bu nitelikteki gelirler ise ticari kazancın tespitinde dikkate alınacaktır.

Yine yatırım fon ve ortaklıklarının dışarıda vergilendirilmesi uygulamasına geçilmesiyle birlikte bu fon ve ortaklıkların portföy işletmeciliği kazançları üzerinden yapılacak tevkifat oranı sıfıra indirilmekte, böylece mükerrer vergilendirme önlenmiş olmaktadır.

Bu maddenin yürürlük tarihi olan 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan her nevi tahvil ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin elde tutulması veya elden çıkarılması suretiyle sağlanan gelirler ile yine bu maddenin yürürlüğe girmesinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından veya elde tutulması sürecinde elde edilen gelirlerin

vergilendirilmesinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 31.12.2005 tarihi itibariyle geçerli olan hükümleri uygulanacaktır.

Yine geçici 67. madde kapsamına girmese dahi 01.01.2006 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 01.01.2006 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 Kanunu'nun geçici 67. 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 Kanunu'nun geçici 67. maddesinin 1 numaralı fıkrası kapsamında tevkifata tabi değildir.

7.2.4. Geçici 67. Madde Hükmünün Uygulanmayacağı Gelirler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 67. 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 67. maddesinin 1 numaralı fıkrası kapsamında tevkifat uygulamasına dahil edilmiş, sürekli olarak portföyünün en az % 51'i Borsa İstanbul A.Ş.'de 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, 67. maddesinin 1 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 Borsa İstanbul A.Ş.'de 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 Borsa İstanbul A.Ş.'de işlem gören hisse senetlerinden oluşması gerekmektedir.

Değişken fonlarla ilgili olarak ise, Takasbank tarafından günlük olarak açıklanan bilgiler çerçevesinde, fon portföyünün %51'inin Borsa İstanbul A.Ş.'de 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. maddeye 5527 sayılı Kanunla getirilen hüküm gereğince, tevkifata tabi tutulsun tutulmasın dar mükellef gerçek kişi ve kurumlarca Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden sağlanan kazanç ve iratlar için münferit veya özel beyanname verilmeyecektir.

7.2.5. Geçici 67. Madde Hükmünün Uygulanma Süresi 2020 Yılı Sonuna Kadar Uzatıldı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 01.01.2006 tarihinden bu yana yürürlükte bulunan ve uygulanma süresi 31.12.2015 tarihinde sona erecek olan 67. maddesinin uygulanma süresi 6655 sayılı Kanunla[199] yapılan değişiklikle 31.12.2020 tarihine kadar uzatılmıştır.

Diğer taraftan **6745 sayılı Kanunun 8. maddesiyle geçici 67. maddenin 5 numaralı fıkra hükmüne eklenen ve 07.09.2016 tarihinde yürürlüğe giren ibare ile** Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinin 1 numaralı fıkrasının l bendi kapsamına giren kurumlar ile Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan borsa yatırım fonları ve emeklilik yatırım fonlarının elde ettikleri kazançlar üzerinden geçici 67. maddenin 1 ve 4 numaralı fıkralar uyarınca tevkifat yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

7.3. GELİR VERGİSİ KANUNU'NUN HÜKÜMLERİNE GÖRE BEYAN DIŞI KALAN MENKUL SERMAYE İRATLARI

Bilindiği üzere menkul sermaye iratları hukuki tasarruf (gelir sahibi tarafından talep edilebilir hale gelmesi) ve ekonomik tasarruf kavramlarının (ödemeyle yükümlü olanın geliri sahibinin emrine hazır kılması) her ikisinin de bir arada gerçekleşmiş olması şartıyla elde edilmiş sayılmaktadır. Bu şekilde elde edilen menkul sermaye iratlarının hangilerinin hangi şartlarda beyana tabi olduğu veya hangi şartlarla beyan dışı kalacağına ilişkin açıklamalara izleyen bölümlerde yer verilecektir.

7.3.1. Gelir Vergisi Kanunu'nun 76. Maddesine Göre İndirim Oranı Uygulanacak Menkul Sermaye İratları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 76.maddesinin 5281 sayılı Kanunun 44. maddesiyle kaldırılan ikinci fıkrasında, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. 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) fıkrada belirtilen indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısmın, bu iratların beyanı sırasında indirim olarak dikkate alınacağı belirtilmişti.

Gelir Vergisi Kanunu'nun indirim oranı uygulamasına yönelik Gelir Vergisi Kanunu'nun 76. maddesinin ikinci fıkrası 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere 5281 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmakla birlikte, anılan **Kanunun geçici 67. maddesinin 9 numaralı fıkrası hükmü gereğince 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen her nevi tahvil ve Hazine bonolarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihinde yürürlükte olan hükümler esas alınacağından,** indirim oranı uygulaması ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamaların yapılmasında yarar görülmüştür.

İndirim oranı; Vergi Usul Kanununa göre o yıl için tespit edilmiş olan yeniden değerleme oranının, aynı dönemde Devlet tahvili ve Hazine bonosu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranına bölünmesi suretiyle tespit edilmektedir.

Bu çerçevede; 2018 takvim yılı için tespit edilmiş olan yeniden değerleme oranı %23,73'dir. Bu dönemde Devlet tahvili ve Hazine bonosu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranı ise

---

[199] 6655 sayılı Kanun 01.01.2016 tarih ve 29580 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak aynı tarihte yürürlüğe girmiştir.

%16,90'dir. Buna göre, 2018 takvim yılında elde edilen bir kısım menkul sermaye iradının beyanında uygulanacak indirim oranı (%23,73 / %16,90 =) **%140,41** olmaktadır. **Bu oranlar dikkate alındığında, 2018 takvim yılı gelirlerine uygulanacak indirim oranı birden büyük çıkmaktadır.**

Bu kapsamda, 2018 takvim yılında elde edilen menkul sermaye iratlarından, 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının 5 numaralı bendinde sayılan her nevi tahvil ve Hazine bonolarından elde edilen faiz gelirleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler indirim oranının birden büyük çıkması nedeniyle beyan dışı kalacaktır.

Dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetler ile döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilen menkul sermaye iratlarının beyanında indirim oranı uygulanmayacaktır.

Ayrıca, ticari işletmelere dâhil kazanç ve iratlar için indirim oranı uygulanması söz konusu değildir.

Diğer taraftan, geçici 67. maddenin 4 numaralı fıkrası uyarınca, 75. maddenin ikinci fıkrasının 7, 12 ve 14 numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratlarından 01.01.2006 tarihinden itibaren ödemeyi yapanlarca vergi tevkifatı yapılmakta olup, bu gelirlerin beyanı ve bu gelirlere indirim oranı uygulanması söz konusu değildir.

7.3.2. Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. Maddesinde Yer Alan Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Gelirin toplanması ve beyan" başlıklı 85. maddesi hükmüne göre; mükelleflerin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için aksine hüküm bulunmadıkça yıllık beyanname vermeleri ve beyanı gereken gelirlerini yıllık beyannamede toplamaları gerekmektedir.

Ancak aynı Kanunun "**Toplama Yapılmayan Haller**" başlıklı 86. maddesinde aşağıda yazılı şartlarla yıllık beyanname verilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 4842 sayılı Kanunun 9. maddesiyle değişen 86. maddesi aşağıdaki gibidir.

"Aşağıda belirtilen gelirler için **yıllık beyanname verilmez**, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dâhil edilmez.

1. Tam mükellefiyette;

a) Gerçek usulde vergilendirilmeyen ziraî kazançlar, bu Kanunun 75. 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. 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. 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 1.800 lirayı (302 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2018 yılı için 1.800 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. Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. Maddesinin Birinci Fıkrasının 1 Numaralı Bendinin (a) Alt Bendine Göre Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesine ikinci fıkrasına 4697 sayılı Kanunun 5. maddesiyle eklenen 15 numaralı bent hükmü ile tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından yapılan ödemelerde elde edenler açısından menkul sermaye iradı olarak gelir vergisinin konusuna alınmıştır. **Son olarak, 6327 sayılı kanunun 29.08.2012 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 8. maddesiyle 15 numaralı bent hükmü değiştirilmiş ve maddeye 16 numaralı bent hükmü eklenmiştir.**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinin **6327 sayılı Kanunun 7. maddesiyle değişen ve 29.08.2012** tarihinde yürürlüğe giren birinci fıkrasının 1 numaralı bendinin (a) alt bendi kapsamında; aynı Kanunun 75. maddesinin ikinci fıkrasının 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 Kanunu'nun 94. 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 12.01.2009 tarihli ve 2009/14592 sayılı Kararnamesinin eki Kararda değişiklik yapan 06.09.2012 tarihli ve 2012/3571 sayılı Kararı uyarınca, 29.08.2012 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.

6728 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun 22. maddesinin 1 numaralı fıkrasında yapılan ve 09.08.2016 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren değişiklik uyarınca, sigorta süresi en az on yıl veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarından yapılan ödemelerin tamamı gelir vergisinden müstesna olup, bu istisnadan yararlananların (22. maddenin 2 numaralı fıkrası kapsamında sigorta yaptıranlar dâhil) vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenler hariç olmak üzere, on yıl tamamlanmadan tek primli yıllık gelir sigortalarından ayrılmaları hâlinde, ayrılma tarihinde yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı üzerinden, 94. maddenin birinci fıkrasının 15 numaralı bendinin (a) alt bendine göre tevkifat yapılacaktır. İrat tutarlarının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddede yer alan hükümlere uyulur.

Öte yandan 6728 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun 22. maddesine eklenen ve 09.08.2016 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren 2 numaralı fıkra ile de anılan Kanunun 75. maddesinin ikinci fıkrasının 15 numaralı bendinin (b) alt bendi ile aynı fıkranın 16 numaralı bendinin (c) alt bendi kapsamında yapılan ödemeleri, sigorta süresi on yıl ve üzeri veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarına yatıranların, bu sigorta için yatırdıkları kısma tekabül eden ödemelerin içerdiği irat tutarları (4632 sayılı Kanun kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dâhil) gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen tutarlar üzerinden 94. maddenin birinci fıkrasının 15 ve 16 numaralı bentlerine göre tevkifat yapılmayacaktır. Ancak; istisnadan yararlananların vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenler hariç olmak üzere, ödeme alarak on yıl tamamlanmadan tek primli yıllık gelir sigortalarından ayrılmaları hâlinde, bu fıkraya göre istisna edilen tutarlar üzerinden, ödemenin kaynağına göre 94. maddenin birinci fıkrasının 15 numaralı bendinin (a) alt bendi veya aynı fıkranın 16 numaralı bendinin (b) alt bendi için belirlenen oranlar dikkate alınarak tevkifat yapılacaktır. İrat tutarlarının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddede yer alan hükümlere uyulur.

7.3.2.2. Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. Maddesinin Birinci Fıkrasının 1 Numaralı Bendinin (c) Alt Bendine Göre Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları

Gelir Vergisi Kanunu'nun Toplama Yapılmayan Haller başlıklı 86. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinin (c) alt bendi hükmü uyarınca 2018 yılında 34.000 TL'yi aşmaması durumunda aşağıdaki menkul sermaye iratları beyan edilmeyecektir;

- 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen Her çeşit tahvil ve hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler,
- Tam mükellef kurumlardan elde edilen kar paylarının istisna sonrası tutarı,

7.3.2.3. Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. Maddesinin Birinci Fıkrasının 1 Numaralı Bendinin (d) Alt Bendine Göre Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinin (d) alt bendine uyarınca 2018 takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı **1.800 TL'yi** aşmayan tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan aşağıdaki menkul sermaye iratları beyan edilmeyecektir;

- Kıyı bankacılığından (off-shore bankacılık) elde edilen faiz gelirleri
- Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller
- İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temliki karşılığında alınan para ve ayınlar
- Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri
- Yurt dışından elde edilen diğer menkul sermaye iratları (faiz, repo, kâr payı v.b.)
- Her çeşit alacak faizleri

Bahsi geçen 1.800 TL tutarı bir istisna değildir, gelirin beyanına ilişkin bir haddir. Bu had yukarıda belirtilen gelirlerin her biri için ayrı ayrı uygulanmayacak olup, bu gelirler ile vergi kesintisine tabi olmayan ve istisna uygulanmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının toplam tutarı dikkate alınacaktır.

7.3.3. Tutarı Ne Olursa Olsun Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları

Yukarıda yaptığımız ayrıntılı açıklamalar doğrultusunda aşağıda belirtilen gelirler tutarı ne olursa olsun beyan edilmez. Diğer gelirler nedeniyle verilen beyannameye de dâhil edilmez. Vergi kesintisine tabi tutulmuş olan;

- Mevduat faizleri,
- Katılım bankalarınca (Özel Finans Kurumlarınca) kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları,
- Repo gelirleri,
- Menkul kıymetler yatırım fonlarının katılma belgelerine ödenen kar payları veya bu fonların katılma belgelerinin Borsa İstanbul A.Ş.'de alım satımından elde edilen kazançlar ile Türkiye'de kurulu vadeli işlem ve opsiyon borsalarında yapılan işlemler sonucunda elde edilen kazançlar.
- 07.10.2001 tarihinden itibaren düzenlenen şahıs sigorta poliçeleri dolayısıyla elde edilen menkul sermaye iratları.
- Kurumlar vergisi mükelleflerince 31.12.1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen kazançların dağıtımı halinde, gerçek kişilerce elde edilen kar payları.
- Kurumların karlarını sermayeye eklemek suretiyle gerçekleştirdikleri kar dağıtım işlemlerinde gerçek kişi ortaklarca elde edilen kar payları.

7.4. DEVLET TAHVİLİ VE HAZİNE BONOSU GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen ve Türk liras cinsinden olan Devlet tahvili ve Hazine bonosu faiz gelirleri yukarıda belirttiğimiz üzere indirim oranı uygulanarak beyan edilecektir. Bahse konu dönemde devlet tahvili ve hazine bonosu faiz gelirleri %0 oranında stopaja tabi bulunduğundan hesaplanan gelir vergisinden herhangi bir stopaj mahsubu da yapılmayacaktır.

01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilen Devlet tahvili ve Hazine bonosu faiz gelirleri ise geçici 67. madde hükümleri uyarınca tam mükellef gerçek kişiler için %10, dar mükellefler için %0 oranında vergi tevkifatı uygulaması yapılmaktayken, Anayasa Mahkemesinin 08.01.2010

tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 2009/146 sayılı gerekçeli kararı sonrasında yayımlanan 6009 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 01.10.2010 tarihinde yürürlüğe giren 4. maddesiyle, Anayasa Mahkemesinin gerekçeli kararı dikkate alınarak, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının alım/satım ve itfa kazançlarında yerli-yabancı ayrımına dayalı stopaj uygulamasına son verilerek, sermaye şirketleri (yatırım fon ve ortaklıkları ile münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan dar mükelleflerden 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıkları ile benzer nitelikte olduğu Maliye Bakanlığınca belirlenenler dahil) için %0 oranında stopaj yapılacağı hükme bağlanmıştır. Bunu müteakiben 27.09.2010 tarih ve 2010/926 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla tam ve dar mükellefler için bu ayrım ortadan kaldırılarak her iki mükellefiyet türü için de %10 stopaj yapılacağı belirtilmiştir.

Son olarak 2017/10840 Bakanlar Kurulu Kararı çerçevesinde Anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler ile yatırım fonları tarafından elde edilen devlet tahvili ve hazine bonosu faiz gelirlerinde stopaj oranı %0 olarak yeniden belirlenmiştir. Sayılanlar dışında kalan tüm mükellefelerde ise stopaj oranı %10 olarak uygulanmaya devam etmektedir.

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 Kanunu'nun 75. maddesinde; ticari, zirai veya mesleki faaliyet dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden oluşan sermaye dolayısıyla elde edilen kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmekte olup, yukarıda da belirtildiği üzere, her nevi tahvil ve Hazine bonosu faizleri menkul sermaye iradı olarak kabul edilmektedir.

Vergi uygulaması bakımından, Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetler de (Eurobond) Devlet tahvili ve Hazine bonosu gibi değerlendirilmektedir. Bu kapsamda, Eurobondlardan elde edilen faiz gelirleri, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 7 numaralı fıkrasının (a) alt 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 **2018** takvim yılı için **34.000 TL'lik** beyan sınırını aşması durumunda beyan edilmesi söz konusu olacaktır.

7.6. BEYANNAME VERİLMESİ HALİNDE VERGİLENDİRME

Beyana tabi menkul sermaye iratlarını aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz.

7.6.1. Kurumlardan Elde Edilen Kar Payları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 22. maddesinin 3 numaralı fıkrası ile geçici 62. maddesinde yer alan istisnalar düşüldükten sonra **2018** takvim yılı için belirlenmiş olan **34.000 TL**'lik beyan sınırını aşan ve aşağıda sıralanan kurumlardan elde edilen kar payları beyana tabi bulunmaktadır.

1. Her nevi hisse senetlerinin kar payları, (GVK Md.75 / 1)

2. İştirak hisselerinden doğan kazançlar, (GVK Md.75 / 2)

3. Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar payları. (GVK Md.75/3)

Yukarıda sıraladığımız, kurumlarca dağıtılan ve gerçek kişilerce elde edilen bu kar paylarının tamamı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı fıkrasının (b-i) alt bendine bendi çerçevesinde, dağıtım esnasında vergi tevkifatına tabi tutulmaktadır. Dolayısıyla Gelir Vergisi Kanunu'nun **"Toplama Yapılmayan Haller"** başlıklı 86. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinin (c) alt bendi gereğince; gayri safi tutarının **34.000 TL**'lik yıllık beyanname verme sınırını aşılmadığı sürece bu gelir unsurunun beyan edilmeyeceği açıktır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 22. maddesinin 3 numaralı fıkrası uyarınca **2018** takvim yılı içinde elde edilen kar paylarının yarısının istisna olması nedeniyle kalan tutarın **34.000 TL**'yi aşması halinde beyanname verilmesi bir zorunluluktur. Beyanname verildiği durumda kar payları üzerinden yapılmış olan tevkifatların tamamının mahsup edilmesi gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 01.01.2003 tarihinden itibaren yürürlüğe giren **22. maddesinin 3 numaralı fıkrasında;** "Tam mükellef kurumlardan elde edilen, 75. maddenin ikinci fıkrasının 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarının yarısı gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen tutar üzerinden 94. 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 kâr payının yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan yarısı, **2018** takvim yılı için beyan sınırı olan **34.000** TL'yi aşarsa beyan edilecektir.

- Beyannamede hesaplanan şahsi gelir vergisinden kar dağıtan kurum bünyesinde %15 oranında yapılan **stopajın tamamı** mahsup edilecek.
- Mahsuptan sonra arta kalan tutar olursa bu tutar, kâr 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 2017 hesap dönemi karını dağıtması neticesinde 2018 yılında sırasıyla brüt 100.000 TL, 380.800 TL veya 500.000 TL tutarında kâr payı (temettü) elde ettiği ve mükellefin başkaca geliri bulunmadığı varsayıldığında mükellefin ödeyeceği veya iade olunacak gelir vergisi aşağıdaki gibi olacaktır. (Elde edilen kâr payı kurum bünyesinde %15 nispetinde stopaja tabi tutulmaktadır.)

	I	II	III
Kar Payı Tutarı (68.000 TL'ye Kadar Beyan Dışı)	100.000 TL	**380.800 TL**	500.000 TL
İstisna Tutarı	50.000 TL (100.000 x ½)	**190.400 TL (380.800 x ½)**	250.000 TL (500.000 x ½)
Gelir Vergisi Matrahı	50.000 TL	**190.400 TL**	250.000 TL
Hesaplanan Vergi	10.380 TL	**57.120 TL**	77.980 TL
Mahsup Edilecek Vergi	15.000 TL (100.000 x %15)	**(57.120) TL (380.800 x %15)**	(75.000) TL (500.000 x %15)
Ödenecek/İade Edilecek GV	**4.620 TL İADE**	**0 TL**	**2.980 TL ÖDENECEK**

Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 62. maddesinde ise; kurumlar vergisi mükelleflerince dağıtıma konu edilen 2002 ve önceki yıllara ilişkin olarak karlar ile geçici 61. 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. madde kapsamında tevkifata tâbi tutulmuş kazançlarının,

Dağıtımı halinde 94. 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. madde hükümleri uygulanmaz."

Örneğin: Bayan (B) 2018 takvim yılı içinde ortağı bulunduğu ve tam mükellef bir kurum olan (Z) Anonim Şirketi'nin 1998 hesap dönemi karlarının dağıtımından net 300.000 TL, 2002 hesap dönemine ait olup tamamı kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançların dağıtımından net 30.000 TL, 2012 hesap dönemine ait olup Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 61. maddesi kapsamında %19,8 oranında yatırım indirimi istisnası stopajına tabi tutulmuş karların

dağıtımından ise net 60.000 TL olmak üzere toplam 390.000 TL tutarında net kar payı (temettü) elde etmiştir. Bayan (B)'nin başkaca geliri bulunmamaktadır.

Bu durumda, Bayan (B)'nin beyanı aşağıdaki gibi olacaktır.

Elde Edilen Kar Payı Toplamı	390.000 TL
İstisna (*1998 yılı kar payı, GVK'nın geçici 62/2. maddesi)*	- (300.000) TL
Kalan Net Kar Payı	90.000 TL
İlave *((= 90.000 x 1/9), GVK'nın geçici 62/3. maddesi)*	10.000 TL
Brüt Kar Payı	100.000 TL
İstisna Tutarı *((= 100.000 x ½), GVK'nın geçici 62/2. maddesi)*	50.000 TL
GELİR VERGİSİ MATRAHI	50.000 TL
Hesaplanan Vergi	10.380 TL
Mahsup Edilecek Vergi *((= 50.000 / 5), GVK'nın geçici 62/2. maddesi)*	- (10.000) TL
Ödenecek Gelir Vergisi	380 TL

7.6.2. Beyana Tabi Diğer Menkul Sermaye İratları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinin (c) alt bendinde yer alan 34.000 TL'lik beyan sınırından yararlanamaması nedeniyle, aynı bendin (d) alt bendinde yer alan 1.800 TL'lik beyan sınırı aşıldığı 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. maddesinin ikinci fıkrasının 8 numaralı bendine 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. maddesinin birinci bent hükmü gereğince değer artışı kazancı olarak vergiye tabi olacaktır.

2- İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temliki karşılığında alınan para ve ayınlar; Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının 9 numaralı bendine göre; iştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temliki karşılığında alınan para ve ayınlar menkul sermaye iradı olarak kabul edilmiştir. İştirak hisselerinin bizzat kendisinin satılması ise Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80. maddesinin dördüncü bent hükmü gereğince değer artışı 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 bulundurulan alacak senedi niteliğindeki bono ve poliçelerin vadesinden önce kırdırılmasıdır. (iskonto ettirilmesi) İşte bu tür senetleri kıranların, bu işleme karşılık elde ettikleri iskonto bedelleri de Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının 10 numaralı bendine 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 **1.800 TL**'yi aşması halinde beyan edileceklerdir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinin (d) alt bendi hükmünde yer alan **1.800 TL**'lik tutar bir istisna olmayıp, gelirin beyan edilip edilmeyeceğine yönelik tespitte dikkate alınacak bir haddir. Bu had yukarıda belirtilen gelirlerin her biri için ayrı ayrı uygulanmayacak olup, bu gelirler ile vergi kesintisine tabi olmayan ve istisna uygulanmayan gayrimenkul sermaye iratlarının toplam tutarı dikkate alınarak hesaplanacaktır.

7.7. MENKUL SERMAYE İRADININ SAFİ TUTARININ TESPİTİNDE İNDİRİLEBİLECEK GİDERLER VE ZARAR DOĞMASI HALİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 78. maddesi hükmüne göre; menkul sermaye iratlarında safi iradın bulunması için aşağıdaki giderler indirilir.

1. Depo etme ve sigorta ücretleri gibi menkul kıymetlerin muhafazası için yapılan giderler,

2. Temettü hisseleri ile faizlerin tahsil giderleri, (Şirket toplantılarına bizzat veya bilvekale iştirak gibi sermayenin idaresi için yapılan giderler irattan indirilemez.)

3. Menkul kıymetler ve bunların iratları için ödenen her türlü vergi, resim ve harçlar, (gelir vergisi irattan indirilemez).

Yukarıda sıralanan giderlerin menkul sermaye iradından düşülmesi sonucunda, negatif bir fark (zarar) doğmuşsa, doğan bu zarar mükellefin varsa diğer gelir unsurları nedeniyle elde edilen gelirlerden mahsup edilebilir. Gider fazlalığı dışındaki nedenlerle oluşan zararlar ise, Gelir Vergisi Kanunu'nun 88. maddesinin üçüncü fıkrası 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 2018 takvim yılına ilişkin beyanına ilişkin özet tablo aşağıdaki gibi olmaktadır.

1- MEVDUAT FAİZLERİ & REPO FAİZ GELİRLERİ

- Mevduat faizleri Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi kapsamında vade ve para cinsine göre %10 ila %18 aralığında değişen oranlarda stopaja tabidir.
- Repo faiz gelirleri Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi kapsamında %15 oranında stopaja tabidir.
- Mevduat faizleri ve repo kazançları tutarı ne olursa olsun yıllık beyana tabi değildir.
- Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi kapsamında yapılan stopaj nihai vergilendirme olacaktır.
- Katılım bankalarınca katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları için de yukarıdaki esaslar uygulanır.

2- MENKUL KIYMET YATIRIM FONLARINDAN ELDE EDİLEN GELİRLER

- Sürekli olarak portföyünün en az %51'i BİST'te işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının, bir yıldan fazla süreyle elde tutulduktan sonra satışından sağlanan kazançlar Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi kapsamında stopaja ve beyana tabi değildir.
- Aylık ağırlıklı ortalama bazda portföylerinin en az %75'i BİST'te işlem gören hisse senetlerinden (MKYO hisse senetleri hariç) oluşan hisse senedi yoğun fonların katılma belgelerinden elde edilen gelirler Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi kapsamında %0 oranında stopaja tabidir.
- Yukarıda belirtilen fonlar dışındaki yatırım fonu katılma belgelerinden elde edilen gelirler Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi kapsamında %10 oranında stopaja tabidir.
- Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi kapsamında yapılan stopaj nihai vergilendirme olup, söz konusu gelirler için yıllık beyanname verilmeyecektir.

3- HAZİNE BONOSU/DEVLET TAHVİLİ FAİZ GELİRİ

2006 ve sonrası ihraçlı devlet tahvilleri için;

- Tam ve dar mükellef ayrımı olmaksızın elde edilen gelirler Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi kapsamında %0 ila %10 oranında stopaja tabidir. 2017/10840 Bakanlar Kurulu Kararı çerçevesinde Anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler ile yatırım fonları tarafından elde edilen devlet tahvili ve hazine bonosu faiz gelirlerinde stopaj oranı %0 olarak yeniden belirlenmiştir
- Söz konusu gelirlerin tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir.
- Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi kapsamında yapılan stopaj nihai vergilendirme olacaktır.

2006 öncesi ihraçlı devlet tahvilleri için;

- Söz konusu gelirler Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 7 numaralı bendini (a) alt bendi kapsamında %0 oranında stopaja tabidir.
- TL cinsinden olanlar için indirim oranı uygulanacak olup, **2018 takvim yılı için indirim oranı birden büyük çıktığından söz konusu faiz gelirlerinin tamamı (%100'ü) yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir.**
- Döviz cinsinden ihraç edilen tahvil ve bonolardan elde edilen faiz gelirleri 34.000 TL'lik beyan sınırı aşıyorsa yıllık beyanname ile beyan edilecek olup, söz konusu gelirlere uygulanacak stopaj oranı %0 olduğu için hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilecek bir stopaj tutarı bulunmamaktadır.

4- HAZİNE BONOSU/DEVLET TAHVİLİ ALIM-SATIM KAZANCI

2006 ve sonrası ihraçlı devlet tahvilleri için;

- Tam ve dar mükellef ayrımı olmaksızın elde edilen gelirler Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi kapsamında %10 oranında stopaja tabidir. 2017/10840 Bakanlar Kurulu Kararı çerçevesinde Anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler ile yatırım fonları tarafından elde edilen devlet tahvili ve hazine bonosu faiz gelirlerinde stopaj oranı %0 olarak yeniden belirlenmiştir
- Söz konusu gelirlerin tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir.
- GVK'nun geçici 67. maddesi kapsamında yapılan stopaj nihai vergilendirme olacaktır.

2006 öncesi ihraçlı devlet tahvilleri için;

- 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen Devlet tahvili ve Hazine bonolarının elden çıkarılmasından sağlanan alım satım kazancının 27.000 TL'lik kısmı gelir vergisinden istisnadır. Bu tutarı aşan bir gelir elde edilmesi durumunda aşan kısım için yıllık beyanname verilecektir.
- 27.000 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 Yİ-ÜFE'ye göre endekslemeye tabi tutulacak olup, endekslemenin yapılabilmesi için Yİ-ÜFE endeksindeki artış oranının %10'u aşması şartı yoktur.

5- EUROBOND FAİZ GELİRİ

- Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 7 numaralı bendini (a) alt bendi kapsamında %0 oranında stopaja tabidir.
- Anapara üzerinden hesaplanan kur farkları vergilendirilmez.
- İndirim oranı ya da maliyet bedeli endekslemesi uygulanmaz.
- Elde edilen Eurobond faiz gelirleri, beyana ve tevkifata tabi diğer menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile birlikte, 34.000 TL'lik beyan sınırı aşıyorsa yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

6. EUROBOND ALIM-SATIM KAZANCI

2006 öncesinde ihraç olunan Eurobondlar;

- Elde edilen gelir stopaja tabi değildir.
- İktisap bedeli, herhangi bir şarta bağlı olmaksızın, Yİ-ÜFE artış oranında artırılmak suretiyle alım satım kazancı Türk Lirası cinsinden hesaplanır.
- Bir kısım eurobondların satışından doğan zarar ile diğer kısmın satışından doğan karlar birbirinden mahsup edilebilir.
- Diğer alım satım kazançlarıyla birlikte 2018 takvim yılı için elde edilen gelirin 27.000 TL'si gelir vergisinden istisna olup, istisna tutarınıyı aşan tutar beyan edilir.

2006 ve sonrasında öncesinde ihraç olunan Eurobondlar;

- Elde edilen gelir stopaja tabi değildir.
- İktisap bedeli, Yİ-ÜFE artış oranının %10 veya üzerinde olması şartıyla Yİ-ÜFE artış oranında artırılmak suretiyle alım satım kazancı Türk Lirası cinsinden hesaplanır.
- Bir kısım eorobondların satışından doğan zarar ile diğer kısmın satışından doğan karlar birbirinden mahsup edilebilir.

7- HİSSE SENEDİ TEMETTÜ GELİRİ

- Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendini (b-i) alt bendi kapsamında %15 oranında stopaja tabidir. (Temettüyü dağıtan kurum tarafından dağıtılan temettünün tamamı üzerinden yapılır; bu gelirin beyanı halinde söz konusu stopajın tamamı hesaplanan gelir vergisinden düşülür.)
- Temettü gelirinin yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan yarısı tevkifata tabi tutulmuş diğer menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile birlikte 2018 takvim yılı için geçerli olan 34.000 TL'lik beyan sınırını aşması halinde diğer gelirlerle birlikte beyan edilir.
- Beyan edilen matrah üzerinden hesaplanan gelir vergisinden kâr payının tamamı üzerinden yapılan %15 oranındaki stopaj mahsup edilir.

8- HİSSE SENEDİ ALIM-SATIM KAZANCI

- BİST'te işlem gören, menkul kıymet yatırım ortaklığı dışındaki hisse senetlerinin satışından elde edilen gelirler Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi kapsamında %0 oranında stopaja tabidir. Yapılan stopaj nihai vergilendirme olup, söz konusu gelirler için yıllık beyanname verilmeyecektir.
- BİST'te işlem gören menkul kıymet yatırım ortaklığı hisse senetlerinin satışından elde edilen gelirler Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi kapsamında %0 oranında stopaja tabidir. Yapılan stopaj nihai vergilendirme olup, söz konusu gelirler için yıllık beyanname verilmeyecektir. (Söz konusu menkul kıymetlerin 1 yıldan fazla süreyle elde tutulduktan sonra satılması sonucunda elde edilen gelirler stopaja tabi olmayıp, elde edilen gelirler için yıllık beyanname de verilmeyecektir.)
- **Banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla elde edilmeyen alım satım kazancı** Gelir Vergisi Kanunu'nun genel hükümlerine göre beyan edilecek olup, bu çerçevede 2 yıldan fazla elde tutulan tam mükellef kurumlara ait hisse senetleri veya geçici ilmühaberlerin elden çıkarılmasından doğan kazançlar tutarı ne olursa olsun vergilendirilmeyecektir.

9- OFF-SHORE, YURT DIŞI MEVDUAT ve YABANCI TAHVİL-BONO FAİZ GELİRLERİ

- Mevduat yurt dışındaki bir bankaya yatırıldığından Türkiye'de stopaja tabi değildir.
- Söz konusu gelirlerin 2018 takvim yılı için 1.800 TL'lik beyan sınırını aşması halinde elde edilen gelirin tamamı yıllık beyanname ile beyan edilecektir.
- Mahsup edilecek stopaj olmadığından hesaplanan verginin tamamı ödenir.

10- VADELİ İŞLEMLER (TÜREV FİNANSAL ARAÇLAR) VE OPSİYON PİYASALARINDAN ELDE EDİLEN GELİRLER

VOB'da ve VOB dışında banka ve aracı kurum aracılığıyla;

- Hisse senetlerine veya hisse senedi endekslerine dayalı kontratlardan elde edilen gelirler Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi kapsamında %0 oranında stopaja tabidir. Yapılan stopaj nihai vergilendirme olup, söz konusu gelirler için yıllık beyanname verilmeyecektir.
- Diğer kontratlardan sağlanan gelirler Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi kapsamında %10 oranında stopaja tabidir. Yapılan stopaj nihai vergilendirme olup, söz konusu gelirler için yıllık beyanname verilmeyecektir.

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 Seri 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. 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

Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi kapsamında türev ürünlerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin geniş açıklamalara ve örneklere yer verilmiştir. Söz konusu Genel tebliğde yer alan açıklamalara göre türev ürünlerin geçici 67. madde kapsamında vergilendirilmesi aşağıdaki şekilde olacaktır.

Geçici 67. madenin 14 numaralı fıkra hükmü uyarınca kurumların aralarında yaptıkları vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden doğan kazançlarının geçici 67. madde uygulaması karşısındaki durumu tablo halinde gösterilmiştir.

Sözleşmenin Tarafları	Daimi Temsilci/ İşyeri	Geçici 67. Maddeye Göre Tevkifat
Tam Mük. Kurum - Tam Mük. Kurum	-	Yapılmayacak
Dar Mük. Kurum - Tam Mük. Kurum	Var	Yapılmayacak
Dar Mük. Kurum - Tam Mük. Kurum	Yok	Yapılacak
Dar Mük. Banka ve Benzeri Finans Kurumu - Tam Mük. Kurum	Var	Yapılmayacak
Dar Mük. Banka ve Benzeri Finans Kurumu - Tam Mük. Kurum	Yok	Yapılmayacak

Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla faaliyette bulunmayan dar mükellef kurumlar için tevkifat yapılması öngörülen durumda, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. 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. maddeye göre vergilendirilmesine ilişkin temel esaslar aşağıda açıklanmaktadır.

7.10.1. Forward Sözleşmeleri

Forward sözleşmesi, taraflardan birinin sözleşmeye konu olan finansal varlığı sözleşmede belirlenen fiyat üzerinden gelecekteki belirli bir tarihte satın almasını, karşı tarafın da sözleşmeye konu finansal varlığı satmasını şart koşan bir sözleşme türüdür.

Sözleşmeye konu varlığın fiyat, miktar ve teslim tarihinin sözleşme tarihinde belirlendiği forward işlemlerinde, işlemin karla sonuçlanması durumunda, sözleşmeye baz alınan kıymetin piyasa fiyatına göre oluşan değeri ile işlem fiyatına (kullanım fiyatına) göre oluşan değeri arasındaki fark tevkifat matrahını oluşturacaktır.

Buna göre, forward sözleşmesinin hükmünden yararlanıldığı anda, sözleşmeye baz alınan kıymetin piyasa fiyatına göre oluşan değeri ile işlem fiyatına göre oluşan değeri arasındaki fark üzerinden sözleşmenin sona erdiği tarih itibarıyla bankalar ve aracı kurumlar tarafından tevkifat yapılacaktır.

7.10.2. Swap İşlemleri

Swap, iki tarafın belirli bir zaman dilimi içinde farklı faiz ödemelerini ve/veya farklı para birimlerini karşılıklı olarak değiştirdikleri bir takas sözleşmesidir.

7.10.2.1. Para Swapı

Tarafların önceden anlaştıkları oran ve koşullarda belirli miktardaki para birimlerini değiştirmek suretiyle gerçekleştirdikleri para swapı işleminde, farklı para birimlerinin karşılıklı olarak değiştirilmesi sonucunda ortaya çıkan gelir tevkifat matrahını oluşturacaktır.

Buna göre tevkifat matrahı, ilk değişim tarihindeki kura göre hesaplanan değer ile sözleşmede vadedeki değişim için belirlenen kura göre oluşan değer arasındaki farka eşit olacaktır.

7.10.2.2. Faiz Swapı

Faiz swapı, gösterge bir anapara tutarı üzerinden farklı faiz oranı esaslarına göre hesaplanacak faizlerin iki taraf arasında anlaşılan vadelerde değişimini öngören bir sözleşme çeşidi olup, aynı para biriminden olan borçların sadece faiz ödemelerinin yapısı değişmekte, anapara değişimi gerçekleşmemektedir.

Faiz swapı işlemlerinde, faiz ödemelerinin değişimi nedeniyle ödeme dönemleri itibarıyla hesaplanan net kazanç tutarları tevkifat matrahını oluşturacaktır.

Bu çerçevede, faiz ödemelerinin bir takvim yılı içerisinde karşılıklı olarak aynı tarihlerde gerçekleşmesi (çakışma) durumunda her bir ödeme tarihi itibarıyla hesaplanan net kazanç tutarı tevkifat matrahını oluşturacaktır.

Ödeme tarihlerinin bir kısmının çakışması durumunda ise, bir takvim yılı aşılmamak suretiyle ödemelerin çakıştığı tarihler itibarıyla, müşteri tarafından ödenen faiz tutarları ile müşteriye o tarihe kadar yapılan faiz ödemelerinin tamamı karşılaştırılmak suretiyle net kazanç tutarı tespit edilecektir. Ödeme dönemleri itibarıyla ortaya çıkan zararların ise, takvim yılı aşılmamak kaydıyla, 257, 258 ve 269 Seri No.lu 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 Kanunu'nun 6009 sayılı Kanunla değişik geçici 67. maddesinin 1 numaralı fıkrası kapsamında, banka ve aracı kurumların menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarından elde edilen gelirler üzerinden yapmakla yükümlü oldukları tevkifat, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinin birinci fıkrası kapsamındaki mükellefler ile münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan mükelleflerden 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Maliye Bakanlığınca belirlenenler için 01.10.2010 tarihinden itibaren %0 oranında uygulanacaktır.

Diğer taraftan, 27.09.2010 tarihli ve 2010/926 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. 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 Borsa İstanbul A.Ş.'de 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. 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 01.01.2009'dan itibaren, 2010/926 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereği ise 01.10.2010 tarihinden itibaren %0 oranında tevkifat uygulanmasına devam edilmektedir.

Türkiye'de kurulu vadeli işlem ve opsiyon borsalarında 01.10.2010 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 Kanunu'nun 2. 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 01.10.2010 tarihinden itibaren hisse senetlerine ve hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılanlar dışında kalan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilecek gelirlerin geçici 67.i madde uygulaması karşısındaki durumu tablo halinde gösterilmiştir.

Yatırımcı Tipi	Piyasa Türü	
	Vadeli İşlem ve Opsiyon Borsası	**Tezgâh Üstü**
Tam Mükellef Gerçek Kişilerin Hisse senetlerine veya hisse senedi endekslerine dayalı kontratlardan elde edilen kazançlar	%0 tevkifat	%10 tevkifat
Tam Mükellef Gerçek Kişilerin Diğer elde edilen kazançlar % 0 oranında stopaja tabi.	%10 tevkifat	%10 tevkifat
Tam Mükellef Sermaye Şirketi (Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlar dahil)	%0 tevkifat	Tevkifat yok
Diğer Tam Mükellef Kurum	%10 tevkifat	Tevkifat yok
Dar Mükellef Gerçek Kişi	%10 tevkifat	%10 tevkifat
Dar Mükellef Sermaye Şirketi ile münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan mükelleflerden 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Maliye Bakanlığınca belirlenen dar mükellefler (işyeri/daimî temsilcisi olmayan ve banka ve benzeri finans kurumu da olmayan)	%0 tevkifat	%0 tevkifat
Dar Mükellef Sermaye Şirketi ve münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan mükelleflerden 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Maliye Bakanlığınca belirlenenler dışında kalan dar mükellefler (işyeri/daimi temsilcisi olmayan ve banka ve benzeri finans kurumu da olmayan)	%10 tevkifat	%10 tevkifat
Türkiye'de İşyeri veya Daimi Temsilcisi Olan Dar Mükellef Kurumlar	%0 tevkifat	Tevkifat yok
Dar Mükellef Kurum (banka ve benzeri finans kurumu olanlar)	%0 tevkifat	Tevkifat yok

7.10.5. Aracı Kuruluş Varantları

Aracı kuruluş varantı, elinde bulunduran kişiye, dayanak varlığı ya da göstergeyi önceden belirlenen bir fiyattan belirli bir tarihte veya belirli bir tarihe kadar alma veya satma hakkı veren ve bu hakkın kaydi teslimat ya da nakit uzlaşı ile kullanıldığı, aracı kuruluşlarca ihraç edilen menkul kıymet niteliğindeki bir sermaye piyasası aracıdır. Aracı kuruluş varantları opsiyon sözleşmelerine gösterdiği benzerlik nedeniyle opsiyon sözleşmelerinin menkul kıymetleştirilmiş bir çeşidi olarak kabul edilmektedir.

27.09.2010 tarihli ve 2010/926 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yapılan düzenleme ile Borsa İstanbul A.Ş.'de 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, 01.10.2010 tarihi itibarıyla tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından Borsa İstanbul A.Ş.'de 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. maddeye göre genel hükümler çerçevesinde tevkifata tabi tutulacaktır.

7.10.6. Türev Ürünlerin Geçici 67. Madde Kapsamında Vergilendirilmesi İle ilgili Diğer Hususlar

Vadeli İşlemler ve Opsiyon Borsasında gerçekleştirilen vadeli işlemlerde sözleşme, ters pozisyon alınarak vadeden önce kapatılabilmekte veya vade tarihinde tasfiye edilebilmekte olup, sözleşmeden doğan kar/zarar tutarı sözleşmenin sona erdiği bu tarihler itibarıyla kesinleşmektedir. Dolayısıyla, sözleşmenin ters pozisyon alınarak kapatılması veya vade tarihi beklenerek tasfiye edilmesinden önce, açık pozisyon sahiplerinin teminat hesaplarına günlük olarak yansıtılan gün sonu uzlaşma fiyatına göre hesaplanmış değerleme karları üzerinden, henüz sözleşme kar/zararı kesinleşmemiş olduğundan geçici 67. 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 Türk Lirası cinsinden nakdi teminatların TAKASBANK tarafından nemalandırılması sonucu elde edilen gelir mevduat faizi olarak geçici 67. 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. maddenin 4 numaralı fıkrası hükmü gereğince tevkifat yapılmayacaktır.

Geçici 67. 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 araçları aşağıdaki şekilde gruplandırılmıştır.

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. madde kapsamında aynı tür menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı işlemleriyle ilgili olarak ortaya çıkan ve bir takvim yılı aşılmamak kaydıyla izleyen üçer aylık dönemlere devri öngörülen zararların mahsubu açısından önem taşıyan bu sınıflandırmaya göre,

menkul kıymetlere bağlı olarak yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri menkul kıymetin dahil olduğu sınıf içinde değerlendirilecek, menkul kıymete bağlı olmaksızın yapılan işlemler ise "III.Diğer menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçları" sınıfı kapsamında değerlendirilecektir.

Bu kapsamda, hisse senedi ve hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri ile Borsa İstanbul A.Ş.'de işlem gören hisse senedi ve hisse senedi endekslerine dayalı olarak ihraç edilen aracı kuruluş varantları hisse senetlerinin dahil olduğu değişken getirili menkul kıymetler sınıfında değerlendirilecektir.

Öte yandan, hisse senedi ve hisse senedi endeksleri dışında bir dayanak varlığa bağlı varantlar söz konusu gruplandırmada III. Diğer menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçları sınıfında kapsamında değerlendirilecektir.

7.11. TÜFE'YE ENDEKSLİ ANÜİTE DEVLET TAHVİLLERİNDE VERGİLEME

Gelir Vergisi Kanununun geçici 67. maddesinde, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanan gelirler ile mevduat faizleri, repo gelirleri ve katılım bankalarından elde edilen gelirlerin tevkifat yoluyla vergilendirilmesine yönelik düzenlemelere yer verilmiş olup, söz konusu madde kapsamında tevkifat matrahının tespitine ilişkin ayrıntılı açıklamalar, 30.12.2005 tarihli ve 26039 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 257 Seri No.lu, 30.09.2006 tarihli ve 26305 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 258 Seri No.lu, 08.03.2007 tarihli ve 26456 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 263 Seri No.lu ve 19.01.2012 tarihli ve 28178 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 282 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde yapılmıştır.

Enflasyondaki değişmelerden etkilenmeyen öngörülebilir net getiri garantisi sağlayan TÜFE'ye endeksli anüite Devlet tahvillerinin elde tutulması ve elden çıkarılmasından doğan kazançların Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi kapsamında vergilendirilmesinde, tevkifat matrahının nasıl tespit edileceği ise 21.04.2016 tarihli ve 29691sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 291 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde detaylı olarak açıklanmıştır. Bu kapsamda;

(1) TÜFE'ye endeksli anüite Devlet tahvillerinin ara dönemdeki sabit reel anüite ödemesi dahil dönemsel ödemeleri anapara ödemesini de içerdiğinden vergilendirmenin söz konusu tutarın ayrıştırılarak sadece ödenen faiz tutarı üzerinden yapılması gerekmektedir.

(2) TÜFE'ye endeksli anüite Devlet tahvillerinde enflasyon farkını içeren temiz fiyatın hesaplanmasında reel birikmiş faiz yerine enflasyon dahil birikmiş faizin dikkate alınması gerekmektedir.

(3) Kupon başına ödenen prim tutarı, enflasyon farkını içeren temiz alış fiyatı ile senedin alış tarihindeki kalan anapara tutarı arasındaki farkın, kupon sayısına bölünmesi suretiyle hesaplanacaktır. Söz konusu oran negatif olur ise bu oran 0 (sıfır) olarak varsayılacaktır.

Örnek: Hazine tarafından 07.10.2015 tarihinde ihraç edilen 10.000 TL nominal bedelli, 30 yıl vadeli, yılda bir kupon ödemeli ve %4,465 reel anüite oranına sahip (yıllık %2 reel faizli) TÜFE'ye endeksli anüite Devlet tahviline ait diğer bilgiler aşağıdaki gibidir:

İlk İhraç Tarihi	=	07.10.2015
İtfa Tarihi	=	30.08.2045
Toplam Kupon Sayısı	=	30
Reel Anüite Oranı	=	% 4,465
Hazinece Belirlenen Reel Faiz (r)	=	%2
İhraç Günü Referans Endeksi	=	260
İtfa Tarihindeki Referans Endeksi	=	1.124
İtfa Tarihindeki Anapara Ödeme Oranı	=	% 4,40
Takas Alış Fiyatı	=	11.470,27
Alış Tarihi	=	11.07.2018
Alış Günü Referans Endeksi	=	283
Alış Günü İtibarıyla Senedin Kalan Anapara Oranı	=	% 97,54
Alış Günü İtibarıyla Senedin Kalan Kupon Ödeme Sayısı	=	29
Senedin Alış Tarihinden Sonraki İlk Kupon Ödeme Tarihi	=	04.10.2018
İlk Kupon Ödeme Günü Referans Endeksi	=	287
Alıştan Sonraki İlk Kupon Ödeme Dönemindeki Anapara Oranı	=	% 2,51
3. Kupon Günü Referans Endeksi	=	297,68
3. Kupon Dönemindeki Anapara Oranı	=	% 2,56
Takas Satış Fiyatı	=	11.635,24
Satış Tarihi	=	08.04.2020
Satış Günü Referans Endeksi	=	320
Satış Günü İtibarıyla Senedin Kalan Anapara Oranı	=	% 89,85
Satış Öncesi Yatırımcıya Ödenen Kupon Adedi	=	3

Söz konusu tahvile ilişkin kupon faiz ödemeleri ile tahvilin alım-satım ve itfasındaki tevkifat matrahlarının tespiti aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

- 11.07.2018 tarihi itibarıyla enflasyon dahil birikmiş faiz tutarının tespiti:

Enflasyon Dahil Birikmiş Faiz Tutarı	=	Nominal Bedel x (Reel Anüite Oranı- Alıştan Sonraki İlk Kupon Ödeme Dönemindeki Anapara Oranı) x (Alış Günü Referans Endeksi/İhraç Günü Referans Endeksi) x Kupon Başından İtibaren Geçen Dönem
	=	163,10 [10.000 x (0,04465- 0,0251) x (283 / 260) x (279 / 364)]

- Enflasyon farkını içeren temiz alış fiyatının tespiti:

Temiz Alış Fiyatı	=	Takas Alış Fiyatı - Enflasyon Dahil Birikmiş Faiz
	=	11.307,17 (11.470,27 - 163,10)

- Kupon başına prim tutarının tespiti:

Kupon Başına Ödenen Prim Tutarı	=	(Temiz Alış Fiyatı- Alış Tarihinde Kalan Anapara Tutarı) / Kalan Kupon Sayısı
	=	53,56 (11.307,17 - 9.754) / 29

- Senedin Alışından Sonraki İlk Kupon Ödemesinde Tevkifat Matrahının Tespiti:

İlk Kupon Ödemesindeki Faiz Tutarı	=	Nominal Bedel x (Reel Anüite Oranı x Kupon Günü Referans Endeksi/İhraç Günü Referans Endeksi) - Alıştan Sonraki İlk Kupon Ödeme Dönemindeki Anapara Oranı)
	=	241,87 [10.000 x (0,04465 x (287 / 260) - 0,0251)]

Bu çerçevede, ilk kupon ödemesinde tevkifat matrahı, faiz tutarından kupon başına ödenen prim tutarı ile enflasyon dahil birikmiş faiz tutarı düşülerek hesaplanacaktır.

İlk Kupon Ödemesinde Tevkifat Matrahı	=	25,21 (241,87 - 53,56 - 163,10)

Senedin sonraki dönemlerdeki faiz ödemeleri de benzer şekilde hesaplanacak olup, sonraki dönemlerdeki kupon tevkifat matrahı ise, bulunan faiz tutarından sadece kupon başına ödenen prim tutarı düşülerek hesaplanacaktır.

Sonraki Kupon Dönemlerindeki Faiz Tutarı	=	Nominal Bedel x (Reel Anüite Oranı x (Kupon Günü Referans Endeksi/İhraç Günü Referans Endeksi) - İlgili Ödeme Dönemindeki Anapara Oranı)
Sonraki Kupon Dönemlerindeki Tevkifat Matrahı	=	Kupon Dönemlerindeki Faiz Tutarı Kupon Başına Ödenen Prim Tutarı
3. Kupon Ödemesindeki Faiz Tutarı	=	255,21 [10.000 x (0,04465 x (297,68 / 260) - 0,0256)]
3. Kupon Ödemesinde Tevkifat matrahı	=	201,65 (255,21 - 53,56)

- Kıymetin kupon ödemesi sonrası satışında tevkifat matrahının tespiti:

Kıymetin kupon ödemesi sonrası satışında tevkifat matrahı hesaplanırken, takas satış fiyatından temiz alış fiyatı düşülüp söz konusu tutara alıştan sonra ödenen anapara tutarı ile alış satış dönemleri arasındaki kupon başına ödenen prim tutarı eklenecektir.

Alış Satış Dönemleri Arasında ödenen Anapara Tutarı	=	Alış Tarihinde Kalan Anapara Tutarı- Satış Tarihinde Kalan Anapara Tutarı
	=	769 (9.754 - 8.985)
Kıymetin Kupon Ödemesi Sonrası Satışında Tevkifat Matrahı	=	Takas Satış Fiyatı- Temiz Alış Fiyatı + Alış Satış Dönemleri Arasında Ödenen Anapara Tutarı + (Alıştan Sonra Ödenen Kupon Adedi x Kupon Başına Ödenen Prim Tutarı)
	=	1.257,75 [11.635,24 - 11.307,17 + 769 + (3 x 53,56)]

- **İtfada tevkifat matrahının tespiti:**

Senedin yatırımcı tarafından satılmayıp vade boyunca elde tutulması durumunda, itfa tarihindeki tevkifat matrahı hesaplanırken, ara dönem kupon ödemelerinde yapılan hesaplama kullanılacaktır.

İtfada Ödenen Faiz Tutarı	=	Nominal Bedel x (Reel Anüite Oranı x (İtfa Günü Referans Endeksi / İhraç Günü Referans Endeksi) - İtfadaki Anapara Oranı)
İtfada Ödenen Faiz Tutarı	=	1.490,25 [10.000 x (0,04465 x (1.124/260) - 0,044)]
İtfada Tevkifat Matrahı	=	İtfada Ödenen Faiz Tutarı - Kupon Başına Ödenen Prim Tutarı
İtfada Tevkifat Matrahı	=	1.436,69 - (1.490,25 - 53,56)

7.12. MENKUL SERMAYE İRATLARI İLE İLGİLİ ÖRNEK ÖZELGELER

7.12.1. Yurt Dışından Elde Edilen Kar Paylarının Türkiye'de Vergilendirilmesi:[200]

Buna göre, dışından elde edilen menkul sermaye iratlarının (faiz, kâr payı vb.) tamamının, 86. maddenin yukarıda bahsi geçen hükmü gereğince 1.800 TL'yi aşması durumunda yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanunu'nun 123. maddesine göre, tam mükelleflerin yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan mahallinde ödedikleri benzeri vergilerin, Türkiye'de tarh edilen gelir vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirilmesi mümkün olup indirilecek miktarın gelir vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından fazla olması halinde, fazla olan tutar indirim konusu yapılamayacaktır. Vergi indiriminin yapılabilmesi için yabancı memlekette ödenen vergilerin gelir üzerinden alınan şahsi bir vergi olması ve yabancı memlekette vergi ödendiğinin yetkili makamlardan alınan ve mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan memleketin aynı mahiyetteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgelerle tevsik edilmesi şarttır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, Nijerya'da ortağı bulunduğunuz Şirket tarafından dağıtılan kârdan elde ettiğiniz kâr payının brüt tutarının 2018 takvim yılı için 1.800 TL'yi aşması halinde söz konusu kâr payınızı yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmeniz gerekmekte olup söz konusu gelirle ilgili olarak anılan ülkede ödemiş olduğunuz vergiler beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisi tutarından yukarıda bahsi geçen açıklamalar çerçevesinde indirilebilecektir.

7.12.2 Yurt Dışında Mukim Bir Şirket Tarafından İhraç Edilen ve Sermaye Piyasası Kurulunca Kayda Alınan Hisse Senetlerinin Tevkifata Tabi Olup Olmayacağı:[201]

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. 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. madde kapsamında değerlendirilmektedir.

---

[200] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 86-1382 sayılı özelgesi.
[201] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK Geç.67-1334 sayılı özelgesi.

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, yurt dışı mukimi dar mükellef şirket tarafından Türkiye'de halka arza edilen, Sermaye Piyasası Kurulunca kayda alınan ve Borsa İstanbul A.Ş.'de işlem gören hisse senetlerinin, Türkiye'de kurulu borsalarda işlem görmeleri nedeniyle, Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesinde yer alan menkul kıymet kavramı kapsamında değerlendirileceği ve söz konusu hisse senetlerinden elde edilen kazançların geçici 67. maddenin 1 numaralı fıkrası kapsamında %0 oranında tevkifata tabi tutulacağı tabiidir.

7.12.3. Vakfın İktisadi İşletmesi Tarafından Vakfa Aktarılan Gelirin Kar Dağıtımı Sayılması:[202]

Tam mükellef kurumlar tarafından gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara dağıtılan kar payları üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının (6/b-i) bendi uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir.

Buna göre vakfa bağlı iktisadi işletmenin, dağıtılabilir karlarını vakfa aktarması kar dağıtımıdır. Aktarılan bu tutar, vakfınız yönünden ise anılan Kanunun 75. maddesinin ikinci fıkrasının 2 numaralı bendinde belirtilen iştirak kazancıdır. Bir kazancın iştirak kazancı sayılabilmesi için işletme hisselerinin sadece bir kısmına sahip olunması zorunlu olmayıp, bağlı veya ait işletmenin tamamına sahip olunması halinde de bir iştirak kazancı elde edilmesi söz konusudur. Kendisi kurumlar vergisi mükellefi olmayan bir vakfın, sermayesini temin ederek vergiye tabi bir kuruluş oluşturması halinde kendisine aktarılan gelir, iştirak kazancıdır.

Bu itibarla, kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan vakfınıza, kurumlar vergisi mükellefi olan iktisadi işletmeniz tarafından aktarılan kar payları üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının (6/b-i) bendi uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

7.12.4. Bağışa Dayalı Emeklilik Sisteminden Elde Edilen Nemanın Alacak Faizi Olarak Vergilendirilmesi:[203]

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin birinci fıkrasında, sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratların menkul sermaye iradı olduğu hüküm altına alınmıştır.

Anılan maddenin ikinci fıkrasının 6 numaralı bendinde de; "Her nevi alacak faizleri (Adi, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklarla carî hesap alacaklarından doğan faizler ve kamu tüzelkişilerince borçlanılan ve senede bağlanmış olan meblağlar için ödenen faizler dahil.)" nin menkul sermaye iradı sayılacağı belirtilmiştir.

Ayrıca, aynı Kanunun vergi tevkifatına ilişkin 94. 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.

---

[202] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.03.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-94-24-238 sayılı özelgesi.
[203] İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21.05.2013 tarih ve 84098128-120.06[75-2013-1]-313 sayılı özelgesi.

Buna göre, "Bağışa Dayalı Emekli Geliri Sistemi"nden ayrılma sonucunda, yapılan ödemelerin alacak faizi olarak değerlendirilmesi ve vergiyi doğuran olayın söz konusu ödemenin yapıldığı anda meydana geldiğinin kabul edilmesi gerekmektedir.

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde, "Bağışa Dayalı Emekli Geliri Sistemi"nden bu sistemden adınıza bugüne kadar nemalandırılan tutarların sistemden ayrılış tarihinde ödenmesiyle, vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olmaktadır. Dolayısıyla, söz konusu sistemden tarafınıza yapılan nema ödemelerinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 85 ve 86. maddeleri uyarınca tevkifata ve istisnaya konu olmayan menkul sermaye iradları için öngörülen beyan haddini (2018 takvim yılı için 1.800 TL) aşması nedeniyle, tamamının 2018 takvim yılına ait yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

7.12.5. Avans Kar Paylarının Vergilendirilmesi:[204]

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin birinci fıkrasında, sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkül sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratların menkul sermaye iradı olduğu belirtilerek, ikinci fıkrasının 2 numaralı bendinde, "İştirak hisselerinden doğan kazançların (Limited Şirket ortaklarının, iş ortaklıklarının ortakları ve komanditerlerin kâr payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dâhildir. Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan kârların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde tevzii, kazanç dağıtımı sayılmaz.) kaynağı ne olursa olsun menkul sermaye iradı sayılır." hükmü yer almıştır.

Öte yandan, anılan Kanunun 22.maddesinin 3 numaralı bendinde ise, tam mükellef kurumlardan elde edilen, 75. maddenin ikinci fıkrasının 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarının yarısının gelir vergisinden müstesna olduğu, istisna edilen tutar üzerinden 94. 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. 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. maddenin ikinci fıkrasının 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.) %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun uygulanmasına ilişkin açıklamaların yer aldığı 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "15.6.6. Avans kâr payı dağıtımı" başlıklı bölümünde;

"(6 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 20. maddesiyle değişen bölüm) Kurumlar vergisi mükelleflerince avans kâr payı dağıtımı yapılması halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre vergi kesintisi yapılacaktır. Kesilen vergiler, avans kâr payı dağıtımının yapıldığı aya ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir.

---

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

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, 2018 takvim yılında avans kâr payı dağıtılması halinde, 2019 takvim yılı sonuna kadar kar dağıtımı için karar alınarak avans kâr paylarının mahsup edilmesi gerekmektedir. Kâr payı elde eden gerçek kişi ortakların elde ettikleri kazancın kanunda belirtilen beyan sınırını geçmesi durumunda, 2018 takvim yılına ait gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmekte olup, 2018 takvim yılında avans kar payı üzerinden kesilerek beyan edilen vergilerin gelir vergisi beyannamesinde hesaplanan vergiden mahsup edilmesi mümkün bulunmaktadır.

7.12.6. Kiracının Kirayı Zamanında Ödememesi Dolayısıyla Hesaplanan Gecikme Faizlerinin Vergilendirilmesi:[205]

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinin birinci 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. maddesinde ise gayrimenkul sermaye iratlarında, gayrisafi hasılatın 70. 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. maddesinin birinci fıkrasında; "Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar." hükmüne yer verilmiş olup, 5 numaralı bendin (b) alt bendi ise; vakıflar (mazbut vakıflar hariç) ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri üzerinden %20 (2009/14592 sayılı B.K.K.) oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Anılan Kanunun 75. maddesinde ise, "Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkül sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır.

Kaynağı ne olursa olsun aşağıda yazılı iratlar menkul sermaye iradı sayılır:

.....

6. Her nevi alacak faizleri (Adi, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklarla carî hesap alacaklarından doğan faizler ve kamu tüzelkişilerince borçlanılan ve senede bağlanmış olan meblağlar için ödenen faizler dahil.) ....." hükmüne yer verilmiştir.

---

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

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde, alacak faizlerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacağına dair bir hükme yer verilmemiştir.

Ayrıca, 25 Seri No.lu 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.

7.12.7. Eurobond Alım-Satım Kazancının ve Eurobondlardan Elde Edilen Faiz Gelirlerinin Vergilendirilmesi:[206]

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

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

Vergi uygulaması bakımından, Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetler de (Eurobond) Devlet tahvili ve Hazine bonosu gibi değerlendirilmektedir.

Bu kapsamda, Eurobondlardan elde edilen faiz gelirleri, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 7 numaralı bendinin (a) alt bendine göre %0 (sıfır) oranında tevkifata tabi tutulmakta olup, vergi uygulamasında tevkifat oranı sıfır olarak belirlenmiş kazançlar tevkifatlı kabul edilmektedir.

Eurobondların döviz cinsinden ihraç edilmesi nedeniyle elde edilen faiz gelirlerine indirim oranı uygulanmamaktadır.

Bu durumda, gerek 01.01.2006 tarihinden önce gerekse bu tarihten sonra ihraç edilen Eurobondların elde tutulması sürecinde elde edilen faiz gelirlerinin tam mükellef gerçek kişiler yönünden vergilendirilmesi aşağıdaki gibi olacaktır.

Tam mükellef gerçek kişilerce elde edilen faiz gelirinin 26.07.2001 tarihinden önce ihraç edilen Eurobondlara ilişkin olması halinde, bu gelirlere geçici 59. maddedeki istisna uygulanmayacak olup, faiz gelirinin 103. maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan beyan sınırını aşması halinde, tamamının yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

31.12.2007 tarihine kadar uygulanmak üzere, 26.07.2001-31.12.2005 tarihleri arasında ihraç edilen Eurobondlardan faiz geliri elde edilmesi durumunda ise, geçici 59. maddeye göre ilgili yıl için belirlenmiş istisna tutarı düşülecek olup, kalan tutarın beyan sınırını aşması halinde bu tutarın tamamı beyan edilecektir.

Tam mükellef gerçek kişilerce elde edilen faiz gelirinin 01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilen Eurobondlara ilişkin olması halinde, bu gelirlere geçici 59. maddedeki istisna uygulanmayacak, beyan sınırının aşılması halinde, tamamı yıllık beyanname ile beyan

[206] 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.

edilecektir. Eurobondların döviz cinsinden ihraç edilmesi nedeniyle, bu kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları irat sayılmadığı gibi, elde edilen gelirlere indirim oranı uygulaması da söz konusu değildir. Bu uygulamada Eurobondların ihraç tarihinin herhangi bir önemi bulunmamaktadır." açıklamaları yer almaktadır.

7.12.8. Mahkeme Kararına Göre Tahsil Edilen Kira, Sözleşmeden Doğan Tazminat, İcra İnkâr Tazminatı ve Faiz Gelirlerinin Beyanı[207]

Faiz, icra inkar tazminatı ve yasal faizler Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında menkul sermaye iradı olarak kabul edilmektedir bu sebeple, bu şekilde elde edilen gelirlerin aynı Kanunun 86. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinin (d) alt bendi hükmü uyarınca 2018 takvim yılı için 1.800 TL'lik haddi aşması durumunda beyan edilmesi gerekmektedir.

7.12.9. Müteahhit Firma Tarafından Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi Kapsamında Kira Gelirlerinin Tazmini İçin Yapılan Ödemelerin Vergilendirilmesi[208]

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin birinci fıkrasında, sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratların menkul sermaye iradı olduğu hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, müteahhit firmalar tarafından kat karşılığı taşınmaz satış vaadi ve inşaat sözleşmesine istinaden kira gelirlerinin tazmini için yapılan ödemelerin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesine göre menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi gerekmekte olup, anılan Kanunun 86. maddesinde belirtilen tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul sermaye iratlarına ilişkin beyan haddinin (2018 takvim yılı için 1.800 TL) aşılması durumunda söz konusu ödemelerin tamamının beyan edilmesi gerekecektir.

7.12.10. Para Swapı İşleminde Vergilendirme [209]

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesinde, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanan gelirler ile mevduat faizleri, repo gelirleri ve katılım bankalarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine yönelik düzenlemelere yer verilmiş olup, anılan maddenin yedinci fıkrasında1, 2, 3 ve 4 numaralı fıkra hükümleri uyarınca tevkifata tâbi tutulan kazançlar için gerçek kişilerce yıllık veya münferit beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler dolayısıyla verilecek yıllık beyannameye bu gelirlerin dâhil edilmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Anılan maddenin onbirinci ve onüçüncü fıkralarında;

"11) Dar mükellefler de dahil olmak üzere, bu madde kapsamında tevkifata tabi tutulan ve yıllık veya münferit beyanname ile beyan edilmeyeceği belirtilen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından doğan kazançlar için takvim yılı itibarıyla yıllık beyanname verilebilir. Beyan edilen gelirden, aynı türden menkul kıymetler için yıl içinde oluşan zararların tamamı mahsup edilebilir. Beyan edilen gelir üzerinden %15 oranında vergi hesaplanır. (2006/10731 sayılı B.K.K. ile bu oran %10 olarak uygulanır. Yürürlük; 23.07.2006) Hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif edilen vergiler mahsup edilir, mahsup edilemeyen tutar

---

[207] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30.07.2014 tarih ve 38418978-120[70-13/11]-814 sayılı özelgesi
[208] Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 15.04.2014 tarih ve 93767041-120[75-2013/48]-50 sayılı özelgesi
[209] İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.06.2014 tarih ve 84098128-120.06.08[75-2013-3]-330 sayılı özelgesi

genel hükümler çerçevesinde red ve iade edilir. Şu kadar ki, mahsup edilemeyen zararlar izleyen takvim yıllarına devredilemez.

.....

13) Bu maddede geçen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı ifadesi, özel bir belirleme yapılmadığı sürece Türkiye de ihraç edilmiş ve Sermaye Piyasası Kurulunca kayda alınmış ve/veya Türkiye de kurulu menkul kıymet ve vadeli işlem ve opsiyon borsalarında işlem gören menkul kıymetler veya diğer sermaye piyasası araçları ile kayda alınmamış olsa veya menkul kıymet ve vadeli işlem borsalarında işlem görmese dahi Hazinece veya diğer kamu tüzel kişilerince ihraç edilecek her türlü menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracını ifade eder.

Bankaların ve aracı kurumların taraf olduğu veya bunlar aracılığıyla yapılan; belirli bir vadede, önceden belirlenen fiyat, miktar ve nitelikte, ekonomik veya finansal göstergeye dayalı olarak düzenlenenler de dahil olmak üzere, para veya sermaye piyasası aracını, malı, kıymetli madeni ve dövizi alma, satma, değiştirme hak ve/veya yükümlülüğünü veren vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri bu madde uygulamasında diğer sermaye piyasası aracı addolunur.

....." hükümlerine yer verilmiştir.

Konuyla ilgili olarak yayımlanan 263 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "1-İhtiyari Beyan" başlıklı bölümünde, geçici 67. madde kapsamında tevkifata tabi tutulan ve yıllık veya münferit beyanname ile beyan edilmeyeceği belirtilen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından doğan kazançlar için sadece tam veya dar mükellef gerçek kişiler tarafından takvim yılı itibarıyla ihtiyari olarak yıllık beyanname verilebileceği, söz konusu beyanın, sadece geçici 67. madde kapsamındaki menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasına ilişkin olup, faiz ve itfa gelirlerinin beyanının söz konusu olmadığı, alım satım işlemlerine ilişkin olarak beyan edilecek kazançlardan, aynı türden menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarına ilişkin olması şartıyla yıl içinde oluşan zararların tamamının mahsup edilebileceği, vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinin alım satıma konu edilmesi durumunda sadece alım satımdan elde edilen kazanç veya oluşan zararın diğer sermaye piyasası araçları kategorisi altında ihtiyari beyana konu edilebileceği açıklamalarına yer verilmiştir.

Öte yandan, 282 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde türev ürünlerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin açıklamalar yer almakta olup, söz konusu Tebliğin "3. Swap İşlemleri" başlıklı bölümün "3.1.Para Swapı" başlıklı alt bölümünde;

"Tarafların önceden anlaştıkları oran ve koşullarda belirli miktardaki para birimlerini değiştirmek suretiyle gerçekleştirdikleri para swapı işleminde, farklı para birimlerinin karşılıklı olarak değiştirilmesi sonucunda ortaya çıkan gelir tevkifat matrahını oluşturacaktır.

Buna göre tevkifat matrahı, ilk değişim tarihindeki kura göre hesaplanan değer ile sözleşmede vadedeki değişim için belirlenen kura göre oluşan değer arasındaki farka eşit olacaktır.

Örnek 2: Bay (B)'nin (Y) Bankası ile yapmış olduğu USD/TL para swapı sözleşmesine ilişkin veriler aşağıda yer almaktadır.

İşlem Tarihi : 25.04.2011
Vade Tarihi : 24.05.2011
İşlem Tarihindeki Kur : 1,5112
Sözleşme Kuru : 1,5220

Bay (B) sözleşme tarihinde (sözleşmenin spot bacağı), 20.000.000 USD karşılığı olarak 30.224.000 TL vermiş, vadede ise (sözleşmenin forward bacağı) 20.000.000 USD verip 30.440.000 TL almıştır.

Bay (B)'nin bu işlemi (30.440.000 - 30.224.000) 216.000 TL karla sonuçlanmış olup, söz konusu kar üzerinden % 10 oranında tevkifat yapılacaktır.

Örnek 3: Bayan (C)'nin (Z) Bankası ile yapmış olduğu EURO/USD para swapı sözleşmesine ilişkin veriler aşağıda yer almaktadır.

İşlem Tarihi : 27.05.2011
Vade Tarihi : 26.06.2011
İşlem Tarihindeki Kur : 1,4239
Sözleşme Kuru : 1,4230

Bayan (C) sözleşme tarihinde (sözleşmenin spot bacağı), 25.000.000 EURO karşılığı olarak 35.597.500 USD vermiş, vadede ise (sözleşmenin forward bacağı) 25.000.000 EURO verip 35.575.000 USD almıştır.

Bayan (C)'nin bu işlemi (35.575.000- 35.597.500) 22.500 USD zararla sonuçlanmış olup, oluşan zararın 257, 258 ve 269 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde yer alan açıklamalar çerçevesinde aynı tür işlemlerden doğan karlardan mahsubu mümkün bulunmaktadır." açıklamalarına yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, bankadan yapacağınız para swapı işlemlerinde elde ettiğiniz kazanç üzerinden %10 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması, tevkifat matrahının tespitinde ise ilk değişim tarihindeki kurun dikkate alınması gerekmektedir.

Öte yandan, söz konusu para swapı işlemlerinin zararla sonuçlanması halinde, oluşan zararın 257, 258 ve 269 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde yer alan açıklamalar çerçevesinde aynı tür işlemlerden doğan karlardan mahsubu mümkün bulunmakta olup, bu işlemlerinize ilişkin olarak aynı türden menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarına ilişkin olması şartıyla yıl içinde oluşan zararların tamamını ihtiyari beyanda bulunmak suretiyle mahsup edebileceğiniz tabiidir.

7.12.11. Yurt Dışından Elde Edilen Kar Paylarının Türkiye'de Vergilendirilmesi.[210]

Türkiye'de tevkif yoluyla vergilendirilmeyen ve istisna uygulamasına konu olmayan yurt dışından elde edilen menkul sermaye iratlarının (**faiz, kâr payı** vb.) tamamının, 86. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinin (d) alt bendi hükmü gereğince 1.800 TL'yi aşması durumunda yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

[210] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12.05.2016 tarih ve 62030549-120[86-2015/891]-56525 sayılı özelgesi

Diğer taraftan söz konusu Kanunun 123. maddesine göre; tam mükelleflerin yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan mahallinde ödedikleri benzeri vergilerin, Türkiye'de tarh edilen gelir vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirilmesi mümkün olup indirilecek miktarın gelir vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından fazla olması halinde, fazla olan tutar indirim konusu yapılamayacaktır. Vergi indiriminin yapılabilmesi için yabancı memlekette ödenen vergilerin gelir üzerinden alınan şahsi bir vergi olması ve yabancı memlekette vergi ödendiğinin yetkili makamlardan alınan ve mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan memleketin aynı mahiyetteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgelerle tevsik edilmesi şarttır.

Bu çereçvede yurt dışında ortak olunan şirketçe kar dağıtımı yapılması halinde, kurum kazancından kar payı olarak Türkiye'de mukim ortağa ödenen tutarların yurt dışından elde edilen menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmesi ve ödenen kâr payının brüt tutarının 2018 takvim yılı için 1.800 TL'yi aşması halinde söz konusu gelirin yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Söz konusu gelirle ilgili olarak anılan ülkede ödenmiş vergilerin ise, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisi tutarından, yukarıda bahsi geçen açıklamalar çerçevesinde indirilmesi mümkün olabilecektir.

8. DİĞER KAZANÇ VE İRATLAR

Gelir Vergisi Kanunu çerçevesinde, belirli bir kaynağa bağlı gelir unsurlarının yanı sıra belirli bir kaynağa bağlı olmayan ya da süreklilik taşımayan gelir unsurları, diğer kazanç ve iratlar grubunda gelir vergisine tabi bulunmaktadır.

Buna göre, Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde sayılan gelir unsurlarından bu bölüme kadar açıkladığımız ilk altısının kapsamında yer almayanların "diğer kazanç ve iratlar" adı altında gelir vergisine tabi olacaktır. Ancak bu noktada unutulmaması gereken, diğer kazanç ve iratlar grubuna dâhil olan gelirlerin de vergilendirilebilmesi için mutlaka aynı Kanunun mükerrer 80 ve 82. maddelerinde ismen sayılmış olanlardan birisi olması gerekliliğidir.

Bu açıklamalarımız çerçevesinde arızi kazançlar ve değer artışı kazançları olarak ikili bir ayrıma tabi tutabileceğimiz değer artışı 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 Gelir Vergisi Kanunu'nun 81, mükerrer 80 ve mükerrer 81. maddelerinde yer verilen hükümlerine göre yapılacaktır. Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80. maddede hangi mal ve hakların elden çıkarılmasından sağlanan kazançların değer artışı kazancı olduğu, 81. maddede vergilendirilemeyecek değer artışı kazançlarının kapsamı, mükerrer 81. maddede ise değer artışı kazançlarında safi değer artışının hesaplanmasına ilişkin hükümler yer almaktadır.

Çalışmamızın bu bölümünde ağırlıklı olarak uygulamada sıklıkla rastlanan menkul kıymetlerin ve gayrimenkullerin alım-satımı sonucunda 2018 takvim yılında elde edilen değer artışı 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 2018 takvim yılı içinde elden çıkarmaları dolayısıyla elde ettikleri kazançların vergilendirilmesinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 5281 sayılı Kanunla değişik mükerrer 80. 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, Borsa İstanbul A.Ş.'de işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri (Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi) ile menkul kıymet borsalarında işlem görmemesine karşın tam mükellef kurumlara ait ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin 2018 takvim 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 artışı 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 No.lu Gelir Vergisi 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. 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 No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer verilen açıklamaya göre; hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan değer artışı 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 bedeli**nin belirlenmesine ilişkin esaslar ise 232 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile açıklanmıştır. Buna göre;

- Şirketlerin **sermaye yedekleri** ile sermaye artırımında bulunmaları halinde, bu işlem sonrasında gerek önceden sahip olunan gerekse sermaye artırımı nedeniyle elde edilen hisse senetlerinin maliyet bedeli; daha önce sahip olunan hisse senetlerinin maliyet bedelinin, sermaye artırımı sonrasında sahip olunan toplam hisse senedi sayısına bölünmesi suretiyle
- **Kar yedekleri** kullanılmak suretiyle sermaye artırımında bulunulması halinde, bu işlem nedeniyle sahip olunan hisse senetlerinin maliyet bedeli; daha önce sahip olunan hisse senetlerinin maliyet bedeli ile yeni alınan hisse senetlerinin itibari değerleri toplamının sermaye artırımı sonrasında sahip olunan toplam hisse senedi sayısına bölünmesi suretiyle,
- Şirketler tarafından **nakit** olarak sermaye artırımına gidildiği durumlarda, hisse senedi sahipleri tarafından rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibari değerleri ödenerek sahip olunan hisse senetlerinin maliyet bedeli; daha önce sahip olunan hisse senetlerinin maliyet bedeli ile yeni alınan hisse senetleri için ödenen bedelin toplamının sermaye artırımı sonrasında sahip olunan toplam hisse senedi sayısına bölünmesi suretiyle, hesaplanacaktır.

8.1.1.4 Hisse Senedi Maliyet Bedelinin Endekslenmesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 4783 sayılı Kanunla değişik "Safi Değer Artışı" başlıklı mükerrer 81. 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 artışı kazancının tespitinde, yararlanılabilen bir diğer imkân olan Gelir Vergisi Kanunu'nun 76. maddesinin mülga ikinci fıkrası ile düzenlenen indirim oranı uygulamasından ise, Gelir Vergisi Kanunu'nun 4783 sayılı Kanunla değişik "Safi Değer Artışı" başlıklı mükerrer 81. maddesinde yer verilmediğinden, 2018 takvim yılı içinde elde edilen değer artışı kazançları içinde yararlanılamayacaktır.

Menkul kıymetlerin elden çıkarılması dolayısıyla elde edilen kazançların enflasyondan arındırılmasında kullanılabilen indirim oranı uygulamasının yürürlükten kaldırılmasının gerekçesi ise, özellikle kısa vadeli alım satım işlemlerinde vergiye tabi olacak reel kazancın gerçekçi bir şekilde tespitine imkân tanınmamasıdır.

Dolayısıyla mükelleflerin değer artışı kazançlarının tespitinde maliyet bedelini toptan eşya fiyat endeksi oranında endeksleme veya indirim oranı uygulamasından yararlanmak hususundaki seçimlik haklarına, 4783 sayılı Kanunla son verilmiş olup, 2018 takvim yılı içinde elde edilen değer artışı kazancı matrahlarını bu yöntemlerden sadece maliyet bedeli endekslemesini kullanarak tespit edebileceklerdir.

8.1.1.5. Menkul Kıymet Alım Satım İşlemlerinin Bir Kısmının Karlı, Bir Kısmının ise Zararlı Olması Halinde Beyan Edilecek Kazancın Tespiti

Aynı yıl içinde birden fazla menkul kıymet alım satım işlemi yapılması ve bu işlemlerin bir kısmının karlı, bir kısmının ise zararlı olması halinde beyan edilecek diğer kazanç ve irat tutarının (değer artışı kazancı) nasıl belirleneceği konusundaki eski düzenlemelere, Gelir Vergisi Kanunu'nun 4783 sayılı Kanunla değişik "Safi Değer Artışı" başlıklı mükerrer 81. 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 kardan mahsup edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi kapsamına giren menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, kazancın sağlanmasına aracılık eden

banka veya aracı kurum tarafından tevkifata (stopaj) tabi tutulmaktadır. Alım satıma aracılık eden banka veya aracı kurum tarafından stopaj matrahı hesaplanırken, menkul kıymetlerin elden çıkarılması sırasında oluşan zarar, **aynı türden menkul kıymetlerin** alım satımından sağlanan kazançtan indirilebilmektedir.

Bu durumda geçici 67. 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 No.lu 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 No.lu 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.Diğer sermaye piyasası araçları" grubundaki vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri kapsamında değerlendirilecektir.

Bu sınıflandırma kapsamında örneğin; mükellefin üç aylık kazancını (stopaj matrahını) hesaplayacak olan aracı kurumun mükellefin yatırım ortaklığı hisse kazancından (4. sıra), örneğin opsiyon sözleşmesinin (3.sıra) alım satımından oluşan zararını mahsup etme imkânı bulunmamaktadır.

Satış zararının, satış karına mahsubu imkânı sadece menkul kıymetler açısından getirilmiştir. Bu durumda menkul kıymetlerin dışında kalan gayrimenkullerin ya da diğer mal ve hakların alım satımının yıl içinde birden fazla yapılması ve alım satımın birinden kar, diğerinden ise zarar doğması halinde, zarar tutarı kardan mahsup edilemeyecek ve karın tamamı vergilendirilecektir.

Başka bir deyişle 2018 takvim 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 Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80 ve mükerrer 81. maddelerinde 5281 sayılı Kanun ile 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere köklü değişiklikler yapılmıştır. Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen

geçici 67. madde hükmü uyarınca bazı düzenlemelere gidilmiştir. Buna göre borsa kazançlarının vergilemesinde 01.01.2006 tarihinden itibaren gerçekleştirilen işlemler aşağıdaki şekilde olacaktır.

- İki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar vergiye (13.11.2008 tarih ve 2008/14272 sayılı BKK ile %0 stopaj) tabi olacaktır.
- Hisse senedi maliyet bedelinin endekslenebilmesi Yİ-ÜFE oranının %10'u aşması şartına bağlanmıştır.
- Bankalar ve aracı kurumlarca yatırımcıların elde ettikleri hisse senedi alım-satım kazançları üzerinden üçer aylık dönemler itibariyle 2008/14272 sayılı BKK ile %0 oranında stopaj yapılacaktır.
- Stopaja tabi tutulmuş bulunan hisse senedi alım-satım kazançları elde edenlerce beyan edilmeyecektir.
- Hisse senedi alım-satım kazançlarının belli bir tutardaki kısmının vergiden istisna edilmesi uygulamasına son verilmiştir.

8.1.1.7. 01.01.2006 Tarihinden Önce İhraç Edilen Hisse Senetlerinin Satış Kazançlarının Vergilendirilmesi

01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilen hisse senetleri alım-satım kazançları için geçici 67. 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 **2018 takvim yılı için 27.000 TL** istisna uygulamasından sonra kalan tutar ne olursa olsun beyan edilecektir. Diğer taraftan 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen hisse senetleri için o dönem yürürlükte olan mevzuat çerçevesinde vergi dışı kalmak için belirlenen 3 ay ve 1 yıllık süreler her durumda aşıldığı için bu hisse senetlerinin 2018 takvim yılı içerisinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar tutarı ne olursa olsun vergi dışı kalacaktır.

8.1.2. Devlet Tahvilleri ve Hazine Bonolarının Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar

Devlet tahvili ve Hazine bonoları alım satım kazançları geçici 67. madde kapsamında tevkifata tabidir.

Ancak 01.01.2006 tarihinden önce tedavüle çıkan devlet tahvilleri ve hazine bonolarının elden çıkarılmasından doğacak kazancın vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihinde geçerli olan mevzuat hükümleri dikkate alınacaktır. Söz konusu tarihte geçerli olan mevzuat gereğince endeksleme yapıldıktan sonra değer artışı kazancının **2018 takvim yılı için 27.000 TL'si** gelir vergisinden müstesna olacak, aşan kısım ise beyana konu edilecektir.

01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilen Devlet tahvilleri ve Hazine bonolarının elden çıkarılmasından doğacak kazancın vergilendirilmesi ise geçici 67. madde hükmüne göre yapılacaktır. Değer artışı 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 Kanunu'nun geçici 67. maddesinin 1 numaralı fıkrasında yapılan; tam ve dar mükellefiyet ayrımını ortadan kaldıran düzenlemeyi müteakiben 27.09.2010 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 2010/926 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla her iki mükellefiyet türü için

de 01.01.2006 sonrası ihraç edilen Devlet tahvili ve Hazine bonolarının elden çıkarılması sonucu elde edilecek kazanç üzerinden yapılacak tevkifat oranı 01.10.2010 tarihinden itibaren %10 olarak belirlenmiştir.

Kamu kâğıtlarının satışından doğan zarar diğer menkul kıymetlerin satış kazançlarından veya diğer menkul kıymetlerin satışından doğan zarar, kamu kâğıdı satış kazancından mahsup edilebilecektir.

8.1.3. Eurobondların 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 Kanunu'nun mükerrer 80. maddesine göre, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar değer artışı kazancı olarak vergilendirilmektedir.

Söz konusu menkul kıymetlerin alım-satımından elde edilen değer artışı kazançlarında vergilendirmeye esas alınacak kazanç, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 81. maddesine göre elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan kıymetin maliyet bedeli ile elden çıkarılma dolayısıyla yapılan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunacaktır.

Eurobondların elden çıkarılmasından doğan kazanç, elden çıkarma karşılığında elde edilen yabancı para tutarının Türk Lirası karşılığından, bunların alımında ödenen yabancı para tutarının Türk Lirası karşılığı ve varsa alım-satım giderlerinin düşülmesi suretiyle hesaplanacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. 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 Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 59. maddede yer alan istisna uygulamasına 31.12.2007 tarihi itibarı ile son verilmiştir. Dolayısıyla 2018 takvim yılında eurobondların alım–satımından doğan değer artışı kazancı eurobondların ihraç tarihine göre farklılık göstermektedir.

Öte yandan, 5281 sayılı Kanunla mükerrer 81. maddeye eklenen hükümle, 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere, endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının %10 veya üzerinde olması şartı getirilmiş olmakla birlikte, 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen eurobondların elden çıkarılması durumunda, artış oranı %10'dan az olsa dahi kazancın tespiti sırasında endeksleme yapılabilecektir. Buna göre; 01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilen Eurobondlardan alım-satım kazancı elde edilmesi durumunda maliyet bedeli endekslemesi yapıldıktan sonra bulunacak kazanç, tutarı ne olursa olsun beyan edilecektir.

Bu açıklamalarımız çerçevesinde;

01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen Eurobondların elden çıkarılmasından sağlanan kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan yabancı para tutarının Türk Lirası karşılığından,

bunların alımında ödenen yabancı para tutarının Türk Lirası karşılığı ve varsa alım-satım giderlerinin düşülmesi suretiyle hesaplanacaktır. Bu hesaplamada eurobondun alımında ödenen yabancı para tutarının Türk Lirası karşılığı maliyet bedelinin endekslenmesi yöntemi ile güncellenebilecektir. Bu şekilde satış bedelinden endekslenmiş maliyet bedelinin düşülmesi sonucunda bulunan alım satım kazancının, 2018 takvim yılı için geçerli istisna tutarı olan 27.000 TL'yi aşması durumunda aşan kısmın beyan edilmesi gerekmektedir. Bu uygulamada 27.000 TL'lik istisna eurobondun yanı sıra varsa diğer menkul kıymetlerden elde edilen alım satım kazancı elde edilmesi durumunda, toplam kazanca uygulanacaktır.

01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilen eurobondların alım – satımından doğan kazanç ise; aynı şekilde elden çıkarma karşılığında alınan yabancı para tutarının Türk Lirası karşılığından, bunların alımında ödenen yabancı para tutarının Türk Lirası karşılığı ve varsa alım-satım giderlerinin düşülmesi suretiyle hesaplanacaktır. Bu hesaplamada eurobondun alımında ödenen yabancı para tutarının Türk Lirası karşılığı maliyet bedelinin endekslenmesi yöntemi ile güncellenebilecektir. Ancak 1 Ocak 2006 tarihinden sonra ihraç edilen eurobondlar için bu yöntemin kullanılabilmesi için Yİ-ÜFE farkının %10'un üzerinde olma şartı bulunmaktadır. Buna göre; 01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilen Eurobondlardan alım-satım kazancı elde edilmesi durumunda maliyet bedeli endekslemesi yapıldıktan sonra bulunacak kazanç için herhangi bir istisna uygulanmayacak, tutarı ne olursa olsun beyan edilecektir.

8.1.4. Diğer Menkul Kıymetlerin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar

01.01.2006 tarihinden önce satın alınmış olan hisse senetleri, Hazine bonoları ve Devlet tahvilleri dışında kalan menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan satış kazancı da esas itibariyle hisse senedi satış kazancının tespitine ait hükümlere (iktisap tarihinden itibaren iki yıl içinde satılma şartı aranmaksızın) göre yapılacaktır. Bu kazançlar için de maliyet bedeli endekslemesi yapılacak ve tespit edilen gelirin 27.000 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. maddesinin birinci fıkrasının 4 numaralı bendi hükmüne göre; ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların da değer artışı kazancı olarak gelir vergisine konu olacağı belirtilmiştir. Ortaklık hakkı veya hissesi her türlü şahıs ve sermaye şirketlerinde, ortakların hisse senedine bağlanmamış paylarını ifade eder. Örneğin; limited şirketlerdeki ortaklık payları, kooperatif hisseleri, hisse senedi veya geçici ilmühabere bağlanmamış anonim şirket paylarının satışından doğan kazançlar bu bent hükümlerine göre vergilenecektir. Dolayısıyla, ortaklık haklarının elden çıkarılmasında bir menkul kıymet satışından söz edilemeyecektir. Burada bir malın ya da hakkın elden çıkarılması söz konusu olacağı için maliyet bedeli endekslemesi yapılabilecek ve **2018 takvim yılı için 12.000 TL**'lik istisnadan yararlanılabilecektir.

8.1.6. Dar Mükelleflerin Menkul Kıymet Satış Kazançlarının Tespitinde Kur Farklarının Durumu

Dar mükelleflerin menkul kıymet satış kazancının tespitinde kur farklarının durumu ile ilgili hükümlere Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 81. maddesinde yer verilmiştir. Buna göre; dar mükelleflerin (kurumlar dahil), yabancı sermaye mevzuatına göre ilgili mercilerden izin almak suretiyle, Türkiye'ye bizzat getirdikleri veya ayni sermaye karşılığında iktisap ettikleri menkul kıymetler ile iştirak hisselerini elden çıkarmalarından doğan değer artışı kazançlarının

hesabında kur farkından doğan kazançlar dikkate alınmaz. Şu kadar ki bu mükelleflerin Türkiye'de elde ettikleri kazançların münhasıran bu menkul kıymet veya iştirak hisseleri dolayısıyla elde edilen menkul sermaye iratlarından ve bu kıymet veya hisselerin elden çıkarılması nedeniyle oluşan değer artışı kazançlarından ibaret olması şarttır. Bu mükelleflerin, Türkiye'de menkul kıymet alım satımıyla devamlı olarak uğraşmaları halinde, kur farkından doğan kazançlarda ticari kazancın hesabında dikkate alınır.

Kur farkından doğan kazançların hesabında, menkul kıymet veya iştirak hisselerinin iktisabına tahsis edilen yabancı sermayenin, bu kıymet veya hisselerin iktisap tarihindeki T.C. Merkez Bankası döviz alış kuruna göre hesaplanan Türk Lirası karşılığı ile bu kıymet veya hisselerin elden çıkarılması tarihindeki aynı miktar yabancı sermayenin T.C. Merkez Bankası döviz alış kuruna göre hesaplanan Türk Lirası karşılığı arasındaki fark esas alınır.

8.1.7. Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasında Değer Artışı Kazancı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 4783 sayılı Kanunla değişik mükerrer 80. maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinde, bir ivaz karşılığı iktisap edilen ve aynı Kanunun 70. maddesinin birinci fıkrasının 1, 2, 4 ve 7 numaralı bentlerinde yer alan mal ve hakların (gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin zirai istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) iktisap tarihinden başlayarak **beş yıl** içinde elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artışı kazancı olacağı belirtilmiştir. Buna göre;

- Arazi, bina, maden suları, memba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatının,
- Voli mahalleri ve dalyanların,
- Gayrimenkul olarak tescil edilen hakların ve
- Gemi ve gemi payları ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtalarının,

beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancı olarak vergilendirilecektir.

Bu hükümler karşısında ivazsız olarak iktisap edilen gayrimenkullerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar ile gayrimenkullerin iktisap tarihinden başlayarak beş yıldan fazla bir süre elde tutulduktan sonra elden çıkarılmasından doğan kazançlar vergilendirilmeyecektir.

Bu kapsamda kendisine veraset yoluyla (ivazsız olarak) intikal eden arsanın mirasçılar tarafından satışından elde edilen kazançlar vergilendirilmeyecektir. Ancak aynı **arsanın kat karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında** bir müteahhide verilmesi sonucunda elde edilen binaların bina olarak tescilinden itibaren 5 yıl için de satışından doğan kazançların Maliye Bakanlığı'nca verilen görüşler çerçevesinde süreklilik arz etmediği takdirde değer artışı kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Çünkü artık bu durumda arsa ivazsız olarak iktisap edilmiş olmakla birlikte, binalar müteahhitten arsa karşılığı elde edilmiştir.

Gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan kazancın tespitinde de maliyet bedeli endekslemesi yapılabilecek ve söz konusu madde de yer alan **2018** takvim yılı için **12.000 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 yayımlanmıştır. 6527 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 14.Maddesi ile 5429 sayılı Türkiye İstatistik Kanunu'nun 58.Maddesinin başlığı "Yürürlükten kaldırılan ve uygulanmayacak hükümler ile atıflar" olarak değiştirilmiş ve madde metnine "Muhtelif mevzuatta Toptan Eşya Fiyat Endeksi (TEFE) ve Üretici Fiyat Endeksine (ÜFE) yapılmış olan atıflar, Kurumca hesaplanan Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksine (Yİ-ÜFE), tarım sektörü TEFE ve ÜFE'ye yapılan atıflar Tarım Ürünleri Üretici Fiyat Endeksine yapılmış sayılır." şeklindeki fıkra eklenmiştir. Bu nedenle **yapılacak endekslemelerde** toptan eşya fiyat endeksi yerine, **Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksine (Yİ-ÜFE)** dikkate alınacaktır.

Ancak, iktisap bedeli endekslemenin yapılabilmesi için Yİ-ÜFE*(TEFE)* artış oranının %10 veya üzerinde gerçekleşmesi gerekmektedir.

Örneğin; Osman Bey 24.03.2015'te 200.000 TL'ye aldığı arsayı 12.11.2018'de 500.000 TL'ye satmıştır.

Türkiye İstatistik Kurumu tarafından gayrimenkulün iktisap bedelinin endekslenmesinde elden çıkarıldığı tarihinin içinde bulunduğu aydan önceki ay olan **Ekim/2018** dönemi yurt içi üretici fiyat endeksi (Yİ-ÜFE) **443,78** olarak, iktisap tarihinin içinde bulunduğu aydan önceki ay olan **Şubat/2015** dönemi yurt içi üretici fiyat endeksine (Yİ-ÜFE) ise **239,46** olarak açıklanmıştır. Bu durumda endeksleme oranının ilgili dönemde %10'un üzerinde artmış olduğu görülmektedir. ((443,78 – 239,46) / 239,46 = %85,33)

Dolayısıyla elden çıkarılan gayrimenkulün endekslenmiş maliyet bedeli;

200.000 + (200.000 TL x %85,33) = 370.660 TL olarak dikkate alınacaktır.

Buna göre Osman Bey, satmış olduğu apartman dairesinden dolayı (500.000 – 370.660 =) 129.340 TL tutarında istisna öncesi değer artışı kazancı elde etmiş olacaktır.

Söz konusu kazanca 12.000 TL tutarında istisna uygulanarak bulunacak 117.340 TL'ye Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesindeki vergi nispetleri uygulanarak mükellefin 2018 takvim yılı için ödeyeceği gelir vergisi tutarı 31.549 TL olarak hesaplanacaktır.

Bulunan 31.549 TL tutarındaki vergi 2019 yılının Mart ayının yirmibeşinci günü akşamına kadar yıllık beyanname ile beyan edilip, 2019 yılının Mart ve Temmuz aylarında iki eşit taksitle ödenecektir.

Diğer taraftan, gayrimenkulün satış bedelinin tapuda düşük gösterilerek değer artışı kazancının eksik beyan edilmesi ve durumun idarece tespit edilmesi halinde; eksik beyan edilen vergi ve vergi ziyaı cezasının idare tarafından tarh edilerek gecikme faizi ile tahsil edileceği unutulmamalıdır.

8.1.8. Diğer Mal ve Hakların Elden Çıkarılmasında Değer Artışı Kazancı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 4783 sayılı Kanunla değişik mükerrer 80. maddesinin;

- 2 numaralı bendinde; aynı Kanunun 70. maddesinin birinci fıkrasının 5 numaralı bendinde yazılı hakların (Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı, alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar dahil, ihtira beratları hariç),

- 3 numaralı bendinde; telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından,
- 5 numaralı bendinde ise faaliyeti kısmen veya tamamen durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen,

elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artışı kazancı olarak vergilendirileceği belirtilmiştir.

Bu tür mal veya hakların elden çıkarılması sonucu oluşacak kazancın tespitinde de maliyet bedeli endekslenebilecektir. Bununla beraber; satış sonucu zarar doğması halinde bu zarar menkul ya da gayrimenkul satış karından mahsup edilemeyecektir. Diğer taraftan satış kazancının 2018 takvim yılı için **12.000 TL'**nı aşan kısmı vergiye tabi tutulacaktır.

8.1.9. Taksi, Dolmuş, Minibüs ve Servis Araçlarına Ait Ticari Plakaların Elden Çıkarılmasından Doğan Değer Artış Kazançlarının Tamamı İstisna

Resmi Gazete'de 06.04.2018 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren 7104 Sayılı Kanun 'un 15. maddesinde "31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80 inci maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan "Bir takvim" ibaresi "Taksi, dolmuş, minibüs ve umum servis araçlarına ait ticari plakaların elden çıkarılmasından doğan kazançların tamamı ile bir takvim" şeklinde değiştirilmiştir." hükmü bulunmaktadır.

Bu şekilde bir taraftan taksi, dolmuş, minibüs ve umum servis araçlarına ait ticari plakaların elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazancı olarak gelir vergisinin konusuna girdiği hususu netleştirilerek uygulamada bu konudaki tartışmalara son verilmiş, diğer taraftan ise bu kapsamda elde edilen gkazançların tamamı istisna kapsamına alınarak vergi alınmasının önüne geçilmiştir.

Diğer tarafatan 7104 sayılı Kanunun 21. Maddesi ile 492 sayılı Harçlar Kanununa bağlı (2) sayılı Tarifenin "I. Değer ve Ağırlık üzerinden alınan nispi harçlar:" başlıklı bölümünün (1) numaralı fıkrasına son paragraftan önce gelmek üzere eklenen yeni bir paragraf ile; Taksi, dolmuş, minibüs ve umum servis araçlarına ait ticari plakaların devrine ilişkin işlemlerde, alım satım bedeli üzerinden herhangi bir üst sınır aranmaksızın Binde 30 oranında harç yükümlülüğü getirilmiştir.

8.1.10. Değer Artışı Kazançlarında 12.000 TL'lik İstisnanın Uygulanması

Gelir Vergisi Kanunu'nun 7104 sayılı Kanunla değişik mükerrer 80. maddesinin üçüncü fıkrası çerçevesinde önceki bölümde açıkladığımız üzere bir yandan taksi, dolmuş, minibüs ve umum servis araçlarına ait ticari plakaların elden çıkarılmasından doğan kazançların tamamı vergiden istisna edilirken diğer yandan menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç olmak üzere diğer tüm değer artış kazançlarını 2018 yılı için 12.000 TL'lik kısmı vergiden istisnada edilmiştir.

8.1.11. Vergilendirilmeyecek Değer Artışı Kazançları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 4783 sayılı Kanunla değişik 81. 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 Gelir Vergisi Kanunu'nun 81. maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde nevi değiştirerek sermaye şirketi haline dönüşmesi (Kollektif ve adi komandit şirketlerin şekil değiştirerek anonim şirket haline dönüşmesi durumunda şekil değiştiren kollektif ve adi komandit şirketlerin ortaklarının anonim şirketteki ortaklık paylarını gösteren hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.)

8.2. ARIZİ KAZANÇLAR

Vergiye tabi olan arızi kazançların neler olduğu ve vergilendirilmesine ilişkin esaslar daha öncede belirttiğimiz üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun 4783 sayılı Kanunla değişik 82. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddede düzenlenen arızi kazançlardan bir takvim yılında 82. maddenin 1, 2, 3 ve 4 numaralı bentlerinde belirtilen ve toplam tutarı **2018 takvim yılı için 27.000 TL'sını** aşmayan arızi kazançlar gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu madde çerçevesinde arızi kazançları 27.000 TL'lik istisnadan yararlanabilenler ve yararlanamayanlar olarak iki başlık altında toplayabiliriz.

8.2.1. Yıllık Maktu İstisnadan Yararlanabilen Arızi Kazançlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 82. maddesinde vergiye tabi arızi kazançlar tek tek sayılmıştır. Aynı maddenin ikinci fıkrası hükmünde yer verilen bu kazançlardan **27.000 TL'lik** istisnadan yararlanabilenleri aşağıda yer almaktadır.

- Arızi olarak ticari muamelelerin icrasından veya bu nitelikte muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar,
- Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetiyle serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi, karşılığında elde edilen hasılat,
- Gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ile peştamallıklar (kiracıya ait tesisat ve malların tahliye ve devri sırasında kiralayana veya yeni kiracıya devrinden doğan kazançlar dahil),
- Arızi olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hasılat, gelir vergisinden istisnadır.

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

Arızi kazanç; arızi ticari muamelede satış bedelinden maliyet bedeli ve satış dolayısıyla yapılan giderler indirilerek, diğerlerinde ise hasılattan tevsik edilmek kaydıyla yapılan giderler indirilerek tespit edilir. Elde edilen ve yukarıda sayılan arızi kazançlar toplamının **27.000** TL'lik istisna haddinin altında kalması halinde hiçbir şekilde yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecek olup, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilse dahi söz konusu arızi kazançlar beyannameye dahil edilmeyecektir. Arızi kazancın istisna haddinin üzerinde olması halinde ise, istisna tutarı elde edilen kazançtan düşüldükten sonra kalan tutar mutlak suretle beyan edilecektir.

8.2.2. Tamamı Vergiye Tabi Olan Arızi Kazançlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 82. maddesinde yer alan arızi kazançların bir kısmı, yukarıda bahsedilen 27.000 TL'lik istisna uygulamasının dışında kalmaktadır. İstisnaya tabi olmayan arızi kazançların mutlak suretle yıllık gelir vergisi beyannamesinde diğer kazanç ve irat olarak beyan edilmesi gerekmektedir. İstisna uygulanmayan arızi kazançları ise aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz.

- Henüz başlanmamış olan ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girişilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar,
- İhale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar,
- Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleri ile ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar (zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil),
- Dar mükellefiyete tabi olanların Gelir Vergisi Kanunu'nun 45. maddede yazılı işleri arızi olarak yapmalarında elde ettikleri kazançlar.

Yukarıda sıralanan arızi kazançlar herhangi bir istisnaya tabi olmayıp herhangi bir şekilde elde edilmesi halinde, diğer kazanç ve irat olarak yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi zorunludur. Burada tutarın bir önemi olmayıp, önemli olan bir kazancın elde edilmesidir.

Dar mükelleflerin diğer kazanç ve irat elde etmeleri halinde ise (Gelir Vergisi Kanunu'nun 45. maddesinde yazılı ulaştırma işlerini arızi olarak yapmalarından elde ettikleri kazançlar da dahil) durum biraz farklıdır. Eğer dar mükelleflerin kazançları sadece diğer kazanç ve iratlardan ibaret ise söz konusu mükelleflerin yıllık beyanname verme zorunluluğu bulunmamaktadır. Elde edilen diğer kazanç ve iratların, Gelir Vergisi Kanunu'nun 101. 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:[211]

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 Kanunu'nun değer artışı kazancına ilişkin hükümleri çerçevesinde vergilendirileceği tabiidir.

8.3.2. Veraseten İntikal Eden Arsanın Kat Karşılığı Müteahhide Verilmesi Ve Karşılığında Alınan Dairelerin Satışı Halinde Vergilendirmenin Nasıl Olacağı:[212]

Kat karşılığı inşaat yapımı sözleşmesi neticesinde iktisap edilen birden çok daireden oluşan taşınmazların iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde aynı kişiye bir seferde satılması halinde söz konusu gayrimenkullerin elden çıkarılması neticesinde elde edilecek kazanç değer artışı kazancı olarak vergilendirilecektir.

Diğer taraftan, bahse konu dairelerin aynı kişiye farklı tarihlerde veya farklı kişilere aynı tarihte satılması veya birbirini izleyen yıllarda satılması durumunda, yapılan satışlar devamlı olarak gayrimenkul alım-satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil edeceğinden elde edilecek gelirin ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekeceği de tabiidir.

8.3.3. Gayrimenkulün Satışından Elde Edilen Gelirin İstisna Sınırı Altında Kalması Halinde Bu Gelirin Beyan Edilmesi:[213]

İktisap olunan bir 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, Beş Yıl İçinde Topluca Tek Satış İşlemi İle Satılması Halinde Bu Satıştan Elde Edilen Kazancın Değer Artışı Kazancı Kapsamında Olması:[214]

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 Gelir Vergisi Kanunu'nun

---

[211] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK mük.80-1351 sayılı özelgesi.
[212] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10.09.2013 tarih ve 62030549-120[Mük.80-2012/545]-1469 sayılı özelgesi.
[213] 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.
[214] 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.

mükerrer 80. 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 gayrimekullerin 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 Kanunu'nun 37. maddesi çerçevesinde ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

8.3.5. İmar Uygulaması Nedeniyle Arsaya Dönüşen Gayrimenkullerin Satışından Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi:[215]

İmar değişikliği sonucunda 6 yıldır sahibi olduğunuz arazinin parsellenmesi sonucunda oluşan 5 adet arsanın veya bu arsalara karşılık kat karşılığı inşaat sözleşmesine göre sahip olacağınız dairelerin;

İktisap tarihinden başlayarak beş yıllık süre içerisinde, topluca tek satış işlemi ile satılmasından elde edilen kazanç Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80. 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 Kanunu'nun 37. maddesi çerçevesinde "ticari kazanç" olarak, vergilendirilecektir.

8.3.6. Gayrimenkul Satış Vaadi ve Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi:[216]

Veraset dolayısıyla birden fazla mirasçıya ortak olarak kalan gayrimenkullerden;

- **Kat karşılığı müteahhide verilen arsaların;** üzerine bina yapılması ve bunun neticesinde elde edilen dairelerin ortaklar adına tapuya tescili gayrimenkulün vasfını değiştireceğinden, tapu tescil işleminin yeni bir iktisap olarak değerlendirilmesi dolayısıyla, ortaklar adına tapuya tescil ettirilen söz konusu dairelerden bir kısmının iktisap tarihinden başlayarak (beş yıllık süre içerisinde) satılmış olması halinde, bu satıştan ortakların hissene düşen kazancın, ilgili yıl için belirlenen istisna tutarını (2018 takvim yılı için 12.000 TL) aşması halinde, aşan kısmın değer artışı kazancı olarak beyan edilmesi,
- **İvazsız olarak (veraset yoluyla) iktisap edilen dairelerin;** herhangi bir tarihte satışı dolayısıyla hissenize düşen kazanç, söz konusu malların satışından elde edilen kazançların değer artışı kazancı kapsamına girmemesi nedeniyle, vergiye tabi tutulmaması, gerekmektedir.

---

[215] 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.

[216] 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.

8.3.7. Limited Şirketten Anonim Şirkete Dönüşen Şirkette Nevi Değişikliği Nedeniyle Ortaklara Verilen Hisse Senetlerinin İlk İktisap Tarihi:[217]

Kurumlar Vergisi Kanunu açısından şirketlerde nev'i değişikliği devir hükmünde olup, limited şirketin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19 ve 20. maddeleri kapsamında anonim şirkete dönüşmesi halinde, devir nedeniyle münfesih olan limited şirket ortaklarına verilen hisse senetlerinin ilk iktisap tarihi olarak nev'i değiştiren limited şirketin sermayesine iştirak edilen tarihin dikkate alınması gerekmektedir.

Öte yandan, anonim şirkete dönüşmesini takiben yapılacak olan satış işleminin hisse senedi bastırılmamış veya hisse senedi yerine geçen geçici ilmühaberle temsil edilmeyen anonim şirkete ait ortaklık hissesinin satılması şeklinde gerçekleşmesi halinde, satıştan doğan kazanç Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80. maddesinin birinci fıkrasının 4 numaralı bendi kapsamında herhangi bir süre ile sınırlı olmaksızın, değer artışı kazancı olarak gelir vergisine tabi tutulacaktır.

8.3.8. Hisse Senedi Alım Satımının Vergilendirilmesi:[218]

01.01.2006 tarihinden sonra iktisap edilmiş, Borsa İstanbul A.Ş.'de işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan gelirler üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesine göre vergi tevkifatı yapılması söz konusu olmayıp, bu gelirler için yıllık gelir vergisi beyannamesi de verilmeyecektir.

Söz konusu hisse senetlerinin bir yıldan kısa süre içinde elden çıkarılması durumunda ise, elde edilen gelir üzerinden vergi tevkifatı yapılması gerekmekte olup, %15'lik tevkifat oranı tam mükellefler için, 22.07.2006 tarihli ve 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile %10'a, 27.10.2008 tarihli ve 2008/14272 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile de %0'a indirilmiştir. Ayrıca, bu gelirler için Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesinin 7 numaralı fıkrası gereğince yıllık beyanname de verilmeyecektir.

Dolayısıyla, 2009 yılında Borsa İstanbul A.Ş.'de işlem gören hisse senetlerinizin banka aracılığı ile alım-satımından elde edilen gelirin beyan edilmesine gerek bulunmamakta olup, söz konusu geliriniz diğer gelirleriniz nedeniyle vereceğiniz yıllık gelir vergisi beyannamesine de dâhil edilmeyecektir.

8.3.9. Alındıktan Bir Yıl Sonra Tadilattan Geçirilerek Satılan Daire için Yapılan Tadilat Giderlerinin Maliyet Unsuru Olup Olmayacağı:[219]

Satın alındıktan bir yıl sonra tekrar satılan gayrimenkulün satışı dolayısıyla elde edilen kazanç değer artışı 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.

---

[217] 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.
[218] 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.
[219] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK mük.80-684 sayılı özelgesi.

Bu itibarla, söz konusu dairenin elden çıkarılması karşılığında alınan tutar ile mutfak, banyo, boya, zemin ve benzer işler dolayısıyla yapılan harcamalar dairenizin iktisap bedeline eklenmeden, elden çıkarılan ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsü'nce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki (Endeksleme yapılabilmesi için Yİ-ÜFE artış oranının %10 veya üzerinde olması gerekmektedir.) artış oranı uygulanmak üzere bulunacak tutar arasındaki olumlu farkın, 2018 takvim yılı için 12.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın vergiye tabi olması ve yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

8.3.10. Kollektif Şirketin Anonim Şirkete Dönüşmesi Halinde Ortaklara Verilecek A.Ş. Hisselerinin İktisap Tarihinin Ne Olacağı:[220]

Gelir Vergisi Kanunu'nun 81. 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 artışı kazancı hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği,
- 3 numaralı bendinde ise kollektif ve adi komandit şirketlerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 81. maddesinin 2 numaralı bendinde yazılı şartlar dâhilinde nev'i değiştirerek sermaye şirketi haline dönüşmesi (Kollektif ve adi komandit şirketlerin şekil değiştirerek anonim şirket haline dönüşmesi halinde şekil değiştiren kollektif ve adi komandit şirketlerin ortaklarının anonim şirketteki ortaklık paylarını gösteren hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.) halinde değer artışı kazancı hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği,

hükmü yer almaktadır.

Bu durumda, Gelir Vergisi Kanunu'nun 81. maddesinin 3 numaralı bendinde belirtilen şartlar dahilinde, kollektif şirketin bir sermaye şirketine dönüşmesi halinde nevi değişikliği nedeniyle değer artışı kazancı hesaplanmayacak ve vergileme yapılmayacaktır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Gelir Vergisi Kanunu'nun 81. maddesinin birinci fıkrasının 3 numaralı bendi kapsamında, kollektif şirket statüsünde olan şirket nev'i değişikliği yapılarak anonim şirkete dönüştürülmesi halinde, ortakların anonim şirketten devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermaye tutarında alacakları ortaklık paylarını temsil eden hisse senetlerinin ilk iktisap tarihi olarak nevi değişikliğine ilişkin kararın ticaret sicilinde tescil edildiği tarihin dikkate alınması gerekmektedir.

8.3.11. Zarar Ziyan Bedeli Olarak Alınan Tazminat Bedelinin Beyan Edilip Edilmeyeceği:[221]

Bilindiği üzere, Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. 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. maddesinde ise gelire giren kazanç ve iratlar yedi bent halinde sıralanmıştır.

---

[220] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29.09.2014 tarih ve 62030549-120[81-2013/267]-2301 sayılı özelgesi.
[221] Ordu Defterdarlığı'nın 10.08.2012 tarih ve B.07.4.DEF.0.52.10.00-002-20 sayılı özelgesi.

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 Artışı Kazancı Karşısındaki Durumu:[222]

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Değer Artışı Kazançları" başlıklı mükerrer 80. maddesinde; "Aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançlarıdır.

....

6. İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70. maddenin birinci fıkrasının 1, 2, 4 ve 7 numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin zirai istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.)

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

Bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 2018 takvim yılı için 12.000 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. 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 Kanunu'nun değerleme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunur." hükmüne yer verilmiştir.

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre, 2 yıl önce alınan ve arsanın Milli Emlak Müdürlüğüne (Hazineye) ait olan bir arsa ile takas edilmesi halinde, bu takas işleminin elden çıkarma olarak kabul edilmesi ve Hazine'ye verilen arsanın maliyet bedeli ile karşılığında alınan arsanın rayiç bedeline göre oluşacak kazancın Gelir Vergisi Kanunu'nun değer artışı kazancına ilişkin hükümleri çerçevesinde vergilendirilmesi gerekmektedir.

---

[222] Bolu Defterdarlığı'nın 19.02.2013 tarih ve 68509125--GV-450/-1 sayılı özelgesi.

8.3.13. Kollektif Şirketin Nevi Değişikliği Yaparak Limited Şirkete Dönüşmesi Halinde Vergilendirme:[223]

Kollektif şirket olarak faaliyet göstermekte iken limited şirkete nev'i değişikliğinin yapılacağı, bu dönüştürme ve devir işlemleri yapılırken devir kararının alındığı tarih ile nevi değişikliği neticesinde oluşacak limited şirketin hukuken tekemmül ettiği tarih arasında şirketin faaliyetini durdurmasının fiilen mümkün olmadığı belirtilerek, bu süredeki faaliyetlerin nasıl belgelendirileceği, hangi şirketin defterine kaydedileceği ve işlemlerin kollektif şirket kayıtlarına alınması durumunda mahkemece bilirkişi marifetiyle saptanan bilanço ile, limited şirketin hukuken tekemmül edeceği tarih arasında zorunlu olarak geçecek süredeki faaliyetlerin öz sermaye tutarında yapacağı değişikliğin nasıl değerlendirileceği hususunda talep edilen bir muktezaya aşağıdaki gibi görüş bildirilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 81. 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 artışı kazancı hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği,
- 3 numaralı bendinde ise kollektif ve adi komandit şirketlerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 81. maddesinin 2 numaralı bendinde yazılı şartlar dâhilinde nev'i değiştirerek sermaye şirketi haline dönüşmesi (Kollektif ve adi komandit şirketlerin şekil değiştirerek anonim şirket haline dönüşmesi halinde şekil değiştiren kollektif ve adi komandit şirketlerin ortaklarının anonim şirketteki ortaklık paylarını gösteren hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.) halinde değer artışı kazancı hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği, hükmü yer almaktadır.

hükmü yer almaktadır.

Bu durumda, Gelir Vergisi Kanunu'nun 81. maddesinin 3 numaralı bendinde belirtilen şartlar dahilinde, kollektif şirketin bir sermaye şirketine dönüşmesi halinde nevi değişikliği nedeniyle değer artışı kazancı hesaplanmayacak ve vergileme yapılmayacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 161. 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.

---

[223] Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.08.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.61.15.01-606-5-2011-95 sayılı özelgesi.

Buna göre, kollektif şirketin limited şirkete dönüşmesi durumunda, kollektif şirketin limited şirket olarak tescil edildiği tarihe kadar yapılan işlemlerin kollektif şirketin defterlerine intikal ettirilmesi, tescil tarihinden sonra yapılan işlemlerin ise limited şirketin defterlerine intikal ettirilmesi gerekmektedir.

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

Ayrıca, işletme bilançosunda kayıtlı aktif ve pasif kıymetlerin, limited şirketin tescil edilip hukuken tekemmül ettiği tarih itibarıyla kollektif şirketin çıkarılacak bilançosunun kayıtlı değeri üzerinden yeni oluşan limited şirkete devredilmesi gerekmektedir.

8.3.14. Bir Eğitim Projesi Kapsamında Emekli Öğretim Üyesinin Bir Defaya Mahsus Vereceği Eğitim Nedeniyle Elde Edeceğini Gelirin Arızi Kazanç Olarak Vergilendirilip Vergilendirilemeyeceği:[224]

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. 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."

Gelir Vergisi Kanunu'nun 65. maddesinde,"Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.

Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır..."

Gelir Vergisi Kanunu'nun 66. 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. 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 (2018 takvim yılı için) 27.000 TL tutarındaki kısmı gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Buna göre, serbest meslek kazancının "arızi" sayılması için serbest meslek faaliyetine konu işin devamlılık arz edecek şekilde yapılmaması ve bu işin mutad meslek haline getirilmemesi gerekmektedir.

---

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

Söz konusu faaliyetin, bir hizmet sözleşmesi çerçevesinde işverene bağlılık arz edecek şekilde icra edilmesi durumunda elde edilecek gelir ücret geliri olacağından, Gelir Vergisi Kanunu'nun 61, 94, 98 ve 103. maddeleri uyarınca tevkifat yapılmak suretiyle, şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması halinde ise, bu faaliyetten elde edilecek kazancın serbest meslek kazancı olarak değerlendirilerek, serbest meslek kazancının tespitine ilişkin hükümlere göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

Bu nedenle, devamlılık arz etmeyecek ve işçi işveren statüsünde bağlılık doğurmayacak şekilde KOSGEB destekli bir eğitim projesi kapsamında... Ticaret ve Sanayi Odası üyelerine yurt dışına açılmaları konusunda eğitim verilmesi nedeniyle elde edilecek gelir arızi serbest meslek kazancı niteliğinde olacağından, tarafınıza yapılacak ödemeler üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddasinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinin (b) alt bendi maddesi uyarınca tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilmesi gerekmekte olup, söz konusu kazancın 82'nci maddede belirtilen sınırı aşması halinde yıllık beyanname ile beyan edileceği tabiidir.

8.3.15. Eğitim ve Danışmanlık Faaliyeti Yapan Şirketin Üniversite Hocaları ve Mükellef Olmayan Kişilerden, Eğitmen veya Danışman Olarak Hizmet Alması Halinde Bu Kişilere Yapılacak Ödemelerin Vergilendirilmesi [225]

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinde, "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez." denilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 65. maddesinde "Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.

Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır." hükmüne yer verilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 66. 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.

---

[225] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.08.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-2656 sayılı özelgesi.

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 Kanunu'nun 103. maddesine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

Başka bir ifadeyle, eğitmen ya da danışmanların şirketinizin emir ve talimatı altında çalışması halinde yapılan ödemelerin ücret olarak vergilendirilmesi, ancak, eğitmen ya da danışmanlar ile şirketiniz arasında herhangi bir hizmet sözleşmesi bulunmaması ve bir organizasyon kurmayıp kendi sorumluluğu altında söz konusu faaliyetlerin ilmi, mesleki bilgi ve ihtisasına dayanarak birden fazla gerçekleştirilmesi halinde, serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilerek vergilendirileceği tabiidir.

8.3.16. Marka Satışından Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi [226]

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinin birinci fıkrasının 5 numaralı bendinde yazılı haklar arasında sayılan markanın satışından elde edilen kazancın değer artışı kazancı kapsamında değerlendirilmesi ve elde edilen kazancın 2018 takvim yılı için 12.000 TL'yi aşması halinde yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edilmesi gerekmektedir.

Ancak söz konusu markanın ticari bir işletmenin aktifine kayıtlı olması halinde satıştan elde edilecek kazancın ticari kazanç hükümleri çerçevesinde vergilendirileceği tabiidir.

8.3.17. Adi Ortaklığın Sermaye Şirketine Dönüşmesi ve Hisse Senetlerinin Devri Halinde Değer Artışı Kazancı Hesaplanıp Hesaplanmayacağı:[227]

Borçlar Kanunu'nda düzenlenmiş olan adi ortaklıkların devri ve nev'i değiştirmeleri ile ilgili olarak gerek Gelir Vergisi Kanunu'nda gerekse Kurumlar Vergisi Kanununda herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.

Ayrıca, söz konusu adi ortaklıklarda gerçek kişiye ait hissenin ferdi işletme sayılmak suretiyle, aktif ve pasifiyle bütün halinde bir sermaye şirketine devrolunması durumunda, mevcut adi ortaklık sona ermiş olacağından, söz konusu adi ortaklığın devir işleminin gelir veya kurumlar vergisi hükümlerine göre vergi ertelemesi müessesesinden yararlanmak suretiyle yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Bu durumda, devir nedeniyle ortakların edineceği hisse senetlerinin ilk iktisap tarihi olarak anonim şirket hisselerinin edinim tarihinin dikkate alınması gerekmektedir. Dolayısıyla, söz konusu hisse senetlerinin bu tarihten itibaren iki yıl içerisinde elden çıkarılmasından elde edilecek kazançların değer artışı kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmekte olup, iki yıldan fazla süreyle elde tutulduktan sonra elden çıkarılan hisse senetleri ile ilgili olarak ise değer artışı kazancı doğması söz konusu değildir.

---

[226] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10.10.2014 tarih ve 62030549-120[Mük.80-2014/321]-2363 sayılı özelgesi

[227] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29.08.2014 tarih ve 62030549-120[81-2014/132]-2123 sayılı özelgesi.

8.3.18. Tapu Harcı, Kredi Faizi, Dask, Deprem Sigortası, Emlak Komisyonu, Kombi, Bina İzolasyon Harcamalarının Değer Artışı Kazancının Tespitinde Gider/Maliyet Unsuru Olarak Belirlenmesi[228]

Değer artışı kazancının hesaplanmasında; gayrimenkulün iktisap edilmesi veya iktisadi değerini artıracak surette tevsii, tadili veya bunlara ilaveler yapılması için ihtiyar olunan giderlerin maliyeti artırıcı nitelik taşıdığı kabul edilmektedir.

Dolayısıyla, gayrimenkullerin alışı sırasında ödenen tapu harcına ilişkin tutarların, bina izolasyon bedelinin ve kombi konulmasına ilişkin harcamaların iktisap bedelinin tespitinde maliyete dahil edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, DASK ve deprem sigortası prim tutarları ile alım-satıma ilişkin olarak emlak komisyoncusuna ödenen bedellerin iktisap bedelinin tespitinde maliyete dâhil edilmesi mümkün bulunmamakta olup, bu tutarların safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Bununla birlikte, satışa konu olacak gayrimenkulün iktisabında kullanıldığının tevsiki şartıyla, kullanılan konut kredi faizlerine ilişkin ödemelerin, başkaca bir gelirden dolayı indirim konusu yapılmamış olması kaydıyla herhangi bir endeksleme yapılmaksızın konutun maliyet bedeline eklenebileceği tabiidir.

8.3.19. Belediye Tarafından İktisap Tarihinden İtibaren 5 Yıl İçinde Parsellenen Arsanın Ortağı Olduğu Şirkete Ayni Sermaye Olarak Konması[229]

Belediye tarafından imar işlemine tabi tutulmak suretiyle iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenmiş ve arsa vasfını kazanmış olan gayrimenkulün bir ticaret şirketine ayni sermaye olarak konması işlemi; "satılma" olarak değerlendirilemeyeceğinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendi uyarınca ticari kazaç da söz konusu olmayacaktır.

Ancak, bu işlem, mezkûr Kanunun mükerrrer 80. maddesi çerçevesinde "elden çıkarma" kapsamında olması nedeniyle arazinin parsellenerek arsa vasfını kazandığı tarihten itibaren 5 yıl içerisinde bir ticaret şirketine ayni sermaye olarak konulması halinde bu işlemden doğan kazancın değer artışı kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

8.3.20. Satın Alınan Tarihten Sonra Tapusu Yenilenen Dairenin Satılması Durumunda Değer Artışı Kazancı Hesaplanıp Hesaplanmayacağı[230]

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Değer artışı kazançları" başlıklı mükerrer 80. maddesinde, "Aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançlarıdır.

…

6. İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70. maddenin birinci fıkrasının 1, 2, 4 ve 7 numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları

---

[228] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.04.2014 tarih ve 62030549-120[MÜK.80-2013/502]-866 sayılı özelgesi

[229] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.02.2014 tarih ve 38418978-120[37-12/27]-104 sayılı özelgesi

[230] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.11.2015 tarih ve 62030549-120[MÜK. 80-2015/460]-92663sayılı özelgesi

dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.).

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

Bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 6.000 (296 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 01.01.2018 tarihinden itibaren 12.000 TL) Yeni Türk Lirası gelir vergisinden müstesnadır…" hükmü yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, 17.03.2012 tarihinde satın alınan dairenin sığınaktaki düzenleme nedeniyle, 20.08.2017 tarihinde tapusunun yenilenmesi yeni bir iktisap olarak değerlendirilemeyeceğinden ve 17.03.2012 tarihinde satın alınan daire iktisap tarihinden itibaren 5 yıllık süre geçtikten sonra satıldığından söz konusu dairenin elden çıkarılması nedeniyle elde edilecek kazancın değer artışı kazancı kapsamında vergilendirilmemesi gerekmektedir.

8.3.21. Bağış Yoluyla İvazsız İktisap Edilen Kooperatif Hissesinin Satışı[231]

Babasının sahip olduğu kooperatif ortaklık hissesini ivazsız olarak oğluna devretmesi ve söz konusu hissenin satılması halinde elde edilecek gelirin vergilendirilmesi hususundaki açıklamalar aşağıdaki gibidir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80. maddesinin birinci fıkrasında,

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

...

4. Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

...

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

Bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 6.000 **(296 Seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 01.01.2018 tarihinden itibaren 12.000 TL)** Yeni Türk Lirası gelir vergisinden müstesnadır…" hükümlerine yer verilmiştir.

Aynı Kanunun "Safi değer artışı" başlıklı mükerrer 81. maddesinde (01.01.2003 tarihinden geçerli olmak üzere) "Değer artışında safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur. Hasılatın ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı Vergi Usul Kanunu'nun değerleme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunur.

---

[231] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.12.2014 tarih ve 38418978-120[Mük.80-13/20]-1308 sayılı özelgesi

Maliyet bedelinin mükelleflerce tespit edilememesi halinde maliyet bedeli yerine; Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, takdir komisyonlarınca tespit edilecek bedel, kazancı bilanço veya işletme hesabı esasına göre tespit edilen işletmelerde ise son bilançoda veya envanter kayıtlarında gösterilen değer esas alınır.

...

Mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilir. Şu kadar ki, bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının %10 veya üzerinde olması şarttır." hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan, 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 1. maddesinde; Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset yoluyla veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikalinin veraset ve intikal vergisine tabi olduğu, aynı Kanunun 2. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde de ivazsız intikal tabirinin hibe yoluyla veya herhangi bir tarzda olan ivazsız iktisapları ifade edeceği hükme bağlanmıştır.

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, babasnın sahip olduğu kooperatif ortaklık hissesini ivazsız olarak oğluna devretmesi ve söz konusu hissenin satılması halinde Gelir Vergisi Kanunu'nun mük. 80. maddesinin birinci fıkrasının 4 numaralı bendi kapsamında değerlendirilip satıştan elde edilen kazancın ilgili yıl için belirlenen istisna haddini aşması halinde beyan edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan satışın gerçekleştirdiği yılda söz konusu kapsamda başkaca satışların da bulunması halinde, faaliyette devamlılık ve muamelede çokluk kapsamında satışların ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilebileceği tabiidir.

8.3.22. Malik Olunulan Gayrimenkullerin Şirket Sermayesine İlave Edilmek Üzere Ayni Sermaye Olarak Konulması Durumunda Vergisel Yükümlülükler.[232]

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinin birinci fıkrasında, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu hükmüne yer verilmiş olup ikinci fıkrasının 4 numaralı bendinde, gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettikleri kazancın ticari kazanç olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu itibarla, gayrimenkul alım satımı ticari bir organizasyon içinde yapıldığında alım satımın ticari faaliyetin bir unsuru sayılması, ancak ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça belli olmadığı hallerde ise faaliyetin devamlılık kasıt ve niyeti ile yapıldığını belirleyen objektif ölçü olarak, muamelede çokluk olup olmadığına bakılması gerekmektedir. Muamelede çokluk, gayrimenkullerin aynı takvim yılı içerisinde birden fazla defada veya takip eden birden fazla takvim yılında ard arda satılmasıdır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80. maddesinde, "Aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançlarıdır.

...

---

[232] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.04.2014 tarih ve 62030549-120[Mük.80-2013/1069]-1168 sayılı özelgesi

6. İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70. maddenin birinci fıkrasının 1, 1, 4 ve 7 numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.).

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

Bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 2018 takvim yılı için 12.000 Türk Lirası gelir vergisinden müstesnadır." hükmü yer almıştır.

Öte yandan, 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 704 ve 705. maddelerine göre taşınmaz mülkiyetinin konusuna giren gayrimenkulün mülkiyetinin kazanılması, tapuya tescille doğacağından "iktisap tarihi" olarak, tapu tescil tarihinin esas alınması gerekir. Ancak, gayrimenkulün fiilen kullanım hakkının tapu tescil tarihinden önce alıcıya bırakılmış olması halinde ise bu tarih, iktisap tarihi olarak dikkate alınacaktır.

Buna göre, maliki olduğunuz gayrimenkullerin topluca tek satış işlemi ile satışından veya **bir ya da birden fazla şirkete ayni sermaye olarak konulmasından** elde edilen kazanç, iktisap tarihinden itibaren 5 (beş) yıllık sürenin geçmiş olması nedeniyle değer artışı kazancı kapsamında vergilendirilmeyecektir.

Diğer taraftan, bahse konu gayrimenkullerin aynı kişiye farklı tarihlerde veya farklı kişi ve tüzel kişilere aynı tarihte ya da birbirini izleyen yıllarda satılması durumunda ise yapılan satışlar devamlı olarak gayrimenkul alım-satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil edeceğinden, elde edilen kazancın Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesi çerçevesinde ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

8.3.23. Cins Tashihi ve Emlak Vergisi Değerinin Altında Satış Halinde Değer Artışı Kazancının Hesabı[233]

Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin (B) bendinde, vergilendirmede vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olacağı hüküm altına alınmıştır.

Gayrimenkulün gerçek satış bedelinin, tapu harcına esas matrahı oluşturan emlak vergi değerinden düşük veya yüksek olduğu durumlarda değer artışı kazancının tespitinde tapu harcına esas teşkil eden vergi değeri değil, gerçek satış bedelinin dikkate alınacağı tabiidir.

Ayrıca konuya ilişkin olarak ayrıntılı açıklamaların yapıldığı 76 Seri No.lu Gelir Vergisi Sirkülerinin "5. Cins Tashihi Yapılan Gayrimenkuller ile Kat Karşılığı Olarak Müteahhit veya Konut Yapı Kooperatiflerinden Alınan Gayrimenkullerin Satılması Halinde İktisap Tarihinin Belirlenmesi" başlıklı bölümünde;

---

[233] Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.06.2016 tarih ve 85373914-120[40.01.59]-69 sayılı özelgesi

"Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünün 16.03.2010 gün ve 2010/4-1697 No.lu Genelgesinde, cins değişikliği (cins tashihi), bir taşınmaz malın cinsinin, yapısız iken yapılı veya yapılı iken yapısız hale; bağ, bahçe, tarla vb. iken arsa, arazi iken, bağ, bahçe vb. duruma dönüştürmek için paftasında ve tapu sicilinde yapılan işlem olarak tanımlanmıştır.

Arazi vasfında iktisap edilen gayrimenkulün belediyelerce ifraz ve taksim işlemine tabi tutularak satılması halinde iktisap tarihi olarak arazinin iktisap edildiği tarih değil, belediyenin ifraz işlemi sonucu arsa vasfını kazanarak, cins tashihi yapıldığı tarihin esas alınması gerekir." açıklamasına yer verilmiştir.

Yukarıda yapılan açıklamalara göre, tapuda tarla olarak kayıtlı bulunan bir arazinin cins tahsisi yapılarak vişne bahçesi olarak tescil edildiği tarihin iktisap tarihi olarak kabul edilerek 5 yıl içinde devrinden elde edilen kazancın değer artışı kazancı olarak beyan edilmesi ve değer artışı kazancına ilişkin matrahının tespiti sırasında gerçek alım satım bedellerinin esas alınması gerekmektedir. Vergilendirmeye esas matrahın tespitinin de Vergi Usul Kanununa göre tevsik edici belge olarak kabul edilen belgelerle ispat edilmesi gerektiği tabiidir.

8.3.24. Döviz Alım Satım İşleminden Elde Edilen Gelir İçin Beyanname Verilip Verilmeyeceği [234]

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

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

Anılan Kanunun "Değer Artışı Kazançları" başlıklı mükerrer 80. maddesinde ise; hangi mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artışı kazancı olarak değerlendirileceği tek tek sayılmış olup, döviz alım satımından doğan kazançlar bu madde kapsamına alınmamıştır.

Buna göre; döviz alım satım faaliyetlerinden doğan kazançların Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80. maddesi kapsamında, değer artışı kazancı olarak vergiye tabi tutulması söz konusu olmamakla beraber, söz konusu faaliyetin ticari organizasyon içerisinde devamlılık arz edecek şekilde yapılması durumunda ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi ve bu faaliyetlerden elde edilen kazancın, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazançlara ilişkin hükümleri çerçevesinde vergilendirilmesi gerekmektedir.

Söz konusu faaliyetin ticari bir organizasyon içerisinde devamlılık arz edecek şekilde yapılmaması halinde ise elde edilen kazanç ticari kazanç kapsamında değerlendirilmeyecektir.

[234] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.02.2016 tarih ve 62030549-120[37-2015/826]-13218 sayılı özelgesi

8.3.25. Anonim Şirket Ortaklık Paylarının Satışında Vergilendirme [235]

Gerçek kişilerin anonim şirkette sahip olduğu hisselerin 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 inci maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı fıkrası kapsamında herhangi bir süre ile sınırlı olmaksızın, değer artışı kazancı olarak gelir vergisine tabi tutulacaktır. Ayrıca, söz konusu durumda bir takvim yılında elde edilecek olan değer artış kazancının Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80 inci maddesinin üçüncü fıkrasında satışın gerçekleştiği yıla ilişkin olarak belirtilen istisna tutarından yararlanacağı tabiidir.

Öte yandan, anonim şirkette sahip olunulan paylara ilişkin olarak hisse senedi bastırılmış olması durumunda söz konusu ortaklık pay senetlerinin satışından doğan kazancın Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi kapsamında menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan kazanç olarak değerlendirilmesi gerektiğinden, sahibi olunulan payların iktisap tarihinden itibaren 2 yıldan fazla süre ile elde tutulduktan sonra satılması durumunda satıştan doğan kazanç vergilendirilmeyecektir.

Söz konusu ortaklık paylarının bu süre dolmadan satışı halinde ise elde edilecek kazancın, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi kapsamında değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

8.3.26. Anonim Şirket Hisse Senetlerinde 2 Yıllık Sürenin Tespiti Açısından İktisap Tarihinin Belirlenmesi [236]

1986 yılında kurulmuş olan Şirkette ortaklık payları 31/08/2016 tarihinde hisse senedi çıkarılmak suretiyle hisse senedine bağlanmış olduğundan, hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak şirket hisse senetleri üzerinde tasarruf hakkına sahip olunulan 31/08/2016 tarihinin esas alınması gerekmektedir.

Dolayısıyla, 31/08/2016 tarihinde iktisap edilen söz konusu hisse senetlerinin iki yıldan fazla süre elde tutulduktan sonra elden çıkarılmasından kazanç doğması durumunda, bu kazançlar değer artışı kazancı olarak dikkate alınmayacak ve vergiye tabi tutulmayacaktır. Sahibi olunulan hisse senetlerinin iki yıldan daha az bir süre elde tutularak satılması durumunda ise elde edilecek kazancın değer artışı kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

8.3.27. Nevi Değişikliği Dolayısıyla Anonim Şirkete Dönüşen Şirkette Nevi Değişikliği Nedeniyle Ortaklara Verilen Hisse Senetlerinin İlk İktisap Tarihi[237]

Mükellefin hisselerine sahip olduğu ve 2003 yılında kurulan Limited Şirketin 2015 yılında nevi değişikliği yaparak anonim şirkete dönüştüğü ve 2017 yılında alınan Yönetim Kurulu Kararı ile sahip olunan tüm hisseler için hisse senedi bastırıldığı, bahse konu hisse senetlerinin satışa konu edilmesi durumunda söz konusu hisse senetlerinin ilk iktisap tarihi olarak limited şirketin kuruluş tarihi olan 10.11.2003 tarihinin mi, nevi değişikliğinin gerçekleştiği 01.12.2015 tarihinin mi, yoksa hisse senetlerinin bastırıldığı 10.05.2017 tarihinin mi dikkate alınacağı

---

[235] Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.05.2017 tarih ve 16700543-120[17-515-89]-22798 sayılı özelgesi
[236] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.02.2017 tarih ve 38418978-120[Mük80-16/14]-63676 sayılı özelgesi
[237] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.02.2018 tarih ve 62030549-120[Mük.80-2017/386]-154561sayılı özelgesi

hususunda talep ettiği muktezaya cevaben aşağıda özetlenen görüşe yer verilmiş bulunmaktadır.

“23/03/2000 tarihli 23998 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 232 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "2- Hisse Senetlerinin İktisap Tarihi" başlıklı bölümünde;

"Hisse senetlerinin üç ay süreyle elde tutulduktan sonra satılması halinde doğan değer artış kazancının vergilendirilmeyecek olması hisse senedinin iktisap tarihinin bilinmesini önemli kılmaktadır. Bu nedenle, hisse senedi alım satımı yapanların vergisel yükümlülüklerini tam olarak yerine getirebilmeleri açısından hisse senetlerinin iktisap tarihini izlemeleri gerekmektedir.

Genel olarak **hisse senedi üzerinde tasarruf hakkına sahip olunan tarihin iktisap tarihi olarak dikkate alınması gerekmektedir.** *Bununla birlikte gerçek kişi ortakların şirketin sermaye artırımına gitmesi dolayısıyla sahip oldukları hisse senetlerinin ve aynı hisse senedinden değişik tarihlerde alım yapıldıktan sonra bunların bir kısmının elden çıkarılması halinde elden çıkarılan hisse senetlerinin iktisap tarihinin belirlenmesi farklılık göstermektedir."*

açıklamalarına yer verilmiştir.

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre; limited şirkete ait ortaklık hakkının, anonim şirkete dönüşmesinden sonraki bir tarihte (10.05.2017 tarihinde) hisse senedi çıkarılmak suretiyle hisse senedine bağlanmış olduğundan, sahip olduğunuz hisse senetlerinin satışının değer artış kazancı kapsamı dışında değerlendirilmesinin tespitinde, iktisap tarihi olarak şirket hisse senetleri üzerinde tasarruf hakkına sahip olduğunuz (hisse senetlerinin bastırıldığı) 10.05.2017 tarihinin esas alınması gerekmektedir.

9. GELİRİN TOPLANMASI VE BEYAN ESASI

9.1. MAHİYETİ

Beyan esası, mükellefin kendi mali gücünü bizzat kendisinin bildirmesidir. Gelir vergisi uygulaması bakımından mali gücün en iyi tespit kriteri ise yıllık gelirdir.

Aksine hüküm olmadıkça, gelir vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. Gelir vergisine tabi bulunan ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde sayılan kazanç ve iratların vergilenmesinde temel prensip, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyan edecekleri gelir üzerinden verginin tarh olunmasıdır.

Beyan esasında, beyan edilecek, gelir mükellef veya vergi sorumlusu tarafından bir beyanname ile beyan edilir. Ancak Gelir Vergisi Kanunu ile Vergi Usul Kanunu bazı hallerde beyanın mükellef veya vergi sorumlusu dışındaki kimseler tarafından yapılmasını da öngörmüştür. Bunları kanuni temsilciler ve mirasçılar olarak sıralayabiliriz.

Gelirin toplanması ise mükelleflerin çeşitli kaynaklardan bir takvim yılı içinde (vergilendirme dönemi) elde ettikleri vergiye tabi kazanç ve iratlar için yıllık beyanname vermeleri ve bu kazanç ve iratlarını yıllık beyannamede birleştirmeleri anlamına gelmektedir.

Bu nedenle mükelleflerin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için Gelir Vergisi Kanunu'nda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname vermeleri ve beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannamede toplanması zorunludur.

Temel prensip yukarıda açıklandığı üzere; bir takvim yılı içinde elde edilen gelir unsurlarının bir beyannamede toplanarak beyan edilmesidir. Söz konusu temel prensip Gelir Vergisi Kanunu'nda aksine bir hüküm olmadığı sürece geçerlidir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 85 ve 86. maddelerinde ise hangi gelir unsurlarının verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesine dâhil edilmesinin zorunlu olduğu, hangi gelir unsurları için beyanname verilmeyeceği veya verilecek beyannameye dâhil edilmeyeceği açıkça hüküm altına alınmıştır.

9.2. YILLIK BEYANNAME İLE BEYAN EDİLMESİ ZORUNLU OLAN GELİRLER

9.2.1. Tam Mükellefiyette

9.2.1.1. Kazanç Elde Etmemiş Olsalar Dahi Yıllık Beyanname Vermek Zorunda Olanlar

Bazı gelir unsurları vardır ki kazanç elde edilmemiş olsa dahi yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmesi zorunludur. Gelir Vergisi Kanunu'nun 85. 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 kazancıdır. Bu gelir unsurlarının dışındaki diğer gelir unsurlarında ise vergiye tabi gelirin elde edilmesi halinde mutlak suretle yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi gerekmemektedir. Yapılan bu açıklamalar doğrultusunda gelir unsurları itibariyle mutlak suretle yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi gereken haller aşağıdaki şekilde olacaktır.

9.2.1.1.1. Ticari Kazanç Sahipleri

a. Gerçek Usulde Vergilendirilen Ticari Kazanç Sahipleri:

Gerçek usulde vergilendirilen ticari kazanç sahipleri ile kollektif şirket ortakları ve komandit şirketlerin komandite ortakları kazanç temin etmemiş olsalar dahi yıllık beyanname vermek zorundadırlar.

Söz konusu mükelleflerin, ticari ve sınai faaliyetleri sonucu bir kar elde edip etmemeleri, zarar etmiş olmaları, beyan edilecek bir gelirin bulunmaması vb. durumlarda olmaları yıllık beyanname verme zorunluluğunu ortadan kaldırmamaktadır.

Ayrıca kollektif şirketler ile komandit şirketlerinin tasfiye dönemlerine girmiş olmaları, kollektif şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının söz konusu dönemler için de yıllık beyannamelerini vermelerini gerektirmektedir.

b. Basit Usulde Vergilendirilen Ticari Kazanç Sahipleri:

4369 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeler neticesinde "Götürü Usulde" vergilendirme uygulamasına son verilmiş 01.01.1999 tarihinden itibaren "Basit Usul" uygulamasına geçilmiştir.

Bu geçişte temel prensip basit usulde vergilendirilen mükelleflerin ticari faaliyetinden elde ettikleri gelirleri yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmeleridir. Söz konusu mükelleflerin, ticari ve sınai faaliyetleri sonucu bir kar elde edip etmemeleri, zarar etmiş olmaları, beyan edilecek bir gelirin bulunmaması vb. durumlarda olmaları yıllık beyanname verme zorunluluğunu ortadan kaldırmamaktadır.

Basit usulde vergilendirilen mükelleflerin beyan edilecek gelirleri için bir üst sınır bulunmamakta olup elde edilen gelirin tamamı beyan konusu yapılarak vergilendirilecektir.

9.2.1.1.2. Zirai Kazanç Sahipleri

Zirai kazançlarda temel prensip, çiftçilerin elde ettiği zirai kazançların Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesine göre hasılatları üzerinden bu hasılatları kendilerine sağlayanlarca tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilmesidir. Bunun yanı sıra Gelir Vergisi Kanunu'nun 53. maddesi belirli şartlar dâhilinde çiftçilerin gerçek usulde vergilendirilmesini kabul etmiştir.

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

9.2.1.1.3. Serbest Meslek Kazancı Sahipleri

Gerçek usulde vergilendirilen serbest meslek erbabı sahipleri de, gelirlerini yıllık beyannamede toplamak ve yıllık beyanname vermek mecburiyetindedirler.

4369 sayılı Kanun ile serbest meslek kazançlarının götürü usulde vergilendirilmesini düzenleyen 69. 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 erbapları, kazanç elde etmeseler veya mesleki faaliyetleri zarar ile sonuçlanmış olsa dahi yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek zorundadırlar.

9.2.1.2. İstisna Haddinin veya Beyan Sınırının Aşılması Durumunda Beyanname Verilmesi Gereken Gelirler

9.2.1.2.1. Menkul Sermaye İradı Elde Edenler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinde yer alan menkul sermaye iratlarının büyük bir çoğunluğu aynı Kanunun geçici 67. maddesine istinaden gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 4842 sayılı Kanunla değişik "Toplama Yapılmayan Haller" başlıklı 86. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinin (c) alt bendine göre, tam mükellefiyette vergiye tabi gelirin; sadece gayrisafi tutarları toplamı Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2018 takvim yılı için 34.000 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. Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinin (c) alt bendinin uygulamasında; vergi kesintisine tabi menkul sermaye iratlarının yanı sıra kesintiye tabi olmayan menkul sermaye iratları da elde eden gerçek kişiler için, 34.000 TL'lik haddin aşılıp aşılmadığının tespitinde, bunların elde ettiği menkul sermaye iratlarının toplamı ile kıyaslama yapılarak, toplam gelir tutarı 34.000 TL'yi aşıyorsa elde edilen gelirin tamamı için beyanname verilecektir.

245 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 2. bölümünde de açıklandığı üzere; menkul sermaye iradının 2018 takvim yılı için 34.000 TL'yi aşıp aşmadığının tespitinde indirim oranı ve istisna uygulanabilecek menkul sermaye iratlarının, indirim oranı ve istisna uygulandıktan sonra kalan kısımlarının dikkate alınması, bu iratların beyan edilmesinin gerektiği durumlarda ise indirim oranı ve istisna uygulandıktan sonra kalan kısımların beyan edilmesi gerekmektedir.

Yine Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendine 4842 sayılı Kanunla eklenen (d) alt bendi hükmüne göre de; "Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 2018 takvim yılı için 1.800 TL'yi aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları"da beyan dışı bırakılmıştır. Maddede yer alan 1.800 TL'lik tutar bir istisna olmayıp, gelirin beyan edilip edilmeyeceğine yönelik tespitte dikkate alınacak beyan sınırıdır. Söz konusu tutarın aşılması halinde aşan kısım değil gelirin tamamı beyana konu edilecektir.

Son olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinin (a) alt bendi hükmüne göre; aynı Kanunun 75. maddesinin ikinci fıkrasının 15 ve 16 numaralı bentlerinde yer alan tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından yapılan ödemeler dolayısıyla elde edilen menkul sermaye iratları da **tutarı ne olursa olsun** beyan dışı bırakılmıştır.

Bununla beraber; aşağıda belirtilen gelirler tutarı ne olursa olsun beyan edilmez. Diğer gelirler nedeniyle verilen beyannameye de dahil edilmez.

1. Vergi kesintisine tabi tutulmuş olan;

- Mevduat faizleri,
- Katılım bankalarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları,
- Repo gelirleri,
- Menkul kıymetler yatırım fonlarının katılma belgelerine ödenen kar payları veya bu fonların katılma belgelerinin Borsa İstanbul A.Ş.'de 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 Kanun'la değişik "Toplama Yapılmayan Haller" başlıklı 86. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinin (c) alt bendine göre, tam mükellefiyette vergiye tabi gelirin; sadece gayrisafi tutarları toplamı Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2018 takvim yılı için 34.000 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. maddesinde belirtilen istisna tutarını (2018 takvim yılı hasılatlarına uygulanacak istisna tutarı 4.400 TL'dir.) aşması halinde, elde edilen irat için yıllık gelir vergi beyannamesi verilmesi zorunludur.

Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendine 4842 sayılı Kanunla eklenen (d) alt bendi hükmüne göre de; "Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 2018 takvim yılı için 1.800 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 Kanun ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde önemli değişiklikler yapmıştır. Buna göre tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler için geçmişte olduğu gibi tutarı ne olursa olsun beyanname verilmeyecek veya diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi durumunda bu şekilde elde edilen ücret geliri verilen beyannameye dahil edilmeyecektir.

Birden fazla işverenden ücret geliri elde edilmesi halinde ise beyan rejiminde çeşitli farklılaştırmalar mevcuttur. Şayet birden fazla işverenden tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret geliri elde eden bir kişinin, birden sonraki işveren ya da işverenlerden aldıkları ücretleri toplamı 2018 takvim yılı için 34.000 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 34.000 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 34.000 TL ile kıyaslanacak olup, beyana tabi diğer gelirlerin tutarının önemi bulunmamaktadır.

Örneğin; Bay (B)'nin tamamı üzerinden tevkifat yapılmış olan 2018 takvim yılı gelirleri aşağıdaki gibidir:

Birinci işverenden alınan ücret	120.000 TL
İkinci işverenden alınan ücret	30.000 TL
İşyeri kira geliri (Brüt)	48.000 TL

Burada Bay (B)'nin işyeri kira geliri tutarının ücret gelirlerinin beyanı açısından önemi olmayıp, birden sonraki işverenden aldığı ücret geliri olan 30.000 TL, 2018 takvim yılı için geçerli olan 34.000 TL'lik beyan sınırını aşmadığından, ücret gelirleri beyan edilmeyecektir.

Bay (B)'nin işyeri kira geliri ise 2018 takvim yılı için geçerli olan 34.000 TL'lik beyanname verme sınırını aştığından mükellef sadece bu gelirini beyan edecektir.

Elde edilen ücret gelirinin herhangi bir gerekçeyle vergi tevkifatına tabi tutulmamış olduğunda ise, söz konusu ücret gelirinin yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edileceği tabiidir.

9.2.1.2.4. Diğer Kazanç ve İrat Elde Edenler

Bilindiği üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun 80 ile 82. maddeleri arasında yer alan düzenlemeler diğer kazanç ve iratların vergilendirilmesine ilişkin hükümleri içermektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80 ve 82. 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. maddesi gereğince bir takvim yılı içinde elde edilen değer artışı kazancının **(menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkartılmasından sağlananlar hariç) 12.000 TL**'lik kısmı gelir vergisinden istisna olduğu için, bu tutarı aşan kısım beyan edilecektir. Benzer şekilde bir takvim yılında aynı Kanunun 82. maddesinin 1, 2, 3 ve 4 numaralı bentlerinde belirtilen ve toplam tutarı ise **27.000 TL'yi** aşmayan arızi kazançlar gelir vergisinden müstesna olduğu için istisna kapsamındaki bu tutarlar için beyanname verilmeyecektir.

9.2.2. Dar Mükellefiyette

Gelir Vergisi Kanunu'nun "**Toplama Yapılmayan Haller**" başlıklı 86. maddesinin ikinci fıkrası hükmüne göre; dar mükellef gerçek kişiler, Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratları için beyanname vermeyecekler, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi durumunda da bu gelirlerini verecekleri beyannameye dâhil etmeyecektir.

Buna karşın dar mükellef gerçek kişiler, aynen tam mükellef gerçek kişilerde olduğu gibi ticari kazançları, gerçek usulde tespit edilen zirai kazançları ile vergi kesintisine tabi tutulmamış menkul ve gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Hatta dar mükellef gerçek kişilerce ticari ve zirai faaliyetten kazanç sağlanmamış olsa bile yıllık beyanname verilerek faaliyet sonucunun beyannamede gösterilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda 210 Seri 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. maddeleri çerçevesinde yıllık beyanname verilmesi ve gelirin toplanması ile ilgili esasların dikkate alınması ile öncelikle, elde edilen gelir unsurları ayrı ayrı değerlendirilecek ve farklı gelir unsurlarından elde edilen kazanç ve iratlardan tek başına değerlendirildiğinde beyanname verme yükümlülüğü bulunanlar yıllık beyannamede birleştirilecektir. Ancak, her bir kazanç unsuru tek başına ele alındığında beyan zorunluluğu dışında kalıyorsa beyannamede de birleştirilmeyecektir.

Ticari, zirai ve mesleki kazançlarını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olan tam mükellefler ile yıllık beyanname veren dar mükellefler de sadece yıllık beyanname verme yükümlülüğü getirilen kazanç ve iratlarını beyannamelerine dâhil edeceklerdir.

9.4. TOPLAMA YAPILMAYACAK HALLER

Gelir Vergisi Kanunu'nun 4842 sayılı Kanunla değişik "Beyanname Verilmeyen Haller" başlıklı 86. maddesi hükmü aynen aşağıdaki gibidir.

"Aşağıda belirtilen gelirler için **yıllık beyanname verilmez**, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dâhil edilmez.

1. Tam mükellefiyette;

a) Gerçek usulde vergilendirilmeyen ziraî kazançlar, bu Kanunun 75. 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. maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı **(2018 takvim yılı için 34.000 TL)** aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dâhil),

c) Vergiye tâbi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103. maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı **(2018 takvim yılı için 34.000 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 **1.800 TL (2018 takvim 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. 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, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının 15 ve 16 numaralı bentlerinde 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 1.800 TL'yi geçmesi durumunda söz konusu olacaktır. Bu düzenlemeyle, çok küçük gelirler için beyanname verilmesi zorunluluğu kaldırılmakta, mükellef ve vergi dairesi gereksiz ve verimsiz işlerden kurtarılmaktadır.

3. Ticari, zirai ve mesleki kazançlarını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olan tam mükellefler ile yıllık beyanname veren dar mükellefler de sadece yıllık beyanname verme yükümlülüğü getirilen kazanç ve iratlarını beyannamelerine dahil edeceklerdir.

4. Beyana tabi gelirin sadece tevkifata tabi ücretlerden oluştuğu durumda, toplam ücret tutarı beyan sınırını geçse dahi, birinci işverenden sonraki işverenlerden alınan ücretler toplamının 2018 takvim yılı için 34.000 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 34.000 TL ile kıyaslanacak olup, beyana tabi diğer gelirlerin tutarının önemi bulunmamaktadır.

7. Maddenin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinin (c) alt 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 34.000 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 34.000 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 34.000 TL'yi aşmayan ücret gelirleri dikkate alınmayacaktır.

Yukarıda yapmış olduğumuz açıklamalar çerçevesinde Gelir Vergisi Kanunu'nun "Toplama Yapılmayan Haller" başlıklı 86. maddesine göre mükellefiyet türleri itibariyle aşağıda yazılı hallerde yıllık beyanname verilmeyecektir.

9.4.1. Tam Mükellefiyette Beyanname Verilmeyecek Gelirler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesi hükmüne göre; tam mükellefiyette vergiye tabi gelir, aşağıda belirtilen gelir unsurlarının bir veya birkaçından veya tamamından ibaret ise yıllık beyanname verilmeyecektir.

9.4.1.1. Tevkif Suretiyle Vergilendirilmiş Ücretler, Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinin (b) ve (c) alt bentleri gereğince Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, geçici 67. 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. maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle yapılan vergileme nihai vergileme olmaktadır. Bu nedenle Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinin 4842 sayılı Kanunla değişik (a) alt 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 Kanunu'nun 86. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinin 4842 sayılı Kanunla değişik (a) alt 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, **2018** takvim yılı için **4.400 TL**'ye kadar mesken kira geliri istisna haddi altında kaldığı için yıllık beyanname verilmeyecektir.

9.4.1.4. Toplamı 1.800 TL'yi Aşmayan, Tevkifata ve İstisna Uygulamasına Konu Olmayan Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesine birinci fıkrasının 1 numaralı bendinin 4842 sayılı Kanunla değişik (d) alt bendi hükmüne göre de; "Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı **1.800 TL**'yi (2018 takvim 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; 2018 takvim yılı içinde elde edilen ve toplam tutarı **1.800 TL**'yi aşmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarından herhangi bir istisna ya da tevkifat uygulamasına konu olmayanlar beyan dışı kalacaktır.

Bu kapsama giren menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarına aşağıda sayılanları örnek olarak vermemiz mümkündür.

- Kıyı bankacılığından (off-shore bankacılık) elde edilen faiz gelirleri,
- Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller,
- İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temliki karşılığında alınan para ve ayınlar,
- Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan ıskonto bedelleri,
- Her nevi alacak faizleri,
- Yurt dışından elde edilen diğer menkul sermaye iratları,
- Basit usulde vergiye tabi mükelleflere işyeri olarak kiraya verilen gayrimenkullerden elde edilen kira gelirleri.

Maddede yer alan 1.800 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 1.800 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 1.800 TL'yi aşmamak koşuluyla beyan dışı kalabilmektedir.

9.4.2. Toplama Yapılmayan Hallere İlişkin Uygulama Örnekleri

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Toplama Yapılmayan Haller" başlıklı 86. maddesi uygulamasına ilişkin uygulama örneklerine aşağıda yer verilmiş bulunmaktadır.

Örnek 1: Nuray Hanım üç ayrı şirkette yönetim kurulu üyesi olup, 2018 takvim yılı gelirleri aşağıdaki gibidir.

Birinci işverenden alınan ücret	120.000 TL
İkinci işverenden alınan ücret	32.000 TL
Üçüncü işverenden alınan ücret	18.000 TL
Konut kira hasılatı	14.400 TL

Ücret gelirlerinin tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiştir.

Nuray Hanım, birden fazla işverenden aldığı ücret gelirinin yanı sıra mesken geliri elde etmiştir. Beyanname verilip verilmeyeceği diğer gelir unsurlarından bağımsız olarak öncelikle ücret gelirleri dikkate alınarak değerlendirilecektir.

Ücret gelirleri ile ilgili olarak birinci işverenden alınan ücret hariç, ikinci ve üçüncü işverenden alınan ücretlerin toplamı 34.000 TL'lik beyan sınırını aştığı için birinci işverenden alınan ücrette dahil olmak üzere ücret gelirlerinin tamamı (170.000 TL) beyan edilecektir.

Ayrıca Nuray Hanım 2018 takvim yılında elde ettiği gelir toplamı 184.400 TL ücret geliri elde edenler için uygulanacak gelir vergisi tarifesinin üçüncü diliminde yer alan tutar olan 120.000 TL'yi aştığından konut kira gelirinden 4.400 TL'lik istisna tutarı düşemeyecek ve 184.400 TL'nin tamamını beyannameye dahil edecektir.

Örnek 2: Erhan Bey'in 2018 takvim yılı gelirleri aşağıdaki gibi olup, ücret gelirleri ile işyeri kira gelirleri tevkif yoluyla vergilendirilmiştir.

Birinci işverenden alınan ücret	124.000 TL
İkinci işverenden alınan ücret	32.000 TL
Konut kira hasılatı	15.400 TL
İşyeri kira hasılatı (Brüt)	27.000 TL

İkinci işverenden alınan ücret, 34.000 TL'lik beyan sınırını aşmadığından ücret gelirleri beyan edilmeyecektir.

Ayrıca, 2018 takvim yılında elde ettiği gelir toplamı 198.400 TL ücret geliri elde edenler için uygulanacak gelir vergisi tarifesinin üçüncü diliminde yer alan tutar olan 120.000 TL'yi aştığından konut kira gelirinden 4.400 TL'lik istisna tutarı düşemeyecek, konut kirası ile işyeri kira geliri toplamı olan (27.000 + 15.400 =) 42.400 TL, 34.000 TL'lik beyan haddini aştığından, tevkifata tabi tutulmuş olan işyeri kira geliri de konut kira geliri ile birlikte beyan edilecek; hesaplanan vergiden işyeri kira geliri üzerinden tevkif yoluyla ödenen vergiler mahsup edilecektir.

Örnek 3: Tuncer Bey, 2018 takvim yılında tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş işyeri kira geliri ile birlikte konut kira geliri elde etmiştir.

İşyeri kira hasılatı (Brüt)	18.000 TL
Konut kira hasılatı	13.200 TL

Konut kira hasılatından 4.400 TL'lik istisna düşülecek olup, kalan tutar (8.800 TL) her halükârda beyana konu edilecektir.

İşyeri kira geliri ise, elde edilen gayrimenkul sermaye iradı toplamı (18.000 + 8.800 = 26.800 TL) 34.000 TL'lik beyan sınırını aşmadığından beyannameye dâhil edilmeyecektir.

Örnek 4: Osman Bey 2018 takvim yılında avukatlık faaliyeti dolayısıyla 150.000 TL serbest meslek kazancı, bunun yanı sıra işyeri olarak kiraya verdiği gayrimenkulünden brüt 4.800 TL kira hasılatı elde etmiştir.

Serbest Meslek Kazancı	150.000 TL
İşyeri kira hasılatı (Brüt)	4.800 TL

Gelir Vergisi Kanunu'nun 85. maddesi kapsamında Osman Bey avukatlık faaliyetinden elde ettiği serbest meslek kazancını beyan etmek zorundadır.

Öte yandan Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinin (c) alt bendi kapsamında Türkiye'de vergi tevkifatına konu gayrimenkulsermaye iradının beyanında vergiye tabi gelir 103. maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı 34.000 TL'yi aşması gerekmektedir.

2018 takvim elde ettiği serbest meslek kazancı ile gayrimenkul sermaye iradı toplamı 154.800 TL olan Osman Bey serbest meslek kazancı nedeniyle vermek zorunda olduğu yıllık beyannameye işyeri kira gelirini dahil edecektir.

Örnek 5: Erkan Bey 2018 takvim yılında Ankara'da market işletmekte olup, bu faaliyetinden 18.000 TL ticari kazanç, bunun yanı sıra basit usulde vergiye tabi ticari kazanç sahibine işyeri

olarak kiraya verdiği gayrimenkulünden 1.500 TL kira hasılatı, gerçek usulde vergiye tabi bir başka kişiye işyeri olarak kiraya verdiği gayrimenkulünden ise brüt 14.000 TL kira hasılatı elde etmiştir.

Erkan Bey'in ayrıca ticari faaliyeti dışında nakdi sermaye konu olan 11.10.2017 tarihinde ihraç edilen Hazine bonosundan 300.000 TL brüt faiz geliri, BİST'e kayıtlı hisse senetlerinin aracı kurum vasıtasıyla iktisabından 6 ay sonra satışından ise 200.000 TL alım-satım kazancı oluşmuştur.

Ticari Kazanç	18.000 TL
İşyeri kira geliri (Stopaj öncesi Brüt)	14.000 TL
İşyeri kira geliri (Basit Usuldeki Mükelleften)	1.500 TL
Hazine Bonosu Faiz Geliri	300.000 TL
Hisse Senedi Alım-Satım Kazancı	200.000 TL

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, BİST'e kayıtlı hisse senetlerinin aracı kurum vasıtasıyla iktisabından 6 ay sonra satışından elde edilen 200.000 TL alım-satım kazancı ise Gelir Vergisi Kanunu'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 1.500 TL kira hasılatı tevkifata ve istisnaya tabi bulunmadığından ve 2018 takvim yılı için belirlenen **1.800 TL'lik** beyan sınırını aşmadığından Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinin (d) alt bendi hükmü çerçevesinde beyan edilmeyecektir.
- Son olarak Erkan beyin ticari kazancı ile stopaja tabi tutulan işyeri kira hasılatının toplamı olan (18.000 + 14.000 =) 32.000 TL, 34.000 TL'lik beyan sınırının altında kaldığından Erkan Bey ticari kazanç nedeniyle vermek zorunda olduğu yıllık beyannameye işyeri kira gelirini dahil etmeyecek, bir başka deyişle Erkan Bey'in 2018 takvim yılı gelir vergisi matrahı ticari kazanç tutarı olan 18.000 TL ile sınırlı kalacaktır.

9.4.3. Dar Mükellefiyette Beyanname Verilmeyecek Gelirler

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Toplama Yapılmayan Haller" başlıklı 86. 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 iradı,

d) Gayrimenkul sermaye iradı ve

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 Kanunu'nun 89. maddesi hükmüne göre, mükellefler yıllık beyanname ile bildirecekleri gelirlerden aynı maddede onbeş bent halinde sayılan harcamaları 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 beyannamede bildirilen bir gelirin bulunmasıdır. Zarar beyanı durumunda bu maddede yer alan indirim unsurlarının düşülmesi suretiyle zararın daha da artırılması mümkün değildir. Özetle, bu madde kapsamında yer almakla birlikte gerek zarar beyanı ve gerekse kazancın yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen unsurların genel kural olarak daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılması veya zarar olarak devredilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Yine aşağıda açıklayacağımız indirim unsurlarından kazancın belli bir yüzdesi olarak (%5 veya %10) tayin edilmiş olanlar için **hesaplanmada esas alınacak gelir tutarı**; indirimler ve geçmiş yıl zararları düşülmeden önceki tutar olacaktır.

5228 sayılı Kanun'un 28. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesi **"Diğer indirimler"** başlığıyla birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden aşağıdaki indirimler yapılabilir:

Gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden aşağıdaki indirimler yapılabilir:

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, engellilik , analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri (Sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması, prim tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması ve ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarının hesaplanması sırasında ayrıca indirilmemiş bulunması şartıyla, eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait prim kendi gelirlerinden indirilir.).

Cumhurbaşkanı 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 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 engellilerin beyan edilen gelirlerine, 31 inci maddede yer alan esaslara göre hesaplanan yıllık indirim (Bu indirimden bakmakla yükümlü olduğu engelli 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 Cumhurbaşkanınca 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 rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü 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 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, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen;

a) Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticari olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,

b) Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarisi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımı ve tanıtımının sağlanmasına,

c) Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,

d) 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,

e) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,

f) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirtilmesi çalışmalarına,

g) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

h) 2863 sayılı Kanun kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,

i) Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve etkinlikler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatın tedariki ile film yapımına,

j) Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültürel ve sanatsal etkinliklerin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına,

İlişkin harcamalar ile bu amaçla yapılan her türlü bağış ve yardımların % 100'ü Cumhurbaşkanı, bölgeler ve faaliyet türleri itibariyle bu oranı yarısına kadar indirmeye veya kanuni oranına kadar çıkarmaya yetkilidir).

8. 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17.6.1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si.

9. (6728 sayılı kanunun 15 inci maddesiyle kaldırılan bent;Yürürlük 09.08.2016)

Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ü oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi".

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortismana tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz. Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamı ile uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeleri ve usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

10. Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan ayni ve nakdî bağışların tamamı.

11. İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı.

12. Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin %10'unu aşmayan kısmı.

13. Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim 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 ve kazanç tutarları itibarıyla sıfıra kadar indirmeye veya %100'e kadar Cumhurbaşkanı,

bu bendin uygulamasına ve denetime ilişkin usul ve esasları belirlemeye ilgili bakanlıkların görüşünü almak suretiyle Maliye Bakanlığı yetkilidir.

14. 1/7/2005 tarihli ve 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanuna göre kurulan korumalı işyerlerinde istihdam edilen ve iş gücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engelli çalışanlar için diğer kişi ve kurumlarca karşılanan tutar dâhil yapılan ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının yüzde 100'ü oranında korumalı işyeri indirimi (İndirim, her bir engelli çalışan için azami beş yıl süre ile uygulanır ve yıllık olarak indirilecek tutar, her bir engelli çalışan için asgari ücretin yıllık brüt tutarının yüzde 150'sini aşamaz.). Bu bentte yer alan oranı, engellilik derecelerine göre yüzde 150'ye kadar artırmaya veya tekrar kanuni oranına indirmeye Cumhurbaşkanı; bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı ile Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının görüşünü alarak Maliye Bakanlığı yetkilidir

Bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, yoksa Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre Takdir Komisyonunca tespit edilecek değeri esas alınır.

15. Basit usulde tespit edilen ticari kazançların yıllık 8.000 **(302 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2018 yılı için 9.000 TL, 305 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2019 yılı için 11.000 TL.)** Türk lirasına kadar olan kısmı (Bu Kanunun mükerrer 20 nci maddesinde yer alan kazanç istisnasından faydalananlar bu bent hükmünden yararlanamaz. Bu bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.)

10.1. BİREYSEL EMEKLİLİK SİSTEMİ VE ŞAHIS SİGORTALARINA ÖDENEN KATKI PAYI VE PRİMLERİN VERGİ MATRAHININ TESPİTİNDE İNDİRİMİ

Hatırlanacağı üzere 29.06.2012 tarihli ve 28338 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 13.06.2012 tarihli ve 6327 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun 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.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesi **"Diğer indirimler"** başlıklı maddesinin birinci fıkrasının 6327 sayılı Kanunun 8. maddesiyle değişen ve 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe giren 1 numaralı 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. maddenin birinci fıkrasının 3 numaralı bendi ve bu bent kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı birlikte dikkate alınır.) mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortalarına ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, hastalık, sağlık, (6462 sayılı Kanunun 1 inci maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 03.05.2013) engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri (Sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması, prim tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması ve ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarının hesaplanması sırasında ayrıca indirilmemiş bulunması şartıyla, eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait prim kendi gelirlerinden indirilir.).

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. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. 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 Kanunu'nun 22, 40, 63, 75, 86, 89 ve 94. maddelerinde değişiklikler yapılmıştır. Anılan Kanunun 3, 6, 7 ve 9. maddeleriyle Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklikler 29.08.2012 tarihinde yürürlüğe girmiş olup; 4, 5 ve 8 inci maddeleriyle Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklikler ise 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

10.1.2 Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Paylarının Ücret Matrahından ve Yıllık Beyannameyle Beyan Edilecek Gelirlerden İndirimi

6327 sayılı Kanunun 5 ve 8. maddeleriyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 63 ve 89. maddelerinde yapılan değişiklikler uyarınca, 01.01.2013 tarihinden itibaren, ücretliler için vergiye tabi ücret matrahının; yıllık beyanname veren mükellefler için vergi matrahlarının tespitinde bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları indirim konusu yapılamamakadır.

Söz konusu hükümler 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girdiğinden, anılan tarihten önceki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak ücretliler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları 3 Sıra No.lu Gelir Vergisi Sirkülerinde yapılan açıklamalara göre sadece ilgili vergilendirme dönemi itibarıyla vergiye tabi ücret matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

10.1.3. Ödenen Şahıs Sigorta Primlerinin Yıllık Beyanname ile Beyan Edilecek Gelirlerden İndirimi

6327 sayılı Kanunun 8. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde yapılan değişiklik uyarınca, 01.01.2013 tarihinden itibaren, elde edilen gelirler için verilecek yıllık gelir vergisi beyannamelerinde, bireysel emeklilik dışında kalan şahıs sigortaları için ödenen primlerin beyan edilen gelirin %15'ine kadar olan kısmı matrahın tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir. Beyan edilen gelir olarak, yıllık gelir vergisi beyannamesinde yer alan indirimler ve geçmiş yıl zararları düşülmeden önceki tutar esas alınacaktır. Bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları hiçbir surette indirim konusu yapılmayacaktır.

Yıllık beyannamede matrahın tespitinde dikkate alınacak sigorta primleri;

- Mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait birikim priminin alındığı hayat sigortalarına ödenen primlerin %50'si ile

- Ölüm, kaza, hastalık, sağlık, engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primlerinden, müteşekkildir.

  İndirim konusu yapılacak primlerin toplamı, beyan edilen gelirin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamayacaktır.

  Bu sınırlamaların tespitinde;

- İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesinin birinci fıkrasının 3 numaralı bendi ve 89. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendi kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı birlikte dikkate alınacaktır.
- Şahıs sigorta primlerinin matrahın tespitinde indirim konusu yapılabilmesi için; sigortanın Türkiye'de yerleşik ve merkezinin Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş ve prim tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması gerekmektedir.
- Mükelleflerce ödenen primlerin yıllık beyanname ile beyan edilen gelirden indirebilmesi için, bu primlerin ücretin safi tutarının tespitinde ayrıca indirilmemiş olması gerekmektedir.
- Mükellefin eş ve çocuklarının ayrı beyanname vermeleri halinde, eş ve çocuklar adına ödenen prim ve katkı payları öncelikle kendi gelirlerinden indirilecektir.

Örneğin: 2018 takvim yılında ticari faaliyeti 60.000 TL kar, serbest meslek faaliyeti ise 20.000 TL zararla sonuçlanan bir mükellefin 2018 takvim yılında ödediği katkı payı ve prim tutarlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Beyan Edilen Gelir	40.000 TL
Bireysel Emeklilik Sistemi Katkı Payı Ödemesi	2.500 TL
Şahıs Sigorta Primi Ödemesi	1.800 TL
Küçük Çocuklar Adına Şahıs Sigorta Primi Ödemesi	2.500 TL
Beyan Edilen Gelirin %15'i	6.000 TL

Mükellefin bireysel emeklilik sistemine ödediği 2.500 TL katkı payı tutarı hiçbir surette yıllık beyannamede vergi matrahının tespitinde indirilemeyecektir.

Şahıs sigorta primleri için ödenen tutarlar ise beyan edilen gelirin %15'i sınırı dâhilinde kaldığından indirim konusu yapılabilecektir. Asgari ücretin yıllık tutarı ayrıca dikkate alınacaktır.

10.1.4. Ödenen Şahıs Sigorta Primlerinin Ücret Matrahının Tespitinde İndirimi

6327 sayılı Kanunun 5. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesinin birinci fıkrasının 3 numaralı bendinde yapılan değişiklik uyarınca, 01.01.2013 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 2018 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/2018) 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 olduğundan, 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 Kanunu'nun 63. 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 Kanunu'nun 63. maddesinin birinci fıkrasının 3 numaralı bendinin uygulamasında indirim olarak dikkate alınabilecektir.
- Primin matrahtan indirilebilmesi için; sigorta poliçesinin Türkiye'de kain ve merkezi Türkiye'de bulunan bir sigorta şirketi ile akdedilmiş ve gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması gerekir. Yıllık beyannamede indirim konusu yapılacak prim veya katkı payının, beyannamenin ilgili olduğu yıl ile ilişkili olması ve bu yılın sonuna kadar ödenmesi gerekmektedir. Geçmiş dönemlere ilişkin olarak yapılan prim ve katkı payı ödemelerinin düzeltme yoluyla ödemenin ilgili olduğu dönemin matrahının tespitinde indirim konusu yapılması da mümkün değildir.
- Primi ödeyen ve indirimden yararlanacak olan mükellef, tam mükellef gerçek kişi olmalıdır.
- İndirim konusu yapılacak tutarın hesaplamasında beyan edilen gelir olarak, yıllık gelir vergisi beyannamesinde yer alan indirimler ve geçmiş yıl zararları toplamından önceki tutar esas alınacaktır.
- Zarar beyanı ya da oran ve tutar sınırlamaları dolayısıyla yıllık beyannamede indirim konusu yapılamayan prim veya katkı paylarının daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılması mümkün değildir. Aynı şekilde ücretlilerin ödediği prim ve katkı payının ilgili olduğu ayda indirilemeyen kısmı, izleyen aylara ait ücretin matrahından indirilemeyecektir.

10.2. BAĞ-KUR PRİMLERİ

Bilindiği üzere 1479 sayılı Esnaf ve Sanatkârlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kanunu kapsamındaki kişilerin hak ve yükümlülükleri 5510 sayılı Kanun'un 4. maddesinde yeniden düzenlenmiştir. Eski düzenlemede 1479 sayılı Esnaf ve Sanatkârlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu (Bağ-Kur) Kanunu'nun 49. maddesinin üçüncü fıkrasında, sigortalılarca ödenen giriş keseneği ve sigorta primlerinin vergi uygulamasında gider olarak yazılabileceğine hükmolunmuş iken hâlihazırda 5510 sayılı Kanun'un 88. maddesinde de bu Kanun kapsamında ödenen sosyal güvenlik primlerinin gelir ve kurumlar vergisinde indirim konusu yapılabileceği hükmü yer almaktadır. Yine aynı kapsamda sosyal güvenlik destek primleri, basamak ilerlemesi için yapılan ödemelerde gider olarak yazılabilecektir.

Diğer taraftan daha önceki bölümlerde açıkladığımız üzere; serbest meslek erbaplarının ödemiş oldukları Bağ-Kur primlerini Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinin birinci fıkrasının 8 numaralı bendi hükmüne dayanarak da, mesleki kazançlarının tespitinde hasılattan indirme imkânları mevcuttur. Ancak, Bağ-Kur kapsamına giren serbest meslek erbabının, Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinin birinci fıkrasının 8 numaralı bendi 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 Kanunu'nun 89. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendi hükmüne paralel olarak, gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olduğunun tevsik edilmesi kaydıyla mükellefler tarafından verilecek yıllık gelirden indirilecektir.
- Adi komandit şirketlerin komanditer ortakları ile limited şirket ortakları bakımından da yukarıdaki esaslar dâhilinde işlem yapılacaktır. Bir başka deyişle söz konusu şirketlerde ortaklara ait Bağ-Kur giriş keseneği ve sigorta primlerinin kurum kazancının tespitinde gider yazılması mümkün değildir.

Bağ-Kur prim ödemelerinin beyanname üzerinde indirimine ilişkin olarak Maliye Bakanlığı birimlerince verilen ve özellik gösteren mukteza özetlerine aşağıda yer verilmiştir.

- Geçmiş dönemlere ait Bağ-Kur prim ödemeleri hangi yıla ait olduğuna bakılmaksızın gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olduğunun tevsik edilmesi kaydıyla gelir vergisi matrahından indirilebilir. **(Aydın Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.10.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.09.15.01-3.2010.7.GVK.89.Md.-2 sayılı özelgesi.)**
- Gayrimenkul kira geliri ve ücret gelirleri için vereceğiniz yıllık beyannamede, ödediğiniz Bağ-Kur primlerinizi indirim konusu yapmanız mümkün değildir. **(İstanbul VDB'nin B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-89/1 sayılı özelgesi-GGM'nin 16821 sayılı özelgesi).**
- Sadece gayrimenkul sermaye iradı yönünden yıllık beyanname veren mükelleflerce, 5510 sayılı Kanuna göre isteğe bağlı olarak sigorta primi ödenilen Sosyal Güvenlik Kurumunun, Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. 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 Kanunu'nun 68. maddesinin birinci fıkrasının 8 numaralı bendi hükmüne dayanarak ödedikleri sosyal sigorta primlerini gider yazmaları gerekmekte ise de, diledikleri takdirde Bağ-Kur giriş keseneği ve primlerini serbest meslek kazançları ile ilgili olarak verecekleri yıllık beyannamelerinde gösterdikleri gelirden indirmelerinin uygun bulunduğu açıklanmıştır. Öte yandan, söz konusu primlerin serbest meslek kazanç defterine gider yazılmayıp, beyanname üzerinde indirimin tercih edildiği durumda beyan

edilen mesleki kazancın yetersiz olması veya dönem sonucunun zarar olması halinde müteakip yıllarda devreden geçmiş yıl zararı olarak indirilmesi mümkün değildir. **(Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-GVK-65-2-371 sayılı özelgesi)**

10.3. ÖZEL SAĞLIK VE EĞİTİM HARCAMALARI

GVK' nun 89. maddesinin 2 numaralı bendi hükmü çerçevesinde "Beyan edilen gelirin **%10**'unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları da yıllık beyannamede bildirilen gelirden indirim konusu yapılabilecektir. Bu şekilde mükelleflerin, kendilerine, eş ve çocuklarına ilişkin olarak yaptıkları sağlık ve eğitim giderlerinin beyan ettikleri gelirin belirli bir kısmını geçmemek koşuluyla, vergi matrahlarından indirimine imkân sağlanmıştır.

Kanunda indirimden yararlanmanın şartları olarak; harcamanın Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek ve tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi aranmıştır.

Bu nedenle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4. maddesi ve kendi özel kanunlarında yer alan hükümlerde, kurumlar vergisi muafiyeti tanınan kurumlara yapılan harcamalar indirimden yararlanamaz.

Yine genel ve özel bütçeli kurumlara yapılan eğitim ve sağlık harcamaları da indirime konu edilmeyecektir. Örneğin; Sağlık Bakanlığı'na veya üniversitelere bağlı hastanelerin döner sermayelerine ödenen paralar indirim kapsamı dışındadır.

Kanunda harcamaların Türkiye'de yapılması şartı arandığında yurtdışında yapılan eğitim ve sağlık harcamalarının indirime tabi tutması mümkün değildir. Örnek olarak çocuğunu yurtdışındaki bir okula gönderen mükellef, okul ücretini buradan alacağı fatura ve/veya fatura benzeri belgelerle tevsik ederek indirimden yararlanamaz.

İndirime konu harcamalar, gelir ve kurumlar vergisine tabi mükelleflerden alınacak fatura, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi kaydedici cihazlara ait (yazar kasa) fişi ile tevsik edilmelidir.

Konuyla ilgili 23.10.2012 tarih ve GVK-85/2012-7 sayılı Gelir Vergisi Sirkülerinde, "çocuk" veya **"küçük çocuk"** tabirinden, mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilenler, evlat edinilenler ile ana veya babasını kaybetmiş torunlardan mükellefle birlikte oturanlar dâhil) 18 yaşını veya **tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış çocukların** anlaşılması gerektiği belirtilmiştir.

Özel eğitim ve sağlık harcamalarının beyanname üzerinde indirimine ilişkin olarak Maliye Bakanlığı birimlerince verilen ve özellik gösteren mukteza özetlerine aşağıda yer verilmiştir.

- Okul forma ve ayakkabı harcamalarının, ilgili ilköğretim kurumu bünyesinde öğrencilerine kullanımı zorunlu kılınmış ihtiyaç kalemleri arasında olduğunun, anılan kurumdan alınan belge ile tevsik edilmesi halinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin 2 numaralı bendi çerçevesinde Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. **(İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 89-1398 sayılı özelgesi.)**

- Eğitim kurumları ile yapılan sözleşmeler uyarınca bu kurumlarda öğrencilere yemek hizmeti veren gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin bu hizmetlerinin eğitim hizmetinin bir parçası olarak değerlendirilmesi mümkün olmayıp, söz konusu yemek hizmetine ilişkin harcamalar eğitim gideri olarak kabul edilemez. **(Ankara VDB'nın 22.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-89-11-451 sayılı özelgesi.)**
- Vakıflar tarafından kurulan üniversiteler kurumlar vergisinden muaf olduklarından, anılan kurumlara çocuğunuz için ödemiş olduğunuz tutarların gelir vergisi beyannamenizde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. **(İstanbul VDB'nın 21.05.2013 tarih ve 62030549-120[89-2013/140]-744 sayılı özelgesi.)**
- Mükellefin bakmakla yükümlü olduğu ve üniversitede okuyan çocuğu için **özel öğrenci yurduna** yapılan ödemeler, bu kapsamda değerlendirilir.
- Mükellefin eşinin doğum yapması nedeniyle yapılan sağlık harcamaları, anılan maddede belirtilen şartların topluca mevcut olması halinde, yıllık gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirilebilecektir. Mükellefin eşinin doğum yapması nedeniyle yapılan harcamalar üzerinden hesaplanan katma değer vergisi, vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilememektedir. Bu nedenle, harcama toplamının katma değer vergisi dâhil bedel olarak kabul edilmesi gerekmektedir **(GİB'in 046765 sayılı özelgesi).**
- Tüp Bebek Tedavisi nedeniyle yapılan harcamaların sağlık harcaması olarak indirim konusu yapılması mümkündür. **(Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.03.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-89-1-216 sayılı özelgesi)**
- Eşe ait sağlık harcamalarının öncelikle kendisi tarafından gayrimenkul sermaye iradı dolayısıyla verilen yıllık gelir vergisi beyannamesinde, beyan edilen gelirin %10'unu aşmayacak şekilde indirime konu edilmesi gerekmekte olup, söz konusu sağlık harcamalarının bu indirimden arta kalan kısmının da diğer eş tarafından gayrimenkul sermaye iradı dolayısıyla verilen yıllık gelir vergisi beyannamesinde beyan edilen gelirin %10'u ile sınırlı olacak şekilde indirim olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. **(İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.12.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 89-571 sayılı özelgesi.)**
- Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesine istinaden beyan edilen gelirden indirim konusu yapılacak sağlık harcamalarının gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilebilen bir sağlık harcaması olması gerektiğinden, Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı tarafından emekli maaşlarından yapılan SUT reçete kesintisi ile muayene iştirak kesinti tutarlarının bu kapsamda yapılmış bir sağlık harcaması olarak nitelendirilmesi söz konusu olmayacaktır. **(Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.03.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-89-6-139 sayılı özelgesi.)**
- Eğitim ve sağlık harcamalarının kanunla belirlenen kısmının yıllık gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirilebilmesi mükelleflere kanunla tanınmış bir haktır. Bu hakkın hata sonucu kullanılmamış olması hiç kullanılamayacağı anlamını taşımamaktadır. Dolayısıyla şartların sağlanması halinde ilgili yıllar için verilecek düzeltme beyannameleri ile indirim konusu yapabilmeniz mümkün bulunmaktadır. **(İstanbul Defterdarlığı'nın 11483 sayılı özelgesi).**

- Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Bağımsız Denetçi Belgesine ilişkin eğitim (kurs) gideri ile Bağımsız Denetçi Yetkilendirme Belgesine ilişkin ücretler de Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesindeki serbest meslek kazancının tespitinde indirilecek giderler arasında sayılmadığından, söz konusu giderler için yapılan ödemeler de serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak hasılattan indirilemeyecek, ancak Bağımsız Denetçi Belgesine ilişkin eğitim (kurs) giderlerinin anılan Kanunun 89. maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinde yer alan şartların taşınması halinde, yıllık beyanname üzerinden indirim konusu yapılması mümkün olacaktır**. (Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.07.2014 tarih ve 17192610-120[ÖZG-2014-32]-215 sayılı özelgesi.)**
- Koruyucu aile olarak birlikte oturduğu veya koruyucu aile tarafından bakılan çocuk, Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinde ifade edilen çocuk kapsamında değerlendirilmediğinden, anılan çocuk için yapılan eğitim ve/veya sağlık harcamalarının yıllık gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. **(İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12.04.2017 tarih ve 62030549-120[89-2016/756]-100965 sayılı özelgesi.)**

10.4. BAĞIŞ VE YARDIMLARIN İNDİRİMİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin birinci fıkrasının 4 numaralı bendine 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 Kanunu'nun 89. maddesinin birinci fıkrasının 4 numaralı bendine göre bağış ve yardımların beyannamede bildirilen gelirden indirilebilmesinin şartları aşağıda açıklanmıştır.

10.4.1. Bağış ve Yardımların Yapılacağı Kurum ve Kuruluşlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 5228 sayılı Kanunla değişik 89. maddesinin birinci fıkrasının 4 numaralı bendinde, mükelleflerin yaptıkları bağış ve yardımları bu maddede belirtilen ve ismen sayılan kurum, kuruluşlara yapılması kaydıyla indirim konusu yapılmasına imkân tanımıştır. Bir başka deyişle Kanunda sayılmayan kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımlar tutarı ne olursa olsun indirime konu edilemeyecektir. Kanunda sayılan kurum ve kuruluşlar ise şunlardır.

- Genel ve özel bütçeli kamu idareleri,
- İl özel idareleri ve belediyeler,
- Köyler
- Kamu yararına çalışan dernekler,
- Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar,

Örneğin; Okul veya cami koruma dernekleri yukarıda belirtilen kurum ve kuruluşlar arasında yer almadığından, bu derneklere yapılan bağış ve yardımların beyan edilecek gelirden indirilmesi mümkün değildir. Ancak söz konusu derneklerin kamu menfaatine yararlı bir dernek olması halinde bu derneklere yapılan bağış ve yardımlar beyan edilen gelirin %5 ini aşmaması koşuluyla indirim olarak dikkate alınabilecektir.

10.4.2. Bağış ve Yardımlar Makbuz Karşılığı Yapılmalıdır

Yıl içinde yapılan bağışların indirime konu edilmesi bir başka şartı ise yapılan bağış ve yardımlar karşılığında mutlak suretle usulüne uygun olarak düzenlenmiş bağış makbuzu

alınmasıdır. Vergi Usul Kanununa göre kanuni defterlere yapılan kayıtların tevsik şartı bağış ve yardımlar için 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 Kanunu'nun 89. maddesinin birinci fıkrasının 4 numaralı bendinin 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 Kanunu'nun 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. maddesi hükmüne göre mukayyet değer; bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir. Amortismana tabi iktisadi kıymetler için ise mukayyet değer; net değeri, bir başka deyişle iktisadi kıymetin maliyet bedelinden birikmiş amortismanlarının düşülmesi sonucunda bulunan değeri ifade etmektedir.

10.4.5. %5 Oranı İle Sınırlı Olmaksızın Tamamı İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar

Yukarıda açıkladığımız sınırlamalar çerçevesinde; Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin birinci fıkrasının 5 numaralı bendine göre; gelir vergisi mükelleflerinin yıllık beyanname ile bildirecekleri gelirlerden indirebilecekleri bağış ve yardımlara ilaveten 2003 yılı içinde 4842, 4962 ve 5035 sayılı 2004 yılında ise 5228 ve 5281 sayılı Kanunlarla yapılan değişiklikler ile madde kapsamında indirim konusu yapılabilecek bağış ve yardımların kapsamı genişletilmiştir. Söz konusu düzenlemeler çerçevesinde madde kapsamına dahil edilen bağış ve yardımlar beyan edilecek gelirin %5 (kalkınmakta öncelikli yörelerde faaliyette bulunan mükellefler için %10) ile sınırlı olmayıp, kazancın müsait olması durumunda tamamı indirilebilecektir.

Gelir vergisi mükellefleri yapacakları bağış ve yardımları yıllık beyanname ile bildirecekleri gelirlerden indirim konusu yapabilmektedirler. Dolayısıyla, zarar beyan eden gelir vergisi mükelleflerinin bağış ve yardımları indirim konusu yapmaları mümkün bulunmamaktadır.

Bu durumda, bağış ve yardımların bir yılda indirim konusu yapılabilecek tutarı gelir vergisi mükelleflerinde Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinin "Gelir Bildirimi" tablosunda yer alan "Mahsup Edilecek İndirimler ve Geçmiş Yıl Zararları Toplamı" ndan önceki tutar ile sınırlı olmaktadır.

Gerek zarar beyanı gerekse gelirin yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen bağış ve yardımların daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılması veya zarar olarak devredilmesi ise mümkün değildir.

10.4.5.1. Okul, Sağlık Tesisi ve Öğrenci Yurtlarına Yapılan Bağışlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin birinci fıkrasının 5 numaralı bendinde, 4842 ve 4962 sayılı Kanunlarla yapılan değişiklikler ile kamu idare ve müesseselerine bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve ayni bağış ve yardımların tamamının, belirli bir oran ile sınırlı olmaksızın, yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden indirilebilmesine imkân sağlanmıştır.

Okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurdu yapımı veya bu tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan bağış ve yardımların (harcamaların) herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın vergi matrahının tespitinde dikkate alınabilmesi, bu bağış ve yardımların aşağıda belirtilen kamu idare ve müesseselerine yapılması halinde mümkündür.

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

  Kapsama dâhil olan bağış ve yardımlar;

- Bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak kapasitesinden az olmamak üzere (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) öğrenci yurtlarının inşası için yapılan harcama,
- Bu tesislerin inşası için yapılan bağış ve yardım,
- Mevcut okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurtlarının faaliyetlerine devam etmelerini sağlamak amacıyla yapılan bağış ve yardım,

niteliğinde olmalıdır.

Düzenlemedeki "okul" ifadesinden, doğrudan eğitim-öğretim hizmetlerinin verildiği temel birimlerin anlaşılması gerekmekte olup, rehberlik ve araştırma merkezi, mesleki eğitim merkezi, iş eğitim merkezi, mesleki ve teknik eğitim merkezi ve akşam sanat okulları da bu kapsamda değerlendirilecektir.

Örneğin; genel bütçeli bir kurum olan Milli Eğitim Bakanlığına ait öğretmen evi veya hizmet içi eğitim binası inşaatlarının yapımına "Eğitime %100 Destek Projesi" çerçevesinde mükelleflerce yapılan nakdi veya ayni yardımların tamamının, söz konusu öğretmen evi veya hizmet içi eğitim binasının "okul" kapsamında değerlendirilerek indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Yukarıda sayılan kamu kurum ve kuruluşları ile imzalanan protokol gereğince kamu arazisi üzerine okul yaptırılması halinde, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 10.3.2.2.4. Bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde söz konusu okul inşasına ilişkin olarak yapılan harcamalar, harcamanın yapıldığı hesap dönemine ilişkin kurum kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir

Düzenlemedeki "sağlık tesisi" ifadesinden ise Sağlık Bakanlığı'nca sağlık tesisi kapsamında değerlendirilen kurum ve kuruluşların anlaşılması gerekmektedir.

Okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurdu inşası dolayısıyla yapılan harcamalar, harcamanın yapıldığı yıla ilişkin gelir vergisi matrahının tespitinde dikkate alınacaktır. Söz konusu tesislerin inşası veya faaliyetlerini devam ettirebilmelerine yönelik olarak yapılan bağış ve yardımların da bağışın yapıldığı yıla ilişkin olarak beyan edilecek gelirden indirilebileceği tabiidir.

10.4.5.2 Çocuk Yuvası, Yetiştirme Yurdu, Huzurevi, Bakım ve Rehabilitasyon Merkezlerine Yapılan Bağış ve Yardımlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin 5 numaralı bendinde yer alan düzenleme ile; "Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamının yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirim konusu yapılmasına imkân sağlanmıştır.

10.4.5.3. İbadethaneler ve Gençlik Merkezlerine Yapılan Bağış ve Yardımlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin 5 numaralı bendine 6322 sayılı kanunun 9. maddesiyle 15.06.2012 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapılan ekleme ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının **(6525 sayılı Kanunun 5 inci maddesiyle eklenen ibare. Yürürlük; 27.02.2014)** inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirim konusu yapılabilecektir.

Düzenlemedeki **"ibadethane"** ve **"yaygın din eğitimi verilen tesis"** ifadelerinden de Diyanet İşleri Başkanlığınca ibadethane sayılan yerler ile Diyanet İşleri Başkanlığı denetimine tabi olan ve din eğitimi verilen tesislerin anlaşılması gerekmektedir.

Mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethanelerin umuma açık olması, inşasının mülki idare amirlerinin iznine istinaden gerçekleştirilmesi, inşa ve faaliyetine devam etmesi için yapılan bağış ve yardımların da yine mülki idare amirlerinin denetiminde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Yaygın din eğitimi verilen tesisler için yapılan harcamaların da Diyanet İşleri Başkanlığı teşkilatınca denetlenmesi gerektiği tabiidir.

Mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası ve/veya faaliyetine devam etmesi amacıyla kurulmuş bulunan vakıf veya derneklere yapılan bağışlar, anılan kurumlardan alınan makbuzlara veya bunlar tarafından bankalarda açılan hesaplara yatırıldığına ilişkin alınan banka dekontlarına istinaden indirim konusu yapılabilecektir.

Ayni bağış ve yardımın, işletmenin aktifinden veya stokundan çekilerek bağışlanmış olması durumunda, mükelleflerin işletmeden çekip bağışladıkları değerler için fatura düzenlemesi; düzenlenen faturanın arka yüzüne faturada belirtilen değerlerin ilgili kamu kurum ve kuruluşu tarafından bağış veya yardım olarak alındığına ilişkin şerh konularak yetkili kimseler tarafından imzalanmış olması yeterlidir.

Ayni değerlerin, mükelleflerce dışarıdan alınarak kamu kurum ve kuruluşuna bağışlanmış olması durumunda ise bu kurum ve kuruluş tarafından teslim alınacak değerler için teslime ilişkin bir belge düzenlenmiş olması yeterli olup, düzenlenen belgede bağışlanan kıymetin değerinin, cinsinin ve miktarının tereddüde mahal bırakmayacak şekilde belirtilmiş olması gerekmektedir. Ayrıca, bağışlanan değerlere ilişkin olarak düzenlenmiş olan faturaların arka yüzünde yukarıda belirtilen açıklamalar dahilinde ilgili kamu kurum ve kuruluşlarının yetkililerinin imzası bulunacaktır.

Nakdi bağışların indirilebilmesi, bağışı kabul eden kuruluşlarca verilecek makbuzla veya bu amaçla bankalarda açtırılan hesaplara yatırıldığına ilişkin banka dekontlarıyla belgelendirilmesi şartıyla mümkündür.

Ancak, bunlar dışındaki diğer dernek veya vakıflara bu amaçla yapılan bağış ve yardımların ise; mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası ve/veya faaliyetine devam etmesi amacıyla gerekli harcamaları finanse etmek üzere bağış ve yardım toplama amacıyla bir organizasyon oluşturulması ve bu hususta mülki idare amirleri ile bir protokol yapılması, nakdi olarak yapılacak bağış ve yardımlar için sadece protokol kapsamındaki işte kullanılmak üzere bir hesap açılması ve yapılan bağış ve yardımların bu hesaba yatırılması, ayni olarak yapılan bağış ve yardımların protokol kapsamındaki işte kullanılmak üzere şartlı olarak makbuz karşılığında yapılması, banka dekontu ile makbuzda hangi amaçla yapıldığına ilişkin bir açıklamanın yer alması, yapılan bağış ve yardımların, sadece yapılacak o işle ilgili olarak mülki idare amirleri gözetim ve denetimi altında kullanılması şartlarıyla, tamamının indirim konusu yapılabilmesi mümkün olacaktır.

Diğer taraftan madde hükmüne 6525 sayılı Kanunun 5. maddesiyle eklenen ve 27.02.2014 tarihinden itibaren yürürlüğe giren ibare ile **Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının** inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirim konusu yapılabilecektir.

10.4.5.4. Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine Yapılan Bağış Veya Yardımlar

5904 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin birinci fıkrasına eklenen ve 03.07.2009 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 11 numaralı bent ile gelir vergisi mükellefleri tarafından Türkiye Kızılay Derneğine ve 6322 sayılı Kanunla aynı bentte yapılan değişiklikle 15.06.2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdî bağış veya yardımların tamamı, Kanunun yürürlük tarihinden itibaren gelir vergisi beyannamesi üzerinde gösterilmek şartıyla indirilebilecektir.

Anılan Dernek ve Cemiyete yapılacak aynî bağış ve yardımlar ise rehberimizin önceki bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde değerlendirilecektir.

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

Diğer taraftan, anılan Dernek ve Cemiyetin iktisadi işletmelerine (örneğin; Kızılay Derneği Maden Suyu İşletmesi) yapılan bağış veya yardımların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün değildir.

10.4.5.5. Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Yapılan Bağışlar

Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerin maliyet bedellerinin tamamı beyan edilecek gelirden indirilebilecektir.

Son olarak 5281 sayılı Kanunla 01.01.2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapılan düzenleme ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. 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.
- Bağışı kabul edecek dernek veya vakfın tüzüğünde veya senedinde ihtiyacı bulunanlara gıda yardımı yapabilmesine ilişkin hükümlerin bulunması gerekmektedir. Bununla beraber, dernek veya vakfın başka alanlarda da faaliyet gösteriyor olmasının, kamuya yararlı dernek veya vergiden muaf vakıf olup olmamasının uygulama açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır.
- Gıda bankacılığı kapsamında yapılacak bağışların gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddeleri niteliğinde olması gerekmektedir. Yapılacak bağışlar şartlı olarak (bedelsiz olarak ihtiyaç sahiplerine dağıtılmak üzere) yapılmalıdır. Gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi niteliğini taşımayan veya şartlı olarak yapılmayan bağışlar, gıda bankacılığı kapsamında yapılan bağış olarak değerlendirilmeyecektir.
- Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesine eklenen hüküm çerçevesinde indirim konusu yapılacak bağışlar, bağışa konu mal bedeli Vergi Usul Kanunu'nun 232. 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 Kanunu'nun 89. maddesinde yapılan düzenleme çerçevesinde, yıllık beyannamede yer alacak gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılacak işlemlerde bağışı yapan tarafından bir belge düzenlenmesine gerek bulunmamakta olup, varsa bağış yapılan malın edinimine ilişkin belgelerin saklanması zorunludur.

- Dernek ve vakıflar kendi mevzuatlarının öngördüğü belgeleri düzenleyecek ve bağış yapanlara bir örneğini vereceklerdir. Ticari faaliyetle uğraşanlarca düzenlenen faturalar dernek ve vakıf tarafından muhafaza edilecektir.
- Ticari işletmeye dâhil malların (gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin) bağışlanması durumunda bu malların maliyet bedeli Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. 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 Kanunu'nun 89. maddesi çerçevesinde yıllık beyannamenin bağış ve yardımlara ilişkin bölümüne yazılarak gelir vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınacaktır.

10.4.5.6. Kültür ve Tabiat Varlıklarının Korumasına Yönelik Olarak Yapılan Bağışlar

5035 sayılı Kanunla 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapılan düzenleme ile Vakıflar Genel Müdürlüğü idaresinde ve denetiminde bulunan mazbut vakıflar adına kayıtlı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kurulu nezdinde eski eser tescilli abide eserlerin bakımı, restorasyonu ve yaşatılması amacıyla yapılan bağış ve yardımların tamamının, yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden indirilmesine imkân tanınması, bu kapsamdaki tarihsel değerlerimizin daha iyi muhafaza edilerek gelecek kuşaklara aktarılmasına katkı sağlanması amaçlanmaktadır.

Daha sonra ise 5228 sayılı Kanun'un 28. maddesi ile 31.07.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapılan düzenleme ile de söz konusu istisna Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin yedinci bendine kapsamı büyük oranda genişletilerek taşınmış, ayrıca bu bent kapsamında yapılan bağış ve yardımların tamamının yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirim konusu yapılmasına imkân sağlanmıştır.

Bu şekilde aşağıda yer verilen Gelir Vergisi Kanunu'nun 5228 sayılı Kanunun 28. maddesi ile değişik, 89. maddesinin yedinci bendinde on alt bent halinde sayılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı; genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Cumhurbaşkanınca 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, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen;

a) Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticari olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,

b) Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarisi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımı ve tanıtımının sağlanmasına,

c) Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,

d) 2863 Sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,

e) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,

f) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirtilmesi çalışmalarına,

g) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

h) 2863 Sayılı Kanun kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,

i) Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve etkinlikler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatın tedariki ile film yapımına,

j) Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültürel ve sanatsal etkinliklerin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına,

İlişkin harcamalar ile bu amaçla yapılan her türlü bağış ve yardımların % 100'ü (Cumhurbaşkanı, bölgeler ve faaliyet türleri itibariyle bu oranı yarısına kadar indirmeye veya kanuni oranına kadar çıkarmaya yetkilidir). ....."

10.4.5.7. Cumhurbaşkanınca Başlatılan Yardım Kampanyalarına Yapılan Bağış ve Yardımlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin birinci fıkrasının 10 numaralı bendi çerçevesinde; "Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan ayni ve nakdî bağışların tamamı" gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilir.

Buna göre bağış kampanyası doğal afetler dolayısıyla olsun olmasın, Cumhurbaşkanınca başlatıldığı sürece, bu kampanyaya yapılan bağışların tamamı gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

10.4.6. Bağış ve Yardımların Özel Kanunlar Gereğince İndirimi

Eğitim alanında yapılan bağış ve yardımların vergi matrahından indirim konusu yapılabileceği yönünde Gelir Vergisi Kanunu'nun 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. 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 Kanununa göre üniversitelere, ileri teknoloji enstitüleri ile gelirlerinin en az dörtte üçünü münhasıran devlet üniversitelerinin faaliyetlerinin devam ettirilmesi ve desteklenmesini amaç edinmek üzere kurulan ve fiilen bu çerçevede faaliyette bulunan vakıflardan Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınanlara makbuz karşılığında yapılan bağışlar Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirden ve kurum kazancından indirilebilecektir. Bu hüküm aynı Kanunun ek 7. maddesi uyarınca, vakıflarca kurulan yükseköğretim kurumlarına yapılacak nakdi bağışlar açısından da geçerlidir.

c) 278 sayılı "Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu Kurulması Hakkında Kanun" Uyarınca Yapılan Bağış ve Yardımlar

278 sayılı "Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu Kurulması Hakkında Kanun"un 13. maddesi hükmü şu şekildedir; "Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumuna yapılacak her türlü bağışlar, vasiyetler ve yardımlar vergi, resim ve harçlardan muaftır. Gelir veya kurumlar vergisine bağlı mükellefler tarafından bu kuruma makbuz karşılığında yapılacak para bağışları yıllık bildiri ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazancından indirilir."

Yukarıda belirtilen kuruma yapılacak bağışların, bu Kanun kapsamında indirilebilmesi için yapılan bağışın **nakden** ve makbuz karşılığında yapılmış olması gerekmektedir.

d) 5434 sayılı "Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu"na Göre Yapılan Bağış ve Yardımlar

5434 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu'nun ek 44. maddesi hükmü şu şekildedir; "Sandık, dinlenme ve bakımevleri için özel ve tüzelkişiler tarafından yapılacak her türlü bağışı kabul eder. Bu bağışlar, dinlenme ve bakımevlerinin tesis ve işletmelerinde kullanılır.

Bu suretle yapılacak bağış ve yardımlar gelir ve kurumlar vergisi matrahından tenzil edilir. Ayni olarak yapılan yardımlar maliyet bedeli üzerinden değerlenir."

e) 2828 sayılı "Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu"na Göre Yapılan Bağış ve Yardımlar

2828 sayılı "Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu"nun 20. maddesinin (b) fıkrası hükmü şu şekildedir; "Gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından kurum ve kuruluşlarına makbuz karşılığında yapılacak nakdî ve aynî bağışlar Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve Kurum kazancından indirilir."

f) 2876 sayılı "Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanunu"na Göre Yapılan Bağış ve Yardımlar

2876 sayılı "Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanunu"nun 101. maddesine göre Yüksek Kuruma ve bağlı kuruluşlarına yapılan bağış ve yardımların, gelir ve kurumlar vergisi

yükümlüleri tarafından yıl içinde verecekleri beyannamelere masraf kaydedebileceği belirtilmiştir.

g) 2955 sayılı "Gülhane Askeri Tıp Akademisi Kanunu"na Göre Yapılan Bağışlar

2955 sayılı "Gülhane Askeri Tıp Akademisi Kanunu"nun 46. maddesinin (b) fıkrası hükmü şu şekildedir; "Gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Gülhane Askeri Tıp Akademisine makbuz karşılığında yapılacak **nakdi** bağışlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazancından indirilebilir."

Yukarıda belirtilen kuruma yapılacak bağışların, bu Kanun kapsamında indirilebilmesi için yapılan bağışın nakden ve makbuz karşılığında yapılmış olması gerekmektedir.

h) 4122 sayılı "Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu" Uyarınca Yapılacak Bağışlar

4122 sayılı "Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu"nun 12. maddesi ve bu Kanuna göre çıkarılan yönetmelik uyarınca; yapılacak ağaçlandırma ve erozyon kontrolü çalışmaları ile her türlü tesis, bakım ve koruma masrafları gelir ve kurumlar vergisi matrahından düşülebilecektir.

ı) 3294 sayılı "Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu" Uyarınca Yapılan Bağışlar

3294 sayılı "Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu"nun 9. maddesinin son bendine göre mükellefler tarafından sosyal dayanışma ve yardımlaşma fonu ve vakıflarına yapılacak bağış ve yardımlar Kurumlar ve Gelir Vergisi matrahından indirilebilecektir.

i) 3388 sayılı "Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı Kanunu" Uyarınca Yapılan Bağış ve Yardımlar

3388 sayılı "Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı Kanunu"nun 3. maddesi hükmü uyarınca vakfa yapılan her türlü bağış ve yardımlar gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirilebilecektir.

j) 7269 sayılı "Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanun" Uyarınca Yapılan Bağış ve Yardımlar

7269 sayılı "Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanunu"nun 45. maddesine göre, afetlerden zarar görenlere yardımda bulunmak üzere kurulan Milli Yardım Komitesi ve mahalli yardım komitelerine makbuz mukabilinde yapılacak ayni/nakdi yardımlar gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından gider olarak dikkate alınabilecektir.

10.4.7. Bağış ve Yardımların Katma Değer Vergisi Mevzuatı Yönünden Değerlendirilmesi

Yapılan bağış ve yardımların Katma Değer Vergisi mevzuatı yönünden değerlendirilmesi ise şu şekilde olacaktır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin "Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar " başlıklı 2 numaralı fıkrasının (b) bendine göre; aynı maddenin 1 numaralı fıkrasında sayılmış olan, genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyesi partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı

dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara hibe, yardım, bağış vb. isimler altında bedelsiz olarak yapılan hizmet ifaları ve mal teslimleri vergiden istisna edilmiştir.

Aynı Kanunun 16. maddesinin 1 numaralı fıkrasının (a) bendine de ise, bu kuruluşlara yurt dışından bedelsiz olarak gelen mal ve hizmetlerin ithalinin de vergiden istisna olduğuna hükmolunmuştur. Diğer taraftan, anılan Kanunun 30. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine 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 Katma Değer vergisi Kanunu'nun 17 maddesinin 2 numaralı fıkrasının (b) bendine göre katma değer vergisinden müstesnadır. Katma değer vergisi mükellefleri, bir vergilendirme döneminde yaptıkları bağışların toplam tutarının ilgili dönem beyannamesine in 6 ve 7. satırlarına dâhil etmek suretiyle beyanda bulunacaklardır.

Aynı Kanunun **30. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi** ve **32**. maddelerine göre, kısmi istisna mahiyetindeki bu teslimin (gıda, temizlik, giyecek ve yakacak 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 Kanunun 4. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 5228 sayılı Kanunla değişik "Sigorta Primi, Teberru ve Diğer İndirimler" başlıklı 89. maddesinin birinci fıkrasına 13.03.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere eklenen 8 numaralı bent hükmüyle, "3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17.06.1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için %50'sinin yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirim konusu yapılmasına imkân sağlanmıştır.

Sponsorluk harcamaları, ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olmayan veya ilişkisi ölçülemeyen, sosyal amacı öne çıkan harcamalar olup ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olan reklam harcamalarından farklılık arz etmektedir.

Sponsor olan mükellefin adının anılması koşuluyla,

- Resmi spor organizasyonları için yapılan saha, salon veya tesis kira bedelleri,
- Sporcuların iaşe, seyahat ve ikamet giderleri,
- Spor malzemesi bedeli,
- Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün uygun göreceği spor tesisleri için yapılan ayni ve nakdi harcamalar,
- Sporcuların transfer edilmesini sağlayacak bonservis bedelleri,

- Spor müsabakaları sonucuna göre sporculara veya spor adamlarına prim mahiyetinde ayni ve nakdi ödemeler,

gibi harcamalar sponsorluk harcaması olarak değerlendirilecektir.

Spor sahalarına, sporcuların veya diğer ilgililerin spor giysilerinin ya da spor araç ve gereçlerinin üzerine yazılı veya elektronik sinyaller yardımıyla sanal olarak kurumun tanıtımının yapılmasını sağlayacak amblem, marka, isim ve benzeri işaretler konulması gibi doğrudan ticari fayda sağlayan ve kurumun tanıtımını amaçlayan harcamalar ise reklam harcaması olarak değerlendirilecektir.

Ayrıca, sponsorluk faaliyetinin yanında reklam ve tanıtım amacını da içeren işlemler nedeniyle yapılan harcamaların, sözleşmede belirtilmek ve emsaline uygun olmak şartıyla, reklam ve sponsorluk harcamaları olarak ayrıştırılabilmesi mümkündür. Örneğin, bir kurumun, bir kulübe bonservis bedelini karşılayarak transfer ettiği bir sporcuyu aynı zamanda şirketin veya ürünlerinin tanıtımına yönelik reklamlarda kullanması halinde, reklam faaliyetine ilişkin harcamalar, bonservis bedelinden sözleşmede belirtilmek ve emsallerine uygun olmak şartıyla ayrıştırılabilecek ve reklam gideri olarak dikkate alınacaktır.

Sponsorluk uygulamasına ilişkin usul ve esaslar, 16.06.2004 tarih ve 25494 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliğinde düzenlenmiştir. Buna göre, gerçek ve tüzel kişiler, federasyonlara, gençlik ve spor kulüplerine veya sporculara, spor tesisleri ve faaliyetlerine ilişkin olarak anılan Yönetmelikte belirtilen usul ve esaslar dahilinde sponsor olabileceklerdir.

Anılan Yönetmeliğin 8. maddesine göre sponsorluk hizmeti alan ile sponsor arasında her iki tarafın hak ve yükümlülüklerini içeren yazılı bir sözleşme yapılması gerekmekte olup sponsorlar ile sözleşme yapmaya sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum veya kuruluş yetkilidir. Yapılacak sözleşmede yer alması gereken bilgiler anılan maddede belirtilmiştir.

Anılan Yönetmeliğin 4 ve 13. maddelerinin tetkikinden de anlaşılacağı üzere, sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara ayni ya da nakdi olarak verilen desteklerin, Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmiş belgelere bağlanmasının zorunlu olduğu hususunda özel bir düzenleme bulunmamaktadır.

Anılan Yönetmeliğin 4. maddesinde "belge", sponsorluk ve reklam hizmet ve işlemlerine ilişkin belge; "nakdi destek", sponsor tarafından sponsorluğu alana yapılan parasal ödeme; "ayni destek" ise sponsorluk konusu işle ilgili olarak sponsor tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin harcama olarak tanımlanmıştır.

Anılan Yönetmeliğin 12. maddesinde ise sponsorluğa konu hizmet ve işle ilgili yüklenilen sponsorluk bedelinin sponsor tarafından bizzat harcanabileceği gibi bu bedelin sponsorluğu alanın hesabına da yatırılabileceği; sponsorluğu alan tarafından gelir kaydedilen bu tutara ilişkin harcamalarda ise sponsorluğu alanın tabi olduğu mevzuat hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara sponsorlarca nakdi bir destekte bulunulması ve bu desteğin de hizmeti alanlar adına açılmış bir banka hesabına yatırılmış olunması durumunda, sponsorlara yatırılan tutarlar için bankalar tarafından verilecek makbuz veya dekontun yapılan bağışın tevsik edici belgesi olarak kabul edilmesi gerekir. Ancak, banka dekontu veya makbuzda paranın "sponsorluk amacıyla" yatırıldığına dair bir ifadeye yer verilmesi şarttır.

Söz konusu nakdi desteğin; sponsorluk hizmeti alanlara nakden elden teslim edilmiş olması halinde ise hizmeti alan kişi, kurum ve kuruluşlarca düzenlenecek alındı makbuzu, bağışa ilişkin tevsik edici belge olarak kabul edilebilecektir.

Diğer taraftan, desteğin nakdi olarak değil de ayni olarak yapılmış olunması durumunda;

- İşletmenin varlıklarından ayni olarak yapılan desteğin sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara teslim edilmesi halinde, teslimi yapılan değerler için fatura düzenlenmesi; faturada, teslimin sponsorluk maksatlı olduğuna, teslimi yapılan değerlerin cinsi, nev'i ve miktarına ilişkin olarak tereddüde mahal bırakmayacak bilgilere yer verilmesi; faturanın hizmeti alanlar adına düzenlenmiş olunması; faturanın arka yüzünün de hizmeti alan kişilere veya kanuni temsilcilerine imzalatılmış olunması,
- Ayni değerlerin, mükelleflerce dışarıdan sağlanarak sponsorluk hizmeti alanlara bağışlanmış olması durumunda da hizmeti alanlarca teslim alınacak bu değerler için alındı makbuzunun düzenlenmesi ve makbuzda, bağışlanan kıymetlerin değerlerinin, cinsinin, miktarlarının, adedinin v.b. hususların tereddüde mahal bırakmayacak şekilde yer alması şarttır.

Ayrıca, bağışlanan değerlere ilişkin olarak mükellefler adına düzenlenmiş olan faturaların arka yüzünün de yukarıda belirtilen açıklamalar dahilinde hizmeti alan kişi veya kanuni temsilcilere imzalatılmış olması gerekmektedir.

Ancak, makbuz karşılığı olmaksızın yapılan bağış veya yardımların mükelleflerce indirim olarak dikkate alınabilmesi mümkün değildir.

Sponsorluk Yönetmeliği kapsamında ayni ya da nakdi olarak yapılan harcamalar, gelir vergisi mükelleflerince harcamanın yapıldığı yılda indirim olarak dikkate alınabilecektir.

Yukarıda kapsamı belirtilen sponsorluk harcamalarının indirimi için söz konusu beyannamelerin ekinde herhangi bir belgenin ibraz zorunluluğu bulunmamaktadır.

Gerçek ve tüzel kişiler, süresiz bir şekilde sponsor olamayacakları gibi; bunların herhangi bir şekilde vergi borçları da bulunmamalıdır. Bu nedenle kurumların sponsor olabilmeleri için bağlı bulundukları vergi dairesine müracaat ederek, vergi ve sosyal güvenlik prim borcu olmadığına dair bir yazı almaları ve yapılan sponsorluk sözleşmesinin bir örneğini ilgili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

Sponsorların, sponsor olunan dönemlerde tahakkuk eden vergi borçlarını ödememeleri halinde, ilgili vergi dairesi durumu derhal bir yazı ile bulunulan mahaldeki Gençlik ve Spor İl Müdürlüğüne bildirecektir.

10.6. ENGELLİLİK 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 Kanunu'nun 89. maddesinin birinci fıkrasının 3 numaralı bendi hükmüne göre; "Serbest meslek faaliyetinde bulunan veya basit usulde vergilendirilen (6462 sayılı Kanunun 1. maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 03.05.2013) engellilerin beyan edilen gelirlerine, 31. maddede yer alan esaslara göre hesaplanan yıllık indirim (Bu indirimden bakmakla yükümlü

olduğu (6462 sayılı Kanunun 1. 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 Kanun'un 3. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 31. maddesi "Engellilik İndirimi" başlığı ile yeniden düzenlenmiş olup, yapılan düzenleme ile ücretlerde özel indirim uygulamasına son verilmesine paralel olarak, engellilik indirimi tutarları özel indirim tutarlarından bağımsız olarak belirlenmiş, buna ek olarak maddede bazı ifade düzeltmelerine de yer verilmiştir. Söz konusu kanuni düzenleme çerçevesinde maddenin 01.01.2004 tarihi itibariyle yürürlüğe giren şekli aşağıdaki gibidir.

"Engellilik İndirimi: Madde 31 – Çalışma gücünün asgari %80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece sakat, asgari %60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece sakat, asgari %40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derece sakat sayılır ve aşağıda engellilik dereceleri itibariyle belirlenen aylık tutarlar, hizmet erbabının ücretinden indirilir.

Engellilik indirimi (2018 yılı gelirleri için, aylık);

Birinci derece engelliler için 1.000 TL,

İkinci derece engelliler için 530 TL,

Üçüncü derece engelliler için 240 TL'dir.

Engellilik indirimi (2019 yılı gelirleri için, aylık);

Birinci derece engelliler için 1.200 TL,

İkinci derece engelliler için 650 TL,

Üçüncü derece engelliler için 290 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 Kanunu'nun 31. maddesinin îkinci fıkrası çerçevesinde sadece gerçek usulde ücret elde edenlerin yararlanabildiği engellilik indiriminden, Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. Maddesinin birinci fıkrasına eklenen 3 numaralı bent hükmü ile, serbest meslek erbapları ve basit usulde vergilendirilen ticari kazanç sahipleri de yararlanabilir hale gelmiştir. Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalar 222 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Engellilik İndiriminden Yararlanacak Olanlar" başlıklı üçüncü bölümünde yapılmıştır. Söz konusu açıklamalara aşağıda özetle yer verilmiştir.

Buna göre; engelli serbest meslek erbabı ile serbest meslek erbabının bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunması halinde ayrıca engellilik indiriminden yararlanılabileceklerdir. Söz konusu mükellefler beyan edecekleri serbest meslek kazancı ile ticari kazançlarından ayrıca engellilik indiriminin yıllık tutarını da düşebileceklerdir. Bu çerçevede; engellilik indiriminden yararlanacak birden fazla kişinin bulunması halinde, bu hesaplama her biri için ayrı ayrı yapılacak ve indirim uygulanmasında toplu olarak dikkate alınacaktır.

Engellilik indiriminden yararlanmak isteyen serbest meslek erbaplarının bir dilekçe ve aşağıda belirtilen belgelerle birlikte; illerde Defterdarlık Gelir Müdürlüğüne veya Vergi Dairesi Başkanlığı Grup Müdürlüğüne, Bağımsız Vergi Dairesi bulunan ilçelerde Vergi Dairesi Müdürlüğüne, diğer ilçelerde Malmüdürlüğüne başvurması gerekmektedir.

Engellilik indiriminden yararlanmak isteyenlerin dilekçe ekinde bulunduracağı belgeler şunlardır;

Engelli serbest meslek erbabı için;

a) Vergi kimlik numarasını gösteren belge,

b) Nüfus cüzdanı örneği ve üç adet fotoğraf.

Serbest meslek erbabının bakmakla yükümlü olduğu engelli kişiler için;

a) Serbest meslek erbabının vergi kimlik numarasını gösteren belge,

b) Engelli kişilerin nüfus cüzdanı örneği ve üç adet fotoğrafı,

c) Engelli kişiye bakmakla yükümlü olunduğunu gösteren belge.

Engellilik İndiriminden Yararlanma Hakkına Sahip Basit Usulde Vergilendirilen Engelliler İçin;

a) Vergi kimlik numarasını gösteren belge,

b) Nüfus cüzdanı örneği ve üç adet fotoğraf.

Vergi Dairesi Başkanlıkları, Defterdarlık Gelir Müdürlükleri, Vergi Dairesi Müdürlükleri ve Malmüdürlükleri kendilerine başvuran engellilerin kişisel bilgilerini, Engellilere Verilecek Sağlık Kurulu Raporları Hakkındaki Yönetmeliğin eki rapor formuna yazacaklar ve bu formları bir yazıya ekleyerek, engellileri yetkili sağlık kurulundan en yakınına sevk edeceklerdir.

Yetkili sağlık kuruluşunca verilecek raporlar ilgili müdürlüklerce Maliye Bakanlığı'nda oluşturulan Merkez Sağlık Kuruluna gönderilecektir. Bununla birlikte, 222 Seri 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.

Engelli serbest meslek erbabı ile serbest meslek erbabının bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunması halinde hesaplanan engellilik indiriminin **yıllık tutarı**, **serbest meslek**

erbabının beyan edeceği serbest meslek kazancından düşülecektir. İndirim, beyan edilecek serbest meslek kazancı tutarı ile sınırlı olup, kazancın yetersiz olması halinde sonraki yıla devredilmeyecektir. İndirimden yararlanma hakkına sahip basit usulde vergilendirilen engellilere uygulanacak engellilik indiriminin yıllık tutarı ise vergi tarhına esas kazançlarından indirilecektir.

10.6.3. Engellilik İndiriminden Yararlanmada Bakmakla Yükümlü Olunan Kişi Kavramı

Engellilik indirimi uygulamasında bakmakla yükümlü olunan kişi tabirinden; engelli kişinin tabi olduğu çalışma mevzuatı veya bağlı bulunduğu sosyal güvenlik kurumunun mevzuatına göre bakmakla yükümlü sayılan **anne, baba, eş ve çocukları** anlaşılacaktır. Çocuklarda yaş sınırlamasına gidilmeksizin işlem yapılacaktır.

Bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan serbest meslek erbabı, kayıtlı olduğu sosyal güvenlik kuruluşundan aldığı engelli kişiye ait sağlık karnesinin kimlik bilgilerini içeren sayfalarının bir örneğini, bakmakla yükümlü olduğuna dair belge olarak ilgili müdürlüklere verecektir.

10.7. AR-GE VE TASARIM İNDİRİMİ

Ülkemizin kalkınmasında ve uluslararası rekabet gücümüzün artırılmasında araştırma ve geliştirmeye yönelik harcamaların gayrisafi milli hasıla içindeki payının artırılmasının bir yansıması olarak araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) harcaması yapan firmaların bu alandaki çabalarının desteklenmesi için araştırma ve geliştirmeye yönelik harcamaları gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince beyanname üzerinde indirim konusu yapılabilmektedir.

Ar-Ge indirimi uygulamasına ilişkin düzenlemeler gelir vergisi mükellefleri için Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin birinci fıkrasının 9 numaralı bendinde, kurumlar vergisi mükellefleri için 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde ya da tercihen 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun[238] 3. maddesinde yer almaktaydı.

Bu üç başlılık, uygulamada birçok tereddüde ve mükellef grupları arasında farklı uygulamalara yol açtığından son derece yerinde bir düzenleme ile 6728 sayılı Kanunun 58 ve 60. maddesiyle 09.08.2016 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları ile 5746 sayılı Kanunun 3. maddesinde yer alan Ar-Ge indirimi müessesi yürürlükten kaldırılarak bu indirim tüm gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerini kapsayacak bir biçimde 5746 sayılı Kanuna eklenen "Diğer teşvik unsurları" başlıklı 3/A maddesinde aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenmiştir.

Diğer teşvik unsurları

MADDE 3/A- (Ek: 15/7/2016-6728/60 md.)

(1) Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ü, bu kapsamdaki projelerin Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından Ar-Ge ve yenilik projesi olarak değerlendirilmesi şartıyla, 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesi ve 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesi uyarınca kazancın tespitinde indirim konusu

[238] 12.03.2008 tarih ve 26814 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

yapılır. Ayrıca bu harcamalar, 213 sayılı Kanuna göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir, bir iktisadi kıymet oluşmaması hâlinde ise doğrudan gider yazılır.

(2) Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili vergilendirme döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki vergilendirme dönemlerine devredilir. Devredilen tutar, takip eden yıllarda 213 sayılı Kanuna göre her yıl belirlenen yeniden değerleme oranında artırılarak dikkate alınır.

(3) Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz. Ar-Ge indirimi tutarının hesabında tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılan amortismana tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortismanlar ile başka faaliyetlerde de kullanılan makine ve teçhizat için hesaplanan amortismanların bu kıymetlerin araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanıldıkları gün sayısına isabet eden kısmı dikkate alınabilir. Bu madde kapsamında Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ile usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı ile Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı müştereken yetkilidir.

Buna göre, 09/08/2016 tarihinden itibaren 5746 sayılı Kanunun 3/A maddesi kapsamında yapılan başvurulara konu yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme projeleriyle ilgili indirim uygulamasında 5746 sayılı Kanun ve buna ilişkin düzenlemeler dikkate alınmak suretiyle Ar-Ge indirimi uygulamasından faydalanılacaktır.

Diğer taraftan, 09/08/2016 tarihinden önce bu Tebliğ düzenlemeleri çerçevesinde yapılan başvurulara konu projelerle ilgili olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin birinci fıkrasının 9 numaralı bendi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinin 6728 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki hükümlerine göre Ar-Ge indiriminden yararlanılacaktır.

6728 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeler de alınarak gelir vergisi matrahının tespitinde kurum kazancından Ar-Ge, yenilik ve tasarım harcamalarının indirimine ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

10.7.1. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Uygulanacak Ar-Ge İndirimi

Gelir Vergisi Kanununun 89. maddesinin birinci fıkrasının mülga 9 numaralı bendine göre, mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma, geliştirme harcamaları tutarının %100'ü oranında hesaplanacak Ar-Ge indirimi gelir vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilerek dönem kazancından indirilebilmekte, araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortismana tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar Ar-Ge indirimine konu edilememektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin birinci fıkrasının 9 numaralı bendinin yürürlükten kaldırılmasıyla mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri Ar-Ge harcamalarına ilişkin Ar-Ge indirimini nasıl uygulayacakları ile ilgili açıklama Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 11) ile yapılmıştır.

Anılan Tebliğde 09.08.2016 tarihinden önce yapılan başvurulara konu projelerle ilgili olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin birinci fıkrasının mülga 9 numaralı bendinin 6728 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki hükümlerine göre gelir vergisi mükelleflerinin Ar-Ge indiriminden yararlanabilecekleri belirtilmiştir.

Yukarıda yer verilen açıklamalara göre gelir vergisi mükelleflerinin 09.08.2016 tarihinden önce yaptıkları başvurular kapsamında Ar-Ge indirimini 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer alan açıklamalara göre yapmaları gerekmektedir.

10.7.2. 5746 Sayılı Kanun'un 3/A Maddesine Göre Uygulanacak Ar-Ge ve Tasarım İndirimi

Daha öncede açıkladığımız üzere 6728 sayılı Kanunun 60. maddesiyle, 5746 sayılı Kanuna 3/A maddesi eklenmiştir. 5746 sayılı Kanunun 3/A maddesi göre; gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ü, bu kapsamdaki **projelerin Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından Ar-Ge ve yenilik projesi olarak değerlendirilmesi şartıyla**, Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesi uyarınca kazancın tespitinde indirim konusu yapılacaktır.

5746 sayılı Kanunun 3/A maddesinde, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin Ar-Ge indirimi müessesesi aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

"Diğer teşvik unsurları

MADDE 3/A- (Ek: 15/7/2016-6728/60 md.)

(1) *Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ü, bu kapsamdaki projelerin Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından Ar-Ge ve yenilik projesi olarak değerlendirilmesi şartıyla, 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesi ve 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesi uyarınca kazancın tespitinde indirim konusu yapılır. Ayrıca bu harcamalar, 213 sayılı Kanuna göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir, bir iktisadi kıymet oluşmaması hâlinde ise doğrudan gider yazılır.*

(2) *Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili vergilendirme döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki vergilendirme dönemlerine devredilir. Devredilen tutar, takip eden yıllarda 213 sayılı Kanuna göre her yıl belirlenen yeniden değerleme oranında artırılarak dikkate alınır.*

(3) *Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz. Ar-Ge indirimi tutarının hesabında tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılan amortismana tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortismanlar ile başka faaliyetlerde de kullanılan makine ve teçhizat için hesaplanan amortismanların bu kıymetlerin araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanıldıkları gün sayısına isabet eden kısmı dikkate alınabilir. Bu madde kapsamında Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ile usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı ile Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı müştereken yetkilidir."*

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 11)'inde 09.08.2016 tarihinden itibaren 5746 sayılı Kanunun 3/A maddesi kapsamında yapılan başvurulara konu yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme projeleriyle ilgili olarak 5746 sayılı Kanun ve buna ilişkin düzenlemeler dikkate alınmak suretiyle gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin Ar-Ge indiriminden yararlanabilecekleri belirtilmiştir.

Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği[239]nde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik[240] ile Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğe eklenen 9/A maddesi ile 5746 sayılı Kanunun 3/A maddesinde yer alan Ar-Ge indirimine ilişkin usul ve esaslar yer almıştır.

Mezkûr Yönetmelikte gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ü, bu kapsamdaki projelerin Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığını tarafından Ar-Ge ve yenilik projesi olarak değerlendirilmesi şartıyla kazancın tespitinde indirim konusu yapılacaktır.

10.7.2.1. Ar-Ge ve Tasarım Faaliyetlerinin Kapsamı

5746 sayılı Kanun ile Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinde, Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinin tanımlarına yer verilmiş ve bu kapsamdaki projelere ilişkin olarak yapılan ve belli özellikleri taşıyan harcamaların Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilebileceği düzenlenmiştir.

5746 Sayılı Kanun 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) Tasarım faaliyeti: Sanayi alanında ve Bakanlar Kurulunun uygun göreceği diğer alanlarda katma değer ve rekabet avantajı yaratma potansiyelini haiz, ürün veya ürünlerin işlevselliğini artırma, geliştirme, iyileştirme ve farklılaştırmaya yönelik yenilikçi faaliyetlerin tümünü, ifade eder.

10.7.2.2. Ar-Ge ve Tasarım Faaliyetlerinin Kapsamına Girmeyen Faaliyetler

Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinin 5 inci maddesine göre, aşağıda sayılan faaliyetler Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında değerlendirilmez. Dolayısıyla, aşağıda sayılan faaliyetlerle ilgili harcamaların Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilmesi mümkün değildir.

a) Pazarlama faaliyetleri, piyasa taramaları, pazar araştırması ya da satış promosyonu,

b) Kalite kontrol,

c) Sosyal bilimlerdeki araştırmalar,

---

[239] Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği 10/8/2016 tarihli ve 29797 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.
[240] 14.02.2017 tarih ve 29979 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

ç) Petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri,

d) İlaç üretim izni öncesinde en az iki aşaması yurt içinde gerçekleştirilmeyen klinik çalışmalar ile üretim izni sonrasında gerçekleştirilen klinik çalışmalar,

e) Bir Ar-Ge projesi kapsamında olmaksızın icat edilmiş ya da mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı,

f) Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine yönelik olmayan şekil, renk, dekorasyon ve benzeri estetik ve görsel değişiklikleri içeren biçimsel değişiklikler,

g) Programlama dilleri ile işletim sistemleri hariç olmak üzere, internet sitelerinin ve benzerlerinin hazırlanmasına yardımcı mevcut yazılımların kullanılması suretiyle yapılan yazılım geliştirme faaliyetleri,

ğ) Yazılımlara ilişkin, bilimsel veya teknolojik ilerlemeler veya teknolojik belirsizliklerin çözülmesini içermeyen olağan ve tekrarlanan faaliyetler,

h) Kuruluş ve örgütlenmeyle ilgili araştırma giderleri,

ı) Üretim ve üretim altyapısına yönelik yapılan yatırım faaliyetleri, ticari üretimin planlanması ve seri üretim sürecine ilişkin harcamalar,

i) Numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklam amaçlı tüketici testleri,

j) Bir Ar-Ge projesi kapsamında olmaksızın yeni süreç, sistem veya ürün ortaya konulmasına hizmet etmeyen doğrudan veya gömülü teknoloji transferi,

k) Ar-Ge ve yenilik faaliyetleriyle geliştirilen ürüne veya sürece ilişkin fikrî mülkiyet haklarının edinimi dışında bu hakların korunmasına yönelik faaliyetler.

Ayrıca, Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinin 6 ncı maddesine göre de, aşağıda sayılan faaliyetler tasarım faaliyeti kapsamında değerlendirilmez:

a) Pazarlama faaliyetleri, piyasa taramaları, pazar araştırması ya da satış promosyonu,

b) Kalite kontrol,

c) Bir tasarım projesi kapsamında olmaksızın icat edilmiş ya da mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı,

ç) Kuruluş ve örgütlenmeyle ilgili araştırma giderleri,

d) Üretim ve üretim altyapısına yönelik yapılan yatırım faaliyetleri, ticari üretimin planlanması ve seri üretim sürecine ilişkin harcamalar,

e) Numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklam amaçlı tüketici testleri,

f) Bir tasarım projesi kapsamında olmaksızın yeni süreç, sistem veya ürün ortaya konulmasına hizmet etmeyen doğrudan veya gömülü teknoloji transferi,

g) Tasarım faaliyetleriyle geliştirilen ürüne veya sürece ilişkin fikrî mülkiyet haklarının edinimi dışında bu hakların korunmasına yönelik faaliyetler,

ğ) Paris Sözleşmesinin 2 nci mükerrer 6 ncı maddesi kapsamında yer alan hükümranlık alametleri ile bu kapsam dışında kalan ancak kamuyu ilgilendiren, dini, tarihi ve kültürel değerler bakımından halka mal olmuş ve ilgili mercilerin tescil izni vermediği işaretlerin, armaların, amblemlerin, nişanların veya adlandırmaların uygunsuz kullanımını içeren tasarım faaliyetleri,

h) Kamu düzenine veya genel ahlaka aykırı tasarım faaliyetleri.

5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge faaliyeti, esas itibarıyla denemelerin son bulduğu, ilk üretimin yapıldığı aşamada sona erer. Ar-Ge projesi neticesinde elde edilen ürünün pazarlanabilir aşamaya geldiği andan itibaren Ar-Geprojesi bitmiş sayılır. Bu tarihten sonra yapılan harcamalar Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilmez. Ancak, tamamlanan bir proje sonucunda elde edilen ürünün geliştirilmesi amacıyla yapılacak çalışmalar, yeni Ar-Ge projesi olarak değerlendirilir.

Nihai ürünün oluşturulması aşamasında elde edilen ürünlerin kullanılabilirliğini ölçmek ve gerektiğinde değişiklik yapılmak üzere işletme içinde veya dışında test edilmesi amacıyla yapılan harcamalar Ar-Ge faaliyeti kapsamındadır. Ancak, ticari üretimin planlanması ve seri üretim sürecine ilişkin harcamalarla, ürünün tanıtılması amacıyla üretilip dağıtılan numuneler için yapılan harcamalar da Ar-Ge faaliyeti kapsamı dışındadır.

10.7.2.3. Ar-Ge ve Tasarım İndirimine Konu Edilebilecek Harcamalar

Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile tasarım faaliyetleri kapsamında yapılan ve Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilebilecek harcamalar aşağıda yer almaktadır.

a) İlk madde ve malzeme giderleri: Her türlü doğrudan ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ara mamul, yedek parça, prototip ve benzeri giderler ile 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre amortismana tabi tutulması mümkün olmayan maddi kıymetlerin iktisabına ilişkin giderler bu kapsamdadır. Hammadde ve diğer malzeme stoklarından Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinde fiilen kullanılan kısma ilişkin maliyetler Ar-Geve tasarım indirimine konu tutarın tespitinde dikkate alınacaktır. Bu nedenle, henüz Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinde kullanılmamış olan hammadde ve diğer malzemelere ilişkin maliyet tutarlarının stok hesaplarında; kullanılan, satılan ya da elden çıkarılanların da stok hesaplarından mahsup edilmek suretiyle izlenmesi gerekir. Buna göre, Ar-Ge, yenilik veya tasarım projelerinde fiilen sarf edilmeyen ilk madde ve malzemelere ilişkin giderlerin Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilmesi mümkün değildir.

b) Amortismanlar: Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla iktisap edilen amortismanatabi iktisadi kıymetler için ayrılan amortismanlar bu kapsamdadır. Bu çerçevede, sadece Ar-Ge ve tasarım projesine tahsis edilen veya münhasıran Ar-Ge veya tasarım merkezi olarak kullanılan taşınmazlara ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre hesaplanan amortismanların tamamı, bu kapsamda indirim tutarının tespitinde dikkate alınabilecektir. Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyeti dışında başka faaliyetlerde de kullanılan makine ve teçhizata ilişkin amortismanlar, bunların Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinde kullanıldığı gün sayısına göre hesaplanır.

Örnek 1: Kimya sektöründe faaliyette bulunan ve bilanço esasına göre defter tutan Bay (Z)'nin aktifinde 120.000 TL bedelle kayıtlı makine, 2018 hesap döneminde 60 gün süre ile şirketin gerçekleştirdiği Ar-Ge projesinde kullanılmıştır. Söz konusu makinenin faydalı ömrü beş yıl olup Bay (Z. normal usulde amortisman hesaplamaktadır.

Buna göre, Bay (Z) bu makine için yıllık olarak hesaplamış olduğu (120.000 x %20=) 24.000 TL tutarındaki amortismanın [24.000 x (60/360)=] 4.000 TL'lik kısmını, Ar-Ge indirimine konu tutarın tespitinde dikkate alabilecektir.

c) Personel giderleri: Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla çalıştırılan Ar-Ge veya tasarım personeliyle ilgili olarak tahakkuk ettirilen ve 5746 sayılı Kanun kapsamında gelir vergisi stopajı teşviki uygulamasına konu edilen ücretler ile bu mahiyetteki giderler, Ar-Ge ve tasarım indirimine konu tutarın tespitinde dikkate alınabilecektir. Ar-Ge veya tasarım merkezleri alanı dışında geçirilen süreye isabet eden ve Bakanlar Kurulunca belirlenen sınırlar dâhilinde gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilen ücretler de Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilir. Ancak, Ar-Ge veya tasarım merkezleri alanı dışında geçirilen süreye ilişkin olarak; gerçek yol giderleri dâhil olmak üzere yol, konaklama, gündelik gibi adlar altında gider karşılığı olarak yapılan ödemeler ile sağlanan menfaatler Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilemez.

1) Tam zaman eşdeğer Ar-Ge veya tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşmamak üzere, Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerine katılan ve bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili destek personelinin 5746 sayılı Kanun çerçevesinde gelir vergisi stopajı teşviki uygulaması kapsamında bulunan ücretleri ile bu mahiyetteki giderler de personel gideri kapsamındadır.

2) Kısmi çalışma hâlinde, personelin Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerine ayırdığı zamanın toplam çalışma zamanına oranı dikkate alınmak suretiyle bulunan ücret tutarları, Ar-Ge, yenilik veya tasarım harcaması olarak dikkate alınır.

ç) Genel giderler: Ar-Ge veya tasarım merkezlerinin kira, su, enerji, bakım-onarım, haberleşme (posta, kargo, kurye ve benzeri giderler dahil), nakliye giderleri ile bu merkezlerde kullanılan makine ve teçhizata ilişkin bakım ve onarım giderleri gibi bu merkezlerde yürütülen faaliyetin devamlılığını sağlamak için yapılan giderleri kapsar. Bu kapsamda dikkate alınabilecek giderler, münhasıran Ar-Ge veya tasarım merkezi olarak kullanılan yerlere ilişkin katlanılan giderler ile bu faaliyetlerle doğrudan ilgili diğer giderlerdir. Dolayısıyla, kiralanmak suretiyle edinilen ve münhasıran Ar-Ge veya tasarım merkezi olarak kullanılan taşınmazlara ilişkin kira giderleri de bu kapsamdadır.

1) Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerine ilişkin sigorta giderleri, kitap, dergi ve benzeri bilimsel yayınlara ait giderler de bu kapsamdadır.

2) Ar-Ge veya tasarım merkezlerine ilişkin olarak hesaplanan kira veya amortisman, su ve enerji giderleri hariç olmak üzere çeşitli kıstaslara göre ortak genel işletme giderleri üzerinden hesaplanacak paylar bu kapsamda değerlendirilmez.

3) Mükelleflerin başkaca faaliyetlerinin yürütülmesinde de kullanılan taşınmazların bir bölümünün Ar-Ge veya tasarım merkezi olarak kullanılması halinde, bu taşınmazlara ilişkin kira giderinin veya hesaplanan amortismanların, su ve enerji giderlerinin Ar-Ge veya tasarım merkezine isabet eden kısımları indirim uygulamasında dikkate alınabilecektir. Ar-Ge veya tasarım merkezlerine ilişkin kira veya amortisman, su ve enerji giderlerinin doğrudan hesaplanarak Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilmesi esastır. Bu giderlerin doğrudan hesaplanmasının mümkün olmaması halinde, Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinin yürürlüğe girdiği 1/3/2016 tarihinden itibaren, Ar-Ge ve tasarım merkezleri ile ilgili ortak genel gider niteliğindeki kira

veya amortisman, su ve enerji giderlerinden çeşitli kıstaslara göre hesaplanacak tutarlar, mükelleflerce Ar-Ge ve tasarım indirimine konu tutarın tespitinde dikkate alınabilecektir.

i) Ar-Ge ve tasarım merkezinin, mükellefin başkaca faaliyetlerinin yürütülmesinde de kullanılan taşınmazların bir bölümünde yer alması halinde Ar-Ge veya tasarım indirimine konu edilecek kira veya amortismanların, Ar-Ge veya tasarım merkezi olarak kullanılan alanın yüzölçümünün (metrekare cinsinden), bu merkezlerin bulunduğu binanın toplam yüzölçümüne (metrekare cinsinden) oranına göre belirlenmesi gerekmektedir.

ii) Enerji ve su giderlerinin, işletme içerisinde Ar-Ge ve tasarım merkezlerine ilişkin giderleri ölçebilen sayaç veya benzeri cihazlarla ayrıştırılabilmesi durumunda da bu suretle tespit edilen tutarlar Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilebilecektir. Bu suretle söz konusu ayrıştırma işleminin yapılamaması halinde ise, bu mahiyetteki giderlerden;

- Enerji giderleri, Ar-Ge veya tasarım merkezi olarak kullanılan alanın yüzölçümünün bu merkezlerin bulunduğu binanın toplam kapalı alanının yüzölçümüne olan oranına göre,

- Su giderleri, Ar-Ge ve tasarım merkezinde çalışan personel sayısının bu merkezlerin bulunduğu binada çalışan toplam personel sayısına olan oranına göre, dağıtıma tabi tutulacaktır.

iii) Ar-Ge veya tasarım merkezlerinin bulunduğu binaların toplam yüzölçümünün tespitinde, faaliyetlerde kullanılmaya mahsus kapalı alanlar dikkate alınacak olup, otoparklar (kapalı olanlar dahil) ve sosyal tesisler gibi fiilen faaliyetlerde kullanılmaya mahsus olmayan alanlar dikkate alınmayacaktır.

Örnek 2: Güneş enerjisi panelleri üretimi yapan iş insanı (S)'nin, fabrika binası içinde Ar-Ge merkezi de bulunmaktadır. Ar-Ge merkezinin yüzölçümünün fabrika binasının toplam yüzölçümüne oranı %30; Ar-Ge merkezinde çalışan personel sayısının fabrikada çalışan toplam personel sayısına oranı ise %25'tir.

Fabrika binasının mülkiyetine sahip olan iş insanı (S), bu fabrika binasına ilişkin olarak 2018 yılı için 100.000 TL amortisman hesaplamıştır. Ayrıca şirketin, bu fabrika binasına ait ortak genel gider niteliğinde 20.000 TL su; 50.000 TL'de elektrik harcaması bulunmaktadır.

Ar-Ge merkezi ayrı bir binada bulunmayan ve bu nedenle Ar-Ge merkezinin amortisman, su ve elektrik giderlerini doğrudan belirleyemeyen iş insanı (S), yukarıda belirtilen kıstaslar çerçevesinde, amortisman, su ve elektrik giderlerini aşağıdaki hesaplamaya göre Ar-Ge indirimine konu edebilecektir.

Amortisman	=	Toplam amortisman x Ar-Ge merkezinin fabrikadaki **m^2** bazındaki payı
	=	100.000 x %30
	=	30.000 TL
Elektrik	=	Toplam elektrik gideri x Ar-Ge merkezinin fabrikadaki **m^2** bazındaki payı
	=	50.000 x %30
	=	15.000 TL
Su	=	Toplam su gideri x Ar-Ge merkezi çalışanlarının toplam çalışan sayısına oranı
	=	20.000 x %25
	=	**5.000 TL**

Buna göre iş insanı (S), ortak genel giderlerle ilgili hesapladığı (30.000 + 15.000 + 5.000=) 50.000 TL'yi Ar-Ge indirimine konu edebilecektir.

d) Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler: Normal bakım ve onarım giderleri hariç olmak üzere, Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetleriyle ilgili olarak işletme dışında yerli veya yabancı diğer kurum ve kuruluşlardan alınan; mesleki veya teknik destek, test ve analiz hizmetleri, hukuki veya bilimsel danışmanlık hizmetleri ile bu mahiyetteki diğer hizmet alımları kapsamında yapılan ödemeleri kapsar. Bu şekilde alınan hizmetlere ilişkin harcamalar, proje kapsamında gerçekleştirilen toplam harcama tutarının yüzde ellisini geçemez.

e) Vergi, resim ve harçlar: Doğrudan Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerine ilişkin olan ve gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilen vergi, resim ve harçları kapsar. Doğrudan Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinin yürütüldüğü taşınmazlar için ödenen vergiler ile benzeri vergi, resim ve harçlar bu kapsamdadır.

10.7.2.4. Ar-Ge ve Tasarım İndirimi Uygulama Esasları

(1) Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı ile 5746 sayılı Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde gerçekleştirilen münhasıran tasarım harcamalarının tamamı kurum kazancının ve ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılır.

(2) Ar-Ge merkezlerinde yapılan bir harcamanın Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilebilmesi için bu harcamanın Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyeti kapsamında; tasarım merkezlerinde yapılan bir harcamanın indirime konu edilebilmesi için bu harcamanın münhasıran tasarım faaliyeti kapsamında yapılmış olması esastır.

(3) Cumhurbaşkanınca belirlenen kriterleri haiz Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde o yıl yapılan Ar-Ge, yenilik veya tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisine kadarı yukarıdaki esaslar dâhilinde ayrıca indirim konusu yapılabilir.

(4) 10/8/2016 tarihinde yürürlüğe giren 1/8/2016 tarihli ve 2016/9092 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre, 5746 sayılı Kanun kapsamında kurulan ve aşağıda belirtilen göstergelerden herhangi birinde bir önceki yıla göre en az yüzde yirmi artış sağlayan Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde, o yıl yapılan Ar-Ge, yenilik veya tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artış tutarının yüzde ellisi, Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilebilir:

a) Ar-Ge veya tasarım harcamasının toplam ciro içindeki payı

b) Tescil edilen ulusal veya uluslararası patent sayısı

c) Uluslararası destekli proje sayısı

ç) Lisansüstü dereceli araştırmacı sayısının toplam Ar-Ge personeli sayısına oranı

d) Toplam araştırmacı sayısının toplam Ar-Ge personeli sayısına oranı

e) Ar-Ge sonucu ortaya çıkan yeni ürünlerden elde edilen cironun toplam ciroya oranı.

(5) Bu göstergelerdeki:

a) Ar-Ge veya tasarım harcamasının toplam ciro içindeki payı; ilgili yılda yapılan Ar-Ge veya tasarım harcamasının, şirketlerin gelir tablosundaki "net satışlarına" oranını,

b) Ar-Ge sonucu ortaya çıkan yeni ürünlerden elde edilen cironun toplam ciroya oranı; Ar-Ge faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan yeni ürünlerden elde edilen hasılat tutarının, şirketlerin tüm faaliyetlerinden elde ettikleri hasılata oranını

ifade eder.

(6) Bu kapsamda, yukarıda belirtilen göstergelerden herhangi birinde, bir önceki yıla göre en az yüzde yirmi oranında artış sağlayan Ar-Ge ve tasarım merkezleri, o yıl yapılan Ar-Ge, yenilik veya tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artış tutarının yüzde ellisini, ilave olarak Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edebileceklerdir. 2016/9092 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının uygulamasında, 2016 yılında yapılan Ar-Ge ve tasarım harcamalarının tamamı dikkate alınacaktır.

(7) Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devredilir. Devredilen tutarlar, takip eden yıllarda Vergi Usul Kanununa göre her yıl belirlenen yeniden değerleme oranında artırılarak dikkate alınır.

(8) Hesaplanan Ar-Ge ve tasarım indirimi, yıllık gelir ya da kurumlar vergisi beyannameleri ile geçici vergi beyannamelerinin ilgili satırına yazılır.

(9) 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge ve tasarım indiriminden yararlananlar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendi ve Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi hükümleri ile 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2 nci maddesi hükümlerinden ayrıca yararlanamazlar.

(10) Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyeti kapsamındaki harcamalar ayrıca, Vergi Usul Kanununa göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir.

(11) Projelerin tamamlanmasına zorunlu nedenlerle imkân kalmaması veya projenin başarısızlıkla sonuçlanması nedeniyle iktisadi kıymet oluşmaması hâllerinde, Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyeti kapsamında yapılan ve önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarlar doğrudan gider yazılır.

(12) Tamamlanmamış Ar-Ge, yenilik veya tasarım projesinin devredilmesi hâlinde, devri gerçekleştiren işletmelerce aktifleştirilen tutarlar kazanç tutarının tespitinde maliyet unsuru olarak dikkate alınır. Ar-Ge, yenilik veya tasarım projesini devralan işletmelerce devir tarihinden sonra proje kapsamında yapılan harcamalar Ar-Ge ve tasarım indirimine konu olur. Projenin devri için ayrıca bir bedel ödenmişse, bu bedel Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilemez.

(13) Tamamlanmış bir Ar-Ge, yenilik veya tasarım projesinin devredilmesi durumunda, Ar-Ge, yenilik veya tasarım projesini devralan işletme Ar-Ge ve tasarım indiriminden yararlanamaz.

(14) Ar-Ge, yenilik veya tasarım harcamalarının, işletmelerin diğer faaliyetlerine ilişkin harcamalarından ayrılarak, Ar-Ge ve tasarım indiriminin doğru hesaplanmasına imkân verecek şekilde muhasebeleştirilmesi zorunludur.

(15) Rekabet öncesi işbirliği projelerinde, işbirliğini oluşturan kuruluşlarca işbirliği anlaşmasında belirtilen ortak özel hesaba aktarılan tutarlar, Ar-Ge ve tasarım indirimine tabi harcamalar kapsamında olması şartıyla, harcamanın yapıldığı dönemde, katkı sağlayan

kuruluşların her biri için katkıları oranında, Ar-Ge, yenilik veya tasarım harcaması olarak kabul edilir.

10.7.2.4. Ar-Ge ve Tasarım İndiriminin Uygulamasında İzlenecek Yöntem

(1) Ar-Ge ve tasarım indiriminden yararlanacak işletmeler, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi ekinde aşağıda belirtilen belgeleri bağlı bulunulan vergi dairesine verirler.

a) Kanun kapsamında ilk defa Ar-Ge ve tasarım indiriminden yararlanacak olan Ar-Ge merkezlerinden "Ar-GeMerkezi Belgesi", tasarım merkezlerinden "Tasarım Merkezi Belgesi", proje esaslı Ar-Ge ve tasarım indiriminden yararlanacak olanlardan ise teknik kuruluşlarca düzenlenmiş olan "Ar-Ge ve Yenilik Projesi Değerlendirme Raporu", "Tasarım Projesi Değerlendirme Raporu" veya "Rekabet Öncesi İşbirliği Projesi Değerlendirme ve Denetim Komisyonu Kararı" veyahut proje sözleşmesi, (Ancak, bu belgeleri daha önce vergi dairesine vermiş olup aynı kapsamda Ar-Ge ve tasarım indirimine devam eden işletmelerden, izleyen vergilendirme dönemlerinde bu belgelerin yeniden ibrazı istenmez.)

b) Ar-Ge ve yenilik projeleri, tasarım projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projelerinin, teknogirişimsermayesinden yararlanan işletmeler için desteği veren merkezî yönetim kapsamındaki kamu idaresince imzalanmış proje sözleşmesi ve eki iş planının, Ar-Ge merkezleri, tasarım merkezleri ile teknoloji merkezi işletmelerinde yürütülen Ar-Ge, yenilik veya tasarım projelerinin hangi aşamada bulunduğu, bu projelerin veya iş planının uygulama durumuna ilişkin belgeler,

c) Ar-Ge ve tasarım indirimine konu olan harcamaların ana gruplar itibarıyla yıllık tutarları ve ayrıntılı dökümünü gösteren liste,

ç) Ar-Ge merkezleri, tasarım merkezleri, teknoloji merkezi işletmeleri, Ar-Ge ve yenilik projeleri, tasarım projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projeleri ve teknogirişim sermaye desteğinden yararlanan işletmelerde çalışanların projeler itibarıyla sayıları ve nitelikleri, bu personelin projelerde görev aldığı süreler, ücretleri, gelir vergisi stopaj teşvikine konu edilen vergi tutarlarını gösteren liste ile temel bilimler mezunlarının sayıları ve nitelikleri ile bu personele sağlanan desteğe ilişkin bilgi ve belgeler,

d) Dışarıdan alınan test, laboratuvar, analiz, danışmanlık, ekspertiz ve benzeri hizmetlere ilişkin olarak, hizmet sağlayan kişi/kurum adı, T.C. kimlik no/vergi kimlik numarası, alınan hizmetin mahiyeti, fatura tarihi ve numarası, tutarı, stopaj ve KDV tutarına ilişkin liste,

e) Sözleşme çerçevesinde siparişe dayalı olarak yürütülen Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerine ilişkin Ar-Geve tasarım merkezlerince verilecek Ar-Ge ve tasarım indirimi tutarlarını gösteren liste.

(2) Türkiye'nin antlaşmalarla taraf olduğu ikili ya da çok taraflı uluslararası Ar-Ge veya tasarım işbirliği programları fonlarından malî olarak desteklenen Ar-Ge, yenilik veya tasarım projelerinin TÜBİTAK tarafından onaylanmış olması gerekir.

(3) Ar-Ge merkezleri, tasarım merkezleri ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde Ar-Ge ve tasarım indiriminin uygulanabilmesi için yukarıda belirtilen belgeleri de içeren yeminli malî müşavir tasdik raporunun ilgili mevzuatta belirtilen süre içinde bağlı bulunulan vergi dairesine verilmesi zorunlu olup, Ar-Ge merkezleri, tasarım merkezleri ve rekabet öncesi işbirliği projeleri için yukarıda sayılan belgelerin beyannameyle birlikte ayrıca verilmesi istenilmez. Ar-Gemerkezleri, tasarım merkezleri ve rekabet öncesi işbirliği projeleri haricinde kalan projeler

ve 5746 sayılı Kanun kapsamında destek ve teşviklerden yararlananlar için ayrıca yeminli malî müşavir tasdik raporu aranmaz.

(4) Ar-Ge ve tasarım indirimine ilişkin yukarıda belirtilen belgelere tam tasdik raporu ekinde yer verilmiş olması durumunda, Ar-Ge ve tasarım indirimine ilişkin olarak ayrıca tasdik raporu düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

10.7.3. 5746 Sayılı Kanun Kapsamında Alınan Hibe Desteklerin Durumu

Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinde bulunanların, kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar ile uluslararası fonlardan aldıkları hibe destekler, desteğin tabi olduğu mevzuat hükümlerine uygun olarak özel bir fonda izlenir.

Bu fonda yer alan tutarlar, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununa göre vergiye tabi kazancın tespitinde gelir, Ar-Ge ve tasarım indirimi tutarının tespitinde Ar-Ge, yenilik veya tasarım harcaması olarak dikkate alınmaz.

Bu fonun elde edildiği hesap dönemini izleyen beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi hâlinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler vergi ziyaıcezası ve gecikme faiziyle birlikte işletmeden tahsil edilir.

Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinde bulunanların, kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar ile uluslararası fonlardan aldıkları geri dönüşlü destekler bu kapsamda değerlendirilmez.

TÜBİTAK tarafından hibe olarak verilecek destek tutarlarının ilgili yılın kurumlar vergisi beyanname verme süresi geçtikten sonra belirlenmesi halinde Ar-Ge indirimi uygulamasının nasıl olacağı ile ilgili olarak Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 13.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.26.15.01-KVK-49-2-7-40 sayılı özegede;

"TÜBİTAK tarafından hibe olarak verilecek destek tutarlarının, verildiği tarihte özel bir fon hesabına alınması gerekmekte olup bu hesapta yer alan tutarların kurum kazancına dahil edilmemesi ve bu tutardan yapılan Ar-Ge harcamalarının da Ar-Ge indirimine konu edilmemesi gerekmektedir.

TÜBİTAK tarafından hibe olarak verilecek destek tutarlarının ilgili yılın kurumlar vergisi beyanname verme süresi geçmeden belirlenmesi halinde, hibe tutarını aşan Ar-Ge harcamalarının Ar-Ge indirimine konu edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Hibe olarak verilecek destek tutarlarının ilgili yılın kurumlar vergisi beyanname verme süresi geçtikten sonra belirlenmesi halinde ise hibe tutarını aşan Ar-Ge harcamalarının ilgili dönemde Ar-Ge indirimine konu edilmemiş olması şartıyla, **düzeltme beyannamesi verilerek Ar-Ge indirimine konu edilmesi mümkün olabilecektir.**

Ar-Ge indirimine konu edilecek harcamaların Ar-Ge harcaması olması ve desteklenen Ar-Ge projesiyle ilgili olması gerektiği ise tabiidir." açıklamalarına yer verilmiştir.

10.7.4. Siparişe Dayalı Ar-Ge, Yenilik veya Tasarım Faaliyetlerinde İndirim

5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge merkezlerinin sözleşme çerçevesinde siparişe dayalı olarak yürüttükleri Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile tasarım merkezlerinin sözleşme çerçevesinde siparişe dayalı olarak yürüttükleri tasarım faaliyetleri de aşağıda yer verilen esaslar çerçevesinde Ar-Ge ve tasarım indirimi kapsamındadır.

- Ar-Ge veya tasarım merkezleri tarafından siparişe dayalı olarak yürütülen Ar-Ge veya tasarım faaliyetlerine ilişkin olarak ilgili vergilendirme döneminde yapılan harcamaların sadece yüzde ellisi bu merkezler tarafından, bu harcamaların kalan yüzde ellisi ise siparişi veren gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, Ar-Ge ve tasarım indirimi olarak dikkate alınabilir.
- Bu uygulama, 1/3/2016 tarihinden sonra verilen siparişler kapsamında yapılacak harcamalar dolayısıyla ortaya çıkacak Ar-Ge ve tasarım indirimleri için geçerlidir.
- Siparişi verenin gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyetinin bulunmaması halinde, Ar-Ge veya tasarım harcamasının tamamı Ar-Ge veya tasarım merkezi tarafından indirilebilir. Bu kapsamda, Türkiye'de verilen gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde Ar-Ge ve tasarım indirim hakkına sahip olmayan kişilerce verilen sipariş üzerine yapılan projelerde, bu kapsamda yapılan harcamalar dolayısıyla ortaya çıkan indirim hakkının tamamı Ar-Ge veya tasarım merkezi tarafından kullanılabilir.
- Her bir geçici vergilendirme ve hesap dönemi itibarıyla yararlanılabilecek toplam Ar-Ge ve tasarım indirimi tutarının yarısı, Ar-Ge merkezi veya tasarım merkezi tarafından beyanname verme sürelerinin başlangıcından önce siparişi verene yazılı olarak bildirilir.
- Bu uygulama, geçici vergi dönemleri itibarıyla da geçerli olacaktır.

Örnek 3: Tasarım merkezi bulunan Bay (B), (C) Limited Şirketinden 02/04/2018 tarihinde sipariş usulüyle tasarım projesi gerçekleştirilmesine yönelik bir sipariş almış ve hazırladığı tasarım projesi 5746 sayılı Kanun çerçevesinde uygun bulunmuştur. Bay (B) 2018 yılında tasarım indirimine konu 1.000.000 TL tutarında harcama yapmıştır.

Bu durumda Bay (B), tasarım indirimine konu harcamalarının yarısı olan (1.000.000 x %50=) 500.000 TL'yi kurumlar vergisi beyannamesinde indirim olarak dikkate alabilecektir. Tasarım indirimine konu harcamaların geri kalan 500.000 TL'si ise 2018 yılına ilişkin beyanname verme döneminden önce (C) Limited Şirketine yazıyla bildirilecek ve (C) Limited Şirketi tarafından bu tutar kendi kurumlar vergisi beyannamesinde dikkate alınacaktır.

Bay (B)'nin siparişi, gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyeti olmayan kişilerden alması halinde, tasarım indirimine konu harcamaların tamamı Bay (B) tarafından dikkate alınacaktır.

10.7.5. Teknogirişim Sermayesi Desteği İndirimi (5746 Sayılı Kanun Md. 3/5)

5746 sayılı Kanun kapsamında teknogirişim sermayesi desteğinden faydalananlara, bu desteğe konu projelerinin finansmanında kullanılmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye desteklerinin beyan edilen gelirin veya kurum kazancının yüzde onunu ve öz sermayenin yüzde yirmisini aşmayan kısmı, Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi uyarınca beyan edilen gelirin ve Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılacaktır. İndirim konusu yapılacak tutar yıllık olarak 500.000 Türk Lirasını aşamaz. İndirim uygulamasından geçici vergi dönemleri itibarıyla da yararlanılabilir.

Gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye desteğinin, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idaresi tarafından kabul edilmiş iş planına uygun biçimde ve destek başvurusundan sonra ihdas edilmiş ve girişimcinin münferiden veya müştereken temsil ve ilzama yetkili olduğu işletmeye sermaye desteğini sağlayan mükelleflerce kuruluşunda veya sonrasında ortak olmak ve sermaye koymak suretiyle sağlanması zorunludur.

İndirim olarak dikkate alınabilecek tutar, gerçek kişiler açısından sermaye desteğinin sağlandığı takvim yılında elde edilen beyana tabi kazanç ve iratların toplam tutarından geçmiş yıl zararları ve tüm indirim ve istisnalar düşüldükten sonra kalan tutarın yüzde onu ile sınırlıdır. Kurumlar vergisi mükellefleri açısından ise sermaye desteğinin sağlandığı hesap dönemi başındaki öz sermayenin yüzde yirmisini aşmamak koşuluyla kurum kazancının en fazla yüzde onu ile sınırlı olup indirim tutarının tespitinde kurum kazancı olarak ticari bilanço kârı veya zararına kanunen kabul edilmeyen giderler eklenmek ve geçmiş yıl zararları ile varsa tüm indirim ve istisnalar düşülmek suretiyle bulunan tutar [Ticari bilanço kârı (zararı) + kanunen kabul edilmeyen giderler - geçmiş yıl zararları - tüm indirim ve istisnalar] dikkate alınacaktır.

Teknogirişim sermayesi desteğine konu projelerin finansmanında kullanılmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye desteklerinin iki yıl içerisinde ilgili projenin finansmanında kullanılmayan kısmı için, indirim dolayısıyla sermaye desteğini sağlayan söz konusu mükellefler adına zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.

Örnek: Bayan (B), teknogirişim sermayesi desteğinden faydalanmak için onay almış ve sermaye şirketi kurmak *a*macıyla işlemlere başlamıştır. Bayan (B)'nin teknogirişim sermaye desteğine konu projesine destek olmak isteyen Bay (D) ise, yeni kurulacak şirkete ortak olmak için girişimde bulunmuş ve kurulan yeni şirkete 2018 takvim yılında 100.000 TL sermaye koyarak %50 oranında ortak olmuştur.

Bay (D)'nin 2018 takvim yılı beyanname bilgileri aşağıdaki gibidir:

2018 takvim yılı dönem başı özsermayesi	1.000.000 TL
2018 takvim yılı ticari bilanço kârı	700.000 TL
Kanunen kabul edilmeyen giderler	150.000 TL
Bağ-Kur prim ödemesi	170.000 TL
Gelir vergisi matrahının tespitinde dikkate alınacak bağış	180.000 TL

Bay (D)'nin sağladığı sermaye desteği, [Ticari bilanço kârı (zararı) + kanunen kabul edilmeyen giderler- geçmiş yıl zararları- tüm indirim ve istisnalar] dikkate alınmak suretiyle hesaplanan kurum kazancının yüzde onunu geçemeyecektir.

Ticari bilanço kârı	700.000 TL
KKEG (+)	150.000 TL
Bağ-Kur prim ödemesi	170.000 TL
Gelir vergisi matrahının tespitinde dikkate alınacak bağış (-)	180.000 TL
Ticari kazancı (beyan edilen gelir) [(700.000 + 150.000) – (170.000 +180.000) =]	500.000 TL
Beyan edilen gelirin %10'u (500.000 x %10 =)	50.000 TL

Bu durumda, sermaye desteği olarak sağlanan 100.000 TL, özsermayenin %20'sini aşmamaktadır. Ancak, Bay (D)'nin indirim tutarının tespitinde dikkate alınacak kazancının %10'u 50.000 TL olduğundan, sağlanan sermaye desteğinin sadece 50.000 TL'lik kısmı beyanname üzerinden indirim konusu yapılabilecek, kalan 50.000 TL ise indirim olarak dikkate alınamayacaktır.

10.7.6. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Faaliyette Bulunanlara Sermaye Desteği Sağlayan Diğer Vergi Mükelleflerinin Yararlanacakları Vergi İndirimi (Teknokent Sermaye Desteği İndirimi)

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa 6676 sayılı Kanunla eklenen geçici 4. madde hükmüne göre;

"31/12/2023 tarihine kadar uygulanmak üzere, Bölgede faaliyette bulunanlara Bakanlık tarafından uygun görülen alanlarda gerçekleştirecekleri projelerinin finansmanında kullanılmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye destekleri, beyan edilen gelirin veya kurum kazancının yüzde onunu ve öz sermayenin yüzde yirmisini aşmamak üzere, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi uyarınca ticari kazancın ve 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılır. İndirim konusu yapılacak tutar yıllık olarak 500.000 Türk lirasını aşamaz. Bu maddede yer alan oranları ve parasal sınırı yarısına kadar in-dirmeye veya dört katına kadar artırmaya Cumhurbaşkanı yetkilidir. Bu kapsamdaki projelerin finansmanında kullanılmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan ser-maye desteklerinin iki yıl içerisinde ilgili projenin finansmanında kullanılmayan kısmı için indi-rim dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir."

Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunanlara sermaye desteği ile ilgili açıklamalara 10.08.2016 tarih ve 29797 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliğinde yer verilmiştir.

Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunanlara sermaye desteğinden faydalananlara, bu desteğe konu projelerinin finansmanında kullanılmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye desteklerinin:

- Beyan edilen kurum kazancının %10'unu ve öz sermayenin %20'sini aşmayan kısmı Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesi uyarınca beyan edilen gelirin tespitinde indirim konusu yapılır.
- İndirim konusu yapılacak tutar yıllık olarak 500.000 TL'yi aşamaz.
- Sermaye desteğinin sağlandığı dönemde herhangi bir suretle indirime konu edilemeyen tutarın izleyen hesap dönemlerine devretmesi mümkün bulunmamaktadır.

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliğe göre teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunanlara sermaye desteği aşağıdaki şekillerde verilebilecektir.

- Gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye desteğinin, teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan işletmelere, sermaye desteğini sağlayan mükelleflerce, işletmenin kuruluşunda veya sonrasında ortak olmak ve sermaye koymak suretiyle sağlanması zorunludur.

- Gerçek kişiler açısından teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunanlara sermaye desteği sağlandığı takvim yılında elde edilen beyana tabi kazanç ve iratların toplam tutarından geçmiş yıl zararları ve tüm indirim ve istisnalar düşüldükten sonra kalan tutarın yüzde onu ile sınırlı olduğu,
- Kurumlar vergisi mükellefleri açısından ise teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunanlara sermaye desteği sağlandığı hesap dönemi başındaki öz sermayenin yüzde yirmisini aşmamak koşuluyla kurum kazancının en fazla yüzde onu ile s sınırlı olduğu,
- Kurumlar vergisi mükelleflerince **[Ticari Bilanço Kârı (Zararı) + Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler- Geçmiş Yıl Zararları- Tüm İndirim ve İstisnalar]** formülü ile hesaplanacağı, belirtilmiştir.

Teknokent sermaye desteğine konu projelerin finansmanında kullanılmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye desteklerinin iki yıl içerisinde ilgili projenin finansmanında kullanılmayan kısmı için indirim dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. İndirim uygulamasından geçici vergi dönemleri itibarıyla da yararlanılır.

10.8. TÜRKİYE'DEN YURTDIŞI MUKİMİ KİŞİ VE KURUMLARA VERİLEN HİZMETLER

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinde, gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden yapılacak indirimler sayılmış olup, aynı maddenin 6322 sayılı Kanunla eklenen 13 numaralı bendinde, "Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, **(6728 sayılı Kanunun 15. maddesiyle değişen ibare; Yürürlük 09.08.2016)** çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim 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 **(6728 sayılı Kanunun 15. maddesiyle eklenen ibare; Yürürlük 09.08.2016)** ve kazanç tutarları itibarıyla sıfıra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya Cumhurbaşkanı, bu bendin uygulamasına ve denetime ilişkin usul ve esasları belirlemeye ilgili bakanlıkların görüşünü almak suretiyle Maliye Bakanlığı yetkilidir." hükmü yer almaktadır.

Bu düzenlemeye göre, ilgili Bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'sinin belirlenen şartlar dahilinde beyanname üzerinden indirilmesi mümkün olacaktır.

Konu hakkında 31.12.2012 tarihli ve 28514 (4. Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7 ve 11 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğlerinde, gerekli açıklamalara yer verilmiş olup bahse konu açıklamalar aşağıda özetlenmiştir.

10.8.1. İndirim Kapsamındaki Hizmetler

İlgili şirketler tarafından elde edilen kazancın %50'sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebilmesi için bu kazancın aşağıda belirtilen faaliyetlerden elde edilmiş olması gerekmektedir.

- Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi hizmetleri.
- İlgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim hizmetleri.
- İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak verilen eğitim ve sağlık hizmetleri.

Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mesleki eğitim hizmetleriyle ilgili olarak Maliye Bakanlığına belirleme yetkisi verilmiş olup ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle bu indirimin uygulanmasında mesleki eğitimin kapsamına giren hizmetler aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir.

- Planlama, tanıtım, satış, satış sonrası hizmetler, marka yönetimi, finansal yönetim, teknik destek, Ar-Ge, tasarım, dış tedarik, yeni geliştirilen ürünlerin test edilmesi, laboratuvar, araştırma ve analiz,
- Sanayi, turizm, inşaat, tarım, savunma, reklam, internet ve e-ticaret, çevre, sağlık, basın, kültür-sanat, sigorta, enerji, spor ve denizcilik, iç ve dış ticaret, lojistik ve ulaştırma.

10.8.2. İndirimden Faydalanma Şartları

10.8.2.1. İndirimden Faydalanabilecek Şirketlerin Ana Sözleşmelerinde Yazılı Esas Faaliyet Konusu

İlgili şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konuları arasında, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, **çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi, mesleki eğitim**, eğitim ve sağlık hizmetleri sunmak olmalıdır. Şirket bünyesinde sözü edilen hizmetlerden sadece birisi verilebileceği gibi ana sözleşmelerinde yer almak şartıyla birden fazlası da verilebilir.

Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti ile Milli Eğitim Bakanlığı ile Sağlık Bakanlığının izni ve denetimine tabi olarak eğitim veya sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelerin Türkiye'de yerleşmiş olan kişilere de hizmet vermesi indirimden faydalanmaya engel teşkil etmeyecek, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara verilen hizmetlerden elde edilen kazancın %50'sine indirim uygulanacaktır.

Sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelerin elde ettiği kazançlara indirim uygulanabilmesi için Sağlık Bakanlığından alınan ruhsat çerçevesinde faaliyette bulunulması zorunludur. Eğitim alanında faaliyet gösteren işletmelerin de Milli Eğitim Bakanlığından alınan izin belgesi veya ruhsat çerçevesinde faaliyette bulunmaları gerekmektedir.

Sağlık Bakanlığınca ruhsatlandırılmış olmak şartıyla sağlık turizmi ile uğraşan işletmelerin de indirimden faydalanması mümkündür.

10.8.2.2. Hizmetin, Türkiye'den Münhasıran Yurt Dışı Mukimi Kişi ve/veya Kurum İçin Yapılmış Olması

Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmetlerinin, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara; eğitim veya sağlık hizmetlerinin de Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere verilmesi gerekmektedir.

Yukarıda belirtilen hizmetlerin fiilen verilmesi gerekmekte olup bu alanlarda sunulan asistanlık, danışmanlık ve aracılık gibi hizmetlerin bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün değildir.

10.8.2.3. Faturanın Yurt Dışı Mukimi Kişi ve/veya Kurum Adına Düzenlenmesi

Yapılan hizmet ile ilgili olarak düzenlenecek faturanın, yukarıda özellikleri açıklanan yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi gerekmektedir.

Sağlık alanında faaliyette bulunan şirketlerin ülkemiz ile ikili sosyal güvenlik anlaşması bulunan ülkelerde yerleşik olanlara verdikleri hizmetin bedelinin ülkemiz Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından ilgili ülke kurumlarından tahsil edilmesi nedeniyle, hizmet bedeli karşılığı faturanın Sosyal Güvenlik Kurumuna düzenlenmesi durumunda da indirimden faydalanılabilecektir.

10.8.2.4. Türkiye'den Verilen, Mimarlık, Mühendislik, Tasarım, Yazılım, Tıbbi Raporlama, Muhasebe Kaydı Tutma, Çağrı Merkezi, Ürün Testi, Sertifikasyon, Veri Saklama, Veri İşleme ve Veri Analizi Hizmetlerinden Yurt Dışında Yararlanılması

Verilen hizmetten yurt dışında yararlanılmış olması gerekir. Diğer bir anlatımla, yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için verilen hizmetin, bu kişilerin ve/veya kurumların Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisinin olmaması gerekmektedir.

10.8.2.5. İlgili Bakanlığın İzin Ve Denetimine Tabi Olarak Türkiye'de Yerleşmiş Olmayan Kişilere Verilen Eğitim ve Sağlık Hizmetleri İle Mesleki Eğitim Hizmetlerinin Yararlanıcısının Yurt Dışında Olması

Bu hizmetler, fiziki olarak Türkiye'de verilmekle birlikte yararlanıcısının Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişiler olması gerekmektedir.

10.8.3. Türkiye'den Yurt Dışı Mukimi Kişi ve/veya Kurumlara Verilen Hizmetlerden Elde Edilen Kazancın Tespiti, Kayıtlarda İzlenmesi ve Beyanı

10.8.3.1. İndirim Tutarının Tespiti

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen hasılattan bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın %50'si, kurumlar vergisi beyannamesinin "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde gösterilmek suretiyle indirim konusu yapılabilecektir. Diğer indirim ve istisnalar ile geçmiş yıl zararları nedeniyle indirim konusu yapılamayan tutar izleyen dönemlere devredilemeyecektir. Faaliyet sonucunun zararlı olması halinde ise indirim söz konusu olmayacaktır.

10.8.3.2. Kazançların Kayıtlarda İzlenmesi

Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi, ilgili bakanlıkların

görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim, eğitim ve sağlık hizmetleri ile ilgili olarak indirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen kazancın, kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, hasılat, maliyet ve gider unsurlarının; ayrı ayrıizlenmesi, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde, indirim uygulanacak kazanca ilişkin hasılat, gider ve maliyet unsurlarının ayrı olarak tespit edilmesi esastır.

Gider ve maliyet unsurlarının ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespitinin mümkün olmadığı hallerde ise müşterek genel giderler, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan hasılatın toplam hasılata oranı esas alınarak dağıtılacaktır.

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsamda değerlendirilmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının ise bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir.

Hangi işte ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar ise, müşterek genel giderlerle birlikte dağıtıma tabi tutulacaktır.

10.8.3.3. İlgili Bakanlığın İzni ve Denetimine Tabi Olarak Türkiye'de Yerleşmiş Olmayan Kişilere Verilen Eğitim ve Sağlık Hizmetlerine İlişkin Bildirim ve Belgeler

Milli Eğitim Bakanlığı ile Sağlık Bakanlığının izni ve denetimine tabi olarak eğitim veya sağlık alanında faaliyet gösteren ve yurt dışı yerleşik kişilere verdikleri hizmetlerden elde ettikleri kazançlarının %50'sini indirim konusu yapan işletmelerin, hizmet verilen yurt dışı yerleşik gerçek kişilere ilişkin ad-soyad ya da unvan, hangi ülkenin uyruğunda olduğu, pasaport numarası, düzenlenen faturanın tarih ve sayısı, verilen hizmetin niteliği ve hizmet bedeli gibi bilgileri içeren formun, her bir geçici vergi beyannamesi ile birlikte beyanname eki olarak verilmesi gerekmektedir. İlgili geçici vergi beyannamesinin ekindeki forma dâhil edilememiş bilgilerin bir sonraki geçici vergi beyannamesi ekindeki formla bildirilmesi mümkündür.

Bunun yanı sıra, sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelere Sağlık Bakanlığınca verilen ruhsatın, eğitim alanında faaliyet gösteren işletmelere de Milli Eğitim Bakanlığınca verilen izin belgesi veya ruhsatın bir örneğinin, istisnadan faydalanılacak ilk yıl, yıllık kurumlar vergisi beyanname verme süresi içerisinde bağlı bulunan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

10.8.3.4. Esas Faaliyet Konusu Dışındaki Gelirler

İlgili şirketlerin esas faaliyet konusu dışındaki işlemlerinden elde ettikleri gelirleri ile olağandışı gelirlerinin indirim kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, kasadaki dövizlerin değerlemesinden kaynaklanan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

10.9. GİRİŞİM SERMAYESİ FONU

6322 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununa eklenen 325/A maddesiyle kurumlar vergisi mükelleflerine, girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönem kazancından girişim sermayesi fonu ayırabilme imkânı getirilmiştir.

6322 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesine eklenen 12 bent hükmü ile de Vergi Usul Kanunu'nun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar gelir vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum yıllık beyannamede bildirilen kazançtan indirim konusu yapılabilecektir.

10.9.1. İndirim Şartları

Girişim sermayesi fonunun indirim konusu yapılabilmesi için;

- İlgili yılda ayrılan fon tutarının beyan edilen gelirin %10'unu, toplam fon tutarının ise öz sermayenin %20'sini aşmaması (iki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.),
- Fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan ve Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tabi girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılması,
- Ayrılan fon tutarının ilgili yılın gelir vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmesi, gerekmektedir.

10.9.2. İndirim Tutarının Hesaplanması

İndirim tutarının tespitinde beyan edilen gelir olarak ticari bilanço kâr veya zararına kanunen kabul edilmeyen giderler eklenmek ve geçmiş yıl zararları ile varsa tüm indirim ve istisnalar düşülmek suretiyle bulunan tutar [ticari bilanço kârı (zararı) + kanunen kabul edilmeyen giderler - geçmiş yıl zararları - tüm indirim ve istisnalar] dikkate alınacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu ilgili dönem kazancından ayrılacağından, pasifte özel bir fon hesabına alınacak tutar hesap dönemi sonu itibarıyla tespit edilebilecektir. Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, izleyen hesap döneminin başından itibaren gelir vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir. Bu şekilde, indirim konusu yapılacak olan kazanç tutarı, ilgili dönemin genel sonuç hesaplarına yansıyacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle de indirimden yararlanılabilecektir.

Dolayısıyla geçici vergilendirme dönemlerinde fon ayrılması ve indirim uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.

Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların mükelleflerce pasifte geçici bir hesapta tutulması, fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılması gerekmektedir. Söz konusu yatırımın yapılmaması halinde, indirim konusu yapılan tutar nedeniyle tahakkuk ettirilecek vergi gecikme faizi ile birlikte mükelleften tahsil edilecektir

Örnek: Bilanço esasına göre defter tutan Selim Bey'in 2018 takvim yılı dönem sonu öz sermayesi 800.000 TL olup, işletme 2018 takvim yılında 170.000 TL kazanç elde etmiştir. İşletmenin ayrıca, 30.000 TL kanunen kabul edilmeyen gideri, 70.000 TL istisna kapsamında serbest bölge kazancı ve 2017 takvim yılından devreden 30.000 TL geçmiş yıl zararı bulunmaktadır.

İşletme beyan edilen gelirin [170.000 + 30.000- 70.000- 30.000 = 100.000] %10'u olan 10.000 TL'yi girişim sermayesi fonu olarak ayırarak özel bir fon hesabına almıştır.

Bu durumda Selim Bey'in beyan edilen gelirin %10'unu ve dönem sonu öz sermayesinin %20'sini aşmayacak şekilde ayırdığı girişim sermayesi fonunu, 25.03.2019 tarihine kadar

vereceği 2018 takvim yılı gelir vergisi beyannamesinde indirim konusu yapabilecektir. (Fon hesabına alınma işleminin, izleyen hesap döneminin başı olan 01.01.2019 tarihinden gelir vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir.

Selim Bey'in 2019 takvim yılı sonuna kadar ayırmış olduğu 10.000 TL fon tutarıyla girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapmaması halinde, indirim konusu yaptığı 10.000 TL fon tutarı nedeniyle eksik tahakkuk ettirilen vergi, gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

İndirim konusu yapılacak tutarın tespitinde, her yıl girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar ayrı ayrı dikkate alınacak, önceki yıllarda ayrılan fon tutarları için tekrar indirim uygulanmayacaktır. Ancak, ayrılan toplam fon tutarı hiçbir suretle öz sermayenin %20'sini aşamayacaktır.

10.9.3. Fon Tutarının Vergilendirilmesi

Fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılmakla birlikte, girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların;

- Amacı dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi,
- İşletmeden çekilmesi,
- Ortaklara dağıtılması,
- Dar mükelleflerce ana merkeze aktarılması,
- Mükelleflerce işin terki,
- İşletmenin tasfiyesi, devredilmesi veya bölünmesi,
- Girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin veya girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının elden çıkarılmasından itibaren altı ay içinde aynı amaçla yeniden kullanılmaması,

hallerinde, bu işlemlerin yapıldığı veya sürenin dolduğu dönemde diğer kazançlarla ilişkilendirilmeksizin vergiye tabi tutulması gerekmektedir. Dolayısıyla, bu fon tutarları, beyan edildiği döneme ilişkin dönem zararı, geçmiş yıl zararları, indirim ve istisnalar ile ilişkilendirilmeksizin vergilendirilecektir.

Yukarıda sayılan hallerde sadece girişim sermayesi fonu hesabında tutulan ve önceki yıllarda indirim konusu yapılan tutarlar vergiye tabi tutulacak olup daha önce beyannamede indirim konusu yapılan tutarlar bakımından ise herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

10.10. KORUMALI İŞYERİ İNDİRİMİ

Gelir Vergisi Kanunu 89. maddesinin birinci fıkra hükmüne 6518 sayılı Kanunun 7. maddesiyle eklenen ve 19.02.2014 tarihinde yürürlüğe giren 14 numaralı bent hükmü ile 01.07.2005 tarihli ve 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanuna göre kurulan korumalı işyerlerinde istihdam edilen ve iş gücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engelli çalışanlar için diğer kişi ve kurumlarca karşılanan tutar dâhil yapılan ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının %100'ü oranında korumalı işyeri indirimi olarak yıllık beyanname ile bildirilen kazançtan indirim konusu yapılabilecektir.

Bahse konu indirim, her bir engelli çalışan için azami beş yıl süre ile uygulanır ve yıllık olarak indirilecek tutar, her bir engelli çalışan için asgari ücretin yıllık brüt tutarının yüzde 150'sini aşamaz.

Bu bentte yer alan %100 oranını, engellilik derecelerine göre %150'ye kadar artırmaya veya tekrar kanuni oranına indirmeye Cumhurbaşkanı; bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı ile Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının görüşünü alarak Maliye Bakanlığı yetkilidir.

10.11. BASİT USULDE TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNDE YAPILACAK İNDİRİM

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin birinci fıkrasına 29.01.2016 tarihli ve 6663 sayılı Kanunun 2. maddesiyle eklenen 15 numaralı bent ile; basit usulde tespit edilen ticari kazançların yıllık 8.000 TL'si **(2018 takvim yılı için 9.000 TL'si)** kadar olan kısmının kazancın beyanı sırasında gelir vergisi beyannamesinde indirime konu edileceğine hükmolunmuş, aynı bende eklenen parantez içi hüküm ile de aynı Kanunun mükerrer 20. maddesinde yer alan kazanç istisnasından faydalananlar bu bent hükmünden yararlanamayacakları vurgulanmıştır.

Bu uygulamaya ilişkin esasları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

- Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin birinci fıkrasına eklenen 15 numaralı bent hükmü uyarınca, ticari kazancı basit usulde tespit edilen mükelleflerin beyan ettikleri ticari kazançlarına herhangi bir süre ile sınırlı olmaksızın 8.000 TL'lik (2018 takvim yılı için 9.000 TL'lik**,** 2019 takvim yılı için 11.000 TL'lik) indirim uygulanır.
- Söz konusu indirim, basit usule tabi mükelleflerin sadece ticari kazançlarına uygulanacak olup beyana tabi diğer gelir unsurlarının da bulunması halinde bu gelirlere indirim uygulanmaz. Ayrıca, vergilendirme döneminde kazanç elde edilmemesi veya 8.000 TL'nin (2018 takvim yılı için 9.000 TL'nin) altında kazanç elde edilmesi nedeniyle yararlanılamayan indirim tutarı ertesi yıllara devredilmez.
- Ticari kazancı basit usulde vergilendirilen mükellefler genç girişimcilere ilişkin kazanç istisnası ile 8.000 TL'lik (2018 takvim yılı için 9.000 TL'lik) indirimden birlikte yararlanamazlar.
- Ticari kazancı basit usulde tespit edilen mükelleflerden genç girişimcilere ilişkin kazanç istisnası ile 8.000 TL'lik (2018 takvim yılı için 9.000 TL'lik) indirime ilişkin şartları birlikte taşıyanlar, söz konusu istisna veya indirimin hangisinden faydalanacaklarını kendileri belirler.
- Basit usule tabi mükelleflerin herhangi bir nedenle takvim yılı içerisinde gerçek usule geçmeleri durumunda, 8.000 TL'lik (2018 takvim yılı için 9.000 TL'lik) indirimden yararlanmaları mümkün değildir. Ayrıca, gerçek usule geçen mükellefler genç girişimci istisnasına ait diğer şartları taşısalar dahi ilk defa mükellefiyet tesis edilme şartı ihlal edilmiş olduğundan, söz konusu istisnadan da yararlanamazlar.
- İndirim tutarı, Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinin (Beyana Tabi Geliri Sadece Basit Usulde Tespit Edilen Ticari Kazançlardan İbaret Olanlar İçin) "Gelir Bildirimi" bölümünün ilgili satırında gösterilir. Öte yandan, söz konusu indirim tutarı basit usulde tespit edilen ticari kazancın yanında beyana tabi başka bir gelir unsurunun bulunması halinde "Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinin Eki"nde yer alan "Basit Usulde Ticari Kazançlara İlişkin Bildirim" bölümünün ilgili satırında gösterilir.

10.12. BİREYSEL KATILIM YATIRIMCISI İNDİRİMİ

Bireysel katılım yatırımcısı, Hazine Müsteşarlığı tarafından 15.02.2013 tarih ve 28560 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Bireysel Katılım Sermayesi Hakkında Yönetmelikte; kişisel varlıklarını ve/veya tecrübe ve birikimlerini başlangıç veya büyüme aşamasındaki şirketlere aktaran gerçek kişiler olarak tanımlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'na 6327 sayılı Kanunun 10. maddesiyle eklenen eklenen geçici 82. maddesine göre; bireysel katılım yatırımcısı tam mükellef gerçek kişilerin bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra iktisap ettikleri tam mükellef anonim şirketlere ait iştirak hisselerini en az iki tam yıl elde tutmaları şartıyla, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümlerine göre hesapladıkları hisselerin tutarlarının %75'ini yıllık beyannamelerine konu kazanç ve iratlarından hisselerin iktisap edildiği dönemde indirebilecekleri hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu maddenin ikinci fıkrası hükmü uyarınca, yıllık indirim tutarı 1.000.000 TL'yi aşamayacak olup, ilgili yıl kazancından indirilemeyen kısım, izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerleme oranında artırılarak dikkate alınacaktır.

Maddenin son fıkrasında ise Cumhurbaşkanın (Bakanlar Kurulu) 31.12.2017 tarihini beş yıla kadar uzatma, indirim oranı ile azami indirim tutarını %50'sine kadar artırma ve bu oran ile tutarları sıfıra kadar indirme hususunda yetkili olduğu hükmü yer almaktadır. Bu yetki çerçevesinde 01.01.2018 tarih ve 30288 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 2017/11176 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bu uygulamadan yararlanma süresi 31.12.2022 tarihine kadar uzatılmış bulunmaktadır.

10.12.1. İndirimden Yararlanma Şartları

Bireysel katılım yatırımcısı indiriminden yararlanılabilmesi için;

- Tam mükellef gerçek kişi olunması,
- İştirak hisselerinin iktisap edilmesinden önce Hazine Müsteşarlığından bireysel katılım yatırımcısı lisansı alınması,
- Tam mükellef bir anonim şirkete ait iştirak hisselerinin iki tam yıl (730 gün) süreyle elde tutulması,
- Bireysel Katılım Sermayesi Hakkında Yönetmeliğe göre Müsteşarlıkça belirlenen alanlarda yatırım yapılması ve bu yatırımın Müsteşarlıkça mevzuata uygun bulunması, gerekmektedir.

İki yıllık elde tutma süresi, girişim şirketi adına Bireysel Katılım Sermayesi Hakkında Yönetmeliğin 25. maddesi kapsamında açılan ortaklık banka hesabına nakdi sermayenin yatırıldığı tarihte başlayacaktır.

Bireysel katılım yatırımcısı indiriminden dar mükellef gerçek kişiler ile dar mükellef kurumlara iştirak eden tam mükellef gerçek kişilerin yararlanması mümkün bulunmamaktadır.

10.12.2. İndirim Dönemi, İndirime Esas Tutarın Hesaplanması ve İndirimin Sınırı

Bireysel katılım yatırımcısı indiriminden, indirime konu iştirak hisselerinin iktisap edildiği vergilendirme dönemine ilişkin verilecek yıllık gelir vergisi beyannamelerinde yararlanılabilecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun 279. maddesinde hisse senetlerinin alış bedeliyle değerleneceği hükme bağlandığından, bireysel katılım yatırımcısı indirimine konu anonim şirket hisse senetlerinin indirime esas tutarlarının tespitinde alış bedellerinin dikkate alınması gerekmektedir.

Beyana tabi kazanç ve iratlardan bu kapsamda indirim konusu yapılabilecek tutar yıllık bazda 1.000.000 TL'yi aşamayacaktır.

Hisselerin iktisap edildiği döneme ilişkin beyannamede bildirilen kazanç ve iradın yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen tutarlar, izleyen yıllarda Vergi Usul Kanununa göre ilgili yıllar için hesaplanan yeniden değerleme oranında artırılmak suretiyle indirim konusu yapılabilecektir.

Söz konusu indirim uygulamasından, 31.12.2022 tarihine kadar gerçekleştirilecek yatırımlarla ilgili olarak yararlanılabilecektir.

Örneğin: Bireysel katılım yatırımcısı lisansı alan (Z) şahsı 2018 takvim yılında (X) A.Ş.'nin 500.000 TL'lik hisse senedini iktisap etmiştir. (Z) şahsının 2018 takvim yılında tüm gelir unsurlarından elde ettiği kazancı 250.000 TL olup kültür ve turizm amaçlı 25.000 TL tutarında bağışı ile Türkiye Kızılay Derneğine 15.000 TL tutarında makbuz karşılığı nakdi bağışı bulunmaktadır.

Bireysel katılım yatırımcısı lisansına sahip (Z) şahsı (X) A.Ş.'nin 500.000 TL tutarındaki hissesinin %75'i olan (500.000 x 0,75 =) 350.000 TL'yi indirim konusu yapabilecektir. Ancak (Z) şahsı, 2018 yılı kazancından öncelikle Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin birinci fıkrasının 7 numaralı bendi uyarınca 25.000 TL tutarındaki kültür ve turizm amaçlı bağışı ile aynı fıkranın 11 numaralı bendi uyarınca 15.000 TL tutarındaki Türkiye Kızılay Derneğine yaptığı bağışı indirebilecektir.

Bu durumda kalan (250.000 – (25.000 + 15.000) =) 210.000 TL, (Z) şahsının bireysel katılım yatırımcısı indirim tutarının sınırını oluşturmaktadır. Bu durumda (Z) şahsının 2018 takvim yılında indirim konusu yapamadığı (350.000 – 210.000 =) 140.000 TL 2018 takvim yılına devredecek ve ertesi yıl için belirlenen yeniden değerleme oranında artırılarak söz konusu yılda indirim konusu yapılacaktır. Söz konusu yılda bireysel katılım yatırımcısı lisansı kapsamında hisse senedi alınması durumunda da toplamda 1.000.000 TL'yi geçmemek şartıyla indirime tabi tutabilecektir.

10.12.3. Şartların İhlal Edilmesi Durumunda Uygulama

Aşağıda yer alan hallerin gerçekleşmesi durumunda bireysel katılım yatırımcısı indirimi dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler yönünden vergi ziyaı doğmuş sayılır;

- Hisselerin iktisap tarihinden itibaren iki tam yıl dolmadan elden çıkarılması,
- 4059 sayılı Kanunun ek 5. maddesi kapsamında Hazine Müsteşarlığınca vergi desteğinden yararlanılması uygun görülmeyen sektörlerde ve/veya faaliyetlerde yatırım yapıldığının tespit edilmesi,
- Ortaklık paylarına ilişkin Bireysel Katılım Sermayesi Hakkında Yönetmelik ile getirilen şartlara uyulmaması,
- Lisans kapsamında ortaklık kurulan kurumlar tarafından daha önce bireysel katılım yatırımcısınca yapılacağı beyan edilen faaliyetlerde bulunulmaması,

- Bireysel katılım yatırımcısının veya bireysel katılım yatırımcısı ortaklıklarının iştirak edilen girişim şirketinin doğrudan veya dolaylı olarak ya da ayrı ayrıveya birlikte hâkim ortağı olduğunun tespit edilmiş olması,
- Bireysel katılım yatırımcısının; eşinin, kendisinin veya eşinin veya kendisinin altsoyu ve üstsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımlarına idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunan ya da bu kimselerin nüfuzu altında bulunan girişim şirketlerine iştirak ettiğinin tespit edilmiş olması.

İndirim şartlarının ihlal edilmesi nedeniyle zamanında alınamayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun doğduğu tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar.

Bireysel Katılım Sermayesi Hakkında Yönetmeliğe aykırılık teşkil eden diğer hallerde de zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler yönünden vergi ziyaı doğmuş sayılır.

10.12.4. Mücbir Sebep Halleri

Bireysel katılım yatırımcısının herhangi bir kastı olmaksızın girişim şirketinin iflas etmesi halinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 82. maddesine göre mücbir sebep halinin varlığı kabul edilir. Bu mücbir sebep hali nedeniyle iştirak hisselerinin en az iki tam yıl elde tutulması yükümlülüğünün yerine getirilemeyeceğinin anlaşılması durumunda, mücbir sebep halinin gerçekleşme tarihi, mahiyeti, iştirak hisselerinin en az iki tam yıl süreyle elde tutulması yükümlülüğüne olan etkisi ve mümkün olması halinde etkilerinin tahmini giderilme süresi bireysel katılım yatırımcısı tarafından mücbir sebep halinin ortaya çıktığı tarihten itibaren otuz gün (iş günü) içinde Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına bildirilir.

Yapılan başvurunun değerlendirilmesi neticesinde Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından mücbir sebep halinin var olduğu kanaatine ulaşılması durumunda, zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler yönünden vergi ziyaı doğmuş sayılmaz ve ziyaa uğratılmış vergiler için gecikme faizi ve vergi ziyaı cezası tahsil edilmez.

Bireysel katılım yatırımcısının ölümü veya fiil ehliyetinin kaybı halinde ise iştirak hisselerinin iki yıllık elde tutulma yükümlülüğü ölüm halinde mirasçılar, fiil ehliyetinin kaybı halinde kanuni temsilciler tarafından yerine getirilecektir. Bu yükümlülüğün yerine getirilememesi halinde, indirim dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler için vergi ziyaı cezası kesilmeyecek olup, zamanında tahakkuk etmemiş vergi aslı gecikme faiziyle birlikte mirasçılar veya mükelleften tahsil edilecektir.

10.13. GEÇMİŞ YIL ZARARLARI

10.13.1. Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubunda Özellik Gösteren Hususlar

Gelir Vergisi Kanunu 88. maddesi hükmüne göre; gelirin yıllık beyannamede toplanması ve beyan edilmesi sırasında, gelir kaynaklarının bir kısmında oluşan zararlar, diğer gelir kaynaklarından elde edilen kazanç ve iratlardan mahsup edilebilir. Aynı maddenin ikinci fıkrasına göre de; bu mahsup neticesinde kapatılmayan zarar kısmı, izleyen yılların gelirinden indirilir. Ancak arka arkaya beş yıl içinde mahsup edilmeyen zarar bakiyesi izleyen yıllara devrolunamaz.

Birbirini izleyen birden fazla yıllarda zarar edilmesi hallerinde mahsup işlemi, daha sonraki yıllarda elde edilen gelirlerden, en önceki yıl zararından başlanılarak gerçekleştirilir. Ancak gelirin olduğu yıllarda mutlak suretle mahsup yapılması gerekmektedir. Eğer gelir mevcut olan

yıllarda zarar mahsup edilmez ise, en eski yıl zararından başlanılarak zarar mahsup hakkının kaybedildiğinin kabulü gerekir. Konu ile ilgili olarak verilen bir özelgede[241] "… beyan edilecek gelirden, 2010 yılı zararı indirilebilecek olup mahsup edilemeyen zarar sonraki yıla devredilebilecektir. 2010 yılı zararının, indirim imkânı olduğu halde 2011 yılı gelir vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılmaması halinde indirim konusu yapılmayan kısmın sonraki yılların gelirinden indirilmesi mümkün olmayacaktır." şeklinde görüşünü açıklamıştır.

Esas itibariyle Gelir Vergisi Kanunu 88. 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 (2013 takvim yılı zararı en son 2018 takvim yılında mahsup edilebilir).
- Kazanç olmasına rağmen geçmiş yıl zararı mahsup edilmezse, mahsup edilmeyen tutarla sınırlı olmak üzere bu tutar kadar mahsup hakkının kaybolduğu kabul edilir.
- Dönem sonucu zarar olmasına rağmen **(isteğe bağlı)** matrah beyan edildiği durumlarda geçmiş yıl zarar mahsup hakkının kaybedildiği kabul edilir.
- 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 imkânı bulunmamaktadır.

- Gayrimenkul ve menkul sermaye iratlarında gider fazlalığından doğan zararlar indirim konusu yapılabilir. Ancak, iktisap bedelinin %5'i olarak tanınan indirim hakkı (GVK Md. 74/4) ile kira ile oturulan konutların kira bedelleri (GVK Md. 74/10) bu kapsamda değerlendirilmez.

10.13.2. Matrah Artırımından Yararlanan Mükelleflerde Önceki Yıl Zararlarının Mahsubu

6736 sayılı Kanunun 5. maddesinin 5 numaralı fıkrasının (ğ) bendinde, **"Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımında bulundukları yıllara ait zararların %50'si, 2016 ve izleyen yıl karlarından mahsup edilmez."** hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre, mükellefler, matrah artırımında bulundukları yıllara ait olup indirim konusu yapılamamış geçmiş yıl zararlarının yarısını, 2016 ve müteakip takvim yılları karlarından mahsup edemeyeceklerdir. Söz konusu zararların diğer yarısı ise, Gelir ve Kurumlar Vergisi

[241] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 15.08.2012 tarih ve 62030549-120[86-2012/49]-2595 sayılı özelgesi

Kanunu'nun ilgili maddelerinde yer alan esaslar çerçevesinde mahsup edilmeye devam edilecektir.

Diğer taraftna benzer bir biçimde 7143 sayılı Kanunun 5. maddesinin (ğ) bendinde, ***"Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımında bulundukları yıllara ait zararların %50'si, 2018 ve izleyen yıl karlarından mahsup edilmez."*** hükmü yer almaktadır.

Bu hükümlere göre, mükellefler, matrah artırımında bulundukları yıllara ait olup indirim konusu yapılamamış geçmiş yıl zararlarının yarısını, 2018 ve müteakip yıl karlarından mahsup edemeyeceklerdir. Söz konusu zararların diğer yarısı ise, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun ilgili maddelerinde yer alan esaslar çerçevesinde mahsup edilmeye devam edilecektir.

Örneğin; Bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükellefi (A)'nın, 2014-2017 yılları faaliyet sonuçları aşağıdaki gibidir. Mükellef, 2016 yılında beyan ettiği kar tutarından 2014 ve 2015 yıllarından devreden geçmiş yıl zararlarını mahsup etmiştir.

YILLAR	MALİ KAR/ZARAR DURUMU
2014	10.000 TL zarar
2015	12.000 TL zarar
2016	21.000 TL kâr
2017	15.000 TL zarar

Söz konusu mükellefin 2014, 2015, 2016 ve 2017 yılları için 7143 sayılı Kanun kapsamında matrah artırımından yararlandığı durumda 2018 ve müteakip yıllarda mahsup edebileceği geçmiş yıl zarar tutarı 2015 yılından devreden (1.000 / 2 =) 500 TL, 2017 yılından devreden (15.000 / 2 =) 7.500 TL olmak üzere toplam 8.000 TL olacaktır.

Diğer taraftan mükellefin 2016 yılı mali karının tespiti sırasında mahsuba konu ettiği 2014 ve 2015 yılı zararları nedeniyle 2016 yılı için herhangi bir düzeltme beyannamesi vermesine gerek bulunmamaktadır.

Bununla birlikte kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükelleflerden, hesap dönemleri 2018 yılı içinde sona eren ve matrah artırımından önce beyannamelerini vermiş olanlar, matrah artırımında bulundukları dönemlere ait olup indirim konusu yapılamamış geçmiş yıl zararlarının %50'sini, 2018 ve müteakip yıl karlarından mahsup edemeyeceklerinden verdikleri beyannamelerini düzeltmeleri gerekecektir. Bu kapsama giren mükelleflerin, matrah artırımı başvuru süresi içerisinde düzeltme beyannamesi vermeleri hâlinde, kendilerinden vergi cezası veya gecikme faizi talep edilmeyecek, beyan üzerine tahakkuk edecek vergiler, beyannamenin verildiği tarihten itibaren 1 ay içerisinde ödenecektir. Matrah artırmakla birlikte düzeltme işlemlerini yapmayan mükellefler hakkında ise matrah artırımı başvuru süresinin sonu itibarıyla gerekli işlemler vergi dairelerince yerine getirilecek, vergi ziyaı olması hâlinde tarh edilecek vergi için gecikme faizi matrah artırımı başvuru süresinin sonundan itibaren hesaplanacaktır.

10.14. YURT DIŞI FAALİYETLERDEN DOĞAN ZARARLAR

Gelir Vergisi Kanunu 88. maddesinin dört ve beşinci fıkralarına göre de; Tam mükellefiyette yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının (zarar dahil) her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması ve bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı halinde mahsup edilebilecektir. Denetim kuruluşlarınca

hazırlanacak raporun ekinde yer alan vergi beyanlarının, bilanço ve kar-zarar cetvellerinin o ülkedeki yetkili mali makamlarca onaylanması zorunludur. Faaliyette bulunulan ülkede denetim kuruluşu olmaması halinde, her yıla ait vergi beyannamesinin, o ülke yetkili makamlarından alınan birer örneğinin mahallindeki Türk elçilik ve konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine ibrazı yeterlidir.

Türkiye'de Gelir Vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili yurt dışı zararlar, yurt içindeki kazanç ve iratlardan mahsup edilemeyecektir.

Son olarak, Türkiye'de mahsup edilen yurt dışı zararın, ilgili ülkede de mahsup edilmesi halinde, Türkiye'deki beyannameye dahil edilecek yurtdışı kazanç, mahsuptan önceki tutar olacaktır.

Örneğin; Türkiye'nin yanı sıra Almanya'da da ticari faaliyette bulunan tam mükellef Bay (A), 2017 takvim yılında Almanya'daki ticari faaliyetinden Euro karşılığı 30.000 TL zarar etmiş ve doğan zararını 2017 takvim yılı için Türkiye'de vermiş olduğu yıllık beyannamede mahsuba konu etmiştir.

2018 takvim yılına gelindiğinde ise Bay (A), 2018 takvim yılında Almanya'daki ticari faaliyetinden elde ettiği Euro karşılığı 150.000 TL kazancından Alman Gelir Vergisi Mevzuatına uygun olarak 2017 takvim yılında doğan 30.000 TL zararını mahsup etmiş ve 120.000 TL matrah üzerinden vergi ödemiştir.

İşte bu durumda "Türkiye'de mahsup edilen yurt dışı zararın, ilgili ülkede de mahsup edilmesi halinde, Türkiye'deki beyannameye dâhil edilecek yurtdışı kazanç, mahsuptan önceki tutar olacaktır." hükmü çerçevesinde Bay (A)'nın 2018 takvim yılı için Türkiye'de vermiş olduğu yıllık beyannamede, beyannameye dahil edeceği yurtdışı kazancı, 30.000 TL'lik 2017 takvim yılı zararı zaten aynı dönemde Türkiye'de mahsuba konu edildiğinden mahsuptan önceki tutar olan 150.000 TL olacaktır.

10.15. YILLIK BEYANNAME İLE BİLDİRİLECEK GELİRDEN YAPILABİLECEK İNDİRİMLER İLE İLGİLİ ÖRNEK ÖZELGELER

10.15.1. Okul Forması ve Okul Ayakkabıları Şeklindeki Eğitim Harcamalarının İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı:[242]

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 Kanunu'nun 89. maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendi çerçevesinde yıllık gelir vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılması mümkündür.

10.15.2. Okulda Verilen Yemek Hizmeti Karşılığında Yapılan Harcamaların Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. Maddesi Gereğince Eğitim Harcaması Olarak İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı:[243]

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 Kanunu'nun 89. maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendine göre yıllık gelir vergisi beyannamesinde eğitim harcaması olarak indirim konusu yapılması mümkün değildir.

10.15.3. 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:[244]

Geçmiş yılları da kapsayacak şekilde toplu olarak ödenen Bağ-Kur primlerinin, hangi yıla ait olduğuna bakılmaksızın gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olduğunun tevsik edilmesi kaydıyla yıllık gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek olan gelir vergisi matrahından indirilmesi mümkündür.

Ancak, söz konusu primlerin geç ödenmesi dolayısıyla ilgili mevzuat uyarınca ödenen gecikme zammı, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca ödenen gecikme zammı niteliğinde olduğundan, ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

10.15.4. Tüp Bebek Tedavisi Nedeniyle Yapılan Harcamaların İndirim Konusu Yapılması:[245]

29.09.2008 tarih ve mükerrer 27012 sayılı Resmî 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

---

[242] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 89-1398 sayılı özelgesi.
[243] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-89-11-451 sayılı özelgesi.
[244] 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.
[245] 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.

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 Kanunu'nun 89. 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.

10.15.5. Üniversiteye Yapılan Nakdi ve Ayni Bağışların İndirim Konusu Yapılması:[246]

2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu'nun "Mali kolaylıklar" başlıklı 56. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitülerinin genel bütçeye dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan malî muafiyetler, istisnalar ve diğer malî kolaylıklardan aynen yararlanılacakları, gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından üniversitelere ve yüksek teknoloji enstitülerine makbuz karşılığında yapılacak bağışların, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazancından indirileceği hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "10.3.2.6. Yükseköğretim kurumlarına yapılacak bağış ve yardımlar" başlıklı bölümünde;

"5904 sayılı Kanunla 04.11.1981 tarihli ve 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanununun 56. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinin ikinci cümlesinde yer alan "nakdî" ibaresi madde metninden çıkarılmıştır.

5904 sayılı Kanunla yapılan bu değişiklikle birlikte, Kanunun yayım tarihinden (03.07.2009) itibaren üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitülerine yapılan aynî veya nakdî bağış ve yardımların tamamı, beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir." açıklamalarına yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre; gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından üniversite bünyesinde yer alan "Eğitim Fakültesi" öğrencilerinin eğitimlerinin sağlanması amacıyla yapılacak ilköğretim okulu için üniversite tüzel kişiliği adına yapılacak her türlü nakdi ve ayni bağışların tamamı, beyannamede ayrıca gösterilmek şartıyla gelir vergisi matrahının ve kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Ancak, bağışın yapıldığı dönemde bağışı yapanların faaliyetlerinin zararla sonuçlanmış olması veya gelirin veya kurum kazancının yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen söz konusu bağış ve yardımların daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılması veya zarar olarak devretmesi mümkün değildir.

[246] İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 07.09.2010 tarih ve B.07.1.GİB. 4.35.16.01-176300-83 sayılı özelgesi.

10.15.6. Sosyal Güvenlik Destek Primi İle Eş ve Çocuğa Ait Eğitim ve Sağlık Harcamalarının Gelir Vergisinden İndirimi:[247]

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Mesleki Giderler" başlıklı 68. maddesinde serbest meslek kazancının tespitinde hasılattan indirilebilecek giderler bentler halinde sayılmış olup, söz konusu maddenin birinci fıkrasının 8 numaralı bendinde ise; serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatların serbest meslek kazancının tespitinde hasılattan gider olarak indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Bu itibarla, emekli olduktan sonra serbest meslek faaliyetine devam edilmesi dolayısıyla ödenen sosyal güvenlik destek primlerinin, mesleki kazancınızın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, aynı Kanunun 89. maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinde, beyan edilen gelirin %10'unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamalarının, gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek 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 katma değer vergisi dahil toplam tutar üzerinden indirim konusu yapılması gerekir.

10.15.7. GMSİ Mükellefi Eşlerden Biri Tarafından Yapılan Sağlık Harcamalarının İndirilemeyen Kısmının Eşinin Vergi Matrahından İndirilip İndirilemeyeceği:[248]

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinde; "Beyan edilen gelirin %10'unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirilebilir. (Mükerrer 121. 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,

---

[247] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.07.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-89-3/-465 sayılı özelgesi.
[248] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.12.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 89-571 sayılı özelgesi.

eş ve küçük çocuklara ait söz konusu harcamalardan bu indirimden sonra arta kalan tutarın, beyan edilen gelirin %10'unu aşmamak üzere eşe ait verilecek beyannamede indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, eşe ait sağlık harcamalarının öncelikle kendisi tarafından gayrimenkul sermaye iradı dolayısıyla verilen yıllık gelir vergisi beyannamesinde, beyan edilen gelirin %10'unu aşmayacak şekilde indirime konu edilmesi gerekmekte olup, söz konusu sağlık harcamalarının bu indirimden arta kalan kısmının da diğer eş tarafından gayrimenkul sermaye iradı dolayısıyla verilen yıllık gelir vergisi beyannamesinde beyan edilen gelirin %10'u ile sınırlı olacak şekilde indirim olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

10.15.8. Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı'ndan Alınan Belgede Yer Alan ve Emekli Maaşından Yapılan Sağlık Uygulama Tebliği Reçete Kesintisi İle Muayene İştirak Kesintisi Tutarlarının Elde Ettiğiniz Gayrimenkul Sermaye İradından İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı ve Söz Konusu Belgenin Tevsik Edici Belge Olarak Kullanılıp Kullanılamayacağı:[249]

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. 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 Sağlık Uygulama Tebliği (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 reçete kesintisi ile muayene iştirak kesintisi adı altında ödenen söz konusu tutarların verilen yıllık gelir vergisi beyannamesinde bildirilen gelirden indirim konusu yapılması mümkün değildir.

10.15.9. Eşe Ait Bağ-Kur Priminin Yıllık Beyannamede İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı:[250]

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. 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 Kanunu'nun 89. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendi hükmüne paralel olarak, gelirin elde edildiği yılda ödenmiş

---

[249] 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.
[250] Konya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.42.16.01-GVK-2-751-38 sayılı özelgesi.

olduğunun tevsik edilmesi kaydıyla, mükellefler tarafından ticari kazanç veya serbest meslek kazancı ile ilgili olarak verecekleri yıllık beyannamelerinde bildirilen gelirden indirmelerinin uygun bulunduğu belirtilmektedir.

Bu çerçevede, eş için ödenen primin gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirilebilmesi için, ödemenin Kanunda belirtilen şahıs sigortalarına yapılması, ödemenin yapıldığı kurumun da Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir sigorta veya emeklilik şirketi olması gerektiğinden, sigorta şirketi niteliğinde bir kurum olmayan Bağ-Kur'a eş adına ödenen primlerin, serbest meslek kazancı nedeniyle beyan edilecek gelirden indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

10.15.10. Gayrimenkul Sermaye İradından İsteğe Bağlı Emeklilik Kapsamında Ödenen Bağ-Kur Primlerinin Beyanname Üzerinden İndirilip İndirilemeyeceği:[251]

Sadece gayrimenkul sermaye iradı yönünden yıllık beyanname veren mükelleflerce, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununa göre isteğe bağlı olarak sigorta primi ödenilen Sosyal Güvenlik Kurumunun, Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı 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.

10.15.11. Şirket Ortağının Ödediği Sosyal Güvenlik Primlerinin Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinden İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı:[252]

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 4. maddesinde, anonim şirketlerin kurucu ortakları ve/veya yönetim kurulu üyesi olan ortaklarının, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komandite ortaklarının, diğer şirket ve donatma iştiraklerinin ise tüm ortaklarının sigortalı sayıldıkları belirtilmiş, aynı Kanun'un 88. 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. maddesinin üçüncü fıkrası hükmünün uygulanmasına ilişkin açıklamalar yapılmış olup dördüncü fıkrasının 1 numaralı bendinde, Bağ-Kur giriş keseneği ve sigorta primlerinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendi hükmüne paralel olarak, gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olduğunun tevsik edilmesi kaydıyla, mükellefler tarafından ticari kazançları dolayısıyla verilecek yıllık beyannamede bildirilen gelirden indirilmesinin, 2 numaralı bendinde adî komandit şirketlerinin komanditer ortakları ile limited şirket ortakları hakkında da yukarıdaki esaslar dairesinde işlem yapılmasının uygun bulunduğu açıklamalarına yer verilmiştir.

Anılan Tebliğ'de Bağ-Kur giriş keseneği ve sigorta primlerinin nasıl indirim konusu yapılacağına ilişkin açıklamalar geçerliliğini korumakta olup yürürlükten kalkan 1479 sayılı Kanun yerine geçen sosyal güvenlik kurumlarını birleştiren 5510 sayılı Kanun'un 88. madde hükmünden hareketle bu Kanun'un ilgili hükümleri gereğince ödenen sosyal güvenlik

---

[251] 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.
[252] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 89-1424 sayılı özelgesi.

primlerinin de, 110 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğ'de yapılan açıklamalar çerçevesinde indirim konusu yapılması gerekmektedir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olduğunun tevsik edilmesi şartıyla, limited şirket ortağı olarak ödenilen sosyal güvenlik primlerinin tamamının, Şirketten elde edilen kâr payları nedeniyle beyan edilen menkul sermaye iradından indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, gelirin yeterli olmaması nedeniyle indirilemeyen sosyal güvenlik primlerinin, sonraki yıl gelirinden indirilmesi mümkün değildir.

10.15.12. Okul Servis Ücretinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. Maddesine Göre, Eğitim Harcaması Olarak İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı:[253]

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

10.15.13. Banka Kredisi İçin Ödenen Hayat Sigortası Priminin Gelir Vergisi Matrahından İndirilmesi:[254]

60 ay vadeli olarak kullanılan krediye istinaden yapılan hayat sigortası primi; hayat sigortası primine ait ödeme belgesinin işveren kuruma 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.

10.15.14. Beyannamede İndirim Konusu Yapılabilecek Sağlık Harcamaları[255]

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Diğer İndirimler" başlıklı 89. maddesinde;

"Gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden aşağıdaki indirimler yapılabilir.

---

[253] 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.
[254] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 06.08.2013 tarih ve 38418978-120[61-12/23]-861özelgesi.
[255] Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.10.2013 tarih ve 13649056-120[89-2013/ÖZE-07]-74 özelgesi.

.....

2. Beyan edilen (5281 sayılı Kanunun 43/8-c maddesiyle değişen ibare) (01.01.2005 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. madde çerçevesinde eğitim ve sağlık harcamaları nedeniyle vergi indiriminden yararlanan ücretliler, aynı harcamalarını bu hükümden yararlanarak matrahlarından indiremezler)." hükmüne yer verilmiştir.

Bu çerçevede **tansiyon ölçme cihazı ve kan şekeri ölçme cihazı nedeniyle yapılan harcamalar** sağlık harcaması olarak kabul edilecek olup, güneş kremleri ve vitaminler için yapılan harcamalar ise söz konusu krem ve vitaminlerin Sosyal Güvenlik Kurumu Sağlık Uygulama Tebliğlerinde belirtilen tedavilerde kullanılmak üzere reçetelendirilmesi şartıyla, söz konusu Tebliğlerin ekinde yer alan listelerde yer alan fiyatlarla sınırlı olmak üzere sağlık harcaması olarak dikkate alınabilecektir.

10.15.15. Mesleki Faaliyetinden Dolayı Zarar Eden Mükellefin Tevkifata Tabi Tutulmuş Gayrimenkul Sermaye İradı Geliri Elde Etmesi ve Geçmiş Yıl Zararının Olması Halinde Vergiye Tabi Gelirin Tespiti[256]

Mükellefin 2013 takvim yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesinde 50.000 TL zarar, 2014 yılında, mesleki faaliyetinden kaynaklanan 10.000 TL zararı ve 40.000,00 TL tevkifata tabi işyeri kira gelirinin olduğu durumda 2013 yılı zararının 2014 yılı gelirlerinden mahsubunun zorunlu olup olmadığı, geçmiş yıl zararının mahsup edilmesi durumunda tevkifata tabi tutulmuş gayrimenkul sermaye iradının beyannameye dâhil edilip edilmeyeceği hususundaki görüş aşağıda açıklanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 85. 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. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinin (c) alt bendi gereğince vergiye tabi gelir toplamının 103. 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. maddesinde gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından hasıl olan zararların (80. 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

---

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

tutulmuş gayrimenkul sermaye iratları için beyan sınırını aşmaları halinde beyanname verecekleri, tevkif yoluyla vergilendirilmemiş konut kira geliri ile ilgili olarak istisna tutarının aşılması halinde beyanname verileceği, konut kira geliri ile vergi tevkifatına tabi tutulmuş gayrimenkul sermaye iradının birlikte elde edilmesi halinde, beyan sınırının hesabında; konut kira geliri için istisna tutarı düşüldükten sonra kalan tutar ile tevkifata tabi tutulmuş gayrimenkul sermaye iradının brüt tutarının toplamının dikkate alınacağı ifade edilmiş olup, vergi tevkifatına tabi tutulmuş gayrimenkul sermaye iratları için 2014 yılında uygulanan beyan sınırı 27.000 TL'dir.

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

Bu hükümlere göre, 2014 yılına ait tevkifata tabi tutulmuş gayrimenkul sermaye iradının brüt tutarı ve mesleki kazanca ait zararın toplamının, 2014 yılı için belirlenen beyan sınırı olan 27.000 TL'yi aşması nedeniyle tevkifata tabi gayrimenkul sermaye iradının 2014 yılına ait yıllık gelir vergisi beyannamesine dahil edilmesi gerekmekte olup, geçmiş yıl zararları da, beyanname üzerinde "Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Zararları Toplamı" satırında yer verilmek suretiyle vergi matrahının tespitinde mahsup edilecektir. Dolayısıyla 27.000TL'lik beyan sınırının hesabında geçmiş yıl zararları dikkate alınmayacaktır. Bu çerçevede, yıllık beyannameye dahil edilen kazanca ilişkin tevkif yoluyla ödenmiş olan vergilerin beyanname üzerinden mahsubu ve iadesi de mümkündür.

Diğer taraftan yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde beyan edilecek gelirden, 2013 yılı zararı indirilebilecek olup mahsup edilemeyen zarar sonraki yıla devredilebilecektir. 2013 yılı zararının, indirim imkânı olduğu halde 2014 yılı gelir vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılmaması halinde indirim konusu yapılmayan kısmın sonraki yılların gelirinden indirilmesi mümkün olmayacaktır.

10.15.16. Sağlık Harcamasının Ödeme Kaydedici Cihaz Fişi ile Belgelendirilmesi Halinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı[257]

Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinde, beyan edilen gelirin %10'unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamalarının, gelir vergisi matrahının tespitinde gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirden indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

Ancak eczanelere ödenen ilaç bedeli karşılığında alınan yazar kasa fişleri "tevsik edilecek belge" olarak kabul edilmemekte olup söz konusu harcamaların fatura ile tevsiki gerekmekte ve bu sebeple de söz konusu belgelere dayalı olarak indirim yapılması mümkün değildir.

[257]Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.09.2014 tarih ve 11355271-120.04[65-2014/6]-6598 sayılı özelgesi

10.15.17. Okul Tarafından Verilen ve Bedeli Ayrı Olarak Tespit Edilebilen Yemek Hizmetine Ait Ücretin Eğitim Harcaması Olarak Gelir Vergisi Matrahının Tespitinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı[258]

Okul tarafından verilen ve bedeli ayrı olarak tespit edilebilen yemek hizmetine ait ücretin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesi uyarınca eğitim harcaması olarak yıllık gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

10.15.18. Suriye'deki İhtiyaç Sahiplerine Yapılan Ayni Yardımın İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı[259]

Suriye'deki ihtiyaç sahiplerine verilmek üzere yapılan bağışlarda, bağış yapılan derneğin tüzüğünde ihtiyacı bulunanlara gıda yardımı yapabilmesine ilişkin hükümlerin bulunmaması nedeniyle bu derneklere yapılan bağışlar Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendi kapsamında değerlendirilemeyecektir.

Ayrıca Suriye'deki ihtiyaç sahipleri için yapılan söz konusu bağışların anılan Kanunun 89. maddesinin diğer bentleri kapsamında da indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

10.15.19. Terk edilen İşe İlişkin Geçmiş Yıl Zararının Yeni İşe İlişkin Karlardan İndirime Konu Edip Edemeyeceği[260]

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Zararların Karlarla Takas ve Mahsubu" başlıklı 88. maddesinde;

"Gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından hasıl olan zararlar (80. maddede yazılı diğer kazanç ve iratlardan doğanlar hariç) diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilir.

Bu mahsup neticesinde kapatılmayan zarar kısmı, müteakip yılların gelirinden indirilir. Arka arkaya beş yıl içinde mahsup edilmeyen zarar bakiyesi müteakip yıllara naklolunamaz.

Menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında, gider fazlalığından doğanlar hariç, sermayede vukua gelen eksilmeler zarar addolunmaz." hükmü yer almaktadır.

Bu sebeple daha önce terk edilen faaliyete ilişkin zararın, daha sonra başlanılan yeni mükellefiyette indirilecek geçmiş yıl zararı olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

10.15.20. Belediyelerde, İftar Çadırlarında ve Bazı Etkinliklerde Kullanılmak Üzere Bedelsiz Olarak Verilen Masa ve Sandalye İçin Fatura Düzenlenip Düzenlenmeyeceği[261]

Belediyelere bedel alınmaksızın iftar çadırlarına ve bazı etkinliklerde kullanılmak üzere masa ve sandalye verilmesine ilişkin söz konusu hizmet bedelinin emsal bedel esas alınmak suretiyle hesaplanması ve fatura düzenlenerek kazanca dahil edilmesi, kazanca ilave edilen bu gelirin de Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin birinci fıkrasının 4 numaralı bendi hükümleri dahilinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

---

[258] Konya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.04.2014 tarih ve 31435689-120[89-2013/1153]-57 sayılı özelgesi
[259] Malatya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.08.2014 tarih ve 37538499-120[89-2014/1]-22 sayılı özelgesi
[260] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.04.2014 tarih ve 38418978-120[88-13/1]-417 sayılı özelgesi
[261] Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.05.2014 tarih ve 96620903-120[89-2013-1]-59 sayılı özelgesi

10.15.21. Kamu Kurumuna Yapılacak Ayni ve Nakdi Bağışın Gelir Vergisi Matrahından İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı [262]

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "Bağış ve yardımın belgelendirilmesi" başlıklı "10.3.2.2.4." no.lu bölümünde;

"Ayni veya nakdi olarak yapılan bağış ve yardımların kurumlar vergisi mükelleflerince indirim olarak dikkate alınabilmesi için makbuz karşılığı yapılmış olması gerekli ve yeterlidir.

Ayni bağış ve yardımın, işletmenin aktifinden veya stokundan çekilerek bağışlanmış olması durumunda, mükelleflerin işletmeden çekip bağışladıkları değerler için fatura düzenlemesi; düzenlenen faturanın arka yüzüne faturada belirtilen değerlerin ilgili kamu kurum ve kuruluşu tarafından bağış veya yardım olarak alındığına ilişkin şerh konularak yetkili kimseler tarafından imzalanmış olması yeterlidir.

Ayni değerlerin, mükelleflerce dışarıdan alınarak kamu kurum ve kuruluşuna bağışlanmış olması durumunda ise bu kurum ve kuruluş tarafından teslim alınacak değerler için teslime ilişkin bir belge düzenlenmiş olması yeterli olup, düzenlenen belgede bağışlanan kıymetin değerinin, cinsinin ve miktarının tereddüde mahal bırakmayacak şekilde belirtilmiş olması gerekmektedir. Ayrıca, bağışlanan değerlere ilişkin olarak düzenlenmiş olan faturaların arka yüzünde yukarıda belirtilen açıklamalar dahilinde ilgili kamu kurum ve kuruluşlarının yetkililerinin imzası bulunacaktır.

Nakdi bağışların indirilebilmesi, bağışı kabul eden kuruluşlarca verilecek makbuzla veya bu amaçla bankalarda açtırılan hesaplara yatırıldığına ilişkin banka dekontlarıyla belgelendirilmesi şartıyla mümkündür."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, Kaymakamlığa bağlı Çocuk Yuvası ve Kız Yetiştirme Yurdu Müdürlüğüne yapılacak ayni ve nakdi bağışın tamamının, Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin birinci fıkrasının 5 numaralı bendi kapsamında ilgili dönem kazancından indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

10.15.22. Çocuk Kavramı ve Çocukların Eğitim Harcamaları [263]

Tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış çocuk için Türkiye'de yapılan eğitim harcamalarının gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak faturalarla tevsik edilmesi ve beyan edilen gelirin %10'unu aşmaması şartıyla (KDV dahil) indirime konu edilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, vergiden muaf kurumlara yapılan ödemelerin indirime konu edilmeyeceği tabiidir.

Diğer taraftan Katma Değer Vergisi Kanununun 29. maddesinin 1 numaralı fıkrasının (a) bendi ile mükelleflerin, yaptıkları 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 indirebilmelerine imkân tanınmıştır.

---

[262] SakaryaVergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.12.2015 tarih ve 41931384-120[89-2015-18]-75 sayılı özelgesi
[263] Adıyaman Defterdarlığı'nın 19.02.2015 tarih ve 88409335-120[89-2013-ÖZELGE-1]-2 sayılı özelgesi

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, çocuğun eğitimi için ödenen katma değer vergisinin, faaliyet ile ilgili olmaması nedeniyle babanın ticari faaliyet nedeniyle verdiği KDV beyannamesinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

10.15.23. Engelli İndiriminin Hangi Tarihten İtibaren Uygulanacağı[264]

Konuyla ilgili olarak 24.02.1999 tarih ve 23621 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 222 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Sakatlık İndiriminden Yararlanacakların Yapacakları İşlemler" başlıklı 4. Bölümünde ve 24.09.1998 tarih ve 23473 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan "Sakatlık İndiriminden Yararlanacak Hizmet Erbabının Sakatlık Derecelerinin Tespit Şekli İle Uygulanması Hakkındaki Yönetmelik de yer alan düzenlemelere göre engellilik indiriminin başlangıç tarihi olarak;

- Yetkili sağlık kuruluşuna sevk edilmek üzere, sözkonusu idari birimlere başvuran ve bu sevke bağlı olarak alınan raporu idareye sağlık kuruluşunca doğrudan gönderilen engelliler yönünden rapor tarihi,
- Önceden alınmış eski tarihli sağlık kurulu raporunu söz konusu idari birimlere teslim eden engelliler yönünden teslim tarihi,
- İhtilaf aşamasında yargı organları vasıtasıyla rapor alan engelliler yönünden son rapor tarihi,
- Hakem hastane tayin edilmesi üzerine bu hastanelerden rapor alan engelliler yönünden rapor tarihi, esas alınmaktadır.

Buna göre, engellilik indiriminin uygulanabilmesi için yetkili sağlık kuruluşundan alınan raporun Merkez Sağlık Kurulu tarafından onaylanması gerekmekte olup, oğlunuz ...'ya ait S.D.Ü. Araştırma ve Uygulama Üniversitesi Tıp Fakültesi Hastanesi Sağlık Kurulunca düzenlenen ve (%90) yüzde doksan özür oranı belirlenen Sağlık Kurulu Raporunun **12.05.2011** tarihli olmasına rağmen, Başkanlığımıza 07.05.2014 tarihinde müracaat etmeniz ve Merkez Sağlık Kurulu tarafından da **başvuru tarihinden itibaren söz konusu indirimden faydalanmanızın uygun bulunması** nedeniyle, serbest meslek kazancınız dolayısıyla vereceğiniz yıllık gelir vergisi beyannamenizde bildirilecek gelir vergisi matrahınıza engelli indiriminin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 31 ve 89. maddelerinde yer alan usul ve esaslara göre **07.05.2014 tarihi itibariyle** uygulanması mümkün bulunmaktadır.

10.15.24. GMSİ Beyannamesinde İndirilecek Giderler.[265]

…… Yukarıda yer alan hükümler çerçevesinde;

- 25 yaşını doldurmamış olmak koşuluyla, bakmakla yükümlü olduğunuz çocuğunuz için yaptığınız ve beyan edilecek gelirinizin safi tutarının %10'luk kısmını aşmayan eğitim harcamalarının; Türkiye'de yapılması ve harcamaların yapıldığı eğitim kurumunun gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişiliğe haiz kurumlardan olması halinde, bu kurumdan alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla yıllık beyanname ile bildirilecek gelirden indirilmesi mümkün olup, kurumlar vergisinden muaf olan Orta Doğu Teknik Üniversitesi tarafından tanzim edilen faturalarda yer alan eğitim harcamalarının (kayıt harçları, kalınan yurt için ödenen tutarlar, üniversite öğrenimi

[264] İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.02.2015 tarih ve 84098128-120.08.02[89-2014-5]-77sayılı özelgesi
[265] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 15.04.2014 tarih ve 62030549-120[74-2013/220]-948 sayılı özelgesi

sırasında alınan karşılıklı burs geri ödemesi vb.) gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirilmesi mümkün değildir.

- Diğer taraftan, kira geliri elde ettiğiniz gayrimenkullerin idaresi için yapılan ve gayrimenkulün önemi ile orantılı olan idare giderleri ile söz konusu gayrimenkul için yapılan onarım giderleri harcamanın yapıldığı yılın gideri olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmakta olup, gayrimenkulün iktisadi değerini arttıracak nev'iden yapılan harcamaların ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 74. maddesinin birinci fıkrasının 7 numaralı bendine göre normal onarım gideri olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır. Ayrıca, gayrimenkulün değerini artıracak nev'iden harcamanın maliyet bedeline eklenerek amortisman yoluyla hasılattan indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.
- Öte yandan, 6327 sayılı Kanunun 8. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde yapılan değişiklik uyarınca, 01.01.2013 tarihinden itibaren, elde edilen gelirler için verilecek yıllık gelir vergisi beyannamelerinde, bireysel emeklilik dışında kalan şahıs sigortaları için ödenen primlerin beyan edilen gelirin %15'ine kadar olan kısmı matrahın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. Beyan edilen gelir olarak, yıllık gelir vergisi beyannamesinde yer alan indirimler ve geçmiş yıl zararları düşülmeden önceki tutar esas alınacaktır. Bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları hiçbir surette indirim konusu yapılmayacaktır.
- Buna göre, yapmış olduğunuz özel sağlık sigortası primine ilişkin tutarlar beyan edilen gelirin %15'i sınırı dahilinde gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. Ayrıca, özel sağlık sigortası priminin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin birinci fıkrasının 1numaralı bendinde düzenlendiğinden ayrıca aynı maddenin 2 numaralı bendinde yer alan sağlık harcamaları kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.
- Diğer taraftan, kiraya verilen gayrimenkulün maliyet bedeli üzerinden edinme tarihinden itibaren 50 yılda %2 oranında amortisman ayrılması ve ayrılan amortismanların (istisnaya isabet eden kısım hariç olmak üzere) yıllar itibariyle indirime konu edilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak maliyet bedelinin bilinmemesi durumunda gayrimenkulün edinim tarihindeki vergi değerinin esas alınarak amortisman ayrılacağı da tabiidir.

10.15.25. Ar-Ge Merkezinde Çalışan Personelin Servis ve Yemek Giderlerinin Ar-Ge Harcaması Sayılıp Sayılmayacağı [266]

Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla çalıştırılan Ar-Ge ve destek personeline işverenlerce yemek vermek suretiyle sağlanan menfaatler ile toplu olarak işyerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri, Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesine göre ücret kapsamında olup, söz konusu harcamaların yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde personel giderleri olarak Ar-Ge indirimine konu edileceği tabiidir.

Öte yandan, söz konusu yemek ve taşıma giderlerinin personel giderleri kapsamında Ar-Ge harcamasına konu edilmesi, Gelir Vergisi Kanunu'nun 23. maddesinin birinci fıkrasının 8 ve

[266] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.02.2016 tarih ve 38418978-120[61-15/16]-6507 sayılı özelgesi

10 numaralı bentlerine göre gelir vergisi istisnasından yararlanılmasına veya 5746 sayılı Kanun kapsamında gelir vergisi stopaj teşvikinden yararlanılmasına engel teşkil etmemektedir.

10.15.26. Camiye Yapılan Ayni Bağışın Gelir Vergisi Beyannamesinde Bildirilecek Gelirlerden İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı ve Belgelendirilmesi.[267]

Ayni veya nakdi olarak yapılan bağış ve yardımların mükelleflerce indirim olarak dikkate alınabilmesi için makbuz karşılığı yapılmış olması gerekli ve yeterlidir.

Ayni bağış ve yardımın, işletmenin aktifinden veya stokundan çekilerek bağışlanmış olması durumunda, mükelleflerin işletmeden çekip bağışladıkları değerler için fatura düzenlemesi; düzenlenen faturanın arka yüzüne faturada belirtilen değerlerin ilgili kamu kurum ve kuruluşu tarafından bağış veya yardım olarak alındığına ilişkin şerh konularak yetkili kimseler tarafından imzalanmış olması yeterlidir.

Ayni değerlerin, mükelleflerce dışarıdan alınarak kamu kurum ve kuruluşuna bağışlanmış olması durumunda ise bu kurum ve kuruluş tarafından teslim alınacak değerler için teslime ilişkin bir belge düzenlenmiş olması yeterli olup, düzenlenen belgede bağışlanan kıymetin değerinin, cinsinin ve miktarının tereddüde mahal bırakmayacak şekilde belirtilmiş olması gerekmektedir.

Ayrıca, bağışlanan değerlere ilişkin olarak düzenlenmiş olan faturaların arka yüzünde yukarıda belirtilen açıklamalar dahilinde ilgili kamu kurum ve kuruluşlarının yetkililerinin imzası bulunacaktır.

Nakdi bağışların indirilebilmesi, bağışı kabul eden kuruluşlarca verilecek makbuzla veya bu amaçla bankalarda açtırılan hesaplara yatırıldığına ilişkin banka dekontlarıyla belgelendirilmesi şartıyla mümkündür.

Buna göre; camilerin faaliyetinin devamı için yapılacak ayni bağışın; anılan faaliyetlerin mülki idare amirinin denetiminde gerçekleştirilmesi ve 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "Bağış ve Yardımın Belgelendirilmesi" başlıklı bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde belgelendirilmesi şartıyla Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin birinci fıkrasının 5 numaralı bendi çerçevesinde, gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

10.15.27. Devlet Üniversitesinde Eğitim Gören Çocuk İçin Yapılan Hangi Harcamaların Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinde Eğitim Gideri Olarak Düşülüp Düşülmeyeceği [268]

Kocaeli Devlet Üniversitesi'nde tahsilde olan çocuğun 25 yaşını doldurmamış olması, beyan edilecek gelirin %10'luk kısmını aşmaması, gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla **eğitim amaçlı kitap ve kırtasiye alımları için yapılan harcamalar ile özel yurt veya pansiyona ödenen tutarların** yıllık beyanname ile bildirilecek gelirden indirilmesi mümkün olup **ev kirası, apartman aidatı, doğalgaz, elektrik, su ve internet gibi ödemelerin** gelir vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

---

[267] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.02.2016 tarih ve 62030549-120[89-2015/827]-13095 sayılı özelgesi
[268] Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.10.2015 tarih ve 96620903-120[89-15/5]-101 sayılı özelgesi

10.15.28. İhtiyaç Sahibi Ailelere Evlerde Kullanılan Mutfak Tüplerinin Dağıtımının Gıda Bankacılığı Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği[269]

İhtiyaç sahibi ailelere evlerde kullanılan mutfak tüplerinin dağıtımının, gıda bankacılığı kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususu ile ilgili olarak verilen bir özelgede özetle aşağıdaki şekilde görüş bildirilmiştir.

5035 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun anılan maddelerine eklenen hükümlere göre gıda bankacılığı kapsamında yalnızca gıda maddelerinin bağışı söz konusu iken 5281 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrasında 01.01.2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere temizlik, giyim ve yakacak maddeleri de kapsama alınmıştır.

Buna göre; evlerde ısınma veya yemek pişirmede kullanmaları amacıyla ihtiyaç sahibi ailelere Gıda Bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek veya vakıflar tarafından dağıtımı planlanan ve gerçek veya tüzel kişilerce bu amaçla dernek ve vakıflara teslim edilecek mutfak tüplerine ilişkin olarak gerçek veya tüzel kişilerce yapılan giderlerin, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider veya indirim olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır

10.15.29. Spor Kulübü Derneğine Yapılan Aidat Bedellerinin Vergi Matrahının Tespitinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı [270]

Spor Kulübü Derneğine banka dekontu ile yapılan "üyelik giriş aidatı" ve "yıllık aidat"ın Gelir Vergisi Kanunu'nun 89 uncu maddesi kapsamında vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

[269] Erzurum Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.03.2017 tarih ve 30094508-120[2016/1.14]-15 sayılı özelgesi.
[270] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.09.2018 tarih ve 62030549-120[89-2017/1044]-862851sayılı özelgesi.

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

Mükelleflerin yıllık beyannamede gösterdikleri gelirleri üzerinden hesaplanan vergilerden Gelir Vergisi Kanunu'na göre kesilmiş bulunan vergiler, geçici vergi ve yurt dışında ödenen vergilerin mahsup edilmesi mümkündür.

Bununla beraber; Gelir Vergisi Kanunu'nun 121. maddelerinde; beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan Gelir veya Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kesilmiş bulunan vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan Gelir veya kurumlar vergisine mahsup edileceği, mahsubu yapılan miktarın gelir veya kurumlar vergisinden fazla olması halinde aradaki farkın vergi dairesince mükellefe bildirileceği ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunacağı belirtilmiştir.

Söz konusu maddelerde, 5035 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler uyarınca, iadesi gereken vergiler ile ilgili olarak; iadeyi mahsuben veya nakden yaptırma, inceleme raporuna, yeminli mali müşavir raporuna veya teminata bağlama ve iade için aranılacak belgeleri belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Bu yetki; kazanç türlerine, iade şekillerine, geliri elde edenin veya ödemeyi yapanın hukuki statüsüne göre ayrı ayrı kullanılabileceği gibi belli hadler çerçevesinde de kullanılabilecektir.

Mahsuben iade işlemi, aranan tüm belgelerin tamamlanması koşuluyla, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibariyle yapılacaktır. İkmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlarda ise mahsup işlemi, mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih itibariyle yapılacaktır. Aranan belgelerin tamamlanması aşamasında yapılan tahsilatlar yönünden düzeltme yapılmayacaktır.

Bu düzenlemelere göre, 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yer alan açıklamalar çerçevesinde tevkif yoluyla kesilen vergiler ile gelir geçici verginin mahsup ve iadesine ilişkin esaslar aşağıdaki gibi olacaktır.

11.1. KESİNTİ YOLU İLE ÖDENEN VERGİLER

11.1.1. Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiye Mahsup

Yıllık beyanname ile beyan edilen gelir veya kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergiler mahsup edilir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tevkif yoluyla kesilen verginin beyannameye dahil edilen gelir veya kazanca ilişkin olması gerekir.

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin, yıllık gelir veya kurumlar vergisinden mahsubunda mükelleflerin kendilerinden yapılan vergi tevkifatı ile ilgili olarak kesintiyi yapan vergi sorumlularının adı-soyadı veya unvanını, bağlı olduğu vergi dairesini ve vergi kimlik numaralarını, kesintiye esas alınan brüt tutarları, kesilen vergileri ve kesinti yapılan dönemleri gösteren bir tabloyu yıllık beyannamelerine eklemeleri yeterlidir.

11.1.2. Diğer Vergi Borçlarına Mahsup veya Nakden İade

11.1.2.1. Mahsup Yoluyla İade

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyannamedeki mahsuplar sonunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına **mahsup talebi** tutarına bakılmaksızın, inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

Bunun için mahsup talebinin **dilekçe** ile yapılması ve yıl içinde yapılan tevkifatlara ilişkin **tablo**nun dilekçe ekinde yer alması gerekmektedir. Söz konusu tablonun daha önce yıllık beyanname ekinde yer almış olması halinde, mahsup dilekçesi yeterli olacaktır. Mahsup dilekçesi ve ilgili tablonun ibraz edilmiş olması kaydıyla, mükelleflerin vergi borçlarına ilişkin mahsup talepleri yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir.

Yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin kanuni süresinde verilmemesi ya da sair nedenlerle ikmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlar üzerine tahakkuk eden vergiler ile ilgili olarak daha önce tevkif yoluyla kesilen vergiler öncelikle tarhiyat aşamasında vergi dairesince dikkate alınarak yerine getirilir. Bu mahsuplar sonunda kalan kısım talep edilmesi halinde diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu durumda mahsup talepleri dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren hüküm ifade eder. Bu tarihten itibaren mükelleflerin mahsubunu talep ettikleri vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz.

Mükellefler dilerlerse ortağı bulundukları adi ortaklık veya kollektif şirketlerin müteselsilen sorumlu oldukları vergi borçlarına da mahsuben iade talebinde bulunabilirler. Bu taleplerin yerine getirilebilmesi için, iade alacaklısı mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması ve mahsup dilekçesinde adi ortaklık veya kollektif şirketin hangi dönem borçları için mahsup talep edildiğinin belirtilmesi gerekir. Mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınır.

Mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması halinde, iade alacağının **sonraki dönemlerde muaccel** hale gelecek vergi borçlarına mahsubu mümkündür. Bu takdirde mahsup talebi sonraki dönemlerde doğacak verginin tahakkuku ile hüküm ifade eder.

Ayrıca mahsup taleplerinin yerine getirilmesinde, Vergi Usul Kanunu'nun 114 ve 126. 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 Kanunu'na 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 Kanun'un 10. maddesinin l, 2 ve 3 numaralı bentlerinde sayılanlardan bir veya bir kaçı gösterilebilir. Bu teminatlar aşağıda yer aldığı gibidir.

- Para,
- Bankalar tarafından verilen teminat mektupları,
- Hazine tahvil ve bonoları.

Banka teminat mektuplarının (süresiz-şartsız) paraya çevrilmeleri konusunda hiçbir sınırlayıcı şart taşımaması ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu[271] hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumları tarafından düzenlenmiş olması gerekir.

Nakden yapılacak iade taleplerinin **10.000 TL**'yi aşması durumunda iade talebinin **100.000 TL**'ye kadar olan kısmı mükellefle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş **Yeminli Mali Müşavirce düzenlenecek tam tasdik raporu** uyarınca iade edilir. İade talebinin **100.000 TL**'yi aşan kısmının iadesi ise denetim elemanlarınca düzenlenen vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Ayrıca; genel bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve sermayelerinin en az %51 veya daha fazlası bu kurumlara ait işletmelere yapılacak iadeler, gerekli belgelerin ibrazı üzerine miktara bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

Bununla beraber nakden iade edilebilir aşamaya gelen alacağın **üçüncü şahısların vergi borçlarına** mahsubu talep edilebilir. Bu mahsup işlemine ilişkin verilecek dilekçede, lehine mahsup talebinde bulunulan kişinin;

- Adı-soyadı veya unvanı,
- Vergi kimlik numarası,
- Bağlı olduğu vergi dairesi,
- Borcun türü, miktarı ve dönemi

bildirilir. Bu şekilde yapılan mahsup talepleri düzeltme fişinin onaylandığı tarih itibariyle yerine getirilir.

İade talebinin kısmen mahsuben kısmen nakden olması halinde, söz konusu talepler yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde ayrı ayrı değerlendirilir. Dolayısıyla talebin tümünün nakit iadesi olarak kabul edilerek işlem yapılması söz konusu değildir.

Nakden iade talepleri ile ilgili olarak belirtilen belgeler, talep edilen tutarın tamamı için aranılacaktır.

---

[271] 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 168. maddesi ile 4389 sayılı Bankalar Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır.

11.1.2.3. Gelir ve Kurumlar Vergisi İle İlgili Vergi Hatalarından Kaynaklanan İade İşlemleri

Vergi Usul Kanunu'nun 120. maddesinde, 5035 sayılı Kanunla yapılan düzenleme uyarınca, nakden veya mahsuben tahsil edilen ancak fazla veya yersiz olarak tahsil edildiği anlaşılan vergilerin iade ve mahsup işlemlerinde, düzeltmeye dayanak teşkil edecek belgeler ile bu işlemlere ait usul ve esasları belirleme konusunda Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Yapılan bu düzenleme çerçevesinde, gelir ve kurumlar vergisi ile ilgili **vergi hataları** nedeniyle fazla tahsil edilen vergilerin diğer vergi borçlarına mahsup ve iadesi aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

Fazla veya yersiz olarak vergi tahakkuk ettirilmesine neden olan vergi hatasının düzeltilmesi halinde, vergi hatası nedeniyle fazla olarak tahakkuk ettirilmiş verginin ödenmiş olması şartıyla, verginin mükellefe iadesi gerekmektedir.

Vergi borçlarına mahsup talebi halinde bu talebin bir dilekçe ile vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir. Düzeltme işlemi ile iade işleminin aynı vergi dairesi tarafından gerçekleştirilmesi durumunda iade işlemi için dilekçe dışında ayrıca bir belge ibrazına gerek yoktur. Vergi dairelerinin farklı olması halinde hata nedeniyle fazladan tahakkuk etmiş olan verginin ödendiğini gösteren belgenin ibrazı gereklidir.

Mahsubu talep edilen vergi borçları için, mükellefin vergi hatasının düzeltilmesini ilgili vergi dairesine dilekçe ile haber verdiği tarih itibariyle mahsup işlemi yapılmış sayılır ve mahsubu talep edilen vergi borçları için bu tarihten itibaren gecikme zammı hesaplanmaz.

11.1.2.4. İade Talebinin Gerçeğe Aykırı Belgelere Dayanması

Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin mahsuben/nakden iade talepleri ile ilgili olarak 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen ve ibrazı istenen belgelerin gerçeği yansıtmaması halinde, Vergi Usul Kanunu'nun 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 rehberimizin 11.1.2.2. bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde yerine getirilir.

Vergi kesintisi yapanlarca kesilen vergilerin tahakkuk ettirilmiş olmasına rağmen tecil, taksitlendirme veya borçların yeniden yapılandırılması nedenleriyle ödenmemesi durumunda, mükelleflerce ilgili kurum veya kuruluşlarca istihkaklarından kesinti yapıldığına ilişkin belgeye tecil veya taksitlendirme yapıldığına ilişkin ilgili kurumdan alınacak yazının eklenmesi yeterlidir.

11.1.2.6.Adına Vergi Kesintisi Yapılan ile Gelir Sahibinin Farklı Gerçek Kişi Olması

Bazı durumlarda, adına vergi kesintisi yapılan gerçek kişi ile üzerinden kesinti yapılan gelirin sahibi olan gerçek kişi farklı olabilmektedir. Bu durumda gelir sahibinin beyan ettiği gelirle ilgili olarak tevkif yoluyla kesilen vergilerin mahsubu ve iadesi konusunda sorunlar yaşanmaktadır.

Gelirin sahibi olmadığı halde adına vergi kesintisi yapılmış olan mükellef, ilgili dönemde kendisi adına yapılan vergi tevkifatlarının ne kadarlık kısmının kendi gelirleri ne kadarlık kısmının diğer gerçek ve tüzel kişilere ait gelirler ile ilgili olduğunu bildiren bir dilekçeyi ekinde diğer gerçek kişilere ait olan gelirler ve bunlar üzerinden yapılmış kesinti tutarlarını gösteren bir tabloyu ve kesilen vergilerin vergi sorumlusu tarafından ilgili vergi dairesine yatırılmış olduğuna ilişkin belgelerin onaylı bir örneğini bağlı bulundukları vergi dairesine vereceklerdir.

Tablonun bir örneği dilekçe ve eklerinin tamamlanmış olması koşuluyla vergi dairesine ibraz edildiği ifadesine yer verilerek mükellefe iade edilir. Mükellefe iade edilen örnek, gelirin sahibi tarafından kesinti yoluyla ödenen vergilerin mahsubu ve iadesinde adına vergi kesintisi yapılan mükelleften istenen belgelerin yerine kullanılacaktır.

Bankalarca, özel finans kurumlarınca veya aracı kurumlarca yapılan ödemelerden kesilen vergilerle ilgili olarak, kesintiyi yapan kurum tarafından düzenlenmiş ve vergi kesintisinin yapıldığını gösteren bir belgenin eklenmiş olması yeterlidir.

11.1.2.7. Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu

Yapılan incelemeler sonucunda gerçekte, mükellefe iadesi gereken tutarın yeminli mali müşavir tasdik raporuna göre iade edilen tutardan (100.000 TL) daha az olduğunun veya iade edilmesi gereken bir tutar bulunmadığının belirlenmesi halinde ortaya çıkan vergi ziyaı, gecikme faizi ve buna bağlı cezalardan mükellefle birlikte yeminli mali müşavir de müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaktır.

Süresinde tam tasdik sözleşmesi bulunan mükelleflerin, düzenlenen tam tasdik raporunun ayrı bir bölümünde mükellefin iadeye hak kazandığı tutarın, yukarıdaki bölümlerde yer alan kanıtlayıcı belgeleri ve yasal dayanakları belirtilmek suretiyle açıklanması gerekir. Tevkif suretiyle alınan vergilere ilişkin olarak belirtilen kanıtlayıcı belgelerin rapora eklenmesi zorunludur.

11.1.2.8. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Kesilen Vergilerin Mahsubu ve İadesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 3 numaralı bent hükmünde, yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri kapsamındaki istihkak ve avans ödemeleri üzerinden %3 oranında vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

Yapılan bu kesintiler, işin bitim tarihi itibariyle tespit edilen kazanç üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmekte, aradaki fark ise ödenmektedir. Dolayısıyla, yıl içinde kesilen stopajların, hesaplanan vergiden fazla olması durumunda, aradaki fark belli hükümler çerçevesinde iade edilmektedir. **Henüz tamamlanmamış yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri kapsamındaki istihkak ve avans ödemeleri üzerinden kesilen stopajların işin devamı müddetince diğer kazanç ve iratlar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsubu mümkün bulunmamaktadır.**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 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 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer alan esaslara göre nakden veya mahsuben iade edilecektir.

11.1.2.9. Menkul Sermaye İratları Üzerinden Tevkif Suretiyle Ödenen Vergilerin Mahsubu ve İadesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 121. maddesi hükmüne göre; yıllık beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan aynı Kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan Gelir Vergisine mahsup edilir. Mahsubu yapılan miktar Gelir Vergisinden fazla olduğu takdirde aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine ret ve iade olunur.

Ancak, önceki bölümlerde yapmış olduğumuz açıklamalar çerçevesinde (indirim uygulaması ya da istisnalar nedeniyle) veya tevkif suretiyle vergilendirilmiş ve 34.000 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 No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde açıklandığı üzere; indirim oranı uygulanan menkul sermaye iratlarının yıllık beyanname ile beyan edilmesi sırasında, sadece beyannamede gösterilen kısım üzerinden yapılan vergi kesintisinin mahsup ve iadesi yapılabilecektir. Başka bir ifade ile kazanç ve iradın indirim oranına isabet eden kısmı üzerinden yapılan vergi kesintisinin mahsup ve iadesi mümkün değildir.

Sadece yıllık beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan aynı Kanuna göre kesilmiş bulunan vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan Gelir Vergisine mahsup edilebileceğine ilişkin Gelir Vergisi Kanunu'nun 121. maddesi hükmünün tek istisnası ise gerçek kişilerin kurumlardan elde ettiği kar paylarını Gelir Vergisi Kanunu'nun 22. maddesinin 3 numaralı fıkrası ile geçici 62. maddesinin 3 numaralı fıkrası hükümlerine göre beyanında söz konusu olacaktır.

Hatırlanacağı üzere söz konusu maddeler kapsamında kar paylarının yarısı vergiden istisna edilirken, elde edilen gelirin beyan edilmesi halinde bu kar payları üzerinden yapılan vergi tevkifatının tamamının yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsubuna imkân sağlanmıştır.

11.1.2.10. Tevkif Suretiyle Ödenen Vergilerin Mahsubunda Mahsuba Konu Borcun Türüne Göre Değişen Uygulama

Mükelleflerin stopaj yoluyla ödemiş oldukları vergilerin gelir veya kurumlar vergisinden mahsuba konu edilemeyen kısmının vergi ya da diğer kamu borçlarına mahsubunda mahsup edilecek borcun niteliğine göre uygulama farklılık gösterebilmektedir. Konuyu aşağıdaki gibi özetlemek 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. 79 Seri No.lu Gelir Vergisi Sirküleri İle Nakden Stopaj İadesinde Sağlanan Kolaylık

05.01.2012 tarihinde yayınlanan 79 Seri No.lu Gelir Vergisi Sirküleri İle Gelir Vergisi Stopaj İadesinde yeni kolaylıklar sağlanmıştır. Buna göre;

Elektronik ortamda verilen muhtasar beyannamede yer alan "Ücret ve Ücret Sayılan Ödemeler ile Menkul Sermaye İratları Dışında Kalan Ödemelere Ait Bildirim" ile gayrimenkul sermaye iradı, serbest meslek kazancı, ticari kazanç ve zirai kazançlara ilişkin olarak yapılan tevkifatlarda, tevkifat yapılan kişinin adı soyadı, vergi kimlik numarası (T.C. kimlik numarası) ödemenin gayri safi tutarı ve yapılan tevkifatın miktarına ilişkin bilgiler bulunmakta ve bu bilgiler ile vergilerin ödenip ödenmediği hususu vergi daireleri tarafından E-VDO merkezi sorgulamalar ekranında e-beyanname bölümünden sorgulanabilmektedir.

Bu nedenle, mükelleflerin iade işlemleri için harcadığı zamanı, ödemenin gecikmesi sebebiyle katlandıkları maliyeti ve vergi daireleri üzerindeki iş yükünü azaltmak amacıyla **252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca tevkif yoluyla ödenmiş vergilerin nakden iadesinde istenilen bilgilerin, E-VDO merkezi sorgulama ekranından tespit edilebilmesi durumunda, bu bilgilere ilişkin belgeler mükelleflerden ayrıca kağıt ortamında aranılmayacak olup, dilekçe ile yıl içinde yapılan tevkifatlara ait tablo yeterli olacaktır.**

Ancak, nakden iadeye ilişkin bilgilerin E-VDO merkezi sorgulama sisteminden tespit edilememesi durumunda ise 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen belgelerin dilekçe ekinde istenilmesine devam edilecektir.

11.2. GEÇİCİ VERGİNİN MAHSUBU VE İADESİ

11.2.1. Geçici Vergiye İlişkin Esaslar

Vergi Kanunlarında yer alan bazı düzenlemelerle Devlet vergi gelirlerinin enflasyondan kaynaklanan aşınmasını önlemeye yönelik birtakım 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 girmiştir.

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, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120. maddesinde, kurumlar vergisine ilişkin geçici vergi ise Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 33. 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 Haziran	14 Ağustos	17 Ağustos
1 Ocak – 30 Eylül	14 Kasım	17 Kasım
1 Ocak – 31 Aralık	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 Kanunu'nun değerlemeye ilişkin hükümleri geçici vergi döneminin kapandığı tarih itibarıyla uygulanır.
- Yabancı paralar ve yabancı para cinsinden olan borç ve alacaklar Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca geçici vergi döneminin kapandığı tarih itibarıyla ilan edilen döviz alış kurları ile değerlenir.
- Vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar değerleme günü kıymetine irca edilebilirler.
- Bir dönem reeskont yapılması ikinci dönem de yapılmasını gerektirmez. Ancak alacak senetleri reeskont yapılmışsa borç senetleri de yapılmak zorundadır.
- Yıllık olarak seçilen maliyet tespit yönteminin geçici vergi uygulamasında da aynı olması gerekir.
- Amortismana tabi iktisadi kıymetler yeniden değerlemeye tabi tutulabilirler ve yeniden değerlenmiş bedeller üzerinden amortisman ayrılır. İstenilen dönem başlanabilir, ancak hesap dönemi sonuna kadar değişmez.
- Yıllık olarak hesaplanan amortisman tutarının ilgili döneme isabet eden kısmı dikkate alınır. Yıllık olarak seçilen usul geçici vergi döneminde de geçerlidir.
- İndirim, istisna ve zararlar dikkate alınacaktır. Örneğin; Bağ-Kur primleri ilgili dönemlere ilişkin olup, ödenmiş olması şartıyla geçici vergiye ilişkin kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

11.2.6. Geçici Verginin Eksik Beyan Edilmesi

Geçmiş dönemlere ait geçici verginin %10'u aşan tutarda eksik beyan edilmesi halinde tespit edilen bu kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilir. Bu durumda tarh edilecek fark geçici vergi için vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi uygulanır.

Mahsup süresi geçtikten sonra kesinleşen geçici vergi için ise vergi aslı yönünden tarhiyat yapılmayacak olup, gecikme faizi ve vergi ziyaı cezası uygulanır. Geçici vergi beyannamesi vermeyen mükellefler için %10'luk yanılma payı uygulanmayacaktır. %10'luk yanılma payının, beyan edilmesi gereken (beyan edilmiş olan değil) geçici vergi matrahı üzerinden hesaplanması gerekmektedir. Ayrıca, verilen geçici vergi beyannamesinde matrah beyan etmeyen mükellefler için de beyan edilmesi gereken vergi matrahının %10'u kadar bir yanılma payı söz konusu olacaktır.

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 Kanunu'nun mükerrer 120. maddesinde; üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici verginin, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edileceği, mahsup edilemeyen tutarın mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edileceği, bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarının da o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edileceği belirtilmiştir. Bu esaslar kurumlar vergisi mükellefleri açısından da geçerlidir.

Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden ilgili hesap dönemine ilişkin geçici vergi dönemlerinde ödenen geçici vergi mahsup edilir.

Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tahakkuk ettirilmiş geçici verginin ödenmiş olması gerekmektedir. Geçici vergi dönemleri itibariyle tahakkuk ettirilmiş, ancak ödenmemiş bulunan geçici verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

Tahakkuk ettirilmiş ancak ödenmemiş olması dolayısıyla yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup imkânı bulunmayan geçici vergi tutarları terkin edilir. Terkin edilen geçici vergi tutarı için vade tarihinden terkin edilmesi gereken tarih olan yıllık beyannamenin verilmesi gereken kanuni sürenin başlangıç tarihine kadar gecikme zammı uygulanır.

11.2.9. Geçici Verginin Diğer Vergi Borçlarına Mahsup veya Nakden İade

Ödenen geçici vergi tutarının, geçici verginin ilgili olduğu döneme ilişkin olarak verilen beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden fazla olması halinde, mahsup edilemeyen tutar mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120. maddesi hükmü uyarınca, mahsup işleminin yapılabilmesi için yazılı başvuru şartı aranmaz. Söz konusu mahsup işlemi 6183 sayılı Kanunun 47. maddesi hükmü de dikkate alınarak ilgili vergi dairesince re'sen yapılır.

Mahsup işlemi yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir. Mahsubu yapılacak vergi borçları için vade tarihinden, yıllık beyannamenin verildiği tarihe kadar gecikme zammı uygulanır. Dolayısıyla bu tarihten sonra söz konusu vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz.

Mahsup sonucu iadesi gereken miktarın bulunması ve bu tutarın beyannamenin ilgili tablosuna yazılmış olması mükellefçe yazılı olarak yapılmış iade talebi olarak kabul edilir. Yıllık beyannamenin ilgili tablosunda/satırında gösterilmeyen geçici verginin mahsuben veya nakden iade edilebilmesi için o yılın sonuna kadar yazılı olarak başvurulması gerekir.

Geçici verginin gerek mahsuben gerekse nakden iadesinde herhangi bir tutar sınırlaması olmayıp, geçici verginin ödenmiş olması yeterlidir. Geçici vergiye ilişkin iade taleplerinde teminat ve inceleme raporu aranmaz.

11.2.10. 262 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği İle Geçici Verginin Mahsubu ve İadesi Konusunda Yapılacak Düzenlemeler

Katma değer vergisi iade alacağının geçici vergiye mahsup edilmesi ile söz konusu geçici verginin yıllık gelir veya kurumlar vergisine mahsubundan sonra kalan tutarın nakden veya mahsuben iadesine ilişkin açıklamalar 262 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin konusunu oluşturmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 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 beyannamesi üzerinden hesaplanan gelir/kurumlar vergisine mahsubundan sonra kalan tutarın nakden iadesinin talep edilmesi durumunda, söz konusu iade taleplerinin asıl kaynağının katma değer vergisi alacağı olması nedeniyle bu tür iade talepleri, nakden iade şartları ile iade usul ve esaslarının belirlendiği Katma Değer Vergisi Genel Tebliğleri çerçevesinde yerine getirilecektir.

Bu noktada Katma Değer Vergisi Kanunu hükümleri çerçevesinde önce hak ettiği katma değer vergisi 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 katma değer vergisi mevzuatı çerçevesinde belirlenmiş olan teminatsız ve incelemesiz iade sınırını (birçok katma değer vergisi İade türünde 5.000 TL) aşması durumunda aşan kısmın haksız iade alındığından hareketle vergi ziyaı cezalı olarak gecikme zammı ile birlikte geri istenebileceği tehlikesi asla göz ardı edilmemelidir[272].

11.3. YABANCI ÜLKELERDE ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU

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 vergisinden

[272] 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

mahsup edebileceklerdir. Söz konusu mahsup imkânı Türkiye'de tarh olunan gelir vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmı ile sınırlıdır. Yani yabancı memleketlerde ödenen vergi, Türkiye'de hesaplanan gelir vergisinin 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 vergisinden 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 taktirde tecil olunan bu vergi terkin edilir. Süre geçtikten sonra vesikalar ibraz edilse bile mahsup imkânından yararlanılamayacaktır. Ancak 1 yıllık ibraz süresi içinde Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesinde yer alan mücbir sebep hallerinden biri meydana gelirse bu süre işlemez.

3. Yabancı para ile ödenen vergilerin mahsubunda, bunların ilgili bulunduğu kazanç ve iratlara uygulanan kambiyo rejimi uygulanır.

4. Gelir Vergisi Kanunu'nun 85. maddesinde, yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratların mükellefler tarafından Türkiye'de hesaplarına intikal ettirildiği yılda, ancak Türkiye'de hesaplara intikal ettirilmesinin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden ileri geldiği tevsik olunan hallerde ise mükellefin bunlara tasarruf edebildiği yılda elde edilmiş sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre yabancı memlekette elde edilen kazanç ve iratlar, hangi yıl gelirine ithal edilmişse yabancı memlekette ödenen vergilerde o yıl için Türkiye'de tarh olunan gelir vergisinden mahsup edilir.

5. Yabancı memleketlerde ödenen vergi cezaları ile gecikme faizi ve gecikme zamlarının Türkiye'de hesaplanan gelir vergisinden mahsup imkânı yoktur.

6. Yurt dışında ödenen vergi, Türkiye'de hesaplanan gelir vergisinin yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından fazla ise bu fazlalığın mahsubu mümkün değildir.

11.4. VERGİYE UYUMLU MÜKELLEFLERE VERGİ İNDİRİMİ

6824 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 4. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun yeniden düzenlenen mülga mükerrer 121. maddesi ile vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi uygulamasına ilişkin düzenleme yapılmıştır. Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi 01.01.2018 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 08.03.2017 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimine ilişkin usul ve esaslar 301 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile açıklanmıştır.

11.4.1. Yasal Düzenleme

Gelir Vergisi Kanunu'nun 6824 ve 7162 sayılı Kanunlar ile değişik 121. maddesi aşağıdaki şekildedir.

"Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi

MÜKERRER MADDE 121- Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar ile kurumlar vergisi mükelleflerinden (finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere), bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen şartları taşıyanların yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'i, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilir. Şu kadar ki hesaplanan indirim tutarı, her hâl ve takdirde 1 milyon Türk lirasından **(305 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 1/1/2019 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 1.200.000 TL)** fazla olamaz. İndirilecek tutarın ödenmesi gereken vergiden fazla olması durumunda kalan tutar, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilir. Bu süre içinde mahsup edilemeyen tutarlar red ve iade edilmez. Gelir vergisi mükelleflerinin yararlanacağı indirim tutarı, ticari, zirai veya mesleki faaliyet nedeniyle beyan edilen kazançların toplam gelir vergisi matrahı içerisindeki oranı dikkate alınmak suretiyle hesaplanan gelir vergisi esas alınarak tespit edilir.

Söz konusu indirimden faydalanabilmek için;

1. İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş (Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz.) ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin kanuni süresinde ödenmiş olması (Her bir beyanname itibarıyla 250 Türk lirasına kadar yapılan eksik ödemeler bu şartın ihlali sayılmaz. Vergi kanunları gereğince, tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesine bağlı olarak terkin edilecek vergilerin, şartların sağlanamaması halinde kanunlarında belirlenen tecil süresinin sonunu takip eden onbeşinci günün bitimine kadar ödenmesi şartıyla bu şart ihlal edilmiş sayılmaz."[273]

2. 1 numaralı bentte belirtilen süre içerisinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması (Yapılan tarhiyatların kesinleşmiş yargı kararlarıyla veya 213 sayılı Vergi Usul Kanununun uzlaşma ya da düzeltme hükümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmış olması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.),

---

[273] Son olarak 7162 sayılı Kanun ile 01.01.2019 tarihinden itibaren verilecek olan gelir vergisi beyannameleri için geçerli olmak üzere maddenin ikinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan "10 Türk lirasına" ibaresi "250 Türk lirasına" şeklinde değiştirilmiş ve bende "ödemeler bu şartın ihlali sayılmaz." ibaresinden sonra gelmek üzere metindeki cümle eklenmiştir.

3. İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması,

şarttır.

İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde sayılan fiilleri işlediği tespit edilenler, bu madde hükümlerinden yararlanamazlar.

Bu madde kapsamında vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, öngörülen şartları taşımadığının sonradan tespiti hâlinde ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler, vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın tarh edilir. Bu hüküm, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yılda herhangi bir vergiye ilişkin beyanların gerçek durumu yansıtmadığının indirimden yararlanıldıktan sonra tespiti üzerine yapılan tarhiyatların kesinleşmesi hâlinde de uygulanır ve bu takdirde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler açısından zamanaşımı, yapılan tarhiyatın kesinleştiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar.

Bu maddede geçen vergi beyannamesi ve vergi ibareleri, Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken vergi beyannameleri ile bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri ifade eder.

Birinci fıkrada yer alan tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerleme oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Bu şekilde hesaplanan tutarın %5'ini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. Cumhurbaşkanı, birinci fıkrada yer alan oranı ve tutarı iki katına kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye, kanuni oran ve tutarına getirmeye; Maliye Bakanlığı, maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

11.4.2. Vergi İndiriminden Yararlanacak Olanlar

301 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 4. bölümünde belirtilen şartları taşımaları kaydıyla vergi indiriminden;

- Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar,
- Finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere kurumlar vergisi mükellefleri, yararlanabileceklerdir.

11.4.3. Vergi İndiriminden Yararlanma Şartları

301 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 3. bölümünde belirtilen gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi indiriminden yararlanabilmeleri için;

a) İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresi içerisinde verilmiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin de kanuni süresi içerisinde ödenmiş olması,

b) İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıl içerisinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması,

c) Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları dâhil) 1.000 TL'nin üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması,

ç) Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde sayılan fiillerin işlenmemiş olması, şarttır.

11.4.3.1. İlgili Dönem Beyannamelerinin Kanuni Süresi İçerisinde Verilmiş ve Bu Beyannameler Üzerine Tahakkuk Eden Vergilerin de Kanuni Süresi İçerisinde Ödenmiş Olması

İndirimden yararlanılabilmesi için mükelleflerin, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu beyannamenin ait olduğu yıldan önceki son iki yıla ilişkin olarak Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken gelir veya kurumlar vergisi, katma değer vergisi, muhtasar gibi tüm vergi beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerini de kanuni süresi içerisinde ödemiş olmaları gerekmektedir.

Öte yandan, kanuni süresi içerisinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak, kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler vergi indiriminden yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir. Ancak, indirimden yararlanılabilmesi için bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin de kanuni süresi içerisinde ödenmiş olması gerekmektedir.

Ayrıca, her bir beyanname itibarıyla 10 TL'ye (01.01.2019 tarihinden itibaren 250 TL'ye) kadar yapılan eksik ödemeler, söz konusu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin kanuni süresi içerisinde ödenmiş olması şartının ihlali anlamına gelmez.

Vergi kanunları gereğince, tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesine bağlı olarak terkin edilecek vergilerin, şartların sağlanamaması halinde kanunlarında belirlenen tecil süresinin sonunu takip eden onbeşinci günün bitimine kadar ödenmesi şartıyla bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.

Örnek: Özel eğitim tesisi işletmecisi olan gelir vergisi mükellefi Bay (C)'ye başvurusu üzerine 01.07.2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 1 Temmuz- 30 Haziran özel hesap dönemi tayin edilmiştir.

Bay (C)'nin indirimden yararlanması açısından "indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresi içerisinde verilmesi ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin de kanuni süresi içerisinde ödenmesi" şartının sağlanıp sağlanmadığının tespitinde 2016, 2017 ve 2018 takvim yılları dikkate alınacaktır. Bay (C), bu yıllara ilişkin vergi beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş ve tahakkuk eden vergileri kanuni süresi içerisinde ödemiş olması ve diğer şartları da sağlaması kaydıyla vergi indiriminden yararlanabilecektir.

11.4.3.2. İlgili Dönemlere İlişkin Olarak Beyana Tabi Vergi Türleri İtibarıyla İkmalen, Re'sen Veya İdarece Yapılmış Bir Tarhiyat Bulunmaması

Mükelleflerin vergi indiriminden yararlanabilmeleri için, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıl içerisinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması gerekmektedir. Söz konusu dönemler için haklarında ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunan mükellefler, tarhiyatın kesinleşip kesinleşmediğine bakılmaksızın, indirimden yararlanamayacaktır.

Öte yandan, söz konusu dönemlere ilişkin olarak ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatların indirimin hesaplanacağı gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken süreden önce kesinleşmiş yargı kararlarıyla veya Vergi Usul Kanununun uzlaşma ya da düzeltme hükümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmış olması ve diğer şartların da sağlanması kaydıyla vergi indiriminden yararlanılması mümkün olacaktır. Ancak, yapılan tarhiyatların kesinleşmiş yargı kararları, uzlaşma veya düzeltme hükümleri ile kısmen ortadan kaldırılması durumunda ise indirimden yararlanılamayacaktır.

Örnek: Bayan (Ç), 2016, 2017 ve 2018 takvim yıllarına ilişkin tüm vergi beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri kanuni süresi içerisinde ödemiştir. Bayan (Ç) adına Ağustos 2015 vergilendirme dönemi için katma değer vergisi yönünden 2017 yılında vergi inceleme raporu düzenlenmiş ve 120.000 TL ikmalen KDV tarhiyatı yapılmıştır. Ancak, söz konusu tarhiyata karşı mükellef tarafından dava açılmış ve 13.04.2018 tarihi itibarıyla kesinleşen yargı kararıyla tarhiyat tamamen kaldırılmıştır.

Bayan (Ç) hakkında yapılan ve indirimin hesaplanacağı 2018 takvim yılına ait gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gereken süreden önce kesinleşmiş mahkeme kararıyla tamamen kaldırılan bu tarhiyat, diğer şartların da sağlanması kaydıyla, Bayan (Ç)'nin vergi indiriminden yararlanmasına engel teşkil etmeyecektir.

Öte yandan, Bayan (Ç), hakkında yapılan söz konusu tarhiyatın indirimin hesaplanacağı 2018 takvim yılına ait gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gereken süreden sonraki bir tarihte (örneğin 04.06.2019 tarihinde) kesinleşen yargı kararıyla tamamen kaldırılmış olması halinde 2018 takvim yılına ait gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarih itibarıyla indirim şartlarını sağlayamadığından bu hesap dönemine ilişkin olarak söz konusu indirimden yararlanması mümkün bulunmamaktadır.

Ancak, Bayan (Ç) hakkında yapılan tarhiyatın 2018 takvim yılına ait gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gereken süreden sonraki bir tarihte kesinleşen yargı kararıyla tamamen kaldırılmış olması nedeniyle, söz konusu tarhiyat 2019 hesap dönemine ilişkin olarak verilecek gelir vergisi beyannamesinde indirimden yararlanılmasını etkilemeyecektir.

11.4.3.3. Vergi İndiriminin Hesaplanacağı Beyannamenin Verildiği Tarih İtibarıyla Vergi Aslı (Vergi Cezaları Dâhil) 1.000 TL'nin Üzerinde Vadesi Geçmiş Borcunun Bulunmaması

Mükelleflerin, vergi indiriminden yararlanabilmeleri için, indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları dahil) 1.000 TL'nin üzerinde vadesi geçmiş borçlarının bulunmaması gerekmektedir.

Söz konusu 1.000 TL'lik borcun hesabında Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergi asılları ile vergi cezalarının (vergi ziyaı cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları) toplamı dikkate alınacaktır. Söz konusu 1.000 TL'lik borcun hangi döneme ait olduğunun önemi bulunmamaktadır.

Örnek 1: Bay (R) 2016, 2017 ve 2018 takvim yıllarına ilişkin tüm vergi beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri de kanuni süresi içerisinde ödemiştir. Ancak, 2018 takvim yılına ait gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gereken sürenin son günü itibarıyla beyannamesini veren ve bu tarih itibarıyla Şubat 2019 vergilendirme dönemine ilişkin 18.500 TL vadesi geçmiş katma değer vergisi borcu

bulunan Bay (R), diğer şartları sağlamış olsa da 2018 takvim yılına ait gelir vergisi beyannamesinde vergi indiriminden yararlanamayacaktır.

Örnek 2: 2018 takvim yılına ait gelir vergisi beyannamesini 18.03.2019 tarihinde veren Bayan (E)'nin bu tarih itibarıyla Kasım 2015 vergilendirme dönemine ait vadesi geçmiş 850 TL gelir stopaj vergisi borcu ile vadesi geçmiş 2.600 TL motorlu taşıtlar vergisi borcu bulunmaktadır.

Buna göre, Bayan (E)'nin her ne kadar toplamda 3.450 TL vadesi geçmiş vergi borcu bulunsa da vergi indirimi uygulamasında 1.000 TL'lik sınırın aşılıp aşılmadığının tespitinde sadece beyanname üzerine tahakkuk eden vergiler dikkate alınacağından, 2.600 TL motorlu taşıtlar vergisi borcu dikkate alınmayacak ve 850 TL'lik gelir stopaj vergisi borcu Bayan (E)'nin vergi indiriminden yararlanmasına engel teşkil etmeyecektir.

Örnek 3: 02.01.2019 tarihi itibarıyla vadesi geçmiş ve 2018 takvim yılına ait gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gereken sürenin son günü itibarıyla ödenmemiş 2.000 TL özel usulsüzlük cezası borcu bulunan Bay (F), 2018 takvim yılına ait gelir vergisi beyannamesinde vergi indiriminden yararlanamayacaktır.

11.4.3.4. Vergi İndiriminin Hesaplanacağı Beyannamenin Ait Olduğu Yıl ile Önceki Dört Takvim Yılında Vergi Usul Kanunu'nun 359. Maddesinde Sayılan Fiillerin İşlenmemiş Olması

Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında Vergi Usul Kanunu'nun kaçakçılık suçlarını düzenleyen 359. maddesinde sayılan fiilleri işlediği tespit edilen mükellefler vergi indiriminden yararlanamayacaklardır.

Örnek: Serbest meslek erbabı Bay (G) 2016, 2017 ve 2018 takvim yıllarına ilişkin tüm vergi beyannamelerini kanuni süresinde vermiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerini de kanuni süresinde ödemiştir. 2018 takvim yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesini verdiği tarih itibarıyla hakkında 2014, 2015, 2016, 2017 ve 2018 yıllarında Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde sayılan fiillerden herhangi birini işlediğine ilişkin bir tespit bulunmaması ve diğer şartları da sağlaması kaydıyla, Bay (G) bu takvim yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesinde vergi indiriminden yararlanabilecektir.

11.4.5. Vergi İndirimi Uygulaması

Vergi indirimine ilişkin şartları haiz mükellefler, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinin %5'i oranında vergi indirimi tutarını hesaplayacaktır. Vergi indirimi tutarı, her hal ve takdirde 1 milyon Türk lirasından **(305 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 1/1/2019 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 1.200.000 TL)** fazla olamayacaktır. Bu suretle hesaplanan vergi indirimi tutarı, öncelikle bu beyannameler üzerinden ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilebilecektir. Vergi indirimi tutarının ödenmesi gereken vergiden fazla olması halinde ise kalan tutar, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilecektir. Bu süre içerisinde mahsup edilemeyen tutarlar red ve iade edilmeyecektir.

Örnek 1: Vergi indiriminden yararlanma şartlarının tamamını sağlayan ve 2018 takvim yılına ait gelir vergisi beyannamesi üzerinde hesaplanan gelir vergisi 26.000.000 TL olan Bayan (H)'nin bu hesap dönemine ilişkin olarak yurtiçinde kesinti suretiyle ödemiş olduğu gelir

vergisi tutarı 600.000 TL'dir. Bayan (H) aynı döneme ilişkin olarak ayrıca 22.000.000 TL geçici vergi ödemiştir.

Vergi indirimi tutarı = Hesaplanan gelir vergisi x İndirim oranı
= 26.000.000 TL x 0,05
= 1.300.000 TL

olarak hesaplanmış olsa da Bayan (H)'nin yararlanabileceği vergi indirimi tutarı 1.200.000 TL olarak dikkate alınacaktır.

Buna göre, Bayan (H) vergi indiriminden aşağıdaki şekilde yararlanacaktır.

A. Hesaplanan Gelir Vergisi	26.000.000 TL
B. Hesaplanan Vergi İndirimi Tutarı	**1.200.000 TL**
C. Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı *Kesinti Suretiyle Ödenen Vergi 600.000 TL* *Ödenen Geçici Vergi 22.000.000 TL*	22.600.000 TL
Ç. Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi (A-C)	3.400.000 TL
D. Mahsup Edilen Vergi İndirimi Tutarı	**1.200.000 TL**
E. Ödenecek Gelir Vergisi (Ç-D)	2.200.000 TL

Örnek 2: Bay (S) 2018 takvim yılına ilişkin olarak kanuni süresinde verdiği gelir vergisi beyannamesinde beyan ettiği matrah üzerinden 100.000 TL gelir vergisi hesaplanmıştır. Vergi indiriminden yararlanma şartlarının tamamını taşıyan Bay (S)'nin 2018 takvim yılına ait ödemiş olduğu geçici vergi tutarı 98.000 TL'dir.

Vergi indirim tutarı = Hesaplanan gelir vergisi x İndirim oranı
= 100.000 TL x 0,05
= 5.000 TL, olarak hesaplanmıştır.

Buna göre, Bay (S) vergi indiriminden aşağıdaki şekilde yararlanacaktır.

A. Hesaplanan Gelir Vergisi	100.000 TL
B. Hesaplanan Vergi İndirimi Tutarı	5.000 TL
C. Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı Ödenen Geçici Vergi 98.000 TL	98.000 TL
Ç. Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi (A-C)	2.000 TL
D. Mahsup Edilen Vergi İndirimi Tutarı	2.000 TL
E. Ödenecek Gelir Vergisi (Ç-D)	0 TL
F. Devreden Vergi İndirimi Tutarı (B-D)	3.000 TL

Gelir vergisi beyannamesi üzerinden indirilemeyen 3.000 TL'lik vergi indirimi tutarı, 2018 takvim yılına ait gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içerisinde (25.03.2020 tarihine kadar), mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilecektir. Bay (S) tarafından bu süre içerisinde mahsup edilemeyen vergi indirimi tutarları ise red ve iade olunmayacaktır.

11.4.6. Ticari, Zirai veya Mesleki Kazancın Diğer Gelir Unsurlarıyla Birlikte Beyan Edilmesi Durumunda Mükelleflerin Yararlanabileceği Vergi İndirim Tutarının Tespiti

Ticari, zirai veya mesleki kazancın diğer gelir unsurlarıyla birlikte beyan edilmesi durumunda, gelir vergisi mükelleflerinin yararlanacağı vergi indirimi tutarı, ticari, zirai veya mesleki faaliyet nedeniyle beyan edilen kazançların toplam gelir vergisi matrahı içerisindeki oranı dikkate alınmak suretiyle hesaplanan gelir vergisi esas alınarak tespit edilecektir.

Örnek: Vergi indiriminden yararlanma şartlarının tamamını taşıyan Bayan (İ), 2018 takvim yılında; 280.000 TL ticari kazanç, 70.000 TL de alacak faizi elde etmiştir. Bayan (İ) 42.000 TL geçici vergi ödemiştir. Buna göre, Bayan (İ) vergi indiriminden aşağıdaki şekilde yararlanacaktır.

A. Ticari Kazanç	280.000 TL
B. Menkul Sermaye İradı	70.000 TL
C. Gelir Vergisi Matrahı (A+B)	350.000 TL
Ç. Hesaplanan Gelir Vergisi	112.980 TL
D. Ticari Kazanç / Gelir Vergisi Matrahı Oranı (A/C)	%80
E. Hesaplanan Gelir Vergisinin Ticari Kazanca İsabet Eden Kısmı (Ç x D)	90.384 TL
F. Hesaplanan Vergi İndirimi Tutarı (E x %5)	4.519 TL
G. Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı Ödenen Geçici Vergi 42.000 TL	42.000 TL
Ğ. Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi (Ç - G)	70.980 TL
H. Vergi İndirimi Tutarı	4.519 TL
I. Ödenecek Gelir Vergisi **(Ğ- H)**	66.461 TL

11.4.7. Şartların İhlali Halinde Yapılacak İşlemler

a) Vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, şartları taşımadığının sonradan tespiti halinde ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın tarh edilir.

Örnek 1: Serbest meslek erbabı Bay (J), 2018 takvim yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesinde 12.000 TL vergi indirimi tutarı hesaplamış ve bu indirim tutarının tamamından yararlanarak 20.000 TL gelir vergisi ödemiştir.

Ancak, Bay (J), 2018 takvim yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesi üzerine tahakkuk eden gelir vergisinin ilk taksitini 31.03.2019 tarihinde ödemiş olmasına rağmen Temmuz ayında ödenmesi gereken ikinci taksiti kanuni süresi içerisinde ödememiştir.

Bu durumda, Bay (J) 2018 takvim yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesini kanuni süresi içerisinde vermiş olsa da bu beyanname üzerine tahakkuk eden gelir vergisinin ikinci taksitini kanuni süresi içerisinde ödemediğinden, vergi indirimi dolayısıyla ödemediği vergiler vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın tarh edilecektir.

b) İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yılda herhangi bir vergiye ilişkin beyanın gerçek durumu yansıtmadığının, indirimden

yararlanıldıktan sonra tespiti üzerine, yapılan tarhiyatların kesinleşmesi halinde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın tarh edilir.

Dolayısıyla, indirimin hesaplandığı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yılda herhangi bir vergiye ilişkin beyanın gerçek durumu yansıtmadığının, vergi indiriminden yararlanıldıktan sonra tespit edilmesi nedeniyle beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, resen veya idarece tarhiyat yapılması ve bu tarhiyatların kesinleşmesi durumunda, indirim nedeniyle ödenmeyen vergiler vergi ziyaı uygulanmaksızın tarh edilecektir. Vergi indirimi uygulamasında kesinleşmeden maksat, tarh edilen vergi ile kesilen cezaların idari yargı mercileri nezdinde dava konusu yapılmaması veya dava konusu edilmesi neticesinde tüm olağan kanun yollarının tüketilmesiyle uygun bulunmak suretiyle kesinleşmesidir. Bu takdirde, indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler açısından zamanaşımı, yapılan tarhiyatın kesinleştiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlayacaktır.

Örnek 2: Bayan (K), 25.03.2019 tarihinde vermiş olduğu 2018 takvim yılına ait gelir vergisi beyannamesinde vergi indiriminden yararlanmış ve bu beyanname üzerine tahakkuk eden vergileri 31.03.2019 ve 31.07.2019 tarihlerinde ödemiştir.

Ancak, Ağustos 2017 vergilendirme dönemi için katma değer vergisi yönünden 26.10.2019 tarihinde Bayan (K) adına vergi inceleme raporu düzenlenmiş ve 200.000 TL ikmalen KDV tarhiyatı yapılmıştır.

Bayan (K) vergi inceleme raporuna istinaden yapılan tarhiyatı dava konusu etmiş ve dava mükellef aleyhine sonuçlanarak 05.03.2021 tarihinde kesinleşmiştir.

Buna göre, Bayan (K)'nın 2018 takvim yılı gelir vergisi beyannamesinde yararlanmış olduğu vergi indirimi tutarı dolayısıyla ödemediği gelir vergisi tutarı, tarhiyatın kesinleştiği tarih itibarıyla (05.03.2021 tarihinde) vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın tarh edilecektir.

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

Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesi ile vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensupları tarafından da imzalanması mecburiyetini getirme, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef gurupları ve faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı uygulatma ve söz konusu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirleme hususlarında Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Bu yetkiye dayanılarak; vergi beyannamelerinin, 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensupları tarafından da imzalanması mecburiyetine ilişkin usul ve esaslar 29.06.1997 tarih ve 23034 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan 4 Sıra No.lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğle belirtilmiştir.

Söz konusu Genel Tebliğde, 1998 yılı gelirlerine ilişkin verilecek beyannamelerin meslek mensupları tarafından imzalanması zorunluluğu belirli tutarlara bağlanmıştır. Ayrıca müteakip yıllarda yeni hadlerin Maliye Bakanlığı'nca belirlenmemesi halinde, tebliğde belirtilen hadlerin her yıl Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca tespit edilen yeniden değerleme oranında artırılarak uygulanacağı açıklanmıştır. Bu veriler çerçevesinde meslek mensuplarının imzalayacakları beyannameler ile ilgili açıklamalar aşağıdaki şekilde olacaktır.

Ticari, zirai ve mesleki kazancı nedeniyle gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükelleflerinden, 2018 yılı aktif toplamı 9.913.000 TL ve net satışlar toplamı 19.820.000 TL'yi aşmayanlar, 2018 takvim yılına ilişkin olup 25.03.2019 tarihine kadar verilecek olan yıllık gelir vergisi beyannamelerini 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatmak zorundadırlar. Adi ortaklık ve kollektif şirketleri ortakları için söz konusu tutarların tespitinde, bu işletmelere ait aktif ve net satışlar toplamları göz önünde bulundurulmalıdır.

Bir önceki yıl aktif veya net satışlar toplamı yukarıda belirtilen hadleri aşan mükellefler beyannamelerini yeminli mali müşavirlere tasdik ettirebileceklerdir. Bu hadlerin birinin aşılması beyannamenin yeminli mali müşavirlere tasdiki için yeterli olmaktadır. Hadlerin aşılmaması dahilinde bile mükellefler istemeleri halinde beyannamelerini yeminli mali müşavirlere yine de tasdik ettirebileceklerdir.

2019 takvim yılı vergilendirme dönemi ile ilgili olarak gelir vergisi beyannamelerini imzalatmak mecburiyetinde olmayan mükellefler sırasıyla şu şekildedir.

1- 2018 takvim yılı faaliyet döneminde;

- Serbest meslek faaliyetinde bulunanlardan gayrisafi hasılatları 231.000 TL'yi,
- İkinci sınıf tacirlerden alım- satım veya imalat faaliyetinde bulunanlardan satışları 332.000 TL'yi,
- İkinci sınıf tacirlerden yukarıda yazılı olanlar dışındaki işlerle uğraşanlardan gayrisafi iş hasılatları 167.000 TL'yi,
- Zirai kazancı işletme hesabı esasına göre tespit edilen çiftçilerden hasılatları 332.000 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. Hazır Beyan Sistemi

Gelir İdaresi Başkanlığı gelişen bilgi teknolojilerini kullanarak vergi mükelleflerinin yükümlülük ve ödevlerini vergi dairesine gitmeden, hızlı, kolay ve düşük maliyetlerle yerine getirmelerini sağlamak amacıyla, 18.02.2012 tarihli ve 28208 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 414) ile sadece gayrimenkul sermaye iradı elde eden mükelleflerin bu iratlarına ilişkin olarak önceden hazırlanmış beyannamelerini onaylayıp gönderebilmelerine imkan veren Önceden HAZIRLANMIŞ Kira Beyanname Sistemi hayata geçirilmiştir.

2012 yılından itibaren uygulanmakta Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sisteminin kapsamı izleyen yıllarda genişletilerek gelirleri sadece ***ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlardan veya bunların birkaçından veyahut tamamından ibaret olan*** gelir vergisi mükelleflerinin bu gelirlerine ilişkin beyannameleri için

Gelir İdaresi Başkanlığınca önceden hazırlanarak mükelleflerin onayına sunulduğu Hazır Beyan Sistemi hayata geçirilmiştir. Böylece gelirleri ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlardan biri veya birkaçı olanlar Hazır Beyan Sistemi'ni kullanabilmektedir.

Bu gelirlerin yanında ticari kazanç, zirai kazanç ve serbest meslek kazancı elde eden mükellefler ise, bu gelir unsurlarından elde ettikleri gelirleri toplayarak yıllık gelir vergisi beyannamesi vermesi gerektiğinden, Hazır Beyan Sistemi'nden beyanname veremeyeceklerdir.

Hâlihazırda ücret, kira, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlar gelirlerinden dolayı gelir vergisi mükellefiyeti bulunanlar Hazır Beyan Sistemi aracılığıyla beyanname verebildikleri gibi, bu gelirlerine ilişkin olarak ilk defa mükellefiyet tesis ettirerek beyanname verecek olanlar da bu Sistem üzerinden beyannamelerini gönderebilmektedir. Bu kapsamda, daha önce ücret, kira, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlar gelirlerinden dolayı gelir vergisi mükellefiyeti bulunmayanların Hazır Beyan Sistemi'nden beyannamelerini elektronik ortamda onayladıkları anda adlarına gelir vergisi mükellefiyeti tesisi ve vergi tahakkuku işlemleri Hazır Beyan Sistemi tarafından otomatik olarak gerçekleştirilmektedir.

12.2. 2018 TAKVİM YILI GELİR VERGİSİ TARİFESİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yer alan gelir vergisi tarifesine göre 2018 takvim takvim yılında elde edilen gelirler aşağıda yer alan tarifelere göre vergilendirilecektir.

2018 Takvim Yılı Gelir Vergisi Tarifesi (Ücret Dışındaki Gelirler İçin)

14.800 TL'ye kadar	%15
34.000 TL'nin 14.800 TL'si için 2.220 TL, fazlası	%20
80.000 TL'nin 34.000 TL'si için 6.060 TL, fazlası	%27
80.000 TL'den fazlasının 80.000 TL'si için 18.480 TL, fazlası	%35

2018 Takvim Gelir Vergisi Tarifesi (Ücret Gelirleri İçin)

14.800 TL'ye kadar	%15
34.000 TL'nin 14.800 TL'si için 2.220 TL, fazlası	%20
120.000 TL'nin 34.000 TL'si için 6.060 TL, fazlası	%27
120.000 TL'den fazlasının 120.000 TL'si için 29.280 TL, fazlası	%35

12.3. ÜCRET İLE DİĞER GELİRLERİN BİR ARADA BEYANI DURUMUNDA GELİR VERGİSİ TARİFESİ UYGULANMASI

2018 takvim yılına ilişkin olup yıllık gelir vergisi beyannamesinde 80.000 TL'yi aşacak şekilde ücretle birlikte diğer gelirlerin de beyan edilmesi durumunda, 80.000 TL'yi aşan tutarın ücret gelirine isabet eden kısmına daha düşük vergi oranının uygulanması gerekmekte olup, ücret geliri nedeniyle eksik hesaplanması gereken vergi tutarı aşağıda gösterilen şekilde hesaplanabilecektir.

Beyannameye dahil edilen tüm gelirlerin toplamından oluşan vergiye tabi gelir (matrah) üzerinden, tarifenin ücret dışındaki gelirler için geçerli olan vergi oranları esas alınarak gelir vergisi hesaplanacak,

Beyannameye dahil edilen ücret gelirinin, beyan edilen toplam gelir içindeki oranı bulunarak, bu oranın toplam vergiye tabi gelir (matrah) 80.000 TL'yi aşan kısmına uygulanması sonucunda ulaşılacak tutara (Bu tutar en fazla 120.000- 80.000 = 40.000 TL olabilecektir.) %8 oranının uygulanması suretiyle, beyan edilen ücret geliri dolayısıyla toplam vergiden indirilecek gelir vergisi tutarı hesaplanacak,

Ücret geliri dolayısıyla eksik hesaplanması gereken vergi tutarının, beyannamedeki tüm gelirlerin toplamından oluşan matrah üzerinden hesaplanan vergi tutarından düşülmesi suretiyle, beyannamede gösterilecek "hesaplanan gelir vergisi" tutarı bulunmuş olacaktır.

12.4. YILLIK BEYANNAME VERİLME VE ÖDEME SÜRELERİ

5615 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, yıllık gelir vergisi beyannamesi verilme ve ödeme süreleri 04.04.2007 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yeniden düzenlenmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 92. maddesinde 5615 sayılı Kanunla yapılan değişikliklere göre 2018 takvim yılı gelirlerine ait gelir vergisi beyannamesinin geliri sadece basit usulde tespit olunan ticari kazançlardan ibaret olan gelir vergisi mükellefleri için 2019 yılı Şubat ayının 25. günü akşamına kadar, diğerleri için ise Mart ayının 25. günü akşamına kadar verilmesi gerekmektedir.

Bu çerçevede basit usulde tespit olunan ticari kazanç dışında örneğin beyana tabi gayrimenkul sermaye iradı bulunan gelir vergisi mükellefleri de basit usulde ticari kazançlarda dahil olmak üzere tüm gelirleri için yıllık beyannamelerini izleyen yıl Mart ayının 25. günü akşamına kadar verebileceklerdir.

Mükelleflerin beyan ettikleri vergileri, Basit usule tabi olanlarda 2019 yılı Şubat ve Haziran, diğerlerinde 2019 Mart ve Temmuz aylarında, eşit taksitler halinde ödemeleri gerekmektedir.

Bununla beraber; Gelir Vergisi Kanunu'nun 117. maddesinin ikinci fıkrası hükmüne göre, gelirlerinin büyük bir kısmını zirai kazanç teşkil eden mükellefler hakkında lüzum görülen hallerde iki taksitten fazla olmamak üzere, belli üretim bölgeleri ve ziraat ürünlerine göre özel ödeme zamanları tayin etmeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Bu yetkiye istinaden çıkarılan, 250 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile yıllık beyannamelerinde **zirai kazançları** ile birlikte başka kaynaklardan (Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. 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. 2018 TAKVİM YILINA AİT ŞAHSİ GELİRLERİN BEYANINA İLİŞKİN ÖRNEKLER

13.1. TİCARİ KAZANCIN BEYANINA İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEKLERİ

13.1.1. Basit Usulde Ticari Kazancın Beyanına İlişkin Örnekler

Örnek:1 Manisa ilinde büfe işletmeciliği faaliyetinde bulunan ve büfesinde aynı zamanda Milli Piyango bileti de satan basit usulde mükellef Mesut BİLİR, 2018 takvim yılında 36.000 TL kar elde etmiştir. Mesut BİLİR, milli piyango bayiliği faaliyeti nedeniyle, 2.400 TL kesinti yoluyla vergi ödemiş, ayrıca 2018 takvim yılı içinde 6.000 Bağ-Kur primi ödemiştir. Mükellefin beyanı aşağıdaki gibi olacaktır.

Ticari Kazanç	36.000
Bağ-Kur Primi	-(6.000)
Basit Usul İndirimi (GVK Madde 89/15) *	- (9.000)
Kar (36.000 - (6.000 +9.000) =)	21.000
Hesaplanan Gelir Vergisi	3.460
Kesinti Yoluyla Ödenen Vergi	2.400
Ödenecek Gelir Vergisi	1.060
* Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin birinci fıkrasına eklenen 15 numaralı bent hükmü uyarınca, ticari kazancı basit usulde tespit edilen mükelleflerin beyan ettikleri ticari kazançlarına 9.000 TL'lik indirim uygulanır.	

Örnek:2 Kayseri ilinde taksi işletmeciliği faaliyetinde bulunan ve basit usulde vergilendirilen Bülent KARADENİZ 2018 takvim yılında 12.000 TL kazanç elde etmiştir. Mükellef bu yıl içinde 4.000 TL Bağ-Kur primi ödemiştir. Mükellefin Beyanı Aşağıdaki Gibi Olacaktır.

Ticari Kazanç	12.000 TL
Bağ-Kur Primi	(-4.000 TL)
Kar (12.000 TL – 4.000 TL)	8.000 TL
Basit Usul İndirimi (GVK Madde 89/15) *	(-9.000 TL)
Kalan (8.000 TL – 9.000 TL) **	---
* G.V.K'nun 89. maddesinin birinci fıkrasına eklenen 15 numaralı bent hükmü uyarınca, ticari kazancı basit usulde tespit edilen mükelleflerin beyan ettikleri ticari kazançlarına 9.000 TL'lik indirim uygulanır.	
** Söz konusu indirim, basit usule tabi mükelleflerin sadece ticari kazançlarına uygulanacak olup beyana tabi diğer gelir unsurlarının da bulunması halinde bu gelirlere indirim uygulanmaz. Ayrıca, ilgili vergilendirme döneminde kazanç elde edilmemesi veya 9.000 TL'nin altında kazanç elde edilmesi nedeniyle yararlanılamayan indirim tutarı ertesi yıllara devredilmez.	

13.1.2. Gerçek Usulde Ticari Kazancının Yanı Sıra Borsa Kazancı ve Kira Geliri Elde Eden Bir Mükellefin Beyanına İlişkin Örnek

Derya KAÇMAZ Ankara'da süpermarket sahibi olup, mükellefin 2018 takvim yılındaki ticari faaliyetinin yanı sıra diğer gelirleri aşağıdaki gibidir.

1- Süpermarket işletmeciliği faaliyetinden 140.000 TL ticari kazanç elde etmiş, bu kazancı nedeniyle dönemde toplam 21.000 TL Geçici Vergi ödemiştir.

2- Derya KAÇMAZ hisseleri Borsa İstanbul A.Ş.'de işlem gören Halka Açık (DNZ) A.Ş.'ne ait hisse senetlerini 02.03.2018 tarihinde aracı kurum vasıtasıyla 60.000 TL bedelle satın almış, bahse konu hisse hisse senetlerini, aynı aracı kurum vasıtasıyla 05.11.2018 tarihinde 90.000 TL bedelle satmıştır.

3- Derya KAÇMAZ 02.06.2015 tarihinde Borsa İstanbul A.Ş.'de işlem gören (SVN) A.Ş.'ne ait eski ortaklarından doğrudan satın aldığı hisse senetlerini 80.000 TL bedelle satın aldığı hisse senetlerini, 05.05.2018 tarihinde 200.000 TL bedelle (XY) Limited Şirketi'ne satmıştır.

4- Derya KAÇMAZ'ın sahibi olduğu ve ticari işletmesine dahil olmayan 2 adet işyerinden brüt 48.000 TL, 3 adet meskenden ise 30.000 TL kira hasılatı elde etmiştir. Mükellefin G.M.S.İ.'nin tespitinde götürü gider usulünü seçmiştir.

Açıklamalar ve Çözüm:

1- Mükellef Derya KAÇMAZ'ın elde ettiği 140.000 TL ticari kazancı nedeniyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 85. maddesi gereğince her hal ve takdirde yıllık gelir vergisi beyannamesi vermesi gerekmektedir. Ayrıca, yine aynı kanunun mükerrer 120. maddesi hükmü çerçevesinde ticari kazancı nedeniyle ödediği geçici vergiyi de yıllık beyannamede hesaplanacak gelir vergisinden mahsup edebilecektir.

2- Tam mükellef kurumlara ait olup Borsa İstanbul A.Ş.'de işlem gören hisse senetlerinin banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla elden çıkartılması halinde elde edilen kazanç, hisse senetlerinin elde tutulma sürelerine bağlı kalmaksızın, Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesinin 1 numaralı fıkrasına göre işleme aracılık eden banka veya aracı kurumlar tarafından tevkifata tabi tutulacaktır. Ancak söz konusu tevkifat oranı Cumhurbaşkanı Kararı ile %0 olarak belirlenmiştir. Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesinin 7 numaralı fıkrasında uyarınca ise aynı madde kapsamında tevkifata tabi tutulan bu kazançlar için beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler dolayısıyla verilen beyannamelere de dahil edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Bu açıklamalar çerçevesinde Derya KAÇMAZ'ın Borsa İstanbul A.Ş.'de işlem gören Halka Açık (DNZ) A.Ş.'ne ait hisse senetlerini aracı kurum vasıtasıyla aynı yıl içerisinde alım-satımından elde ettiği 30.000 TL kazanç yıllık beyannameye dahil edilmeyecektir.

3- Gelir Vergisi Kanunu'nun 5281 sayılı Kanunla değişik mükerrer 80. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bent hükmüne göre; ivazsız olarak iktisap edilenler ile **tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin** elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar vergiye tabi olmayacak, iki yıldan önce elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar değer artışı kazancı olarak beyana konu edilecektir.

Bu sebeple, mükellefin Borsa İstanbul A.Ş.'de işlem gören (SVN) A.Ş.'ye ait olan ve iki yılı aşkın bir süreyle elde tuttuğu hisse senetlerinin alım-satımından elde ettiği 120.000 TL'lik kazanç verginin konusuna girmediğinden, gelir vergisi beyannamesine dahil edilmeyecektir.

4- Mükellef Derya KAÇMAZ, elde ettiği ticari kazancını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olduğundan 2018 takvim yılı mesken kira gelirleri için Gelir Vergisi Kanunu'nun 21. maddesinde belirlenmiş olan 4.400 TL'lik istisnadan faydalanamayacaktır. Ayrıca, mükellefin beyana tabi gelirleri toplamı Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan 34.000 TL'lik tutarı aştığından Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinin (c) alt bendi hükmü çerçevesinde vereceği yıllık gelir vergisi beyannamesine 48.000 TL tutarındaki işyeri kira gelirini de dahil edecek, bu tutar üzerinden tevkif edilen 9.600 TL'yi de yıllık gelir vergisi beyannamesinde hesaplanacak gelir vergisinden mahsup edilecektir.

Yapılan bu açıklamalar çerçevesinde mükellef Derya KAÇMAZ'ın 2018 takvim yılı gelirlerine ilişkin olarak vereceği Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi aşağıdaki gibi olacaktır.

	TUTAR (TL)
Ticari Kazanç (Market İşletmeciliği)	140.000,00 TL
Gayrimenkul Sermaye İradı Toplam Hasılat (mesken + işyeri) 78.000 TL %15 Götürü Gider Tutarı (-11.700 TL)	66.300,00 TL
Gelir Vergisi Matrahı	206.300,00 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	62.685,50 TL
Mahsup Edilecek Gelir Vergisi Geçici Vergi: 21.000 TL İşyeri Kira Tevkifatı:(48.000 x %20 =) 9.600 TL	30.600,00 TL
Ödenecek Gelir Vergisi	32.085,00 TL

13.1.3. Vergiye Uyumlu Mükellefler İçin Vergi İndiriminden Yararlanma Şartlarını Taşıyan Gerçek Usulde Ticari Kazanç, Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İradı Elde Eden Mükellefin Beyanına İlişkin Örnek

1- İstanbul Büyükşehir Belediye sınırları içinde kafeterya işleten Melih YUTMAZ'ın 2018 takvim yılı karı 120.000 TL'dir. Mükellef 2018 takvim yılında 12.000 TL Bağ-Kur primi, 18.000 TL geçici vergi ödemiştir.

2- Mükellef Melih YUTMAZ 2018 takvim yılında ortağı olduğu tam mükellef kurum (YDM) A.Ş.'nin 2016 hesap dönemi yılı karının dağıtımından 20.04.2018 tarihinde brüt 50.000 TL kâr payı geliri elde etmiş, ayrıca ticari işletmesine dahil olmayan ve tevkif yoluyla vergilendirilmiş 250.000 TL mevduat faiz geliri elde etmiştir.

3- Mükellef sahibi olduğu ve Yozgat ilinde bulunan emlak vergisine esas değeri 200.000 TL olan apartman dairesinden (meskenden) 18.000 TL kira hasılatı elde etmiştir. (Mesken kira gelirinin beyanında götürü gider yöntemi seçilmiştir.)

4- Mükellef Melih YUTMAZ Gelir Vergisi Kanunu'nun Mükerrer 121. Madde kapsamında vergiye uyumlu mükellefler için getirilen vergi indiriminden yararlanmak için gerekli tüm şartları taşımaktadır.

Açıklamalar ve Çözüm

1- Mükellef Melih YUTMAZ 2018 takvim yılında elde ettiği 120.000 TL ticari kazancını, Gelir Vergisi Kanunu'nun 85. maddesi gereği yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edecek, dönem içerisinde ödediği geçici vergiyi yıllık beyannamede hesaplanacak gelir vergisinden mahsup edebilecektir.

2- Mükellef tarafından tam mükellef (YDM) A.Ş.'den elde edilen kâr payı Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendine gereği menkul sermaye iradıdır. Söz konusu kâr payının yarısı olan (50.000 / 2 =) 25.000 TL ise yine Gelir Vergisi Kanunu'nun 22. maddesinin 3 numaralı fıkrasında yer alan düzenleme uyarınca vergiden müstesnadır.

Mükellefin 2018 takvim yılında elde ettiği kâr payı tevkif yoluyla vergilendirilmiş menkul sermaye iradı olduğundan istisna düşüldükten sonra kalan 25.000 TL tutarındaki kalan yarısı, mükellefin diğer gelirleri ile birlikte Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinin (c) alt bendi gereği 2018 takvim yılı için belirlenmiş 34.000 TL tutarındaki beyan haddini aştığı takdirde yıllık beyannameye dahil edilmesi gerekecektir. Mükellefin 120.000 TL'lik ticari kazanç elde ettiği de göz önünde bulundurulduğunda beyan sınırı aşılmış olacak, dolayısıyla da 25.000 TL tutarındaki menkul sermaye iradı beyannameye dahil edilecektir.

Ayrıca, Gelir Vergisi Kanunu'nun 22. maddesinin 3 numaralı fıkrası hükmü gereği, istisna edilen kâr payı üzerinden 94. madde uyarınca tevkif edilen verginin tamamı olan (50.000 TL*%15=) 7.500 TL'nin tamamı, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.

Mükellefin 2018 takvim yılında elde ettiği ve tevkif yoluyla vergilendirilmiş 250.000 TL mevduat faiz geliri ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin birinci fıkrasının 17 numaralı bendi gereğince menkul sermaye iradı sayılacak ancak aynı Kanunun geçici 67. maddesi kapsamında tevkifa tabi tutulmuş olduğundan yıllık beyannameye dahil edilmeyecektir.

3- Mükellef Melih YUTMAZ, elde ettiği ticari kazancını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olduğundan 2018 takvim yılı mesken kira gelirleri için belirlenmiş olan 4.400 TL'lik istisnadan faydalanamayacaktır. Mükellefin elde ettiği mesken kira hasılatı emlak vergisine esas değerin %5'ini aştığından Gelir Vergisi Kanunu'nun 73. maddesinde yer alan Emsal Kira Bedeli uygulaması açısından da sorun teşkil etmemektedir.

4- Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimine ilişkin usul ve esaslara ilişkin açıklamalar 301 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılmıştır. Anılan Tebliğde yapılan açıklamalara göre ticari, zirai veya mesleki kazancın diğer gelir unsurlarıyla birlikte beyan edilmesi durumunda, gelir vergisi mükelleflerinin yararlanacağı vergi indirimi tutarı, ticari, zirai veya mesleki faaliyet nedeniyle beyan edilen kazançların toplam gelir vergisi matrahı içerisindeki oranı dikkate alınmak suretiyle hesaplanan gelir vergisi esas alınarak tespit edilecektir.

Yapılan bu açıklamalar çerçevesinde mükellefin beyanı aşağıdaki gibi olacaktır:

		TUTAR (TL)
Ticari Kazanç		120.000,00 TL
Bağ-Kur Primi		(-12.000,00 TL)
Safi Ticari Kazanç		108.000,00 TL
Menkul Sermaye İradı (Kar Payının ½ İstisna sonrası Kalan Tutarı)		25.000,00 TL
Gayrimenkul Sermaye İradı Toplam Hasılat %15 Götürü Gider Tutarı	 18.000 TL (-2.700 TL)	15.300,00 TL
Beyan Edilen Gelirler Toplamı		148.300,00 TL
Vergiye Tabi Gelir (Matrah)		148.300,00 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi		42.385,00 TL
Ticari Kazanç / Vergiye Tabi Gelir (Matrah) (108.000 / 148.300 =)		%72,83
Hesaplanan Gelir Vergisinin Ticari Kazanca İsabet Eden Kısmı (42.385,00 x %72,83 =)		30.869,00 TL
Hesaplanan Vergi İndirimi Tutarı	(30.869 TL x %5 =)	1.543,45 TL
Mahsup Edilecek Gelir Vergisi Geçici Vergi (Ticari Kazanç) Kar Payı Tevkifatı: (50.000 x %15 =)	 18.000 TL 7.500 TL	25.500,00 TL
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi	(42.385,00 - 25.500,00 =)	16.885,00 TL
Vergi İndirimi Tutarı		1.543,45 TL
Ödenecek Gelir Vergisi	(16.885,00 - 1.543,45 =)	15.341,55 TL

13.1.4. Gerçek Usulde Ticari Kazancının Yanı Sıra Başkaca da Gelir Unsurları ve İndirim Konusu Harcamaları Bulunan Bir Mükellefin Beyanına İlişkin Örnek

Mutfak araç ve gereçleri ticareti işi ile uğraşan Erhan ARAÇ'ın 2018 takvim yılında elde ettiği gelir unsurları aşağıdaki gibidir.

1. Mükellef mutfak araç ve gereçleri ticaretinden 2018 takvim yılında 90.000 TL kazanç elde etmiştir.

2. Ticari işletmesi adına açtırdığı mevduat hesabından brüt 30.000 TL faiz elde etmiş olup ilgili bankaca söz konusu ödemeler üzerinden 4.500 TL gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır.

3. Mükellefin, 2016 takvim yılı ticari faaliyetinden doğan, ancak; 2017 takvim yılı gelir vergisi beyannamesinde mahsup edilemeyen, 40.000 TL devreden zararı bulunmaktadır. Mükellef 7143 sayılı Kanunun matrah artırımına ilişkin hükümlerinden yaralanarak 2016 takvim yılı ticari kazançlar için belirlenmiş olan asgari gelir vergisi matrahı kadar matrah artırımında bulunmuştur.

4. Erhan ARAÇ mesken olarak kiraya verdiği gayrimenkulünden 24.000 TL gayrimenkul sermaye iradı elde etmiş olup, gayrimenkul sermaye iradının safi tutarını belirlemede götürü gider usulünü seçmiştir.

5. Millî Eğitim Bakanlığı'na bağlı bir okula 4.000 TL nakdi bağışta bulunmuştur.

6. Erhan ARAÇ'ın bakmakla yükümlü olduğu 1. dereceden engelli bir çocuğu bulunmaktadır.

7. Mükellef, 2018 takvim yılı için 13.500 TL geçici vergi ödemiştir.

Açıklamalar ve Çözüm:

1. Mükellef, ticari faaliyeti neticesinde elde ettiği 90.000 TL gelirin tamamını Gelir Vergisi Kanunu'nun 85. maddesi gereğince beyan edecektir.

2. Elde edilen 30.000 TL mevduat faizi ticari işletmeye dahil fonların değerlendirilmesinden doğduğu için Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin son fıkrası gereğince ticari kazanç olarak vergilendirilecek ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 85. maddesi gereğince ticari kazanca dahil olduğu için beyan edilecektir. Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi uyarınca ilgili Banka tarafından kesilen 4.500 TL'lik vergi de Gelir Vergisi Kanunu'nun 121. maddesi gereğince, beyan edilecek gelir üzerinden hesaplanacak vergiden mahsup edilecektir.

3. Mükellef, 7143 sayılı Kanunun matrah artırımına ilişkin hükümlerinden yaralanarak 2016 takvim yılı ticari kazançlar için belirlenmiş olan asgari matrah kadar matrah artırımında bulunduğundan, aynı Kanun hükümlerine göre 2016 takvim yılından devreden mali zararının yarısını (40.000/2 =) 20.000 TL 2018 takvim yılı kazancından mahsuba konu edebilecektir.

4. Erhan ARAÇ1 sahibi olduğu konutu kiraya vermesi neticesinde 2018 takvim yılında elde etmiş olduğu 24.000 TL gayrimenkul sermaye iradından ticari kazancı olduğu için Gelir Vergisi Kanunu'nun 21. maddesindeki 4.400 TL'lik istisnayı düşemeyecektir. Ancak elde ettiği kira hasılatının %15'ini (3.600 TL) götürü gider olarak indirim konusu yapabileceğinden vergiye tabi gelir 20.400 TL olacaktır.

5. Millî Eğitim Bakanlığı'na bağlı bir okula yapılan 4.000 TL nakdi bağışın tamamı Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin birinci fıkrasının 5 numaralı bendi hükmü çerçevesinde indirim konusu yapılabilecektir.

6. Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin birinci fıkrasının 3 numaralı bendinde engellilik indiriminden yaralanacaklar arasında gerçek usulde vergiye tabi ticaret erbabı sayılmadığı için mükellef, engellilik indiriminden faydalanamayacaktır.

7. Mükellef ödemiş olduğu 13.500 TL geçici verginin tamamını 2018 takvim için vereceği gelir vergisi beyannamesinde hesaplanacak olan gelir vergisinden mahsup edebilecektir.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde mükellefin beyanı aşağıdaki şekilde olacaktır.

	TUTAR (TL)
Mutfak Araç ve Gereçleri Ticaretinden Doğan Kazanç	90.000 TL
Ticari İşletmesinin Mevduat Faiz Geliri	30.000 TL
ToplamTicari Kazanç	120.000 TL
Gayrimenkul Sermaye İradı Toplam Hasılat 24.000 TL %15 Götürü Gider Tutarı (-3.600 TL)	20.600 TL
Beyan Edilen Gelirler Toplamı	140.600 TL
Mahsup Edilebilecek Önceki Dönem Zararı	(-20.000 TL)
Bağış ve Yardımlar	(-4.000 TL)
Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	116.600 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	31.290 TL
Mahsup Edilecek Gelir Vergisi Geçici Vergi (Ticari Kazanç) : 13.500 TL Mevduat Faizi Tevkifatı : 4.500 TL	18.000 TL
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi	13.290 TL

13.2. ZİRAİ KAZANCIN BEYANINA İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEĞİ

Zirai faaliyetle uğraşan çiftçi Zafer DOĞAN kendisine ait zirai işletmesinde 380 dönüm arazi üzerinde pamuk ziraatı yapmaktadır. Zafer DOĞAN, 2018 takvim yılında ürettiği pamukların satışından 85.000 TL zirai kazanç elde etmiştir.

Çiftçi Zafer DOĞAN, aynı zamanda 400 dönüm arazi üzerinde pamuk ziraatı yapan (SZB) adi ortaklığında %60 hisseye, 250 dönüm arazi üzerinde tütün ziraatı yapan (KLZ) adi ortaklığında %20 hisseye sahip bulunmaktadır. Mükellefin söz konusu adi ortaklıklardan payına düşen zirai kazançların toplamı 32.000 TL'dir.

Mükellef Zafer DOĞAN, 2018 takvim yılı içerisinde 4.200 TL BAĞ-KUR primi ödemiş olup, zirai ürün satışlarından toplam 3.600 TL stopaj yapılmıştır.

Açıklamalar ve Çözüm:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 53. maddesinde; çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançların, kanunun 94. maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirileceği, 54. maddede yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçilerin kazançlarının ise gerçek usulde tespit olunarak vergilendirileceği ve 86. madde de yer alan düzenleme gereği de kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin bu kazançları için beyanname vermeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 54. maddesinde belirlenen işletme büyüklüğü ölçüleri pamuk ziraatinde 400 dönüm, tütün ziraatinde ise 200 dönümdür. Buna göre mükellefin gerçek usulde mi vergilendirilip vergilendirilmeyeceğinin tespiti açısından ortaklıklardan payına düşen arazi büyüklükleri aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

Adi Ortaklık	Ziraat Türü	Ortaklıkların Arazi Büyüklüğü (Dönüm)	Ortaklık Payı	Arazi Payı (Dönüm)
(SZB)	Pamuk	400	%60	240
(KLZ)	Tütün	250	%20	50

Yukarıdaki tablodan da görülebileceği üzere çiftçi Zafer DOĞAN'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 (SZB) ortaklığından gelen arazi payı toplamı (380 + 240 =) **620 dönüm, pamuk ziraatine ait işletme büyüklüğü ölçüsü olan 400 dönümü aştığı için dönem kazancını gerçek usulde tespit edecektir.**

Bu veriler çerçevesinde Zafer DOĞAN elde ettiği zirai kazancı aşağıdaki gibi beyan edecektir.

	TUTAR (TL)
Şahsi Zirai Kazanç	85.000 TL
Adi Ortaklıktan Elde Edilen Zirai Kazanç	32.000 TL
Zirai Kazançlar Toplamı	117.000 TL
Bağ-Kur Primi	(- 4.200 TL)
Gelir Vergisi Matrahı	112.800 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	29.960 TL
Mahsup Edilecek Stopaj	3.600 TL
Ödenecek Gelir Vergisi	26.360 TL

13.3. ÜCRET GELİRLERİNİN BEYANINA İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEKLERİ

13.3.1. Birden Fazla İşverenden Elde Edilen Ücret Gelirlerinin Beyanına İlişkin Uygulama Örneği

Melis Hanım 2018 takvim yılı içinde tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş (A) Ltd.Şti.'den 120.000 TL, (B) A.Ş.'den 20.000 TL ve (Z) A.Ş.'den ise 12.000 TL ücret geliri elde etmiştir.

Açıklama ve Çözüm

Gerçek ücretlerin vergilendirilmesi esas olarak, işverenler tarafından ödenen ücretlerin ödenmesi sırasında Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendine göre hizmet erbabının ücretlerine ait vergileri tevkif yoluyla keserek muhtasar beyanname ile vergi dairelerine beyan edilip ödenmesi yoluyla yapılmaktadır. Tevkif suretiyle vergilendirilen ücretlerin beyannameye dahil edilip edilmeyeceğine dair düzenleme ise kanunun 86. maddesinde yapılmış olup tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler için tutarı ne olursa olsun beyanname verilmeyecek, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi durumunda da bu şekilde elde edilen ücret geliri verilen beyannameye dahil edilmeyecektir.

Birden fazla işverenden tevkifata tabi tutulmuş ücret geliri elde edilmesi halinde ise, birden sonraki işverenlerden alınan ücretleri toplamı Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan ve 2018 takvim yılı için 34.000 TL olarak belirlenen tutarı aşmıyorsa, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş tek işverenden ücret geliri elde eden kişilerin tabi olduğu usule tabi olarak beyan dışı kalacaktır. Tamamı tevkif suretiyle vergilendirilen ücret geliri sahiplerinin birden sonraki işverenden aldığı ücretler toplamının 2018 takvim yılı için 34.000 TL'yi geçmesi halinde ise elde edilen ücret gelirlerinin tamamı beyana konu edilecektir. Birinci işverenin hangisi olduğuna dair ise yasal bir belirleme yapılmamış olup bu durum mükellefin tercihine bırakılmıştır.

Buna göre, örneğimizdeki Melis Hanım, ilk işveren olarak (A) Ltd. Şti.'yi belirlerse, birden sonraki işverenlerden elde ettiği ücretleri toplamı (20.000 + 12.000 =) 32.000 TL, Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan ve 2018 takvim yılı için 34.000 TL olarak belirlenen tutarı aşmayacağından elde ettiği tüm ücret gelirleri beyan dışı kalacaktır.

İlk işveren olarak (B) A.Ş. ya da (Z) A.Ş.'den birinin belirlenmiş olması durumunda ise birden sonraki işverenden aldığı ücretler toplamının 2018 takvim yılı için 34.000 TL'yi geçeceğinden elde ettiği ücret gelirlerinin tamamı olan (120.000 + 20.000 + 12.000 =) 152.000 TL beyana konu edilecektir.

13.3.2. Birden Fazla İşverenden Ücret Gelirleri ile Serbest Meslek Kazancı ve Kira Gelirinin Bir Arada Elde Edilmesine İlişkin Uygulama Örneği

S.M.M.M. Ali KURAL'ın 2018 takvim yılında 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 nedeniyle 2018 takvim yılında 12.000 TL geçici vergi ödeyen Ali KURAL'ın kira geliri için tevkif yoluyla ödediği tutar ise 7.200 TL olup, elde edilen kazanç tutarları aşağıdaki gibidir:

Serbest meslek kazancı	80.000 TL
Birinci işverenden alınan ücret	90.000 TL
İkinci işverenden alınan ücret	32.000 TL
İşyeri kira hasılatı (Brüt)	36.000 TL

Açıklama ve Çözüm

1- SMMM Ali KURAL'ın 2018 takvim yılında elde etmiş olduğu serbest meslek kazancını, Gelir Vergisi Kanunu'nun 85. maddesi gereği Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi ile beyan etmesi gerekmektedir. Ayrıca, yine aynı kanunun mükerrer 120. maddesi gereğince de dönem içerisinde ödediği geçici vergilerini de yıllık beyannamede hesaplanacak gelir vergisinden mahsup edebilecektir.

2- Ali KURAL'ın elde ettiği ücret gelirlerinin beyannameye dahil edilip edilmeyeceğinin tespiti ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinde yer alan düzenlemeye göre belirlenecektir. Söz konusu düzenleme gereği, mükelleflerin birden fazla işverenden tevkifata tabi tutulmuş ücret geliri elde edilmesi halinde, birden sonraki işverenlerden alınan ücretleri toplamı Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan ve 2018 takvim yılı için 34.000 TL olarak belirlenen tutarı aşmıyorsa, beyan dışı kalması gerekecektir.

Bu kapsamda Ali KURAL'ın, birinci işverenden alınan hariç, ikinci işverenden aldığı ücret geliri (32.000 TL) 2018 takvim yılı için belirlenen 34.000 TL'lik beyan sınırını aşmadığından ücret gelirleri beyannameye dahil edilmeyecektir.

3- Ali KURAL'ın elde ettiği tevkifata tabi işyeri kira gelirinin beyannameye dahil edilip edilmeyeceği hususu da yine Gelir Vergisi Kanunu'nun "Toplama Yapılmayan Haller" başlıklı 86. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinin (c) alt bendi hükmüne göre belirlenecektir. Söz konusu düzenlemeye göre tam mükellefiyette **vergiye tabi gelir toplamının**; kanunun 103. maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı **(2018 takvim için 34.000 TL)** aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan gayrimenkul sermaye iratları için beyanname verilmeyecek ya da diğer gelirler nedeniyle beyanname verilse dahi bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir.

SMMM Ali KURAL'ın 2018 takvim yılında elde ettiği serbest meslek kazancı ve işyeri kira hasılatının toplamı olan 116.000 TL, 34.000 TL'lik beyan sınırını aştığından, işyeri kira hasılatı serbest meslek kazancı nedeniyle verilecek beyannameye dahil edilecektir.

Bu açıklamalara göre mükellefin beyanı aşağıdaki gibi olacaktır. (GMSİ beyanında götürü gider usulünün seçildiği varsayılmıştır.)

Serbest Meslek Kazancı		80.000,00 TL
Gayrimenkul Sermaye İradı Toplam Hasılat %15 Götürü Gider Tutarı	 36.000 TL (-5.400 TL)	30.600,00 TL
Beyan Edilen Gelirler Toplamı		110.600,00 TL
Vergiye Tabi Gelir (Matrah)		110.600,00 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi		29.190,00 TL
Mahsup Edilecek Gelir Vergisi Geçici Vergi : İşyeri Kirası Tevkifatı: (36.000 x %20 =)	 12.000 TL 7.200 TL	19.200,00 TL
Ödenecek Gelir Vergisi		**9.990,00 TL**

13.3.3. Tevkifata Tabi Olmayan Ücretin Beyanına İlişkin Uygulama Örneği

Kanada Büyükelçiliğinde çalışan ve ücret istisnasından yararlanmayan Türk uyruklu bir hizmet erbabı olan Ahmet Bey, 2018 takvim yılında 90.000 TL ücret geliri ile 30.000 TL brüt işyeri kira hasılatı elde etmiştir. Ahmet Bey'in eşi çalışmamakta ve bir çocuğu bulunmaktadır.

Açıklama ve Çözüm

1- Mükellefler tarafından elde edilen ücret gelirlerinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi gereğince vergi tevkifatına tabi olmaması durumunda, söz konusu ücret gelirinin yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Burada elde edilen ücret geliri tutarının bir önemi bulunmamakta önemli olan ücretin kaynakta kesinti suretiyle vergilendirilmemiş olmasıdır.

Bu durumda örneğimizdeki Ahmet Bey elde ettiği 90.000 TL'lik ücret geliri için yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek durumundadır. Ahmet Bey tarafından verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesinde gösterilebilecek olan asgari geçim indirimi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

2018 yılında Asgari Ücretin Yıllık Brüt Tutarı		24.354,00 TL
Mükellefin Asgari Geçim İndirimi Oranı		%67,50
- Mükellefin kendisi %50		
- Mükellefin eşi için %10		
- Mükellefin çocuğu için %7,5		
Asgari Geçim İndirimine Esas Tutar (24.354,00 x % 67,5 =)		16.438,95 TL
Asgari Geçim İndiriminin Yıllık Tutarı (16.438,95 x % 15 =)		2.465,84 TL

2- Ahmet Bey'in elde ettiği işyeri kira geliri tutarı tek başına 34.000 TL'lik beyan sınırını aşmamakla birlikte, ücret geliri ile bir arada değerlendirildiğinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinin (c) alt bendi çerçevesinde vergiye tabi gelirler toplamı söz konusu tutarı aştığından, tevkifata tabi olmayan ücret nedeniyle verilecek olan yıllık beyannameye işyeri kira geliri de dahil edilecektir.

	TUTAR (TL)
Ücret Kazancı	90.000,00 TL
SGK prim ödemesi (75.000 %15 =)	(-13.500,00 TL)
Kalan	76.500,00 TL
İşyeri Kira Geliri	30.000,00 TL
%15 Götürü Gider Tutarı (30.000 x %15 =)	(-4.500,00 TL)
Kalan	25.500,00 TL
Vergiye Tabi Gelir (Matrah) (76.500 + 25.500 =)	**102.000,00 TL**
Beyan Edilen Vergiye Tabi Gelir (Matrah) Üzerinden Hesaplanan Vergİ	26.180,00 TL
Beyan Edilen Ücret Gelirinin Beyan Edilen Toplam Gelir İçindeki Oran [(76.500) / 102.000]	%75
80.000 TL'yi Aşan Vergiye Tabi Gelirin (Matrah), Beyan Edilen Ücret Gelirine Tekabül Eden Kısmı [(102.000 – 80.000) x %75]	16.500 TL
Beyan Edilen Ücret Geliri Dolayısıyla Eksik Hesaplanacak Gelir Vergisi (16.500 x % 8) *	(-1.320 TL)
Hesaplanan Gelir Vergisi	24.860 TL

Mahsup Edilecek Asgari Geçim İndirimi (Ücret Gelirine İsabet Eden Kısımdan İndirilmek Üzere) **	(-2.465,84 TL)
Kalan (24.860,00 – 2.465,84)	22.394,16 TL
İşyeri kira stopaj mahsubu (30.000 x %20 =)	(-6.000,00 TL)
Ödenecek Gelir Vergisi	16.394,16 TL

***** 2018 takvim yılına ilişkin olup yıllık gelir vergisi beyannamesinde 80.000 TL'yi aşacak şekilde ücretle birlikte diğer gelirlerin de beyan edilmesi durumunda, 80.000 TL'yi aşan tutarın ücret gelirine isabet eden kısmına daha düşük vergi oranının uygulanması gerekmekte olup, ücret geliri nedeniyle eksik hesaplanması gereken vergi tutarı aşağıda gösterilen şekilde hesaplanabilecektir.

- Beyannameye dahil edilen tüm gelirlerin toplamından oluşan vergiye tabi gelir (matrah) üzerinden, tarifenin ücret dışındaki gelirler için geçerli olan vergi oranları esas alınarak gelir vergisi hesaplanacak,
- Beyannameye dahil edilen ücret gelirinin, beyan edilen toplam gelir içindeki oranı bulunarak, bu oranın toplam vergiye tabi gelir (matrah) 80.000 TL'yi aşan kısmına uygulanması sonucunda ulaşılacak tutara (Bu tutar en fazla 120.000- 80.000 = 40.000 TL olabilecektir.) %8 oranının uygulanması suretiyle, beyan edilen ücret geliri dolayısıyla toplam vergiden indirilecek gelir vergisi tutarı hesaplanacak,
- Ücret geliri dolayısıyla eksik hesaplanması gereken vergi tutarının, beyannamedeki tüm gelirlerin toplamından oluşan matrah üzerinden hesaplanan vergi tutarından düşülmesi suretiyle, beyannamede gösterilecek "hesaplanan gelir vergisi" tutarı bulunmuş olacaktır.

****** Ücret geliri ve işyeri kira geliri nedeniyle verilen yıllık beyanname üzerinden hesaplanan nihai gelir vergisi tutarı 24.860,00 TL'dir. Yıllık beyannamede hesaplanan vergi toplamından ücret gelirine isabet eden vergi tutarından asgari geçim indirimi tutarı olan 2.465,84 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.

13.3.4. Birden Fazla İşverenden Ücret Gelirleri ile Kira Gelirinin Bir Arada Elde Edilmesine İlişkin Uygulama Örneği

Avukat Selim Bey 2018 takvim 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	150.000 TL
İkinci işverenden alınan ücret	40.000 TL
İşyeri kira geliri (Brüt)	21.000 TL

Açıklama ve Çözüm

Avukat Selim Bey ikinci işverenden alınan ücret geliri Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinin 1 numaralı bendinin (c) alt bendinde 2018 takvim yılı için 34.000 TL olarak belirlenen belirtilen beyan sınırını aştığından ücret gelirleri için mutlaka beyanname vermek zorundadır.

Örnekte Avukat Selim beyin 2018 takvim yılında elde ettiği işyeri kira geliri tutarı tek başına söz konusu beyan sınırını aşmamakla birlikte, ücret geliri ile bir arada değerlendirildiğinde, vergiye tabi gelirler toplamı 86. maddede belirlenen tutarı aştığından tevkifata tabi olmayan ücret nedeniyle verilecek olan yıllık beyannameye işyeri kira geliri de dâhil edilecektir.

13.4. SERBEST MESLEK KAZANCININ BEYANINA İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEKLERİ

13.4.1. Tek Geliri Serbest Meslek Kazancı Olan Bir Mükellefin Beyanına İlişkin Örnek

Bayan Fidan UYGUN Ankara'da Yeminli Mali Müşavirlik yapmaktadır.

1- Yeminli Mali Müşavir Fidan UYGUN 2018 takvim yılında müşterilerine vermiş olduğu hizmetler karşılığında toplam 1.400.000 TL brüt nakit hasılat elde etmiştir.

Elde edilen hasılatın 1.000.000 TL'lik kısmı bu yıl verilen hizmetlerin, 270.000 TL'lik kısmı geçen yıla ilişkin olarak verilen ancak o yıl tahsil edilemeyen hizmetlerin, kalan 130.000 TL'lik kısmı ise 2019 takvim yılında verilecek ancak bedeli peşin tahsil edilen hizmetlerin karşılığı olarak 2018 takvim yılında yapılan tahsilatlardan oluşmaktadır.

2- Yeminli Mali Müşavir Fidan UYGUN'un müşavirlik hizmeti verdiği müşterilerinden biri yukarıda belirtilen ödemeler dışında, kendisine hizmetleri karşılığında büro mobilyası vermiştir. Takdir Komisyonunca yapılan değerleme sonucunda söz konusu büro mobilyalarının emsal bedeli 115.000 TL olarak takdir edilmiştir.

3- Yeminli Mali Müşavir Fidan UYGUN aynı dönemde çeşitli mesleki dergilere yazmış olduğu makaleler karşılığında toplam 15.000 TL brüt telif ücreti elde etmiş olup, söz konusu ödemeler üzerinden telif ödemesini yapanlarca 2.550 TL gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır.

4- Yeminli Mali Müşavir Fidan UYGUN faaliyetini yürüttüğü bürosu için 60.000 TL kira, çalıştırdığı personeline de 108.000 TL maaş ödemiş, ayrıca yıl içinde toplam 40.000 TL'lik kırtasiye malzemesi almıştır.

5- Yeminli Mali Müşavir Fidan UYGUN üyesi olduğu Ankara Yeminli Mali Müşavir Odasına toplam 7.000 TL, Yeminli Mali Müşavir Dayanışma Derneğine ise 1.500 TL aidat ödemiştir.

Müşterileri Yeminli Mali Müşavir Fidan UYGUN'a 2018 takvim yılı içinde yapmış oldukları nakdi ve ayni ödemelerden 303.000 TL gelir vergisi tevkifatı yapmışlardır.

Açıklamalar ve Çözüm

Fidan UYGUN'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. Buna göre;

1- Gelir Vergisi Kanunu'nun 67. maddesinde, serbest meslek kazancında hasılatın elde edilmesi **tahsil** edilme şartına bağlanmıştır. Dolayısıyla, serbest meslek kazancında ister geçmiş ister cari yıl, isterse gelecek yıllara ait olsun tahsil edilmiş bulunan tüm bedeller, tahsil edilmiş olduğu dönemin hasılatı sayılacaktır. Buna göre; 2018 takvim yılı içinde tahsil edilen 1.400.000 TL'lik hasılat hangi yıla ilişkin olunduğuna bakılmaksızın tamamı 2018 takvim yılına ait serbest meslek kazancının tespitinde dikkate alınacaktır.

2- Yeminli Mali Müşavir Fidan UYGUN'un vermiş olduğu müşavirlik hizmet karşılığına müşterisinden almış olduğu büro mobilyaları ise emsal bedelle değerlenecek olup, değerleme Takdir Komisyonunca yapılacaktır. Takdir Komisyonunca yapılan değerleme sonucunda söz

konusu büro mobilyalarına 115.000 TL emsal bedel takdir edildiği kabul edildiğinde bu tutarında Yeminli Mali Müşavir Fidan UYGUN'un 2018 takvim yılı içinde elde ettiği nakit hasılata eklenmesi gerekmektedir.

3- Yeminli Mali Müşavir Fidan UYGUN'un çeşitli mesleki dergilere yazmış olduğu makaleler karşılığında elde etmiş olduğu toplam 15.000 TL tutarındaki telif ücreti ise, Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesine göre gelir vergisinden istisnadır.

Aynı Kanunun "Toplama Yapılmayan Başlıklı" 86. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinin (a) alt bendine göre; tam mükellefiyette kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmının verilen beyannameye dahil edilmeyeceği belirtildiğinden, Yeminli Mali Müşavir Fidan UYGUN mesleki kazancı dolayısıyla vereceği beyannameye telif kazancını dahil etmeyecektir. Ayrıca, Gelir Vergisi Kanunu'nun 121. maddesine göre mükellefin beyannameye dahil etmediği bu kazancı üzerinden tevkif yoluyla kesilen vergileri, beyannamesine dahil diğer kazançları üzerinden hesaplayacağı gelir vergisinden mahsubu da mümkün olmayacaktır.

4- Yeminli Mali Müşavir Fidan UYGUN'un 2018 takvim yılı içinde yapmış olduğu 60.000 TL kira, 108.000 TL personel maaş ödemesi ve 40.000 TL'lik kırtasiye malzemesi giderlerinin tamamı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 68'inci maddesi çerçevesinde serbest meslek kazancının tespitinde indirilebilecek giderlerdendir. Bu sebeple, söz konusu giderlerin tamamı 2018 yılına ait serbest meslek kazancının tespitinde hasılattan indirilebilecektir.

5- Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinin birinci fıkrasının 8 numaralı bendi uyarınca, serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla mesleki teşekküllere ödenen aidatlar safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmaktadır. Buna göre, Yeminli Mali Müşavir Fidan UYGUN'un yasal zorunluluk nedeniyle üye olduğu Ankara Yeminli Mali Müşavir Odasına ödediği aidat tutarı olan 7.000 TL serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınacak iken, mesleki teşekkül niteliğinde olmayan Ankara Yeminli Mali Müşavir Dayanışma Derneği'ne ödenen 1.500 TL aidat gider olarak hasılattan indirilemeyecektir.

Yapılan bu açıklamalar çerçevesinde Yeminli mali müşavir Fidan UYGUN'un vereceği 2018 takvim yılı gelir vergisi beyannamesi özetle aşağıdaki gibi olacaktır.

Toplam Hasılat		1.515.000 TL
- Nakit tahsilat	1.400.000 TL	
- Büro mobilyalarının emsal bedeli	115.000 TL	
Giderler		215.000 TL
- Kira Giderleri	60.000 TL	
- Personel Giderleri	108.000 TL	
- Kırtasiye Gideri	40.000 TL	
- Y.M.M. Odası Üyelik Gideri	7.000 TL	
- Serbest Meslek Kazancı		1.300.000 TL
- Gelir Vergisi Matrahı		1.300.000 TL
- Hesaplanan Gelir Vergisi		445.480 TL
- Mahsup Edilecek Gelir Vergisi		303.000 TL
- Ödenecek Gelir Vergisi		142.480 TL
NOT: Örneğimizde, yıl içinde stopaj mahsupları nedeniyle ödenecek geçici vergi oluşmadığı varsayılmıştır.		

13.4.2. Serbest Meslek Kazancının Yanı Sıra Ücret ve Menkul Sermaye İradı Elde Eden Bir Mükellefin Beyanına İlişkin Örnek

Doktor Selim ASLAN, Özel Ankara Hastanesinde çalışmaktadır. Aynı zamanda Çankaya'da bulunan muayenehanesinde de serbest meslek faaliyetini icra etmektedir. 2018 takvim yılında elde etmiş olduğu gelirlerin yıllık gayri safi tutarları toplamı aşağıdaki gibidir.

Ücret geliri (Tevkifata Tabi Tutulmuş)	325.000 TL
Serbest Meslek Kazancı	90.000 TL
Mevduat Faiz Geliri (Türkiye'de Bulunan A Bankasından Elde Edilen)	600.000 TL
Gayrimenkul Sermaye İradı (Basit Usule Tabi Mükellefe Kiraya Verilen İşyerinden)	1.700 TL
Bireysel Emeklilik Firmasınca 3 yıl ödenen Katkı Payı Sonrası Sistemden Çıkılması Nedeniyle Ödenen Net Tutar	12.500 TL
TOPLAM	**780.000 TL**

Açıklamalar ve Çözüm:

Mükellef Selim ASLAN Gelir Vergisi Kanunu'nun 85. maddesi gereği serbest meslek kazancı nedeniyle yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek zorundadır.

Elde edilen gelir unsurları tek tek irdelendiğinde beyannameye dâhil edilmeyecek kazanç ve iratlar ise şunlardır:

a) Mükellef ücret gelirinin tamamını tek işverenden elde etmiş ve bu tutarın tamamı tevkifata tabi tutulmuştur. Bu durumda ücret geliri tutarına bakılmaksızın Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinin (b) alt bendi gereğince verilecek beyannameye dâhil edilmeyecektir.

b) Mükellef tarafından Türkiye'de tam mükellef (A) Bankasından elde edilen mevduat faizleri de Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesine göre tevkifata tabi olduğundan tutarı ne olursa olsun beyan dışı kalacaktır.

c) Basit usulde mükellefe kiraya verilen işyerinden elde edilen 1.700 TL tutarındaki gayrimenkul sermaye iradı daha önce tevkifata ve istisnaya konu olmadığından ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinin (d) alt bendinde 2018 takvim yılı için belirlenen 1.800 TL'lik beyan sınırının altında kaldığından verilecek beyannameye dahil edilmeyecektir.

d) Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının 16 numaralı bendinin (a) alt bendi uyarınca, bireysel emeklilik sisteminden 10 yıldan az süreyle katkı payı ödeyerek ayrılanlara yapılan ödemeler menkul sermaye iradı olarak belirlenmiş olup, aynı kanunun 94. maddesinin birinci fıkrasının 16 numaralı bendinin (a) alt bendine göre de tevkifata tabidir. Ayrıca, yine aynı Kanunu'nun "Toplama Yapılmayan Haller" başlıklı 86. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinin (a) alt bendine göre de, bu gelirler için yıllık beyanname verilmeyecek, diğer gelirler için beyanname verilmesi durumunda da beyannameye dahil edilmeyecektir.

Bu açıklamalara göre Selim ASLAN'ın 2018 takvim yılında beyannameye dahil edilecek geliri sadece 90.000 TL tutarındaki serbest meslek kazancından ibaret olacaktır.

13.5. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ BEYANINA İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEKLERİ

13.5.1. Götürü Gider Usulünü Seçen Bir Mükellefin Mesken Kira Gelirinin Beyanına İlişkin Örnek

Mükellef Yunus ERDAL, emlak vergisine esas değeri 480.000 TL olan apartman dairesini 2018 takvim yılında mesken olarak kiraya vermiş ve 44.400 TL kira hasılatı elde etmiştir. Mükellefin vergiye tabi geliri sadece gayrimenkul sermaye iradı olup, götürü gider usulünü seçmiştir.

Açıklamalar ve Çözüm

Sadece mesken olarak kiraya verilmiş gayrimenkulünden gelir elde eden mükelleflerin vergilendirilmesinde dikkat edilmesi gereken noktalar şu şekildedir:

- Elde edilen kira hasılatı emsal kira bedeli olan emlak vergisine esas değer olan 480.000 TL'nin %5'i olan 24.000 TL'yi aştığından emsal kira bedeli uygulaması gerekmemektedir.
- Mükellefin ticari, zirai veya mesleki kazancı dolayısıyla yıllık beyanname verme zorunluluğu olmadığından, başkaca geliri bulunmadığından ve binasını mesken olarak kiraya verdiğinden 2018 takvim yılı için belirlenen 4.400 TL'lik istisnadan yararlanmasına engel bir durum bulunmamaktadır.
- Gayrimenkul sermaye iradının hesabında götürü gider usulünün seçildiği durumda istisnaya isabet eden giderin vergiye tabi hasılattan indirimine yol açmamak için mutlak suretle öncelikle 4.400 TL'lik istisna, sonrasında götürü gider indirimi yapılmalıdır.
- Mesken kiralarından stopaj yapılmadığından Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinin (c) alt bendi kapsamında 2018 takvim yılı için belirlenen 34.000 TL'lik beyan sınırına tabi bulunmayıp, istisnayı aşan tutar ne olursa olsun yıllık beyanname ile beyana konu edilecektir.

Buna göre mükellefin vergiye tabi kira gelirini aşağıdaki şekilde hesaplayabiliriz.

Gayrisafi Kira Hasılatı	44.400 TL
G.M.S.İ. İstisnası	(-4.400 TL)
Kalan	40.000 TL
%15 Götürü Gider Tutarı (40.000 x %15 =)	6.000 TL
Beyan Edilecek G.M.S.İ	34.000TL
Hesaplanacak Gelir Vergisi	6.060 TL

13.5.2. Gerçek Gider Usulünü Seçen Bir Mükellefin Mesken Kira Gelirinin Beyanına İlişkin Örnek

Yukarıdaki örneğimizde yer alan Mükellef Yunus ERDAL'ın söz konusu daireyi 2017 takvim yılında 320.000 TL peşin bedelle satın aldığı, bu ev için 2018 takvim yılında 24.000 TL bakım onarım gideri yaptığı ve Yunus beyin **gerçek gider** usulünü seçtiği varsayıldığında mükellefin vergiye tabi kira geliri ve ödeyeceği vergi tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

1. Mükellefin kiraya verdiği daireye ait 2018 takvim yılı bakım onarım gideri olan 12.000 TL, vergiye tabi gelirin beyanında gider olarak kabul edilecektir.

2. Gelir Vergisi Kanunu'nun 74. maddesinin birinci fıkrasının 4 numaralı bendi hükmü gereğince mükellef Yunus beyin mesken olarak kiraya verdiği dairenin iktisap bedeli olan

320.000 TL'nin %5'ini yani (320.000 x %5 =) 16.000 TL'yi 5 yıl süreyle beyan edilecek gayrimenkul sermaye iradının hesabında gider olarak indirime konu edebilecektir.

3. Gelir Vergisi Kanunu'nun 74. maddesi hükmüne göre safi iradın bulunması için, Gelir Vergisi Kanunu'nun 21. maddesine göre istisna edilen gayrisafi hasılata isabet edenler hariç olmak üzere gayrisafi hâsılattan yukarıda yazılı giderler indirilir. Bu hüküm çerçevesinde mükellefin indirebileceği gerçek gider tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

$$\textbf{İndirilebilecek Gerçek Gider Tutarı} = \frac{\text{Vergiye Tabi Hasılat x Toplam Gider}}{\text{Toplam Hasılat}}$$

$$= \frac{(44.400 - 4.400) \times 28.000}{44.400}$$

$$= 25.225 \text{ TL}$$

Gayrisafi Kira Hasılatı	44.400 TL
G.M.S.İ. İstisnası	(-4.400 TL)
Vergiye Tabi Hasılat	40.000,00 TL
Vergiye Tabi Hasılata İsabet Eden Gerçek Gider	(-25.225 TL)
Beyan Edilecek G.M.S.İ.	14.775 TL

Burada dikkat edilmesi gereken husus gider olarak indirilemeyen (28.000- 25.225 =) 2.775 TL tutarındaki kısım Gelir Vergisi Kanunu'nun 74. maddesinin birinci fıkrasının 4 numaralı bendinin uygulamasından (iktisap bedelinin %5'i) kaynaklandığından diğer gelir unsurlarından mahsup edilemez ve sonraki takvim yılına devredilemez.

13.5.3. Hem İşyeri Hem de Mesken Kira Geliri Elde Eden Bir Mükellefin Beyanına İlişkin Örnek

Ayşe MERCAN, 2018 takvim yılında elde ettiği kira hasılatlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

1- İstanbul'da sahibi olduğu daireyi, 01.01.2018 tarihinde Bay (Z)'ye aylık 2.000 TL'ye kiraya vermiş, ancak Bay (Z), 2018 takvim yılı Nisan ve Mayıs ayı kira bedelleri olan 4.000 TL'yi ödemeden evi boşaltmıştır. Bunun üzerine Ayşe Hanım aynı daireyi 01.06.2018 tarihinden itibaren Bay (L)'ye bir yıllığına aylık 2.250 TL'ye kiralamış ve toplam kira bedeli olan 27.000 TL'yi peşin olarak tahsil etmiştir. Ayrıca, ödenmeyen kira bedelleri için de mahkemeye başvurmuştur. Mahkeme, kira bedeli olan 4.000 TL'nin ödenmesine karar vermiş olup, bu karar üzerine Bay (Z) 28.12.2018 tarihinde 4.000 TL'lik senet düzenleyerek Ayşe MERCAN'a vermiş, o da söz konusu senedi borçlu olduğu Bayan (M)'ye 02.01.2019 tarihinde ciro etmiştir.

2- Ankara'da bulunan bir adet işyerinden ise aynı dönemde brüt 40.000 TL kira hasılatı elde etmiş, elde ettiği işyeri kira hasılatı üzerinden ise 8.000 TL gelir vergisi kesintisi yapılmıştır.

Ayşe hanımın 2018 takvim yılında başkaca bir geliri bulunmayıp, safi iradının tespitinde götürü gider usulünü seçmiştir.

Açıklamalar ve Çözüm

1- Gelir Vergisi Kanunu'nun 72. maddesine göre, gayrimenkul sermaye iratlarında, tahsil esası geçerlidir. Ancak, gelecek yıllara ait olup peşin tahsil olunan kiralar, ilgili bulundukları yılların hasılatı sayılacaktır.

Ayşe MERCAN, kiracısı Bay (Z)'den 2018 takvim yılı Ocak, Şubat ve Mart aylarına ilişkin kira bedellerini tahsil etmiş, 2018 takvim yılı Nisan ve Mayıs aylarına ait toplam 4.000 TL tutarındaki kirayı ise tahsil edemediği için mahkemeye başvurmuştur. Mahkemenin sonuçlandığı ve kiracı tarafından Ayşe Hanım adına senet verildiği 28.12.2018 tarihinde de tahsilat yapılmış sayılmayacaktır.

Kanun'un aynı maddesinde yer alan düzenlemeye göre, kira olarak doğan alacağın başka bir şahsa temliki ise, temlikin ivazlı olup olmamasına bakılmaksızın tahsilat hükmünde sayılacaktır. Buna göre Ayşe MERCAN'ın mahkeme kararına istinaden borçlu tarafından düzenlenen senedi, borçlu olduğu Bayan (M)'ye ciro ettiği yani kira bedelini temlik ettiği 02.01.2019 tarihinde tahsilat gerçekleşmiş olacağından söz konusu tutar 2019 takvim yılına ait gayrimenkul sermaye iradı olacaktır.

Kanunda yer alan düzenlemeye göre, Ayşe MERCAN'ın Bay (L)'den Haziran/2018-Mayıs/2019 dönemine ilişkin olarak peşin tahsil ettiği 27.000 TL'nin de (ilk yedi aylık döneme isabet eden) 15.750 TL'si 2018 takvim yılının, kalan 11.250 TL'si ise 2019 takvim yılının hasılatı olacaktır.

Bu durumda, Ayşe MERCAN'ın 2018 takvim yılında elde ettiği ve 2018 takvim yılı gelir vergisi beyanına konu etmesi gereken mesken kira hasılatı (6.000 + 15.750 =) 21.750 TL olarak hesaplanacaktır.

Diğer taraftan; Ayşe MERCAN'ın 2018 takvim yılında ticari, zirai veya mesleki kazancı dolayısıyla yıllık beyanname verme zorunluluğu olmadığından, beyana tabi olsun ya da olmasın Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı aşan geliri bulunmadığından ve binasını mesken olarak kiraya verdiğinden 2018 takvim yılı için belirlenen 4.400 TL'lik istisnadan yararlanmasına engel bir durum bulunmamaktadır.

2- Ayşe MERCAN'ın 2018 takvim yılında elde ettiği işyeri kira geliri ise brüt 40.000 TL'dir. 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 34.000 TL.'yi (2018 takvim yılı için) aşan gayrimenkul sermaye iradı sahipleri** beyanname verecekler veya diğer gelirleri dolayısıyla verdikleri beyannamelerine de, bu kapsamdaki kira gelirlerini dâhil edeceklerdir.

Bu durumda Ayşe MERCAN, 2018 takvim yılında mesken olarak kiraya verdiği dairesinden istisna sonrası 17.350 TL, işyeri olarak kiraya verdiği gayrimenkulünden ise brüt 40.000 TL olmak üzere toplam 57.350 TL vergiye tabi geliri bulunduğundan işyeri kira gelirini de mesken kira geliri için vermek zorunda olduğu yıllık beyannamesine dahil edecektir.

Bu durumda Ayşe MERCAN'ın 2018 takvim yılı gelirleri için ödeyeceği vergi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Mesken Kira Hasılatı	21.750,00 TL
İşyeri Kira Hasılatı	40.000,00 TL
Toplam G.M.S.İ.	61.750,00 TL
G.M.S.İ. İstisnası	(-4.400,00 TL)
İstisna Sonrası G.M.S.İ.	57.350,00 TL
%15 Götürü Gider Tutarı (57.350 x %15 =)	(-8.602,50 TL)

Gelir Vergisi Matrahı	**48.747,50 TL**
Hesaplanan Gelir Vergisi	10.041,83 TL
Mahsup Edilecek Gelir Vergisi	8.000,00 TL
Ödenecek Gelir Vergisi	2.041,83 TL

13.5.4. Kira Geliri Elde Eden Bir Mükellefin Sigorta Primi ve Bağış İndirimine İlişkin Örnek

Mükellef Kâmil DİREK, Muğla'da bulunan dairesini konut olarak kiraya vermesi sonucu, 2018 takvim yılında 48.400 TL kira hasılatı elde etmiştir. Mükellef 2018 takvim yılı içinde 1.400 TL şahsi sağlık sigorta primi ödemesinde ve Devlete ait bir hastaneye 18.07.2018 tarihinde 4.000 TL nakit bağışta bulunmuştur. Beyana tabi başka geliri olmayan mükellef, götürü gider yöntemini seçmiştir. Mükellefin kira gelirine ilişkin ödenmesi gereken gelir vergisi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Gayrisafi İrat Toplamı		48.400 TL
Vergiden İstisna Tutar		(-4.400 TL)
Kalan	(48400 TL- 4.400 TL)	44.000 TL
%15 Götürü Gider Tutarı	(44.000 TL x %15)	(-6.600 TL)
Safi İrat	(44.000 TL - 6.600 TL)	37.400 TL
Sağlık Sigorta primi		(-1.400 TL)
Okul, Yurt ve Sağlık Tesisleri için Yap. Bağış ve Yardımlar		(-4.000 TL)
Vergiye Tabi Gelir	(37.400 TL – (4000 + 1.400 TL) =)	32.000 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi		5.660 TL
Ödenecek Gelir Vergisi		5.660 TL

Örneğin çözümünde özellik gösteren hususlar şu şekildedir:

- Mükellefin ticari, zirai veya mesleki kazancı dolayısıyla yıllık beyanname verme zorunluluğu olmadığından, beyana tabi olsun ya da olmasın Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı aşan geliri bulunmadığından ve binasını mesken olarak kiraya verdiğinden 4.400 TL'lik istisnadan yararlanmasına engel bir durum bulunmamaktadır.
- Gayrimenkul sermaye iradının hesabında götürü gider usulünün seçildiği durumda istisnaya isabet eden giderin vergiye tabi hasılattan indirimine yol açmamak için mutlak suretle öncelikle 4.400 TL'lik istisna, sonrasında götürü gider indirimi yapılmalıdır.
- Mesken kiralarından stopaj yapılmadığından 86. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinin (c) alt bendi kapsamında 34.000 TL'lik beyan sınırına tabi bulunmayıp, istisnayı aşan tutar ne olursa olsun yıllık beyanname ile beyana konu edilecektir.
- Mükellefin 2018 takvim yılı içinde ödediği 1.400 TL şahsi sağlık sigorta primi yukarıdaki tabloda gösterildiği şekilde hesaplanan 37.400 TL kazancın %15'ini ve asgari ücretin yıllık brüt tutarını aşmadığından tamamı indirim konusu yapılabilecektir.
- Aynı şekilde mükellefin 2018 takvim yılı içinde Devlete ait bir hastaneye 18.07.2018 tarihinde 4.000 TL nakit olarak yaptığı bağış da her ne kadar yukarıdaki tabloda gösterildiği şekilde hesaplanan 37.400 TL kazancın %5'ini aşıyor olsa da Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin birinci fıkrasının 5 numaralı bendi çerçevesinde devlete ait sağlık tesisine yapılan bağış olduğundan tamamı indirim konusu yapılabilecektir.

13.5.5. İşyeri Kira Geliri Beyanında Özel Eğitim ve Sağlık Harcamalarının İndirimine İlişkin Örnek

Banu KAYA sahibi bulunduğu gayrimenkulü işyeri olarak kiraya vermesinden dolayı 2018 takvim yılında 72.000 TL brüt kira geliri elde etmiş olup, kira geliri üzerinden 14.400 TL tevkifat yapılmıştır. Beyannamesinde götürü gider yöntemini seçen Banu KAYA'nın ayrıca küçük çocuğu için yapmış olduğu 12.000 TL eğitim harcaması bulunmaktadır. Bu durumda Banu KAYA'nın ödemesi gereken gelir vergisi aşağıdaki gibi hesaplanabilecektir.

Gayrisafi İrat Toplamı	72.000,00 TL
%15 Götürü Gider Tutarı (72.000 x %15 =)	(-10.800,00 TL)
Vergiye Tabi İrat	61.200,00 TL
İndirim Konusu Yapılabilecek Özel Eğitim Harcaması (61.200 x %10 =)	6.120,00 TL
Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	**55.080,00 TL**
Hesaplanan Gelir Vergisi	11.751,60 TL
Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler	14.400,00 TL
İade Edilecek Gelir Vergisi	2.648,40 TL

Örneğin çözümünde özellik gösteren hususlar şu şekildedir:

- Tevkif suretiyle vergilendirilmiş işyeri kira gelirinin brüt tutarı 2018 takvim yılı beyan sınırı olan 34.000 TL'yi aştığı için yıllık beyanname ile beyan edilecektir. İşyeri kira gelirine konutlara tanınan 4.400 TL'lik istisna uygulanmayacaktır.
- Götürü gider olarak kira hasılatı olan 72.000 TL'nin %15'i yani 10.800 TL'si gider olduğundan, vergiye tabi irat tutarı 61.200 TL olacaktır.
- Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendi gereğince, "Eğitim ve Sağlık Harcamaları" safi iradın %10'u ile sınırlı olarak (61.200 x %10 =) 6.120 TL'yi indirim konusu yapılabilmektedir.

13.5.6. Hem Kira Geliri Hem de Mevduat Faizi Elde Eden Bir Mükellefin Beyanına İlişkin Örnek

Bayan Zeynep UĞUR, 2018 takvim yılında; tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş 32.000 TL işyeri kira hasılatı, 240.000 TL mevduat faizi ve konut olarak kiraya verdiği dairesinden 4.200 TL kira hasılatı elde etmiştir.

Açıklamalar ve Çözüm

- Mükellefin 2018 takvim yılında elde ettiği ve Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi hükmü çerçevesinde tevkif yoluyla vergilendirilen mevduat faizi geliri tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecektir.
- Konut kira geliri hasılatı 4.400 TL'lik istisna haddinin altında kaldığından (Konut kira geliri hasılatı 4.400 TL'lik istisna haddinin altında kaldığında mükellefin toplam geliri 2018 takvim yılında Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen 120.000 TL'yi aşsa dahi istisnadan yararlanabilecektir.) mükellefin bahse konu istisnadan yararlanmasına engel bir durum bulunmamakta ve bu nedenle de Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinin (a) alt bendi çerçevesinde beyan dışı kalmaktadır.

- Mükellefin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş, işyeri kira hasılatı ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinin (c) alt bendi 2018 takvim yılı için belirtilen 34.000 TL'lik beyan sınırını aşmadığından bu geliri de yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir.

Dolayısıyla yapılan bu açıklamalar çerçevesinde Bayan Zeynep Uğur'un 2018 takvim yılı için yıllık gelir vergisi beyannamesi vermesine gerek bulunmamaktadır.

13.5.7. Mesken Kira İstisnasından Yararlanamayan Bir Mükellefin Beyanına İlişkin Örnek

Taner MASUM, 2018 takvim yılında aşağıdaki şekilde tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş işyeri kira hasılatı, mevduat faizi ile birlikte konut kira hasılatı elde etmiştir.

İşyeri kira hasılatı (Brüt) (tevkif edilen vergi 6.400 TL)	32.000 TL
Konut kira hasılatı	12.000 TL
Mevduat faizi	240.000 TL

Açıklamalar ve Çözüm

- Mevduat faizi geliri, Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi kapsamında tevkifata tabi tutulduğu için tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecektir.
- 6322 sayılı Kanunun 5. maddesi ile 01.01.2013 tarihinden itibaren elde edilen hasılata uygulanmak üzere; Gelir Vergisi Kanunu'nun 21. 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. maddede yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı (2018 takvim yılı için 120.000 TL) aşanlar" 2018 takvim yılı için belirlenen 4.400 TL'lik mesken kira istisnasından yararlanamayacaklardır. Bu durumda Taner Bey 2018 takvim yılı mesken kira hasılatının tamamını istisna uygulanmaksızın beyana konu edecektir.
- 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 34.000 TL'yi (2018 takvim yılı için) aşan gayrimenkul sermaye iradı sahipleri beyanname verecekler veya diğer gelirleri dolayısıyla verdikleri beyannamelerine de bu kapsamdaki kira gelirlerini dâhil edeceklerdir.

Taner MASUM'un, her ne kadar işyeri kira hasılatı tek başına 34.000 TL'lik beyan sınırını aşmasa da, konut kirası ile işyeri kira hasılatı toplamı olan (32.000 + 12.000 =) 44.000 TL Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinin (c) alt bendinde 2018 takvim yılı için belirtilen 34.000 TL'lik beyan sınırını aştığından, konut kira geliri için verilmek zorunda olan gelir vergisi beyannamesine tevkifata tabi tutulmuş olan işyeri kira geliri de dâhil edilecektir. Buna göre mükellefin beyanı aşağıdaki gibi olacaktır:

Gayrisafi İrat Toplamı		44.000 TL
%15 Götürü Gider Tutarı	(44.000 TL x %15 =)	(-6.600 TL)
Safi İrat	(44.000 TL – 6.600 TL =)	37.400 TL
Vergiye Tabi Gelir		**37.400 TL**
Hesaplanan Gelir Vergisi		6.978 TL
Mahsup Edilecek Gelir Vergisi Tevkifatı		6.400 TL
Ödenecek Gelir Vergisi		**578 TL**

13.6. MENKUL SERMAYE İRATLARININ BEYANINA İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEKLERİ

13.6.1. 01.01.2006 Tarihinden Önce TL Cinsinden İhraç Edilen Devlet Tahvili Faiz Gelirinin Beyanına İlişkin Örnek

Aynur KORUR sahibi bulunduğu 21.11.2005 ihraç tarihli devlet tahvilinden 2018 takvim yılı içinde 2.100.000 TL faiz geliri elde etmiştir. Söz konusu gelirin beyanına ilişkin açıklamalar aşağıdaki gibidir:

01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan Devlet tahvili ve Hazine bonolarından elde edilen gelirler Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi kapsamında stopaja tabi olmayıp, aynı Kanunun geçici 59. 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.

Ancak mükellef kural olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 76/2.maddesinde düzenlenen o dönem yürürlükte bulunan indirim oranı uygulamasından faydalanabilecektir. Diğer taraftan 305 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2018 takvim yılı için indirim oranı birden büyük olarak (**%140,41)** olarak ilan edildiğinden, mükellef 2018 takvim yılında 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen Devlet tahvillerinden elde ettiği faiz gelirini beyan etmeyecektir.

13.6.2. 01.01.2006 Tarihinden Önce Dövize Endeksli Olarak İhraç Edilen Devlet Tahvili Faiz Gelirinin Beyanına İlişkin Örnek

Tayfun KARAYEL, 2018 takvim yılında, ihraç tarihi 20.10.2005 olan **dövize endeksli** Devlet tahvilinden döviz cinsinden 420.000 TL karşılığı faiz geliri elde etmiştir. Söz konusu Gelirin beyanına ilişkin açıklamalar aşağıdaki gibidir:

01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan Devlet tahvilinden elde edilen gelirler Geçici 67. maddesi kapsamında stopaja tabi değildir. Tayfun KARAYEL'in elde ettiği faiz geliri, dövize endeksli Devlet tahvilinden oluştuğu için indirim oranı uygulanması da söz konusu değildir. Bu çerçevede faiz geliri Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinin (c) alt bendinde 2018 takvim yılı için belirtilen 34.000 TL'lik beyan sınırını aştığından, elde edilen dövize endeksli Devlet tahvili faiz gelirini tamamı aşağıdaki şekilde beyan edilecektir.

Devlet Tahvili Faizi	420.000 TL
Gelir Vergisi Matrahı	420.000 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	137.480 TL
Mahsup Edilecek Stopaj Gelir Vergisi	---
Ödenecek Gelir Vergisi	137.480 TL

13.6.3. 01.01.2006 Tarihinden Sonra İhraç Edilen Devlet Tahvili Faiz Geliri ile İşyeri Kira Geliri Beyanına İlişkin Örnek

Bay Suat CEYLAN 2018 takvim yılında, ihraç tarihi 30.09.2015 olan Devlet tahvilinden 300.000 TL faiz geliri ile işyeri olarak kiraya verdiği gayrimenkulünden 60.000 TL brüt kira hasılatı elde etmiştir. İşyeri için ödenen kira bedelleri üzerinden 12.000 TL'lik gelir vergisi stopajı yapılmıştır. Suat CEYLAN beyan konu işyeri kira gelirinin hesabında götürü gider yöntemini seçmiştir.

Açıklamalar ve Çözüm

- 01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilen devlet tahvili faiz gelirleri Geçici 67. maddesi hükmü çerçevesinde tevkifata tabi olduğundan, aynı maddenin 7 numaralı bendi çerçevesinde Devlet tahvili faiz geliri tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecek, diğer gelirler nedeniyle verilecek yıllık beyannameye Devlet tahvili faiz geliri dahil edilmeyecektir.
- Mükellefin elde ettiği tevkifata tabi işyeri kira geliri ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinin (c) alt bendinde 2018 takvim yılı için belirtilen 34.000 TL'lik beyan sınırını aştığından yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

Buna göre Suat Beyin beyanı aşağıdaki gibi olacaktır:

Gayrisafi İrat Toplamı	60.000 TL
%15 Götürü Gider Tutarı (60.000 TL x %15 =)	(-9.000 TL)
Safi İrat (60.000 TL – 9.000 TL =)	51.000 TL
Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	51.000 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	10.650 TL
Mahsup Edilecek Gelir Vergisi Tevkifatı	(-12.000 TL)
İadesi Gereken Gelir Vergisi	**1.350 TL**

13.6.4. Gelir Vergisi Kanunu'nun 22. Maddesine Göre Kar Paylarının Beyanına İlişkin Örnek

Deniz YALÇIN ortağı bulunduğu ve tam mükellef bir kurum olan Yonca Anonim Şirketi'nin 2017 hesap dönemi karını dağıtması neticesinde 2018 takvim yılında brüt 1.800.000 TL tutarında kar payı elde etmiştir. Bu mükellefin başkaca geliri bulunmamaktadır. Elde edilen kâr payı kurum bünyesinde %15 nispetinde tevkifata tabi tutulmuş olup, tevkif edilen vergi 270.000 TL'dir.

Açıklamalar ve Çözüm

Deniz YALÇIN'ın elde ettiği 1.800.000 TL tutarındaki kâr payının yarısı Gelir Vergisi Kanunu'nun 22. maddesinin 3 numaralı bendine göre gelir vergisinden istisna olup, kalan yarısı 900.000 TL'dir. Bu tutar Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinin (c) alt bendinde 2018 takvim yılı için belirtilen 34.000 TL'lik beyan sınırını aştığı için beyan edilecek, buna karşın kurum bünyesinde yapılmış olan vergi tevkifatının **tamamı** hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir.

Kar Payı	1.800.000 TL
İstisna Tutarı (1.800.000 x ½ =)	(-900.000 TL)
Gelir Vergisi Matrahı	**900.000 TL**
Hesaplanan Vergi	305.480 TL
Mahsup Edilecek Vergi	270.000 TL
Ödenecek Gelir Vergisi	**35.480 TL**

13.6.5. Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 62. Maddesine Göre Kar Paylarının Beyanına İlişkin Örnek

(ABC) Limited Şirketi 2018 takvim yılı içinde 1998 yılı karı ile 2002 yılında tamamı kurumlar vergisinden istisna unsurlardan oluşan karının ortaklarına dağıtımına karar vermiştir. (ABC) Limited Şirketi hissedarı olan Bekir Bey 1998 yılı karından 240.000 TL, 2002 yılı karından ise 720.000 TL net kâr payı elde etmiştir.

Açıklamalar ve Çözüm

- Bekir beyin (ABC) Limited Şirketinin dağıttığı 1998 yılı karından hissesine düşen 240.000 TL tutarındaki kâr payının tamamı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 62. maddesinin ikinci fıkrası gereğince gelir vergisinden istisna olup, beyana konu edilmeyecektir.
- Mükellef Bekir Bey'in 2002 yılı karından hissesine düşen 720.000 TL tutarındaki net kâr payına Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 62'nci maddesinin üçüncü fıkrası gereğince, bu tutarın 1/9'u eklenerek bulunacak tutarın yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutar tutar Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinin (c) alt bendinde 2018 takvim yılı için belirtilen 34.000 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	720.000 TL
Eklenecek Tutar (720.000 x 1/9 =)	80.000 TL
Toplam Tutar	**800.000 TL**
İstisna Tutarı (800.000 / 2 =)	(-400.000 TL)
Gelir Vergisi Matrahı	**400.000 TL**
Hesaplanan Vergi	130.480 TL
Mahsup Edilecek Vergi (400.000 / 5 =)	90.000 TL
Ödenecek Vergi	**40.480 TL**

13.6.6. Menkul Sermaye İratlarının Beyanına İlişkin Kapsamlı Örnek

Hülya TUTAR, Başkent Vergi Dairesi'nin mükellefi olup, 2018 takvim yılında elde etmiş olduğu menkul sermaye iratlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

1- Mükellef, (A) Bankasında bulunan döviz mevduat hesabından 65.000 ABD Doları karşılığı 350.000 TL mevduat faizi, TL mevduat hesabından 250.000 TL mevduat faizi, repo hesabından ise 275.000 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 25.000 Euro karşılığı 150.000 TL faiz geliri elde etmiştir.

3- Mükellef sahibi olduğu ve 23.08.2005 tarihinde ihraç edilmiş bulunan Devlet tahvillerinden 2018 yılında 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 2018 takvim yılında 180.000 TL kazanç elde etmiştir.

5- Mükellef, (Z) Limited Şirketinin %40 hisseli ortağı olup 2018 takvim yılı içinde söz konusu şirketin 2017 yılına ilişkin karın dağıtımından, brüt 300.000 TL kar payı elde etmiştir. Kar dağıtımı sırasında (Z) Limited Şirketi 45.000 TL gelir vergisi kesintisi yapmış, dolayısıyla mükellefin eline net 255.000 TL geçmiştir.

6- Mükellef **(**F) Bankası A.Ş. nezdinde 02.01.2018 tarihinde 1.500 gr vadesiz altın depo hesabı açmış, vadesiz altın depo hesabındaki 1.500 gr altınını 15.09.2018 tarihinde bozdurmuştur. 2018 takvim yılında altın fiyatlarındaki yüksek artış nedeniyle anaparaya ek olarak 180.000 TL kazanç elde etmiştir.

Açıklamalar ve Çözüm

Mükellefin 2018 takvim yılı içinde elde etmiş olduğu menkul sermaye iratlarının beyan durumunu aşağıdaki gibi açıklayabiliriz.

- Mükellefin (A) Bankasında bulunan döviz mevduat hesabından elde ettiği 65.000 ABD Doları karşılığı 350.000 TL mevduat faizi, TL mevduat hesabından elde ettiği 250.000 TL mevduat faizi ve 275.000 TL repo kazancı daha önce (A) Bankasınca ödeme yapılırken Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi kapsamında tevkifata tabi olup, aynı maddenin 7 numaralı bendi çerçevesinde söz konusu faiz gelirlerinin tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname verilmeyecek, diğer gelirler nedeniyle verilecek yıllık beyannameye faiz gelirleri dahil edilmeyecektir.
- Mükellefin, (B) Bankasındaki off-shore mevduat hesabından elde etmiş olduğu 150.000 TL tutarındaki faiz geliri, tevkif suretiyle vergilendirilmediği ve tutarı Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinin (d) alt bendinde 2018 takvim için belirlenen 1.800 TL'lik beyan sınırını aştığı için tamamı beyana konu edilecektir.
- Mükellef sahibi olduğu ve 23.08.2005 tarihinde ihraç edilmiş bulunan devlet tahvilinden 2018 yılında elde ettiği toplam 600.000 TL faiz gelirinden, TL cinsinden devlet tahvilinden elde ettiği 400.000 TL'lik kısım için indirim oranı uygulamasından yararlanabilecektir. 305 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2018 takvim yılında uygulanacak indirim oranının birden büyük belirlenmesi nedeniyle mükellefin 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş bulunan Türk Lirası cinsinden Devlet tahvilinden elde ettiği faiz geliri beyan edilmeyecektir.

  Diğer taraftan 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan dövize endeksli Devlet tahvilinden elde edilen gelirler Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 94. maddesinin birinci fıkrasının 7 numaralı bendinin (a) alt bendi kapsamında stopaja tabidir. Mükellefin elde ettiği faiz geliri, dövize endeksli Devlet tahvilinden olduğu için bu gelire indirim oranı uygulanması da söz konusu değildir. Bu çerçevede dövize endeksli Devlet tahvilinden elde edilen faiz geliri Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinin (c) alt bendinde 2018 takvim yılı için belirtilen 34.000 TL'lik beyan sınırını aştığı için elde edilen dövize endeksli Devlet tahvili faiz gelirini tamamı yıllık beyanname ile beyan edilecektir.
- Mükellefin sahip olduğu menkul kıymet yatırım fonu katılım belgelerinden 2018 takvim yılında elde ettiği 180.000 TL tutarındaki kazanç da yine geçici 67. madde tevkif tabi olup, aynı maddenin 7 numaralı bendi çerçevesinde söz konusu faiz gelirlerinin tutarı ne olursa

olsun yıllık beyanname verilmeyecek, diğer gelirler nedeniyle verilecek yıllık beyannameye faiz gelirleri dahil edilmeyecektir.

- Mükellefin (X) Limited Şirketinden 2018 takvim yılı içinde elde ettiği 300.000 TL kâr payının yarısı (300.000 x ½ =) 150.000 TL Gelir Vergisi Kanunu'nun 22. maddesinin 3 numaralı bendi hükmüne göre gelir vergisinden istisna olup, kâr payının istisna dışında kalan kısmı yine aynı kanunun 86. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinin (c) alt bendinde 2018 takvim yılı için belirtilen 34.000 TL'lik beyan sınırını aştığı için yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Elde edilen gelirin beyan edilmesi nedeniyle de bu kâr payı üzerinden yapılan vergi tevkifatının tamamı yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.
- Hülya TUTAR'ın, vadesiz altın depo hesabındaki 1.500 gr altınını, 15.09.2018 tarihinde bozdurması sonucunda, 2018 takvim yılında altın fiyatlarındaki yüksek artış nedeniyle anaparaya ek olarak elde ettiği 180.000 TL'lik kazanç ise, Gelir Vergisi Kanunu'nda sayılan 7 gelir unsurundan hiçbirine girmediğinden beyannameye dahil edilmeyecek ve vergilenmeyecektir.

Bu açıklamalar çerçevesinde Hülya Hanımın beyan özeti aşağıdaki gibi olacaktır:

Off-shore Faiz Geliri	150.000 TL
Dövize Endeksli Devlet Tahvili Faiz Geliri	200.000 TL
Limited Şirket Kar Payı (½ istisna sonrası)	150.000 TL
Gelir Vergisi Matrahı	**500.000 TL**
Hesaplanan Gelir Vergisi	165.480 TL
Mahsup Edilecek Vergi (Kar Payı Stopajı)	45.000 TL
Ödenecek Gelir Vergisi	**120.480 TL**

13.7. DEĞER ARTIŞI KAZANÇLARININ BEYANINA İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEKLERİ

13.7.1. Aynı Yılda Hisse Senedi ve Hazine Bonosu Alım Satım Kazancı Elde Edilmesine İlişkin Örnek

Mahmut KAYA 30.09.2017 tarihinde Türkiye'de kurulu olan Borsa İstanbul A.Ş.'de işlem gören Korcan A.Ş. 'ne ait olan birim maliyeti 15 TL olan hisse senetlerinden 35.000 adedini aracı kurum vasıtasıyla 625.000 TL'ye satın almış ve 18.05.2018 tarihinde 750.000 TL'ye satmıştır. Mahmut Bey ayrıca, ihraç tarihi 15.11.2017 olan Hazine bonolarından 17.02.2018 tarihinde toplam 360.000 TL'lik satın almış, söz konusu Hazine bonolarını itfa tarihinden önce 22.07.2018 tarihinde 420.000 TL'ye satmıştır.

Açıklamalar ve Çözüm:

Mahmut KAYA'nın hem hisse senedini hem de Hazine bonosunu elden çıkartması Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi uyarınca tevkifata tabidir. Mükellefin başkaca bir geliri olmadığı varsayıldığında Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesinin 7 numaralı fıkrası kapsamında 2018 takvim yılında yıllık gelir vergisi beyanına tabi herhangi bir geliri bulunmamaktadır.

13.7.2. Aynı Yılda Devlet Tahvili Alım Satım Kazancı ile Devlet Tahvili Faiz Gelirleri Elde Edilmesine İlişkin Örnek

Erdal TUZLUK, ihraç tarihi 23.03.2017 olan ve 12.07.2017 tarihinde iktisap ettiği Devlet tahvillerinden 600.000 TL'lik kısmını 28.08.2018 tarihinde 720.000 TL bedelle elden çıkarmış bu satıştan 120.000 TL alım-satım kazancı, Devlet tahvillerinin kalan kısmından ise 225.000 TL faiz geliri elde etmiştir.

Açıklamalar ve Çözüm

Erdal TUZLUK'un Devlet tahvillerinden bir kısmını elden çıkarması dolayısıyla elde ettiği değer artışı kazancı ile söz konusu Devlet tahvillerini elde tutması nedeniyle elde ettiği faiz gelirleri Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi uyarınca tevkifata tabidir. Mükellefin başkaca bir geliri olmadığı varsayıldığında Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesinin 7 numaralı fıkrası kapsamında 2018 takvim yılında yıllık gelir vergisi beyanına tabi herhangi bir geliri bulunmamaktadır.

13.7.3. Gayrimenkul Alım Satım Kazancı Elde Edilmesine İlişkin Örnek

Müslüm KAYNAK, 18.05.2015 tarihinde 250.000 TL bedelle satın aldığı bir arsayı 10.10.2018 tarihinde 525.000 TL bedelle satmıştır.

Açıklamalar ve Çözüm

- Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80. Maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendine göre ivazsız olarak iktisap edilenler hariç gayrimenkullerin iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancı olarak belirlenmiştir.
- Değer artışı kazancında vergilendirilecek kazanç "safi değer artışı" olup, bu tutarın tespitinde, mal ve hakların iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış (Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi Yİ-ÜFE) oranında artırılarak tespit edilmektedir. Ancak bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının %10 veya üzerinde olması şarttır.
- Türkiye İstatistik Kurumu tarafından gayrimenkulün iktisap bedelinin endekslenmesinde elden çıkarıldığı tarihinin içinde bulunduğu aydan önceki ay olan **Eylül/2018** dönemi yurt içi üretici fiyat endeksi (Yİ-ÜFE) **439,78** olarak, iktisap tarihinin içinde bulunduğu aydan önceki ay olan **Nisan/2015** dönemi yurt içi üretici fiyat endeksine (Yİ-ÜFE) ise **245,42** olarak açıklanmıştır. Bu durumda endeksleme oranının ilgili dönemde %10'un üzerinde artmış olduğu görülmektedir. ((439,78 – 245,42) / 245,42 = %79,20)
- Dolayısıyla elden çıkarılan gayrimenkulün endekslenmiş maliyet bedeli;
  (250.000 TL + (250.000 x %79,20 =) 448.000 TL olarak dikkate alınacaktır.
- Buna göre Müslüm Bey, satmış olduğu arsasından dolayı (525.000 – 448.000 =) 77.000 TL tutarında istisna öncesi değer artışı kazancı elde etmiş olacaktır.
- Söz konusu kazanca 2018 takvim yılı için geçerli 12.000 TL tutarında istisna uygulanarak bulunacak (77.000 – 12.000 =) 65.000 TL'ye Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesindeki vergi nispetleri uygulanarak mükellefin 2018 takvim yılı için ödeyeceği gelir vergisi 14.430 TL olarak hesaplanacaktır.
- Bulunan 14.430 TL tutarındaki vergi 2019 yılının Mart ayının yirmibeşinci günü akşamına kadar yıllık beyanname ile beyan edilip, 2019 yılının Mart ve Temmuz aylarında iki eşit taksitle ödenecektir.
- Diğer taraftan, gayrimenkulün satış bedelinin tapuda düşük gösterilerek değer artışı kazancının eksik beyan edilmesi ve durumun idarece tespit edilmesi halinde; eksik beyan edilen vergi ve vergi ziyaı cezasının idare tarafından tarh edilerek gecikme faizi ile tahsil edileceği unutulmamalıdır.

KAYNAKCA

A. Murat YILDIZ "Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu", TESMER Yayınları, Ocak 2019.

A. Murat YILDIZ, "Soru ve Tablolarla 7143 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun İle Getirilen Mali Af", TESMER Yayınları, Mayıs 2018.

A. Murat YILDIZ, "Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Kılavuzu", Ankara SMMM Odası Yayını, Nisan 2018,

A. Murat YILDIZ, "Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Kılavuzu", Ankara SMMM Odası Yayını, Mart 2018,

A. Murat YILDIZ "6736 Sayılı Kanun Uygulamalarının Muhasebe Kayıtları ve Dönem Sonu İşlemlerine Yansımaları", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:339, Aralık 2016.

A. Murat YILDIZ "6736 Sayılı Mali Af Kanunu Uygulamalarının Muhasebe Kayıtlarına Yansımaları Kılavuzu" TESMER Yayını, Ekim 2016.

A. Murat YILDIZ, "Soru ve Tablolarla 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun İle Getirilen Mali Af", Gaziantep SMMM Odası Yayını, Ekim 2016.

A. Murat YILDIZ "Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu", Ankara SMMM Odası Yayını, Ocak 2016.

A. Murat YILDIZ, "Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Kılavuzu", Ankara SMMM Odası Yayını, Mart 2017,

A. Murat YILDIZ, "2015 Yılı Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Kılavuzu", Ankara SMMM Odası Yayını, Şubat 2016,

A. Murat YILDIZ, "2014 Yılı Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Kılavuzu", Ankara SMMM Odası Yayını, Şubat 2015,

A. Murat YILDIZ, "2013 Yılı Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Kılavuzu", Ankara SMMM Odası Yayını, Şubat 2014,

A. Murat YILDIZ, "Soru ve Tablolarla 6111 Sayılı Torba Kanundan Çıkan Mali Af", Ankara SMMM Odası Yayını, Mart 2011,

A. Murat YILDIZ, "Kurumlar Vergisi Rehberi", Yıldız Yeminli Mali Müşavirlik ve Denetim Yayını, Nisan 2011,

A. Murat YILDIZ, "Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu", Ankara SMMM Odası Yayını, Ocak 2014,

A. Murat YILDIZ, "2011 Yılı Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Kılavuzu", Ankara SMMM Odası Yayını, Şubat 2012,

A. Murat YILDIZ – İrfan VURAL, "Kurumlar Vergisi Rehberi", Ankara SMMM Odası Yayını, Mart 2015.

A. Murat YILDIZ- Serdar GÜMÜŞAY "Tablolarla 4842 Sayılı Kanun'la Vergi Mevzuatında Yapılan Düzenlemeler", Ankara SMMM Odası Yayını, Mayıs 2003.

A. Murat YILDIZ "Tablolarla 5035 Sayılı Kanun'la Vergi Mevzuatında Yapılan Düzenlemeler", Ankara SMMM Odası Yayını, Ocak 2004.

A. Murat YILDIZ, "Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu", Ankara SMMM Odası Yayını, Aralık 2004.

A. Murat YILDIZ, "Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu", Bursa SMMM Odası Yayını, Aralık 2005.

A. Murat YILDIZ, "Vergi Barışı Kanunu Uygulaması**",** Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2003.

A. Murat YILDIZ, "Serbest Meslek Kazançları", Sirküler Rapor, TURMOB Yayınları- 196, Ankara, 2002.

A. Murat YILDIZ, "Kurumlar Vergisi Rehberi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 163, Nisan 2002, Özel Ek.

A. Murat YILDIZ, "Kurumlar Vergisi Rehberi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 175, Nisan 2003, Özel Ek.

A. Murat YILDIZ, "Menkul Sermaye İratlarının Hesaplanması ve Beyanı", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 174, Mart 2003, Sf. 64-77.

A. Murat YILDIZ, "Menkul Sermaye İratlarının Hesabı ve Beyanı", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 162, Mart 2002, Sf. 80-92.

A. Murat YILDIZ, "Gayrimenkul Sermaye İratlarının Hesaplanması ve Beyanı", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 171, Aralık 2002, Sf. 46-57.

A. Murat YILDIZ – Emre KARTALOĞLU, "Değer Artışı Kazançlarının Vergilendirilmesi ve Menkul Kıymet Satış Kazancının Tespitinde Seçimlik Hakkın Kullanılması, Maliye ve Sigorta Yorumlar Dergisi, Sayı: 364, 15 Mart 2002, Sf. 52-61.

A. Murat YILDIZ, "5035 Sayılı Kanun'la Vergi Mevzuatında Yapılan Düzenlemeler", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 134, Şubat 2003, Sf. 108-116.

A. Murat YILDIZ, "İndirim Oranı Uygulamasının Vergisel Sonuçları", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 123, Mart 2003, Sf. 163-169.

A. Murat YILDIZ, "Serbest Meslek Erbaplarının Yararlanamadıkları Vergi Avantajları", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 121, Ocak 2003, Sf. 162-165

A. Murat YILDIZ, "Son Vergi Paketi İle Neler Geliyor, Neler Değişiyor", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 145, Ocak 2005**.**

A. Murat YILDIZ, "Vadeli Mevduat Hesaplarının ve Banka Kredilerinin Değerlemesi ile Stopaj Mahsubu Sorunu", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 144, Aralık 2004.

A. Murat YILDIZ, "2008 Yılı Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Kılavuzu", e- KİTAP, TESMER, Şubat 2009,

A. Murat YILDIZ, "6009 Sayılı Kanun'la Torbadan Çıkan Yeni Vergisel Düzenlemeler", ASMMMO Bülten Sayı: 190 Mayıs-Haziran 2010.

A. Murat YILDIZ, "KDV ve Stopaj İade Alacaklarının Geçici Vergiden, Geçici Verginin de Gelir ve Kurumlar Vergisinde Mahsubunda Özellik Gösteren Hususlar", ASMMMO Bülten, Eylül-Ekim 2010, Sayı: 192.

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

Engellilere Verilecek Sağlık Kurulu Raporları Hakkındaki Yönetmelik.

Engellilik İndiriminden Yararlanacak Hizmet Erbabının Engellilik Derecelerinin Tespit Şekli İle Uygulanması Hakkında Yönetmelik.

Prof. Dr. Şükrü KIZILOT, Vergi Uyuşmazlıkları İle İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler, Yaklaşım Yayınları, Cilt: 2, Ankara 1994.

Prof. Dr. Şükrü KIZILOT, "Menkul Kıymet ve Diğer Sermaye Piyasası Araçlarının 2005 ve 2006-2015 Dönemi Getirilerinin Vergilendirilmesi", Yaklaşım Dergisi" Ekim 2005 Sayı:154, sf. 28-31.

Prof. Dr. Şükrü KIZILOT, "Kendi Arsası Üzerine Satma Amacı Olmaksızın Bina İnşa Edenlerin Ticari Faaliyet Kapsamında Değerlendirilmesi", Yaklaşım, Şubat 2010, Sayı:206.

Prof. Dr. Şükrü KIZILOT, İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik, Yaklaşım Yayınları, 14. Baskı, Ankara 2010

Vergi Kanunları ve Tebliğleri.

A. Murat YILDIZ
Yeminli Mali Müşavir
muratyildiz@yildizymm.com.tr

Ankara doğumlu olan A. Murat YILDIZ, Gazi Üniversitesi İİBF İşletme Bölümünden mezun olmasını takiben aynı Üniversite'nin Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde Muhasebe-Finansman Bilim Dalında master yaptı. Sonrasında Maliye Bakanlığı'nda sırasıyla Stajyer Gelirler Kontrolörü, Gelirler Kontrolörü ve Gelirler Başkontrolörü, ayrıca iki yıl süre ile Ankara Defterdar Yardımcısı olarak görevlerinde bulundu.

A. Murat YILDIZ'ın mali ve ekonomik konularda çeşitli dergilerde yayınlanmış 200 civarında makalesi ve yine mali konularda yazmış bulunduğu birçok kez baskısı yapılan 50'yi aşkın kitabı bulunmakta olup, çok sayıda radyo, televizyon programı ile seminer ve panelde yaklaşık 20 yıldır eğitimci veya konuşmacı olarak yer almaktadır.

2006 yılı başından itibaren Yeminli Mali Müşavir ve Sorumlu Ortak Başdenetçi olarak mesleki hayatına devam etmekte olan A. Murat YILDIZ, evli ve iki çocuk babası olup, İngilizce bilmektedir.