



T Ü R M O B

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

2018 GELİR VERGİSİ BEYANNAME DÜZENLEME REHBERİ

PDF formatına ulaşmak için linke tıklayınız.
<http://www.turmob.org.tr/gelirvergisirehberiekitabi.pdf>

2018
GELİR VERGİSİ
BEYANNAME DÜZENLEME
REHBERİ

MART 2019

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR.....	X
ÖNSÖZ.....	XI
SUNUŞ	XII
2018 YILINA İLİŞKİN GELİRLERİN BEYANI (ÖZET)	1
1. GİRİŞ.....	2
2. GELİR VERGİSİNDE TAM VE DAR MÜKELLEFİYET	2
2.1. Tam Mükellefiyet	3
2.2. Dar Mükellefiyet	4
2.2.1. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Antlaşmalarında Mukimlik	6
2.2.2. Çalışma veya Oturma İzni Alarak Yurtdışında Yaşayan Türk Vatandaşlarının Durumu	7
3. GELİRİN ELDE EDİLMESİ.....	8
3.1. Ticari ve Zirai Kazançlarda Elde Etme	9
3.2. Serbest Meslek Kazançlarında ve Gayrimenkul Sermaye İratlarında Elde Etme.....	10
3.3. Ücretlerde ve Menkul Sermaye İratlarında Elde Etme	11
3.4. Diğer Kazanç ve İratlarda Elde Etme.....	12
3.5. Dar mükellefiyette Elde Etme.....	12
4. GELİR UNSURLARI İTİBARIYLA BEYAN	14
4.1. Ticari Kazanç	14
4.1.1. Ticari Faaliyetin Kapsamı	14
4.1.2. Ticari Faaliyetin Özellikleri	16
4.1.3. Ticari Kazancın Vergilendirilmesi	18
4.1.3.1. Basit Usul	19
4.1.3.1.1. Basit Usule Tabi Olmanın Genel Şartları.....	20
4.1.3.1.2. Basit Usule Tabi Olmanın Özel Şartları.....	21
4.1.3.1.3. Basit Usule Tabi Olmanın Özel Şartları.....	22
4.1.3.1.4. Ortaklıklarda Basit Usule Tabi Olmanın Şartları	24
4.1.3.1.5. Basit Usulden Gerçek Usule Geçiş.....	24
4.1.3.1.6. Gerçek Usulden Basit Usule Geçiş	25
4.1.3.1.7. İşini Terk Eden Mükelleflerin Durumu	26
4.1.3.1.8. Basit Usulde Vergilendirmede Özellikli Konular ve Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar.....	26
4.1.3.2. İşletme Hesabı Esası.....	29
4.1.3.3. Bilanço Esası.....	29
4.1.4. İndirilecek Giderler	30
4.1.4.1. Ticari Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İçin Yapılan Genel Giderler.....	32
4.1.4.1.1. Götürü Gider Uygulaması	32
4.1.4.2. Hizmetli ve İşçilerin İş Yerinde veya İş Yerinin Müştemilatında İlaşe (Yemek) ve İbate (Barınma) Giderleri, Tedavi ve İlaç Giderleri, Sigorta Primleri, Emekli Aidatı ve Demirbaş Olarak Verilen Giyim Eşyası.....	34

4.1.4.2.1.	Yemek Giderleri	34
4.1.4.2.2.	Barınma Giderleri.....	36
4.1.4.2.3.	Tedavi İlaç Giderleri	36
4.1.4.2.4.	Emekli Aidatı ve Sigorta Primleri.....	36
4.1.4.3.	İşle İlgili Olmak Şartıyla, Mukavelenameye veya İlama veya Kanun Emrine İstinaden Ödenen Zarar, Ziyan ve Tazminatlar	37
4.1.4.4.	İşle İlgili ve Yapılan İşin Önemi ve Genişliği İle Orantılı Seyahat ve İkamet Giderleri (Seyahat Maksudının Gerektirdiği Süreyle Sınırlı Olmak Şartıyla)	38
4.1.4.5.	Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri	38
4.1.4.6.	İşletme ile İlgili Olmak Şartıyla; Bina, Arazi, Gider, İstihlak, Damga, Belediye Vergileri, Harçlar ve Kaydiyeler Gibi Aynı Vergi, Resim ve Harçlar	39
4.1.4.7.	Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Ayrılan Amortismanlar	40
4.1.4.8.	İşverenlerce Sendikalar Kanunu Hükümlerine Göre Sendikalara Ödenen Aidatlar	41
4.1.4.9.	İşverenler Tarafından Ücretliler Adına Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları	41
4.1.4.10.	Fakirlere Yardım Amacıyla Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Bağışlanan Gıda, Temizlik, Giyecek ve Yakacak Maddelerinin Maliyet Bedeli.....	42
4.1.4.11.	Türkiye İş Kurumu Tarafından Düzenlenen İşbaşı Eğitim Programlarından Faydalananlara, Programı Yürüten İşverenlerce Fiilen Ödenen Tutarlar.....	42
4.1.4.12.	Banka Kredi Borçları Nedeniyle Tahakkuk Etmiş, Ancak Henüz Ödenmemiş Faizlerin Gider Yazılması.....	43
4.1.5.	Ticari Kazancın Tespitinde İndirilemeyecek Giderler	43
4.1.6.	Özelliği Olan Ticari Kazançlarda Kazanç Tespiti	45
4.1.6.1.	Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarma İşleri	45
4.1.6.2.	Ulaştırma İşlerinde Matrah	47
4.1.7.	Ticari Kazanç İstisnaları	47
4.1.7.1.	PTT Acentelerinde Kazanç İstisnası	47
4.1.7.2.	Sergi ve Panayır İstisnası	47
4.1.7.3.	Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna	47
4.1.7.4.	Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası.....	47
4.1.7.5.	Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Yapılan Faaliyetler Sonucu Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna.....	48
4.1.7.5.1.	Gelir Vergisi Stopajı Teşviki	48
4.1.7.5.2.	Ücret Desteği.....	49
4.1.7.6.	Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna.....	49
4.1.7.7.	Yatırım İndirimi.....	50
4.1.7.7.1.	31.12.2005 Tarihi İtibarıyla Mevcut Olup Devreden Yatırım İndirimi İstisnası Tutarları	51
4.1.7.7.2.	24.04.2003 Tarihinden Önce Yapılan Müracaatlara İstinaden Düzenlenen Teşvik Belgeleri Kapsamında Yapılan Yatırımlar	51
4.1.7.7.3.	GVK'nın Mülga 19'uncu maddesi Kapsamında Yapılan Yatırımlar	51
4.1.7.7.4.	01.01.2006 – 08.04.2006 Tarihleri Arasında Yeni Başlamış Yatırımlar.....	52
4.1.7.7.5.	Endeksleme	52
4.1.7.7.6.	Yatırım İndirimi İstisnasında Uygulama.....	52
4.1.7.8.	Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası	53
4.1.7.8.1.	İstisnadan Faydalanacaklar ve Faydalanma Şartları.....	53
4.1.7.8.2.	Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnasında Özellikli Durumlar	54
4.1.7.8.3.	İstisna Uygulaması.....	56

4.1.7.8.4.	Yararlanılacak İstisna Tutarı.....	56
4.1.7.8.5.	Diğer Hususlar	57
4.1.7.9.	Ürün Senetlerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar	59
4.1.7.10.	Avrupa Birliği Organlarıyla Akdedilen ve Usulüne Göre Yürürlüğe Konulan Anlaşmalar Çerçevesinde Proje Karşılığı Sağlanan Hibeler.....	59
4.1.7.11.	Sınai Mülkiyet Haklarından Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna.....	59
4.1.7.11.1.	Sınai Mülkiyet Haklarından Elde Edilen Kazanç ve İratların Kapsamı.....	60
4.1.7.11.2.	İstisnadan Yararlanacak Olanlar.....	61
4.1.7.11.3.	İstisnadan Yararlanma Şartları.....	61
4.1.7.11.3.1.	Buluşlara İlişkin Araştırma, Geliştirme ve Yenilik Faaliyetleri ile Yazılım Faaliyetlerinin Türkiye’de Gerçekleştirilmesi.....	61
4.1.7.11.3.2.	İncelemeli Sistemle Patent veya Olumlu Araştırma Raporu Sonucunda Faydalı Model Belgesi Alınması.....	61
4.1.7.11.3.3.	İstisna Uygulamasından Yararlanacak Kişilerden Olunması.....	61
4.1.7.11.3.4.	Değerleme Raporu Düzenlenmesi	62
4.1.7.11.3.5.	Patent veya Faydalı Model Belgesi İçin Sağlanan Koruma Süresinin Aşılmamış Olması	63
4.1.7.11.4.	İstisna Uygulaması.....	63
4.1.7.11.4.1.	9/8/2016 Tarihinden Önce Değerleme Raporu Düzenlenmesi Amacıyla Başvuranların Durumu.....	63
4.1.7.11.4.2.	İstisna Kazancın Tespiti	64
4.1.7.11.4.3.	Buluşun Üretim Sürecinde Kullanılması Halinde Kazancın Tespiti.....	64
4.1.7.11.4.4.	Kesinti Uygulaması.....	65
4.1.7.11.5.	Diğer Hususlar	65
4.1.7.11.5.1.	01/01/2015 Tarihinden Önce Tescil Edilmiş Patentli veya Faydalı Model Belgesi Buluşların Durumu	65
4.1.7.11.5.2.	Sınai Mülkiyet Hakkının Devredilmesi, Satılması veya Kiralanması İşlemlerinin Tescili.....	65
4.1.7.11.5.3.	Araştırma, Geliştirme ve Yenilik Faaliyetleri ile Yazılım Faaliyetlerinin Bir Kısımının veya Tamamının Yurt Dışında Gerçekleştirilmesi	65
4.1.7.11.5.4.	Patent veya Faydalı Model Belgesinin Geriye Dönük Olarak Hükümsüz Sayılması.....	66
4.1.7.11.5.5.	İstisna Uygulamalarında Tercih	66
4.1.7.11.5.6.	Katma Değer Vergisi İstisnası	66
4.1.8.	Ticari Kazanç Muafiyetleri.....	67
4.1.8.1.	Esnaf Muafiyeti	67
4.1.8.2.	İhtiyaç Fazlası Elektrik Enerjisinin Satışında Esnaf Muafiyeti	71
4.1.8.2.1.	Muafiyetin kapsamı ve şartları.....	71
4.1.8.2.2.	Üretilen elektrik enerjisinin satışında vergi tevkifatı ve belgelendirme.....	72
4.1.8.2.3.	Muafiyetten faydalananların yükümlülükleri	73
4.2.	Zirai Kazanç.....	73
4.2.1.	Zirai Kazançta Vergileme	74
4.2.2.	Zirai Kazancın Tespiti	76
4.2.2.1.	Zirai İşletme Hesabına Göre Zirai Kazancın Tespiti	76
4.2.2.2.	Bilanço Esasına Göre Zirai Kazancın Tespiti.....	78
4.2.2.3.	Zirai Kazançlarda Stopaj Uygulaması.....	79
4.2.3.	Zirai Kazanç İstisnaları (Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası)	80
4.3.	Ücret	80
4.3.1.	Ücret Olarak Vergilendirilecek Diğer Ödemeler	80
4.3.2.	Ücret İstisnaları.....	82

4.3.2.1.	GVK'nın 23'üncü maddesinde Yer Alan Ücret İstisnaları	82
4.3.2.2.	Kadın Hizmet Erbabına Sağlanan Kreş ve Gündüz Bakımevi Yardımında Gelir Vergisi İstisnası.....	86
4.3.2.3.	Gider Karşılıklarında İstisnalar.....	88
4.3.2.4.	Tazminat ve Yardımlarda İstisnalar	89
4.3.2.5.	Hizmet Erbabına Ödenen Tazminatların Vergilendirilmesi ile İlgili İstisna Uygulaması	91
4.3.2.5.1.	Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra yapılan ödemeler ve yardımların vergilendirilmesi.....	91
4.3.2.5.2.	Kıdem tazminatlarında istisna uygulaması.....	92
4.3.2.5.3.	Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra yapılan ödemeler ve yardımlarda istisna	93
4.3.2.5.4.	657 sayılı Kanunun 4/b ve mülga 4/c maddeleri kapsamında çalışan personele ödenen iş sonu tazminatlarının vergilendirilmesi.....	95
4.3.2.6.	Vatan Hizmetleri Yardımlarında İstisnalar	95
4.3.2.7.	Tecizat ve Tayin Bedellerinde İstisnalar	95
4.3.2.8.	Tahsil ve Tatbikat Ödemelerinde İstisnalar	96
4.3.2.9.	Teşvik, İkramiye ve Mükâfatlarda İstisnalar.....	96
4.3.3.	Ücretin Safi Tutarının Tespiti	98
4.3.3.1.	Emekli Aidatı ve Sosyal Sigorta Primleri	98
4.3.3.2.	Sosyal Güvenlik Destekleme Primi	98
4.3.3.3.	İşsizlik Sigortası Primi	99
4.3.3.4.	Şahıs Sigorta Primleri	99
4.3.3.5.	Engellilik İndirimi	99
4.3.4.	Ücretlerin Vergilendirilmesi.....	100
4.3.4.1.	Ücret ve Kira Gelirini Birlikte Elde Edenlerin İstisnadan Faydalanma Durumu	102
4.3.4.2.	Yabancı Bir Ülkedeki İşveren Tarafından Doğrudan Doğruya Ödenen Ücretler	103
4.3.4.3.	Yabancı Elçilik ve Konsolosluklarda Çalışan ve İstisnadan Faydalanmayan Memur ve Hizmetlilere Ödenen Ücretler	103
4.3.4.4.	Asgari Geçim İndirimi	104
4.3.4.4.1.	İlave Asgari Geçim İndirimi Uygulaması.....	107
4.3.4.5.	Yurtdışında Hizmet Veren İşletmelerde İndirim	109
4.3.4.5.1.	Yurt Dışına Hizmet Veren İşletmelerin İstihdam Ettikleri Hizmet Erbabının Ücretlerine İlişkin İndirim Uygulaması.....	110
4.3.4.5.2.	İndirimden Faydalanma Şartları	110
4.3.4.5.3.	İndirim Tutarı.....	111
4.3.4.5.4.	Bildirim ve Beyan	112
4.3.4.6.	Bankalar Tarafından Yapılan Promosyon Ödemeleri.....	114
4.4.	Serbest Meslek Kazancı	115
4.4.1.	Serbest Meslek Kazançlarında Vergi Tevkifatı.....	117
4.4.2.	Vergiden Muaf Serbest Meslek Erbabı	118
4.4.3.	Serbest Meslek Kazançlarında İstisnalar	118
4.4.3.1.	Telif Hakkı ve İhtira Beratı Kazanç İstisnası.....	118
4.4.3.2.	Sergi ve Panayır İstisnası	119
4.4.3.3.	Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası	119
4.4.4.	Defter Tutan Serbest Meslek Erbabında Kazancın Tespiti.....	120
4.4.5.	Serbest Meslek Kazançlarında Hasılat	121
4.4.6.	Serbest Meslek Kazançlarında Giderler	122
4.4.7.	Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesinde Özellikli Konular	125

4.4.7.1.	Serbest Meslek Erbabının Faaliyetinde Kullanmak Üzere Satın Aldığı İkinci Aracı İçin Amortisman Ayırıp Ayıramayacağı	125
4.4.7.2.	Mesleki Sorumluluk Sigortasının, Yıllık Beyanname Üzerinden İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı	125
4.4.7.3.	Serbest Meslek Faaliyeti Nedeniyle Müşteriler İle Yapılan Sözleşmelere ve Verilen Beyannamelere Ait Damga Vergisinin Serbest Meslek Kazancından İndirilmesi	126
4.4.7.4.	Serbest Meslek Erbablarının Giyim Harcamalarının Gider Yazılıp Yazılmayacağı	126
4.4.7.5.	Serbest Meslek Erbabının Kiraladığı İşyerinin Bir Bölümünü Şirkete Kiraya Vermesi Durumunda Vergilendirme.....	126
4.4.7.6.	Serbest Meslek Erbabının Kredi Kullanarak Aldığı ve Home-Ofis Olarak Kullandığı Gayrimenkul İçin Ödediği Faizlerin Gider Kaydı	127
4.4.8.	Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Türkiye’de İcra Edilen Serbest Meslek Faaliyetlerinde Türkiye’nin Vergilendirme Yetkisi	128
4.4.9.	Serbest Meslek Erbablarının Yararlanamayacağı Bazı Vergisel Uygulamalar	131
4.4.9.1.	Şüpheli Alacak Karşılığı Ayırma Ve Değersiz Alacak Yazma	131
4.4.9.2.	Alacak Senetleri Reeskontu	131
4.4.9.3.	Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Ayırma.....	131
4.5.	Gayrimenkul Sermaye İradı.....	131
4.5.1.	Gayrimenkul Sermaye İradında Beyan	133
4.5.2.	Mesken Kira Gelirlerinde İstisna.....	134
4.5.3.	Gayrimenkul Sermaye İradında Elde Etme	135
4.5.4.	Emsal Kira Bedeli.....	137
4.5.5.	Gayrimenkul Sermaye İratlarında Vergi Kesintisi	138
4.5.6.	Safi İradın Bulunması Sırasında İndirilecek Giderler	138
4.6.	Menkul Sermaye İradı.....	143
4.6.1.	Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi	146
4.6.1.1.	Tevkif Yoluyla Vergilendirilmekle Beraber Belli Tutarı Aşması Halinde Beyan Edilecek Menkul Sermaye İratları	146
4.6.1.2.	01.01.2006 Tarihinden Önce İhraç Edilen Her Nevi Tahvil ve Hazine Bonolarından Elde Edilen Faiz Gelirlerinin Beyanı.....	147
4.6.1.3.	Özel Sektör Tahvilleri ve Kira Sertifikalarından Elde Edilen Gelirler.....	148
4.6.1.4.	Kar Paylarının Vergilendirilmesi	148
4.6.1.5.	Tutarı 1.600 TL’yi Aşması Halinde Beyan Edilecek Menkul Sermaye İratları	149
4.6.1.6.	Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları	150
4.6.1.7.	Kesilen Vergilerin Mahsubu	151
4.6.1.8.	Menkul Sermaye İratlarının Beyan Durumuna İlişkin Özet Tablo	151
4.6.2.	Menkul Sermaye İratlarında İstisna	154
4.6.2.1.	Tek Primli Yıllık Gelir Sigortalarından Yapılan Ödemelere İlişkin İstisna Uygulaması	154
4.6.2.2.	Tek Primli Yıllık Gelir Sigortalarına Yapılan Aktarımlarda İstisna Uygulaması	155
4.6.2.3.	Geçiş Dönemi Uygulaması	156
4.7.	Diğer Kazanç ve İratlar	157
4.7.1.	Değer Artış Kazançları	157
4.7.2.	Arızı Kazançlar	160

4.7.3.	Geçici 67'inci madde Kapsamında Tevkifata Tabi Olup, Beyan Edilmeyecek Gelirler	162
4.7.3.1.	Mevduat Faizleri, Repo Gelirleri ve Özel Finans Kurumlarından Elde Edilen Gelirler	163
4.7.3.2.	Her Nevi Tahvil ve Hazine Bonolarından Elde Edilen Faiz Gelirleri İle Alım-Satım Kazançları	163
4.7.3.3.	Hisse Senedi Kar Payları ile Alım-Satım Kazançları.....	164
4.7.3.4.	Menkul Kıymetler Yatırım Fonları Katılma Belgeleri ile Yatırım Ortaklıkları Hisse Senetlerinden Elde Edilen Gelirler.....	166
4.7.3.5.	Vadeli İşlem ve Opsiyon Sözleşmelerinden Elde Edilen Gelirler	167
4.7.3.6.	Kredi Teminatı Sağlamak Üzere Kurulmuş Olan Kurumlarca 193 Sayılı Kanunun Geçici 67 nci Maddesi Kapsamında Elde Edilen Gelirlerde Tevkifat Uygulaması.....	167
4.7.3.7.	İhtiyari Beyan	168
4.7.3.8.	Dar Mükellef Gerçek Kişilerin Geçici 67'nci Madde Kapsamında Yapacakları İşlemler	169
5.	GELİRİN TOPLANMASI VE YILLIK BEYAN	170
5.1.	Toplama Yapılmayan Haller	171
5.2.	Yıllık Beyanname Verilmesi ve Gelirin Toplanmasıyla İlgili Esaslar.....	172
5.3.	Yıllık Beyannameye Dahil Kazanç ve İratlardan Zarar Mahsubu	173
6.	GEÇİCİ VERGİ.....	173
7.	BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILACAK DİĞER İNDİRİMLER	175
7.1.	Hayat Sigortası ve Şahıs Sigortası Primleri	175
7.2.	Eğitim ve Sağlık Harcamaları İndirimi	176
7.3.	Engellilik İndirimi.....	176
7.4.	Bağış ve Yardım İndirimi.....	177
7.4.1.	Gelirin %5'i ile Sınırlı Bağışlar.....	178
7.4.2.	Gelirle Sınırlı Olmayan Bağışlar.....	178
7.5.	Sponsorluk Harcamaları.....	180
7.6.	Ar-Ge ve Tasarım İndirimi	180
7.6.1.	Gelir Vergisi Stopajı Teşviki.....	182
7.7.	Girişim Sermayesi Fonu Olarak Ayrılan Tutarların Beyan Edilen Gelirin %10'unu Aşmayan Kısmı.....	182
7.8.	Türkiye'den Yurt Dışı Mukim Kişi ve/veya Kurumlara Verilen Hizmetlerden Sağlanan Kazançlara İlişkin İndirim	183
7.9.	Korumalı İş Yeri İndirimi	183
7.10.	Bireysel Katılım Yatırımcısı İndirimi	183
7.11.	EXPO 2016 Antalya Ajansına Yapılan Her Türlü Nakdi ve Ayni Bağış ve Yardımlar ile Sponsorluk Harcamaları	184
7.12.	Basit Usule Tabi Mükelleflere Uygulanacak Kazanç İndirimi	184
7.13.	Teknogirişim Sermayesi Desteği.....	185
7.14.	Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Faaliyette Bulunanlara Sağlanan Sermaye Desteği.....	186
7.15.	BAĞ-KUR Primleri	186
8.	YILLIK BEYANNAMENİN VERİLMESİ VE TARH İŞLEMLERİ.....	187
8.1.	Beyannamenin Verileceği Vergi Dairesi	187
8.2.	Tarhiyatın Muhatabı	187
8.3.	Vergilendirme Dönemi.....	188
8.4.	Beyanname Verme ve Ödeme Süreleri	188

8.5.	Beyannameye Eklenecek Bildirim ve Belgeler	189
9.	GELİR VERGİSİNDE MAHSUP, İADE VE TEŞVİKLER.....	190
9.1.	Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Mahsup ve İadesi.....	190
9.1.1.	Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiden Mahsup ve Kalan Kısımın İadesi.....	190
9.1.2.	Mahsuben İade	190
9.1.3.	Nakden İade	191
9.1.4.	Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Geçici Vergiye Mahsubu.....	192
9.2.	Geçici Verginin Mahsubu ve İadesi.....	192
9.3.	İade Talepleri Başvuru Şekli	193
9.4.	Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi.....	194
9.4.1.	Vergi İndiriminden Yararlanacak Olanlar	196
9.4.2.	Vergi İndiriminden Yararlanma Şartları	197
9.4.2.1.	İlgili dönem beyannamelerinin kanuni süresi içerisinde verilmiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin de kanuni süresi içerisinde ödenmiş olması.....	197
9.4.2.2.	İlgili dönemlere ilişkin olarak beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması.....	199
9.4.2.3.	Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları dâhil) 1.000 Türk Lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması.....	200
9.4.2.4.	Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde sayılan fiillerin işlenmemiş olması.....	201
9.4.3.	Vergi İndirimi Uygulaması.....	201
9.4.4.	Ticari, zirai veya mesleki kazancın diğer gelir unsurlarıyla birlikte beyan edilmesi durumunda mükelleflerin yararlanabileceği vergi indirim tutarının tespiti.....	201
9.4.5.	Şartların İhlali Halinde Yapılacak İşlemler	202
9.5.	İlave İstihdamın Teşviki.....	203
9.5.1.	4447 sayılı Kanunun Geçici 19 uncu Maddesi Kapsamında İşe Alınan Ücretlilere İlişkin Gelir Vergisi Stopajı Teşviki Uygulaması.....	204
9.5.1.1.	Gelir vergisi stopajı teşvikinden faydalanılmasına ilişkin şartlar	204
9.5.1.2.	İstisna uygulamasında süre	205
9.5.1.3.	Gelir vergisi stopaj teşvikinin uygulanması	205
9.5.2.	4447 sayılı Kanunun Geçici 20 nci Maddesi Kapsamında İşe Alınan Ücretlilere İlişkin Gelir Vergisi Stopajı Teşviki Uygulaması.....	206
9.5.2.1.	Gelir vergisi stopajı teşvikinden faydalanılmasına ilişkin şartlar	206
9.5.2.2.	İstisna uygulamasında süre	207
9.5.2.3.	Gelir vergisi stopaj teşvikinin uygulanması	207
9.5.3.	Ortak Hükümler	208
9.5.3.1.	Uygulamanın esasları	208
9.5.3.2.	Teşvikten faydalanılmayacak durumlar	210
9.5.3.3.	Diğer hususlar	211
9.6.	Sporcu ücretlerinden tevkif yoluyla alınan gelir vergisinin iadesi.....	212
9.7.	Yeni Makina ve Teçhizat Alımında Amortisman Oran ve Süreleri.....	213

10. MUHTASAR BEYANNAME	214
10.1. Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi	215
11. MÜNFERİT BEYANNAME	216
12. HAZIR BEYAN SİSTEMİ	217
13. 2018 YILI GELİRLERİNE UYGULANACAK VERGİ TARİFESİ	219
14. İNDİRİMLİ GELİR VERGİSİ UYGULAMASI	220
15. DEFTER BEYAN SİSTEMİ	223
15.1. Başvuru	224
15.2. Kayıt zamanı	224
15.3. Yanlış kayıtların düzeltilmesi	225
15.4. Sistem üzerinden tutulabilecek defterler	225
15.5. Sistem üzerinden tutulan defterlerin muhafaza ve ibrazı	226
15.6. Sistem üzerinden elektronik belge düzenlenmesi	226
15.7. Sistemi kullanma yetkisi	226
15.8. Sistemden çıkış	227
15.9. Sistemi kullanma yükümlülüğünün başladığı tarih	228
15.10. Sorumluluk ve ceza uygulaması	228
EK - GELİR VERGİSİ BEYANINA İLİŞKİN ÖRNEKLER	230
ÖRNEK 2:	230
ÖRNEK 2:	232
ÖRNEK 3:	233



KISALTMALAR

GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
VUKGT	: Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ

ÖNSÖZ

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler üreten, canlı ve dinamik bir Türkiye için çalışıyorlar. Ekonominin kaydını tutan ve mali danışmanlık yapan, memleketin her köşesinde hizmet sunuyorlar.

TÜRMOB ve Odalarımız; kamu yararına, sürekli yüksek kalitede hizmet sağlayan standartlarla, muhasebe ve denetim mesleğinin dünyadaki gelişmelere paralel olarak ilerletilmesi ve geliştirilmesi için çalışmakta, gerek stajyerlerimizin ve meslek mensuplarımızın eğitimi noktasında, gerekse mesleğin uygulanmasına yönelik üzerine düşen sorunların çözümü konusunda büyük bir özveri ile çalışmaktadır.

İşletmelerin muhasebe ve denetim işlemlerini gerçekleştiren, devletin vergi gelirlerinin arttırılmasına katkı sunan ve devlet kurumlarının işleyişine yardımcı olan meslektaşlarımızın ihtiyaç duyacakları bilgiye en kısa sürede ulaşmalarını sağlamak meslek örgütünün görevleri arasında yer alıyor.

Meslek mensuplarımız teknik muhasebe bilgisine sahip olmanın yanında, işletme danışmanlığı, finansal raporlama, üretim danışmanlığı, bağımsız denetim, adli muhasebe gibi çok çeşitli konularda da çalışmalar yürütmektedirler. Bu alanlarda ayrı ve özel bir bilgi birikimi ile tecrübe gerektirmektedir.

TÜRMOB olarak bugüne kadar meslektaşlarımızın ihtiyaç duyacakları bilgiye kolay erişimlerini sağlamak için bir çok çalışma gerçekleştirdik ve gerçekleştirmeye devam edeceğiz.

Sizlerin istifadesine sunduğumuz 2018 Yılı Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi isimli çalışmamızın faydalı olması diliyorum.

A. Masis YONTAN

TÜRMOB Genel Başkanı

SUNUŞ

2018 Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi hazırlayarak, iş ve işlemlerinizde sizlere yardımcı olması amacıyla e- kitap olarak istifadenize sunduk.

Temel vergilerimizden birisi olan Gelir Vergisi, gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.

Ülkemizde vergi gelirlerimizi, üç temel kategori üzerinden temin edilmektedir. Gelir, harcama ve servet üzerinden alınan vergiler dağılımı itibariyle sistemin yapısı hakkında da bilgi vermektedir. Vergi sisteminin temelini gelir üzerinden alınan vergiler oluşturmasına karşın, ülkemizde vergi gelirlerinin en büyük payını dolaylı vergiler diye adlandırdığımız mal ve hizmet üzerinden alınan vergiler oluşturmaktadır.

Dolaylı vergilerin payının yüksek olması temel yapının önemini ve değerini hiçbir zaman azaltmamalıdır. Gerçek kişilerin ve kurum kazançlarının vergilendirilmesini düzenleyen iki temel düzenleme olan Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunları büyük öneme sahiptir.

Gelir Vergisi Kanunu 1961 yılında yürürlüğe girerek, günümüze gelinceye kadar çok sayıda değişikliğe tabi tutulmuştur. Ancak yapılan değişiklikler sonucu sistematik yapı ve bütünlük bozulmuştur. Kanun, basit, sade, kolay ve anlaşılabilir olmaktan uzaklaşmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan bazı temel düzenlemelere geçici maddeler ile yön veriliyor olması da öngörülebilirliği azaltmaktadır. Bu durum uygulamada bazı tereddüt ve duraksamalara da yol açabilmektedir.

Şahsi ve dolaysız bir vergi olarak artan oranlı tarifeye göre alınan gelir vergisinin, uygulanması ve beyanı konusunda meslektaşlarımıza yardımcı olmak ve kılavuz görevi görmesi için elinizdeki çalışmayı hazırlayarak sizlerin istifadesine sunduk.

Meslektaşlarımıza uygulamada yardımcı olacağına inandığımız e- kitabımız, özellikle bazı bilgi, oran ve uygulamalara kolay ulaşımı sağlayacak şekilde tasarlandı.

e-Kitabın, başta gelir vergisi beyanlarını düzenleyen meslektaşlarımız olmak üzere tüm ilgililere faydalı olmasını diliyorum.

Yahya ARIKAN

TÜRMOB Genel Sekreteri

2018 YILINA İLİŞKİN GELİRLERİN BEYANI

(ÖZET)

Mükellefler, 2018 yılında elde edilen kazançlar (sadece basit usulde ticari kazanç elde edilmesi durumu hariç) ile ilgili yıllık gelir vergisi beyannamelerini, <https://ebeyanname.gib.gov.tr> adresinde yer alan kılavuza uygun olarak doldurarak **25 Mart 2019 Pazartesi günü** saat 23.59'a kadar göndermelidirler.

2018 yılı kazançlarına ilişkin olarak 25 Mart 2019 tarihine kadar verilecek yıllık beyannameler üzerinden hesaplanan gelir vergisi iki eşit taksitte ödenecek olup,

- Birinci taksitin 1 Nisan 2019 Pazartesi gününe kadar,
- İkinci taksitin 31 Temmuz 2019 Çarşamba gününe kadar,

ödenmesi gerekmektedir.

Ticari, zirai ve mesleki kazancı nedeniyle gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükelleflerinden 2017 yılında ticari, zirai ya da serbest meslek kazancı elde edip toplamı 8.012.000 TL ve net satışlar toplamı 16.019.000 TL'yi aşmayan mükellefler 2018 yılı beyannamelerini 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatmak zorundadırlar.

Aşağıdaki mükellefler ise 2018 yılı beyannamelerini meslek mensuplarına imzalatmak zorunda değildirler.

II. sınıf tacirlerden alım satım veya imalat faaliyetinde bulunanlardan 2017 yılı satış tutarları	268.000 TL'yi aşmayanlar
II. sınıf tacirlerden yukarıda yazılan işlerin dışında işlerle uğraşanlardan 2017 yılı yıllık gayri safi iş hasılatı tutarı	135.000 TL'yi aşmayanlar
Serbest Meslek Faaliyetinde Bulunanlardan 2017 yılı Hasılat Tutarı	187.000 TL'yi aşmayanlar
Zirai Kazancı İşletme Hesabı Esasına Göre Belirlenen Çiftçilerden 2017 yılı Hasılat Tutarı	268.000 TL'yi aşmayanlar
1. Özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile bu kooperatiflerin oluşturdukları birlikler, herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın beyannamelerini imzalatmak zorunda değildir.	
2. Noterler herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın beyannamelerini imzalatmak zorunda değildir.	
3. Gelirleri ücret, gayrimenkul sermaye iradı menkul sermaye iradı ile sair kazanç ve iratlardan oluşan gelir vergisi mükelleflerine ait beyannamelerin imzalatılması zorunlu değildir.	

1. GİRİŞ

Gelir vergisi, gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratların safi tutarı üzerinden (yükümlüsünün kişisel ve ailevi durumu da göz önünde tutularak) artan oranlı tarifeye göre alınan şahsi ve dolaysız bir vergidir.

GVK'nın 1'inci maddesinde gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tabi olduğu belirtildikten sonra, gelirin bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olduğu ifade edilmiştir. Aynı Kanunun 2'nci maddesinde de gelire giren kazanç ve iratların;

1. Ticarî kazançlar
2. Ziraî kazançlar
3. Ücretler
4. Serbest meslek kazançları
5. Gayrimenkul sermaye iratları
6. Menkul sermaye iratları ve
7. Diğer kazanç ve iratlar

olduğu hüküm altına alınmıştır.

Gelir vergisinin mükellefi, GVK'da sayılan gelir unsurlarını elde eden tüm gerçek kişilerdir ve bir kazanç ve iradın gelir vergisine tabi tutulabilmesi için yukarıda sayılan yedi gelir unsurundan birine dahil olması gerekir.

Yedinci bentte sayılan kazanç ve iratlar ilk altı gruba girmeyen kazanç ve iratların topluca dahil edildiği bir grup değildir. Burada yer alacak kazanç ve iratların (diğer kazanç ve iratların) nelerden oluştuğu, GVK'nın mükerrer 80'inci ve 82'nci maddelerinde tek tek sayılmıştır. Gelir unsurlarına girmeleri koşuluyla, kanunen yasaklanmış faaliyetlerden (örneğin kumarhane ve randevuevi işletme, uyuşturucu madde imal ve satışı, silah başta olmak üzere her türlü kaçakçılık, ruhsatsız bina yapmak ve satmak, naylon fatura tanzim etmek vb.) elde edilen kazançlar da gelir vergisine tabidir. Yasak faaliyetlerin vergilendirilmesine ilişkin VUK md 9/2'ye göre; vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması, mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz.

2018 takvim yılında elde edilen gelirlerin nasıl beyan edileceği ve beyanname düzenlenmesi sırasında dikkate alınacak hususlar (gelir vergisi tarifesi, indirim, istisna ve hadler) bu kitapta açıklanmıştır.

2. GELİR VERGİSİNDE TAM VE DAR MÜKELLEFİYET

Vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu yüklenen gerçek ve tüzel kişiler vergi mükellefidir. GVK'da verginin mükellefi olan gerçek kişilerin vergilendirilmesinde tam ve dar mükellefiyet esas olmak üzere iki çeşit mükellefiyet öngörülmüştür.

2.1. Tam Mükellefiyet

GVK'nın 3'üncü maddesinde; Türkiye'de yerleşmiş olanlar (ister T.C. vatandaşı olsun isterse yabancı uyruklu olsun) ile 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 mükellef sayılmış ve **bunların Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların toplamı** üzerinden vergilendirilecekleri belirtilmiştir.

Yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşlarından, buldukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla gelir vergisine veya benzeri vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, anılan kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler. GVK'nın 123'üncü maddesi hükmüne göre, yabancı ülkede ödenen vergi, Türkiye'de hesaplanan vergiden (mükerrer vergilendirmeyi önlemek için) mahsup edilir.

GVK'ya göre, Türkiye'de yerleşmiş olanlar aşağıdaki gibidir.

- İkametgâhı Türkiye'de bulunanlardır.
- Bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak 6 aydan fazla oturanlardır (Geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmez). Altı aylık oturma süresi her bir takvim yılı itibarıyla dikkate alınacaktır. Örneğin 1 Ekim 2017'da Türkiye'ye gelen ve 2 Nisan 2018'de Türkiye'den ayrılan şahıs her ne kadar kalış süresi 6 ayı aşmış olsa da "bir takvim yılı içinde 6 ay" şartı gerçekleşmediğinden Türkiye'de yerleşmiş sayılmaz.

Tam mükellefiyet

"Yurt dışında oturma ve çalışma izni bulunan ve elde ettiği ücret ve menkul sermaye iradı gelirini, 1998 yılı içinde 6 aydan fazla süreyle Türkiye dışında bulunduğundan dar mükellef olarak kabul edilmesi gerektiği yolunda ihtirazi kayıtla beyan eden davacı tahakkuk eden vergi ve fon payının kaldırılması istemiyle dava açmıştır. ... Vergi Mahkemesi'nin ... sayılı kararıyla; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 3 üncü maddesinde, Türkiye'de yerleşmiş olan gerçek kişilerin Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilecekleri; aynı Kanun'un 4 üncü maddesinde de, ikametgahları Türkiye'de bulunanlar (ikametgâh, Kanunu Medenin 19 uncu ve müteakip maddelerinde yazılı olan yerlerdir.) ile bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmez) ın Türkiye'de yerleşme sayılacağıının belirtildiği, *olayda davacının daimi ikametgâhının... adresi olarak Türkiye'de bulunduğu, diğer yandan bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak 6 aydan fazla oturduğunun anlaşıldığı, yukarıda anılan yasa maddeleri uyarınca geçici ayrılmaların bu süreyi kesmeyeceği hususu açıkça belirtildiğinden aksi yöndeki davacı iddialarına itibar edilmesinin mümkün olmadığı, bu durumda tam mükellef olduğu anlaşılan davacı adına yapılan tahakkuk işleminde yasaya aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir.* "

DANIŞTAY 4. DAİRE, E. 2000/1032, K. 2000/5300

Tam Mükellefiyet

Davacının Danimarka devletindeki yerleşik kurumlardan elde ettiği faiz gelirini yerleşik ve tam mükellef olduğu Türkiye’de beyan etmediğinden bahisle 2005 yılı için re’sen salınan vergi ziyai cezalı gelir vergisinin gecikme faizi ile birlikte tahsili amacıyla adına düzenlenen 25.8.2010 gün ve 1 sayılı ödeme emrinin iptali istemiyle dava açılmıştır. Aydın Vergi Mahkemesi 16.6.2011 gün ve E:2010/2477, K:2011/1779 sayılı kararıyla; davacı adına Danimarka devletindeki yerleşik kurumlardan elde ettiği faiz gelirini yerleşik ve tam mükellef olduğu Türkiye’de beyan etmediğinin tespiti üzerine 2005 yılı için re’sen salınan vergi ziyai cezalı gelir vergisine karşı Mahkemelerinin E:2010/1492 sayılı dosyasında açılan davanın süre aşımı yönünden reddedildiği ve söz konusu karar temyiz edilmeyerek kesinleştiğinden, süresinde ödenmeyen amme alacağının tahsili amacıyla düzenlenen dava konusu ödeme emrinde mevzuata aykırılık görülmediği, öte yandan, davacı vekili tarafından duruşma sırasında Danimarka’da elde edilen 4.202 DKK faiz geliriyle ilgili olarak Thisted Vergi Dairesine beyanda bulunulduğuna ilişkin 9.3.2010 günlü belge ibraz edilmişse de; dosyada vergi inceleme raporuna ek olarak sunulan Gelir İdaresi Başkanlığının 26.11.2008 günlü yazısına ek CD’de yer alan bilgiye göre davacının Danimarka’da yerleşik Bank adlı finans kuruluşundan 707.518,00 DKK faiz geliri elde ettiği ve davacının sunduğu belgeye göre de bu gelir nedeniyle yurt dışında vergilendirilmediği, söz konusu belgenin, yurt dışındaki vergi dairesine düşük tutarda faiz gelir ve giderine ilişkin verilen soyut beyandan ibaret bilgi içerdiği ve sözü edilen CD’de yer alan faiz ödemesini yapan kurum ve adresiy-le elde edilen faiz tutarına kadar detaylı ve somut bilgi içermediğinden, işin esasına etkili görülmediği gerekçesiyle davayı reddetmiştir. Bu karar, Danıştay 3. DAİRE, E. 2011/3800 K. 2015/2262 sayılı kararı ile onanmıştır.

2.2. Dar Mükellefiyet

Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler (dar mükellefler) **yalnız Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler.**

Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler aşağıdaki gibidir.

- Türkiye’de ikametgâhı bulunmayanlar
- Bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak 6 aydan az oturanlar.

Ancak, GVK’nın 5’inci maddesinde belirtilen yabancılar Türkiye’de altı aydan fazla kalsalar dahi Türkiye’de yerleşmiş sayılmamaktadır. Bunlar aşağıdaki gibidir.

- 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 gelenler,

- Tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye’de alıkonulmuş veya kalmış olanlar

Dar mükellef kişinin ikametgâhının bulunduğu devlet ile çifte vergilemeyi önleme anlaşması yapılmış ise Türkiye’de elde edilen geliri vergilendirebilmek için öncelikle bu anlaşma hükümlerine bakmak gerekir.

Dar mükellefiyet

“Kanuni ve iş merkezi Almanya’da bulunan ve yüklendiği Afşin-Elbistan Termik Santralının 2’nci ünitesinin kurulması proje ve kontrollük hizmetini Türkiye’deki proje ve şantiye ofisi aracılığıyla gerçekleştiren firmanın şantiye ofisinde ticaret müdürü olarak görevlendirilen davacının açılan firmanın Almanya’daki kazancından elde ettiği ücretin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 23’üncü maddesinin 14’üncü bendi uyarınca gelir vergisinden müstesna olduğu ihtirazi kaydıyla verdiği 2004 yılına ilişkin beyanname üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisinin kaldırılması istemiyle dava açılmıştır. Danıştay Üçüncü Dairesince verilen bozma kararı üzerine dava yeniden incelenerek, Gaziantep Vergi Mahkemesinin 25.3.2011 gün ve E:2011/485, K:2011/433 sayılı kararıyla; dar mükellef işverenlerin, nezdinde çalışan hizmet erbabına, Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretlerin 193 sayılı Yasanın 23’üncü maddesinin 14’üncü bendi uyarınca gelir vergisine tabi tutulamayacağı, bu durumda davacının Türkiye’deki hizmet ifası dışında, nezdinde çalıştığı firmanın Almanya’daki faaliyetlerinden elde ettiği kazancından döviz olarak kendisine ödenen ücretin Türkiye’de vergilendirilemeyeceği açık olup, ihtirazi kayıtla beyan edilen söz konusu ücret üzerinden yapılan tahakkukta yasaya uygunluk görülmediği gerekçesiyle tahakkuk kaldırılmıştır. Davalı idare tarafından; Türkiye Cumhuriyeti ile Federal Almanya Cumhuriyeti Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının 15’inci maddesi uyarınca Türkiye’de 183 günü aşan şekilde faaliyet gösteren davacının tüm ücret gelirin Türkiye’de vergilendirilmesi gerektiği ileri sürülerek kararın bozulması” talebi uygun görülmemeyerek ilk derece mahkemesinin kararı onanmıştır. DANIŞTAY 3. DAİRE, E. 2011/3201, K. 2013/3668

Dar mükellefiyet esasında vergilendirilecek gerçek kişilerin, Türkiye’de elde ettikleri gelirin sadece;

- Tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile kurumlardan elde edilen kar paylarından,
- Diğer kazanç ve iratlardan (Değer artışı kazançları veya arızı kazançlardan),

ibaret olması halinde, yıllık beyanname verilmeyecek; diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde anılan gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir. (GVK md.86/2).

Tevkif yoluyla vergilendirilmemiş ücret, serbest meslek kazancı ve gayrimenkul sermaye iratlarının yıllık beyannameyle, menkul sermaye iratlarının ise münferit beyanname ile beyan edilmesi gerekir.

2.2.1.Çifte Vergilendirmeyi Önleme Antlaşmalarında Mukimlik

Sermaye ve emek hareketlerinin uluslararası niteliğinin günümüzde artış göstermesi nedeniyle farklı ülkeler arasında gerçek kişilerin vergilendirilmesi konusunda tereddütler yaşanabilmektedir. Bu durumda bulunan mükelleflerin diğer ülke ile Türkiye arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması olup olmadığına bakması gerekmektedir.

OECD'nin tip çifte vergilendirmeyi önleme antlaşmalarınının 4'üncü maddesi mukimliğe ilişkin kriterleri tespit eden bir maddedir. Bu konu için dört ölçüt öngörmüştür.

- a) Bu kişi, daimi olarak kalabileceği bir meskenin bulunduğu Devletin mukimi kabul edilecektir. Eğer bu kişinin her iki Devlette de daimi olarak kalabileceği bir meskeni varsa, bu kişi kişisel ve ekonomik ilişkilerinin daha yakın olduğu Devletin mukimi kabul edilecektir (hayati çıkarların merkezi);
- b) Eğer kişinin hayati çıkarlarının merkezinin yer aldığı Devlet saptanamazsa veya kişinin her iki Devlette de daimi olarak kalabileceği bir meskeni yoksa bu kişi kalmayı adet edindiği evin bulunduğu Akit Devletin mukimi kabul edilecektir;
- c) Eğer kişinin her iki Akit Devlette de kalmayı adet edindiği bir ev varsa veya her iki Devlette de böyle bir ev söz konusu değilse, bu kişi vatandaşı bulunduğu Devletin mukimi kabul edilecektir;
- d) Eğer kişi her iki Devletin de vatandaşıysa veya aksine her iki Devletin de vatandaşı değilse, Akit Devletlerin yetkili makamları sorunu karşılıklı anlaşmayla çözeceklerdir.

Örnek: Ankara ve Brüksel'de birer meskeni bulunan bir Türk vatandaşı yılın 11 ayında Belçika'da bir fabrikada çalışıyor, 1 ay tatil için ise Ankara'da oturuyorsa, bu kişi hayati menfaatlerinin merkezi olan Belçika'nın mukimi sayılacaktır. Ne Belçika ne de Türkiye'de daimi olarak oturabileceği bir meskeni olan ve Belçika'daki işlerini tasfiye edip dünyayı gezen ve Antalya'da bir tanıdığı yanında yılın on ayı düzenli olarak oturan kişi 2. bende göre Türkiye mukimi sayılacaktır. Bu kişinin hem Belçika'daki oğlunun yanında, hem de Antalya'daki tanıdığı yanında düzenli olarak oturması durumunda bu kişi, vatandaşı olduğu Türkiye'nin mukimi addedilecektir.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları hükümleri anlaşmaya taraf ülkelerde mukim olanlara uygulandığından, anlaşmalardan yararlanmak isteyenlerin tam mükellef oldukları ülkenin yetkili makamlarından **mukimlik belgesi** almaları gerekmektedir. Anlaşmaya taraf dev-

lette faaliyette bulunan veya hizmet icra eden Türkiye’de yerleşik gerçek veya tüzel kişilere bu devletin yetkili makamlarınca hazırlanarak verilen belgeler ülkemizce onaylanmamakta, bunun yerine Türkiye yönünden yetkili makamlarca düzenlenen mukimlik belgesi kendilerine verilmektedir.

Anlaşmaya taraf diğer ülkede yerleşik (tam mükellef) olanların Türkiye’de elde ettikleri kazanç veya iratların ilgili anlaşma çerçevesinde vergiye tabi tutulabilmesi için de kendi ülkelerinin yetkili makamlarından mukimlik belgesi almaları ve bu belgenin aslı ile noterce veya bu ülkelerdeki Türk konsolosluklarınca tasdik edilecek Türkçe tercümesinin bir örneğini ilgili vergi dairesine veya kendilerine yapılan ödeme üzerinden vergi sorumlularınca vergi tevkiyatı yapılması durumunda ise vergi sorumlularına ibraz etmeleri gerekmektedir. Vergi sorumluları teslim aldıkları söz konusu mukimlik belgelerini gerektiğinde yetkili makamlara ibraz etmek üzere muhafaza edeceklerdir. Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi durumunda ise ilgili anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerimiz uygulanacaktır.

Mukimlik belgesi alınması ve istenen belgeler ile ilgili detaylı açıklamalara 13.02.2007 tarihli “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Sirküleri /1” de yer verilmiştir.

Ayrıca mukimlik belgesine ilişkin olarak 4 seri No’lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği’nde mukimlik belgesine ilişkin olarak aşağıdaki düzenleme yer almaktadır.

...

Diğer ülke mukimlerinin Türkiye’de elde ettikleri kazanç veya iratların ilgili ÇVÖ Anlaşması çerçevesinde vergiye tabi tutulabilmesi için mukim oldukları ülke yetkili makamlarından mukimlik belgesi almaları ve bu belgenin aslı ile noter veya bu ülkedeki Türk konsolosluklarınca tasdikli Türkçe tercümesinin bir örneğini duruma göre ilgili vergi dairesine veya vergi sorumlularına ibraz etmeleri gerekmektedir. **Vergi sorumluları teslim aldıkları söz konusu mukimlik belgelerini gerektiğinde yetkili makamlara ibraz etmek üzere muhafaza edeceklerdir.** Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi durumunda ise ilgili anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümleri uygulanacaktır. **Bir takvim yılına ilişkin mukimlik belgesi, izleyen yılın dördüncü ayına kadar geçerlidir.**

2.2.2. Çalışma veya Oturma İzni Alarak Yurtdışında Yaşayan Türk Vatandaşlarının Durumu

Ülkemizden, özellikle 1960 yıllardan itibaren Avrupa’nın çeşitli ülkelerine çalışmak amacıyla giden yurttaşların büyük çoğunluğu ailelerini de yanlarına alarak, uzun bir süreden beri buldukları yabancı ülkelerde yaşamaktadırlar. Bu kişilerin buldukları ülkeden elde ettikleri gelirlerin yanı sıra Türkiye’de de gelir elde ettikleri durumda vergilendirmenin hangi mükel-

lefiyet esasına göre yapılacağı önem kazanmaktadır. Bu konunun açıklığa kavuşturulması amacıyla yayımlanan 210 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalara göre; kamu kurumlarına veya merkezi Türkiye' de bulunan özel teşebbüslere bağlı olarak işleri sebebiyle yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları hariç olmak üzere, çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla bir süredir yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları bakımından **dar mükellefiyet** esasında vergilendirilmektedir.

Bu vatandaşlardan kesin dönüş yaparak Türkiye'ye yerleşenler ile bir takvim yılı içinde altı aydan daha fazla süreyle Türkiye'de oturanlar ise tam mükellefiyet esasında vergilendirilmektedir.

Yurtdışında Yaşayan Kişinin Türkiye'ye Gelişi

“...dosyanın incelenmesinden davacının Gelir Vergisi Kanununun yukarıda sözü edilen 5/1. maddesine göre belli ve geçici bir iş için uzman olarak Türkiye'de bulunduğu anlaşıldığı, bu durumda davacı Türkiye'de yerleşmiş sayılamayacağından, Almanya'daki işverenden aldığı ücretten dolayı Türkiye'de vergiye tabi tutulamayacağı, bunun dışında davacının Türkiye'de vergiye tabi ücret veya başka bir gelir elde ettiği yolunda yapılmış herhangi bir tespitin bulunmadığı, bu bakımdan, yabancı firmaya bağlı olarak teknik danışman ve mühendis olarak Türkiye'de geçici olarak çalışan ve ancak emekli tarihine kadar Alman firmasından ücret alan davacının Türkiye'de ücret karşılığı gelir sağladığı ve emekli olduktan sonra da ücret elde ettiği yolunda yapılmış bir tespit bulunmadığından yapılan cezalı tarhiyat ile uygulanan ihtiyati haciz işleminde yasaya uygunluk görülmediği gerekçesiyle kabul ederek cezalı tarhiyatı kaldıran ve ihtiyati haciz işlemini iptal eden Vergi Mahkemesinin Kararının; vergi inceleme raporundaki tespitlere dayanılarak yapılan cezalı tarhiyat ile ihtiyati haciz işleminde yasaya aykırılık bulunmadığı ileri sürülerek bozulması istemi” uygun görülmemiştir. DANIŞTAY 3. DAİRE E. 1997/3424, K. 1999/136

3. GELİRİN ELDE EDİLMESİ

Gelir vergisi açısından vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesidir.

Gelir Vergisi Kanunu'nda gelirin elde edilmesi gelir unsurları itibariyle farklı esaslara bağlanmıştır. Bu unsurlar aşağıdaki Tabloda gösterilmiştir.

Elde Etme Türü	Gelir Unsuru
Tahakkuk esası	Ticari kazanç Zirai kazanç
Tahsil esası	Serbest meslek kazancı Gayrimenkul sermaye iradı
Hukuki ve ekonomik tasarruf esası	Menkul sermaye iradı Ücret

3.1. Ticari ve Zirai Kazançlarda Elde Etme

Ticari kazançlar açısından geçerli olan tahakkuk esası gelir ve giderin mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmesi olarak tanımlanmaktadır. Alacak veya borcun kesin olarak hesaplanabildiği ve hukuken talep edilebilir hale geldiği anda tahakkukun gerçekleştiği kabul edilir.

Tahakkuk esası hem gelir hem de giderler bakımından geçerlidir. Gelir ve giderler dönemsel ilkesine de uygun olarak tahakkuk ettiği tarih itibarıyla gelir veya gider kaydedilir.

Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi bakımından genel esas tahakkuk olmakla birlikte, bazı Kanunlarla bu kuralın istisnaları öngörülebilmektedir. Örneğin, sosyal güvenlik primlerinin gider olarak indirilebilmesi için 5510 sayılı Kanun uyarınca bu primlerin mutlak surette ödenmiş olması gerekmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37. maddesinde ticari kazanç: “Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.” şeklinde tanımlanmış olup maddede ticari ve sınai faaliyetlerin neler olduğu açıklanmamıştır. Ancak Türk Ticaret Kanununun 3. maddesi hükmüne göre, bir ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer bir müesseseyi ilgilendiren bütün muamele, fiil ve işler ticari işlerdendir.

Elde edilen gelirin ticari kazanç sayılabilmesi için faaliyetin devamlı olarak, ticari bir organizasyon içinde yapılması gerekir. Ticari bir organizasyon çerçevesinde yapılmayan veya yapılmakla birlikte devamlılık unsurunu taşımayan faaliyetlerden elde edilen gelirler ticari kazanç olarak nitelendirilemez. Bu nedenle, inceleme elemanının S. S. ... Motorlu Taşıyıcılar Kooperatifinin yönetiminde söz sahibi olan başkan, yönetim kurulu ve denetim kurulu üyelerinin bu sıfatlarını kullanarak yaptıkları işlemler nedeniyle adi ortaklık şeklinde ticari faaliyette bulduklarının kabul edilmesi suretiyle elde edilen gelirin de ticari kazanç olarak nitelendirilmesi, kanun hükümleri yönünden yerinde görülmemiştir.

Diğer taraftan, gelirin unsurları, Gelir Vergisi Kanununun 2. maddesinde 7 bent halinde sayılmıştır. Hükme göre ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, sair kazanç ve iratlar gelire giren kazanç ve iratlardır. Bu gelir unsurlarına ilişkin ayrıntılı düzenlemeler Gelir Vergisi Kanununun takip eden maddelerinde yer almaktadır. Bu hükümler bir bütün olarak incelendiğinde, davacının da içinde bulunduğu ve inceleme elemanınca adi ortaklık şeklinde nitelendirilen kişilerin elde ettiği gelirin gelir unsurlarından hiçbirine girmediği sonucuna varılmaktadır.

Bu nedenlerle mahkemece cezalı tarhiyatın onanması yolunda verilen kararda isabet görülmemiştir.

DANIŞTAY 3. DAİRESİ, E. 1996/6825 K. 1998/455.

3.2. Serbest Meslek Kazançlarında ve Gayrimenkul Sermaye İratlarında Elde Etme

Tahsil esasında dönemsellik ilkesinin bir önemi bulunmadığından hangi döneme ait olduğuna bakılmaksızın tahsil olunan hasılat, bu tarih itibariyle gelir kaydedilir. Dolayısıyla, faaliyetin yapılması ve alacağın doğması gelirin elde edilmesi için yeterli değildir.

Gayrimenkul sermaye iratlarında da tahsilat ilkesi benimsenmiş olmakla birlikte, tahsil esasının uygulanmadığı haller de bulunmaktadır. Gelecek yıllara ait olan kiralar peşin tahsil edilirse bu gelir tahsil edildiği tarihin değil de ilgili buldukları yılın geliri sayılır. Aynı şekilde kiraya verilen gayrimenkulün değerini artıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen değerler gayrimenkulün sahibine bırakılması halinde bu kıymetlerin kira sonunda elde edildiği kabul edilir.

Tahsil esas bakımından serbest meslek kazançları ile gayrimenkul sermaye iratlarının farklılaştığı bir başka nokta da giderler açısından dır. Serbest meslek kazançlarında gelirlerde olduğu gibi giderlerde de tahsil esas geçerli olup, giderler fiilen ödenmedikçe indirilemez.

Gayrimenkul sermaye iratlarında ise gelirin elde edilmesi açısından tahsil esas geçerli olmakla birlikte, giderler açısından tahakkuk esası benimsenmiştir. Bu nedenle, giderler fiili ödeme beklenmeksizin mahiyet ve tutar itibariyle kesinleştiği tarihte gider kaydedilebilir.

Öte yandan, tahsil sadece nakden değil aynı olarak da yapılabilir.

DİKKAT

Serbest meslek kazançlarında elde edilen gelir tahsil esasına göre vergilendirilirken, katma değer vergisi uygulamalarında teslimin tahakkuk tarihi itibariyle gerçekleştiği kabul edilir.

“...Olayda; davacının jeoloji mühendisi olması nedeniyle zemin etüdü yapmak için iş alması halinde vizesini yaptırmak istediği vakit, başvuru evrakları arasında asgari ücret tarifesi uyarınca kesilmiş serbest meslek makbuzu ibrazının şart koşulması nedeniyle bu durumun kendilerini zor durumda bıraktığı, henüz tahsil olunmamış bir gelirin makbuza konu edilmesinin vergi mevzuatı yönünden de doğru olmadığı iddiaları ile uyuşmazlığa konu hususun dile getirildiği görülmektedir.

Meslek Odasının, meslek mensuplarının büro hizmetlerinin denetimi için meslek mensuplarına belli yükümlülükler yüklenmesi suretiyle şekli bir denetim yapılabileceğinde kuşku yoktur. Nitekim, davacıya uygulanacak denetimde şekli nitelikte bir denetim olmakla birlikte, mevzuatta denetimin hangi aşamada yapılacağına ilişkin bir belirleme yoktur. Serbest meslek kazancının niteliği itibari ile tahsil esasına dayanması sebebiyle, henüz yerine getirilmemiş bir iş için tamamen tahsilat yapılmış olmasının hayatın olağan akışı içerisinde her zaman mümkün olmadığı bilinen bir gerçek olup, henüz proje aşamasında mühendislerden asgari standardın belirlenmesi amacıyla asgari ücret tarifesi üzerinden düzenlenen serbest meslek makbuzunun istenmesi mevzuatta açık düzenleme bulunduğu gözetildiğinde hukuka uygun niteliği haiz olmakla birlikte bu aşamada mühendisler üzerine yüklenen yükümlülükte hukuki isabet bulunmamaktadır.

O halde, mevzuatta yapılacak denetimin zamanı konusunda açık bir belirleme yapılmamış olmasına rağmen, bu düzenleme ile denetimin her aşamada yapılabileceği şeklinde geniş yorumlanması mesleğin niteliği yapılan işin özelliği birlikte değerlendirildiğinde, henüz proje aşamasında serbest meslek makbuzu düzenleme mecburiyeti getiren davalı idare işleminin iptali istemiyle açılan davayı reddeden Mahkeme kararında hukuki isabet bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Açıklanan nedenlerle; Ankara 4. İdare Mahkemesinin temyize konu kararının bozulmasına, dosyanın yeniden bir karar verilmek üzere anılan Mahkemeye gönderilmesine, bu kararın tebliğ tarihini izleyen 15 (onbeş) gün içerisinde kararın düzeltilmesi yolu açık olmak üzere, 18/01/2016 tarihinde oybirliği ile karar verildi.”

DANIŞTAY 8. DAİRESİ, E. 2013/134 K. 2016/73.

3.3. Ücretlerde ve Menkul Sermaye İratlarında Elde Etme

Menkul sermaye iratlarında elde etme hukuki ve ekonomik tasarrufa bağlanmıştır. Hukuki tasarruf, sahibinin gelir üzerinden talepte bulunma hakkının doğuşunu ifade eder. Ekonomik tasarruf ise ödemeyi yapacak olan tarafından gelirin sahibinin emrine amade kılınması, talep edilebilir hale gelmesidir. Hukuki tasarruftan sonra ekonomik tasarruf gelir. Hukuki ve ekonomik tasarruf birlikte değerlendirilir.

Ücretlerde; elde etme hukuki tasarruf imkânının doğduğu anda gerçekleşmiş sayılır. Zira aynı anda ekonomik tasarrufunda doğduğu kabul edilir.

Örnek: Bir bankada hazine bonusu hesabı bulunan mükellefin ölümü durumunda, mirasçılar için ölüm tarihi itibarıyla tahakkuk etmiş bir faiz gelirinden söz etmek mümkün bulunmamaktadır. Menkul sermaye iratlarında elde etme hukuki ve ekonomik tasarruf esasına bağlandığından, ancak ölüm tarihinden bir ay sonra vadesi dolan hazine bonusu hesabından elde edilen faiz geliri mirasçılar tarafından hisseleri oranında beyan edilecektir.²

3.4. Diğer Kazanç ve İratlarda Elde Etme

Diğer kazanç ve iratlarda tek bir ilkedden bahsetmek mümkün değildir. Örneğin, değer artış kazançlarında tahakkuk esasının uygulanması mümkün olmakla birlikte, devamlılık göstermeyen bu faaliyetlerle ilgili tahsil esasının benimsenmesi uygulama kolaylığı sağlamaktadır. Arıza kazançlarda ise elde edilen ya da tahsil edilen hasılat üzerinden vergileme yapılması öngörüldüğünden tahsil esası geçerli bulunmaktadır.

3.5. Dar mükellefiyette Elde Etme

Dar mükellefiyette sadece Türkiye’de elde edilen gelirler vergilendirileceği için hangi gelirlerin Türkiye’de elde edilmiş sayılacağı önem kazanmaktadır. Buna ilişkin belirleme gelir unsurları itibarıyla aşağıdaki gibi yapılmıştır (GVK md.7);

a) **Ticari Kazançlarda;** kazanç sahibinin Türkiye’de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurulması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması, durumunda ticari kazanç Türkiye’de elde edilmiş olmaktadır.

Kanunun 8’inci maddesi, işyerinin tayininde VUK hükümlerinin dikkate alınacağını belirtmiştir. Konuya ilişkin VUK’nın 156’ncı maddesi ise işyerini; 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 yer olarak tanımlamıştır.

DİKKAT

VUK’ya göre tanımlanan işyeri ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında tanımlanan işyeri farklılıklar gösterebilir.

Daimi temsilci kavramı, GVK’nın 8’inci maddesinde, bir hizmet veya vekâlet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına belirli veya belirsiz bir süre ile veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili kişi olarak açıklanmış; ayrıca bazı şahısların başka herhangi bir şart aranmadan daimi temsilci sayılacağı belirtilmiştir. Buna göre Borçlar Kanununda tanımlı ticari mümessiller, tüccar vekilleri seyyar tüccar memurları; Türk Ticaret Kanununda tanımlı acente durumunda bulunanlar ile temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere, giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından

² Gelir İdaresinin 11.03.2004 tarih ve 4052-38/10201 sayılı özelgesi.

ödenenler ve mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar Kanunun 7'inci maddesi uygulamasında daimi temsilci sayılacaklardır.

Yukarıdaki şartlara uygun olsalar bile iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlardan, ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye'de satmaksızın yabancı memleketlere gönderenlerin bu işlerden doğan kazançları Türkiye'de elde edilmiş sayılmamaktadır.

Türkiye'de satmak; alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye'de olması veya satış akdinin Türkiye'de yapılmış olmasıdır. İş merkezi ise; iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği merkezdir.

- b) Zirai kazançlarda;** zirai faaliyetlerin Türkiye'de icra edilmesi şartını aramıştır.
- c) Ücretlerde;** hizmetin Türkiye'de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye'de değerlendirilmesi, yine Türkiye'de kâin müesseselerin idare meclis başkan ve üyelerine, denetçilerine, tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzerlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekmektedir.
- d) Serbest meslek kazançlarında;** serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi halinde kazanç Türkiye'de elde edilmiş olmaktadır.

“... Slovakya mukimi şirketin Türkiye'de faaliyetlerinin icrası için sürekli olarak kullanabileceği bir sabit yere sahip olmaksızın elde edeceği avukatlık hizmeti gelirlerini vergileme hakkı yalnızca Slovakya'ya aittir.”

Özelge, **İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 12/09/2012, 2768.**

- e) Gayrimenkul sermaye iratlarında;** gayrimenkulün Türkiye'de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye'de kullanılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi durumunda irat Türkiye'de elde edilmiş olmaktadır.
- f) Menkul sermaye iratlarında;** sermayenin Türkiye'de yatırılmış olması halinde menkul sermaye iradı Türkiye'de elde edilmiş olmaktadır.
- g) Diğer Kazanç ve iratlarda;** bu kazanç ve iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye'de ifa edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi halinde kazanç ve irat Türkiye'de elde edilmiş olmaktadır.

Ücret, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlarda sözü edilen “değerlendirme”den maksat; ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır.

4. GELİR UNSURLARI İTİBARIYLA BEYAN

GVK'nın ana prensiplerinden biri, bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların safi tutarının topluca vergilendirilmesidir. Bu çerçevede, mükellefler bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı için Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Ancak, uygulamada ortaya çıkacak güçlükler ve olanaksızlıklar göz önünde tutularak, aynı Kanunda bu prensibin istisnasını teşkil eden hükümlere de yer verilmiştir.

GVK'nın 85'inci maddesinde hangi gelir unsuru itibariyle beyanname vermenin zorunlu olduğu, 86'ncı maddesinde de hangi gelirlerin yıllık beyannameye dahil edilmeyeceği diğer bir ifadeyle beyanname verilse de yıllık beyannameye dahil edilmeyeceği belirtilmiştir.

4.1. Ticari Kazanç

4.1.1. Ticari Faaliyetin Kapsamı

Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazanç olup, aşağıda sayılan faaliyetlerden elde edilecek gelirler her durumda ticari kazanç olarak vergilendirilir,

1. Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden;
 2. Coberlik işlerinden;
 3. Özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden;
 4. Gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden;
 5. Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım-satımı ile devamlı olarak 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.

Sürekli taşıt alınıp satılması ticari faaliyet esaslarına göre vergilendirmeyi gerektirir.

“Gelir Vergisi Kanununda bir kazancın ticari kazanç olarak nitelendirilebilmesi, bir faaliyetten kazanç sağlanması ve faaliyetin devamlılığı koşullarına bağlanmıştır. Maddi ve şekli anlamda bir ticari organizasyonun belirgin olmadığı durumlarda kazanç doğuran işlemin çokluğu devamlılık unsurunu belirleyen en nesnel ölçü olup, bir işlemin devamlılığı, işlemin aynı vergilendirme döneminde yinelenmesi ya da önceki vergilendirme döneminde de yapılmış olmasına göre belirlenebilir. Devamlılık unsurunun gerçekleşmesi halinde, bu işlemlerin kazanç sağlamak amacıyla yapılmadığını kanıtama yükü vergi mükelleflerine düşer.

2003 yılında satın alınan 4 taşıtı 2004 ve 2005 yıllarında, 2004 yılında alınan 2 taşıtı 2005 ve 2006 yıllarında, 2006 yılında satın alınan 4 taşıttan üçünü 2007 yılında sattığı ve adına kayıtlı 2 taşıt daha bulunduğu saptanan davacının bu alım-satım faaliyetinden elde ettiği kazancın ticari kazanç olarak vergilendirilmesine ilişkin tüm koşullar gerçekleşmiştir. Bu alım-satımların ticari kazanç sağlama amacı dışında nedenlerle yapıldığı iddiasını kanıtlanması gereken davacı tarafından, yoklama üzerine idareye yapılan başvuru sırasında araçların ticari amaçlı alınıp satılmadığı, yakınlarının isteği üzerine geçici olarak adına tescil ettirildiğinin, dava dilekçesinde ise alım-satımdan kar değil zarar elde edildiğinin, ileri sürülmekle yetinildiği, ancak birden fazla kamyon, kamyonet ve otomobilin ticari amaçla alınıp satılmadığı iddiasını kanıtlayan hukuken geçerli herhangi bir bilgi ya da belge bulunamadığı anlaşıldığından, faaliyetin kazanç elde etmek amacıyla yürütüldüğü sonucuna varılmıştır. Bu nedenle vergi mahkemesi kararının, davacı adına faaliyetin saptandığı 20.2.2007 tarihi itibarıyla mükellefiyet tesis edilebileceği de göz önünde bulundurularak yeniden karar verilmek üzere bozulması gerekmiştir.”
DANIŞTAY 3. DAİRE, E. 2007/3751, K. 2009/2092

Kolektif ortaklıklarda ortakların, adi veya eshamlı komandit ortaklıklarda komandite ortakların ortaklık karından aldıkları paylar da şahsi ticari kazanç hükmündedir. (Ancak serbest meslek faaliyetinde bulunan kolektif ve adi şirketlerde ortakların, adi komandit şirketlerde komandite ortakların elde etmiş oldukları kazanç serbest meslek kazancı niteliğindedir GVK 66/3).

Satın aldığı araziyi Yasada öngörülen süre içinde parselasyona tabi tuttuktan sonra oluşturulan parsellerin satılmasından sağlanan gelir ticari kazanç olarak vergiye tabi tutulur.

“Gelir Vergisi Kanununun 37’inci maddesinin birinci fıkrası, her türlü ticari ve sınai faaliyetten elde edilen kazancı ticari kazanç olarak tanımlanmış ikinci fıkrada ise altı bent halinde sayılan işlerin de ticari kazanç sayılacağı kurala bağlanmıştır. Maddenin ilk fıkrası; bir faaliyetin ticari faaliyet sayılabilmesini, kazanç sağlanması ve kazanç sağlanan faaliyetin devamlı olması koşullarına bağlamıştır. İkinci fıkranın bentlerine giren işlerde ise bu nitelik araştırılmaksızın elde edilen kazancın ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Dava konusu olay ikinci fıkranın 6’ncı bendi kapsamında olup, satın alma yoluyla iktisap edilen arazinin yasada öngörülen süre içinde parsellendirildikten sonra satıldığı tespitlidir. Davacı tarafından da tespit edilen bu durumun aksi iddia edilmemiş ancak bazı ekonomik zorunluluklardan dolayı yapılan ve devamlılık unsuru taşımayan bu satışların ticari faaliyetin değil değer artış kazancınının konusuna girdiği ileri sürülmüştür. Yasanın konuyla ilgili düzenlemesinde faaliyetin zorunluluktan kaynaklanması ve devamlılık arz etmemesi halinde ticari kazanç sayılmayacağına dair bir kısıtlama öngörülmediğinden davacının bu yöndeki iddiası dayanaksız kalmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun re’sen vergi tarihini düzenleyen 30’uncu maddesinin ikinci fıkrasının (1) işaretli bendi ise vergi beyannamesinin kanuni süresi geçtiği halde verilmemiş olması halinde dönem matrahının re’sen tarihini öngörmüştür. Satın aldığı araziyi Yasada öngörülen süre içinde parselasyona tabi tuttuktan sonra oluşturulan parselleri satılmasından sağladığı ticari kazancını beyan etmeyen davacının dönem matrahının re’sen takdiri için yasada aranılan şartlar gerçekleşmiş olup yükümlünün ihtirazi kayıt koymadan imzaladığı ve 213 sayılı Yasa uyarınca maddi delil niteliğinde olan tutanakla belirlenen; satın alma tutarı, parselasyon masrafları, tapu harcı ve eğitime katkı payından oluşan giderlerinin satış bedelinden düşülmesi suretiyle takdir olunan matrah ve bu matrah üzerinden yapılan vergilemeyi; devamlılık unsuru içermeyen satışların ticari faaliyet kapsamında nitelendirilemeyeceği gerekçesiyle kaldırılan vergi mahkemesi kararında yasaya uygunluk görülmüştür.” DANIŞTAY 3. DAİRE, E. 2003/992, K. 2004/2769

4.1.2. Ticari Faaliyetin Özellikleri

Bir faaliyetin ticari faaliyet olarak değerlendirilebilmesi için taşınması gereken bazı özellikler bulunmaktadır. Bu özellikler aşağıdaki gibidir.

- Faaliyetin yerine getirilmesinin sermaye ve emeğe dayanıyor olması gerekmektedir.
- Faaliyetin devamlı olması gerekmektedir. (Maliye Bakanlığınca bir takvim yılı içerisinde birden fazla tekrarlanan veya birden fazla takvim yılında tekrarlanan işlemlerde devamlılık olduğu kabul edilmektedir).

- Gelir getirici faaliyetlerin bir organizasyon dahilinde yapılmış olması gerekmektedir (İşyeri açma, işçi çalıştırılması, ticaret siciline kaydolunması vb.)
- Müessesenin, ticari ve sınai bir müessese şekil ve mahiyetinde olması gerekmektedir.

Davacının, sahibi olduğu arsa üzerine yaptırdığı binaya ait bağımsız bölümlerin satışının ticari kazanç olduğundan bahisle davacı adına re'sen tarh edilen 2009/9 dönemine ait vergi ziyalı cezalı katma değer vergisinin kaldırılması istemiyle açtığı davanın; davacının daha önce ve sonrasında taşınmaz alım ve satımı yaptığına ilişkin bir tespit bulunmaması, kendisine ait taşınmazda kat karşılığı inşaat sözleşmesine istinaden bina yapılarak satılmış olması, servetin değerlendirilmesine ilişkin bir faaliyet olup, davacının bu faaliyeti sonucu servetin biçim değiştirdiği, dolayısıyla 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinde belirtilen anlamda "gayrimenkul alım satım ve inşaa işiyle devamlı uğraşma" sayılamayacağından, davacının taşınmaz satımından elde ettiği gelirin ticari kazanç kapsamında vergilendirilmesinde hukuka uygunluk görülmediği gerekçesiyle iptaline ilişkin Antalya 1. Vergi Mahkemesi'nin verilen 26.02.2016 gün ve E:2015/1153, K:2016/179 sayılı karar, Konya Bölge İdare Mahkemesi tarafından onanmıştır.

Konya Bölge İdare Mahkemesi, 1. VDD, E. 2016/1219 K. 2017/744

Fizyoterapistlik faaliyetinin vergilendirilmesi

Fizyoterapistlik faaliyetinin;

- masaj salonu işletmeciliği faaliyeti kapsamında yürütülen bir faaliyet olması halinde, bu faaliyetin ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmesi,
- mevcut ticari faaliyet dışında, ticari bir organizasyon ve sermaye unsuru hakim olmaksızın, şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabınıza, sermayeden ziyade şahsi mesaiye ve mesleki bilgiye dayalı olarak yapılması halinde, elde edilen kazancın serbest meslek kazancı kapsamında değerlendirilmesi

gerekmektedir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 23.11.2018/ 62030549-120[65-2018/270]-E.1052623

4.1.3. Ticari Kazancın Vergilendirilmesi

Ticari kazanç, gerçek ve basit usulde olmak üzere iki şekilde vergilendirilmektedir. GVK'nın 47'inci maddesinde yazılı genel şartlar ile 48'inci maddesinde yazılı özel şartları topluca taşıyanlar, "**Basit Usulde**", bunların dışında kalanlar ise "**Gerçek Usulde**" vergilendirilmektedir. Gerçek usulde vergilendirilen ticari kazanç sahiplerinin ticari kazançları kanunen tutmak zorunda oldukları defterler bakımından, işletme hesabı esası veya bilanço esasına göre tespit edilmektedir.

Aşağıda yazılı tüccarlar birinci sınıf tacir olup; bilanço esasına göre defter tutarlar;

- Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satanlardan yıllık alımları veya satışları tutarları Vergi Usul Kanunu 177 nci maddesinde belirtilen miktarlardan fazla olanlar (2018 yılı için yıllık alımlarda 190.000 TL veya yıllık satışlarda 260.000 TL, 2019 yılı için yıllık alımlarda 230.000 TL veya yıllık satışlarda 320.000 TL),
- Diğer işlerle uğraşanlardan bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatı Vergi Usul Kanunu 177 nci maddesinde belirtilen miktarı aşanlar (2018 yılı için 100.000 TL, 2019 yılı için 120.000 TL),
- Yukarıda yazılı işleri beraber yapanlardan iş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı Vergi Usul Kanunu 177 nci maddesinde belirtilen miktarı aşanlar (2018 yılı için 190.000 TL, 2019 yılı için 230.000 TL),
- Her çeşit ticaret şirketleri,
- Kurumlar vergisine tabi diğer tüzel kişiler,
- Kendi istekleri ile bilanço esasına göre defter tutanlar.

Birinci sınıf tacirlerle ilgili şartları taşımayanlar, ikinci sınıf tacir sayılırlar ve işletme hesabına göre defter tutarlar.

Ticari kazançlar için (basit usulde vergilendirilenler dahil) yıl içinde hiç bir gelir elde edilmemiş veya zarar edilmiş olsa dahi yıllık gelir vergisi beyannamesinin kanuni süresinde verilmesi gerekmektedir.

...

Yukarıda yer alan kanun hükümlerinden de anlaşılacağı üzere, ticari kazanç hangi usulde tespit edilirse edilsin, ticari kazancın tespitinde temel ilke, yalın haliyle, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılatın, giderlerin düşülmesi suretiyle elde edilecek tutarın ticari kazancı temsil edeceğidir.

Davalı idarece, davacının taşınmaz alım satımları ticari faaliyet, buradan elde ettiği gelir de ticari kazanç kabul edildiğine göre, söz konusu faaliyetten elde ettiği kazancın da Gelir Vergisi Kanununun ticari kazançla ilişkin hükümlerine göre tespit edilmesi anılan Kanun hükümleri gereğidir.

Olayda ise, Dairemizce verilen 02.03.2017 günlü ve E:2017/140 sayılı ara kararına cevap olarak gönderilen davalı İdarenin 31.03.2017 tarihli ve E.102685 sayılı yazısının ekinde yer alan (davacının) "2012 yılı gelir vergisi ve gelir geçici vergisi hesaplama tablosu"na göre, taşınmazların satış bedelleri toplamının 400.000-TL, alış bedelleri toplamının ise 402.000-TL olduğu, zira davacının bir taşınmazı 130.000-TL'ye alıp 100.000-TL bedelle zararına sattığı, bunun aksine ilişkin olarak davalı idarece herhangi bir iddia ileri sürülmediği, buna rağmen, davacının 2012 yılına ait ticari kazancının, bu yılda satmış olduğu taşınmazların toplam satış bedelinden toplam alış bedellerinin çıkarılması suretiyle hesaplanması gerekirken, mahkeme kararında yer alan, "tapu kaydındaki satış tutarları toplamından alış tutarları toplamı çıkarılmak suretiyle vergiye tabi matraha ulaşıldığı" yolundaki tespitin aksine, her bir taşınmazın alım ve satım bedelleri arasındaki farkın ayrı ayrı tespitinden sonra, yalnızca müspet fark saptanan satışların dikkate alındığı anlaşılmıştır.

Buna göre, yukarıda açıklandığı şekilde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazançla ilişkin hükümlerine aykırı şekilde hesaplanıp takdir komisyonunca takdir edilen matrah esas alınarak yapılan davaya konu tarh ve ceza kesme işlemlerinde hukuka uygunluk görülmemiştir.

Ankara BÖLGE İDARE MAHKEMESİ, 1. VERGİ DAVA DAİRESİ, E. 2017/140 K. 2017/876

4.1.3.1. Basit Usul

Basit usulde ticari kazanç; alış ve gider belgelerinin toplamının, hasılatla ilişkin belgelerin toplamından çıkarılması suretiyle hesaplanır.

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. Bu suretle tespit ve beyan olunan kazanç vergi tarhına esas alınır. Bu usulde vergilendirilenler, kazancın tespiti ve Vergi Usul Kanununun 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.

Basit usulde vergilendirilen mükellefler, faaliyetlerine ilişkin mal alış ve giderleri ile hasılatlarını gösteren belgeleri ayrı ayrı dosyalarda saklamak zorundadırlar. Bu belgelerin kayıtları, mükelleflerin bağlı oldukları meslek odalarının oluşturdukları bürolarda tutulur. Bu bürolarda 13/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış yeterli sayıda meslek mensubunun çalıştırılması zorunludur.

İsteyen mükellefler, kayıtlarını hiçbir izne gerek olmadan kendileri de tutabilmektedir. Bu takdirde, vergilendirme ile ilgili ödevlerin tamamı kendilerince yerine getirilecektir. İsteyen mükellefler ise kayıtlarını serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir gibi meslek mensuplarına tutturabilirler.

Mükellefler, satış ve hizmetleri için düzenledikleri hasılat belgelerini bir zarfta, faaliyetleri ile ilgili olarak mal ve hizmet alışları ile giderleri için aldıkları gider belgelerini başka bir zarfta toplayıp saklayacaklardır. Kayıtları odalarda tutulan mükellefler ise her aya ait zarfları izleyen ayın 10'una kadar kaydının tutulduğu büroya teslim edeceklerdir.

Basit usulde vergilendirme kapsamında bulunan mükelleflere, gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerden farklı bir takım kolaylıklar sağlanmıştır. Basit usulde vergilendirilen mükelleflere sağlanan kolaylıklar şunlardır:

Basit Usulde Vergilendirilen Mükelleflere Sağlanan Ayrıcalıklar
<ul style="list-style-type: none">• Defter tutmazlar.• Vergi tevkifatı yapmaz ve muhtasar beyanname vermezler.• Geçici vergi ödemez, buna ilişkin beyanname vermez ve bildirimde bulunmazlar.• Teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden istisnadır.• Ticari kazancın tespitinde amortisman tabii iktisadi kıymet alışları ve satışları dikkate alınmaz ve üzerlerinden amortisman hesaplanmaz.• Alınan ve verilen belgelerin kayıtları mükelleflerin bağlı oldukları meslek odalarındaki bürolarda tutulmaktadır. Ancak, isteyen mükellefler kayıtlarını hiçbir yerden izin almadan kendileri tutabilecekleri gibi meslek mensuplarına da tutturabilirler.• Ticari kazançlarına yıllık 9.000 TL (2019 yılı için 11.000 TL) indirim yapılmaktadır.• Engellilik indiriminden faydalanabilirler.

4.1.3.1.1. Basit Usule Tabi Olmanın Genel Şartları

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 çocuklar, namına işe devam olduğu 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 (2019 yılı için 9.000 TL), diğer yerlerde 4.900 TL'yi (2019 yılı için 6.000 TL) aşmamak.

3. Ticari, zirai veya mesleki faaliyetler dolayısıyla gerçek usulde Gelir Vergisine tabi olmamak.

2 ve 3 numaralı bent hükümleri öteden beri işe devam edenlerde takvim yılı başındaki, yenisinden işe başlayanlarda ise işe başlama tarihindeki duruma göre uygulanır.

4.1.3.1.2. Basit Usule Tabi Olmanın Özel Şartları

Basit usule tabi olmanın özel şartları şunlardır:

1. Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satanların yıllık alımları tutarının 2018 yılı için 100.000 lirayı (2019 yılı için 120.000 lira) veya yıllık satışları tutarının 2018 yılı için 148.000 lirayı (2019 yılı için 180.000 lira) aşmaması,

2. 1 numaralı bentte yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşanların bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatının 2018 yılı için 49.000 lirayı (2019 yılı için 60.000 lira) aşmaması,

3. 1 ve 2 numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde yıllık satış tutarı ile iş hasılatı toplamının 2018 yılı için 100.000 lirayı (2019 yılı için 120.000 TL) aşmaması,

* 2019 yılında beyanname verecek olan mükellefler 2018 takvim yılı için geçerli olan tutarları esas alacaklardır.

Örnek: Kastamonu ilinde ticari faaliyette bulunan ve basit usulde vergilendirilen Mükellef (A)'nın bu faaliyeti dolayısıyla; 01/01/2018 – 31/12/2018 tarihleri arasında yapmış olduğu alımlarının tutarı 90.000 TL, satışlarının tutarı 130.000 TL'dir. Mükellefin işyeri kira tutarı ise 01/01/2018 tarihi itibarıyla yıllık 4.500 TL'dir. 2018 yılında basit usule tabi mükellefler için belirlenen yıllık alım haddi 100.000 TL, yıllık satış haddi 148.000 TL, kira bedeli ise 4.900 TL'dir. Buna göre; Mükellef (A)'nın yıllık alım, satım tutarı ile kira bedeli, belirtilen sınırları aşmadığından dolayı 2019 yılında da basit usulde vergilendirilmeye devam edecektir.

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 Bakanlığınca belirlenecek alım satım hadleri uygulanır. Buna göre, anılan maddelerin ticaretini yapan mükelleflerin 2019 takvim yılında basit usulden yararlanabilmeleri için alış, satış veya hasılatlarının 31/12/2018 tarihi itibarıyla aşağıda belirtilen hadleri aşmaması gerekmektedir.

Emtianın Cinsi	Büyükşehir Belediye Sınırları Dışında Kalan Yerlerde		Büyükşehir Belediye Sınırları İçinde Kalan Yerlerde	
	Yıllık Alım Ölçüsü (TL.)	Yıllık Satış Ölçüsü (TL.)	Yıllık Alım Ölçüsü (TL.)	Yıllık Satış Ölçüsü (TL.)
Değerli Kağıt	190.000	220.000	240.000	270.000
Şeker –Çay	148.000	190.000	180.000	230.000
Milli Piy. Bil., Hemen Kazan, Süper Toto vb.	148.000	190.000	180.000	230.000
İçki (Bira ve Şarap Hariç) - İspirto– Sigara–Tütün	148.000	190.000	180.000	230.000
Akaryakıt (LPG hariç)	220.000	230.000	270.000	320.000

Belirtilen bu malların alım satımı ile uğraşanlar hakkında, basit usulün özel şartları bakımından yukarıdaki hadler dikkate alınmak suretiyle, Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No:136)'ndeki hesaplamalar doğrultusunda işlem yapılacaktır.

4.1.3.1.3. Basit Usule Tabi Olmanın Özel Şartları

Aşağıda yazılı olanlar, basit usulden faydalanamazlar:

1. Kollektif şirket ortakları ile, komandit şirketlerin komandite ortakları;
2. İkrizat işleriyle uğraşanlar;
3. Sarraflar ile kıymetli maden ve mücevherat alım satımı ile uğraşanlar;
4. GVK'nın 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılan kişi ve kurumlara karşı inşaat ve onarma işini taahhüt edenler ile bu mükelleflere karşı derece derece taahhütte bulunanlar.
5. Sigorta prodüktörleri;
6. Her türlü ilan ve reklam işleriyle uğraşanlar veya bu işlere tavassut edenler;
7. Gayrimenkul ve gemi alım satımı ile uğraşanlar;
8. Tavassut işi yapanlar (dayıbaşılar hariç);
9. Maden işletmeleri, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları işletenler;
10. Şehirlerarası yük ve yolcu taşımacılığı yapanlar ile treyler, çekici ve benzerlerinin sahip veya işleticileri; (Yapısı itibarıyla sürücüsünden başka ondört ve daha aşağı oturma yeri olan ve insan taşımaya mahsus motorlu kara taşıtları ile yolcu taşıyanlar hariç);

11. Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan iş grupları, sektörler, il ve ilçeler, büyükşehir belediyeleri dahil olmak üzere il ve ilçelerin belediye sınırları(mücvir alanlar dahil) belediyelerin nüfusları,yörelere itibariyle veya sabit bir işyerinde faaliyette bulunup bulunulmadığına göre gerçek usulde vergilendirilmesi gerekli görülenler.

8/5521³, 92/2683 ve 95/6430 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları ile bir kısım mükellefler gerçek usulde vergilendirilme kapsamına alınmıştır:

95/6430 Sayılı BKK ile Gerçek Usulde Vergilendirme Kapsamına Alınan Mükellefler

95/6430 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 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 ile 6360 sayılı On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Yedi İlçe Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun kapsamında büyükşehir belediyesi kurulan ve büyükşehir belediyesi sınırları içerisine alınan yerler hariç) mücvir alan sınırları dahil olmak üzere büyükşehir belediye sınırları içinde aşağıda belirtilen faaliyetleri yapan mükellefler, gerçek usulde vergilendirilme kapsamına alınmıştır.

- a) Her türlü emtia imalatı ile uğraşanlar
- b) Her türlü emtia alım-satımı ile uğraşanlar
- c) İnşaat ile ilgili her türlü işlerle uğraşanlar
- d) Motorlu taşıtların her türlü bakım ve onarım işleriyle uğraşanlar
- e) Lokanta ve benzeri hizmet işletmelerini işletenler
- f) Eğlence ve istirahat yerlerini işletenler

Bu mükellefler, basit usulden yararlanmaya ilişkin genel ve özel şartları taşıyıp taşımadıklarına bakılmaksızın gerçek usulde vergilendirileceklerdir.

GVK'nın 9'uncu maddesinde yer alan esnaf muaflığına ilişkin şartları topluca taşıyanlar, 95/6430 sayılı Kararname kapsamına girmediklerinden, esnaf muaflığından yararlanabilmektedirler.

3 8/5521 sayılı BKK (28/11/1982 tarihli ve 17882 sayılı RG)

Zirai Mahsul satın alarak bu mahsulleri kısmen veya tamamen tüketici dışında kalanlara satan ticaret erbabının 1/1/1983 tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirilmeleri; Maliye Bakanlığının 6/10/1982 tarihli ve 84009 sayılı yazısı üzerine, 193 sayılı Kanunun 51 inci maddesinin 2361 sayılı Kanunla eklenen 11 inci bendine göre, Bakanlar Kurulunca 25/10/1982 tarihinde kararlaştırılmıştır.

8/5521 Sayılı BKK ile Gerçek Usulde Vergilendirme Kapsamına Alınan Mükellefler

Zirai mahsul satın alarak bu mahsulleri kısmen veya tamamen tüketici dışında kalanlara satan ticaret erbabı 8/5521 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 01.01.1983 tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirme kapsamına alınmışlardır.

Canlı hayvan alım-satımı faaliyeti anılan Kararname kapsamında değerlendirildiğinden, bu şekilde faaliyette bulunan mükellefler gerçek usulde vergilendirilecektir.

Zirai mahsulün toptancı hallerinden veya ticari faaliyette bulunan sebze komisyoncularından sonraki teslim aşamaları 8/5521 sayılı Kararname kapsamı dışındadır.

92/2683 Sayılı BKK ile Gerçek Usulde Vergilendirme Kapsamına Alınan Mükellefler

Her türlü televizyon, video, radyo, teyp, müzik seti, disk-çalar, kamera, bilgisayar, soğutucu, çamaşır ve bulaşık makinesi, elektrikli süpürge, elektronik müzik aletleri, elektrikli dikiş makinesi ile elektrikle çalışan benzeri eşyaların alım-satımı ve üretimi ile uğraşan mükellefler 92/2683 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile gerçek usulde vergilendirme kapsamına alınmışlardır.

Kararda yazılı malların yanında, diğer mal ve hizmetleri satan mükellefler de gerçek usulde vergilendirilmektedir.

Bakanlar Kurulu Kararında belirtilen “elektrikle çalışan benzeri eşyalar” ibaresinden, doğrudan elektrik enerjisiyle çalışan veya elektrikle şarj edildikten sonra çalışan emtianın anlaşılması gerekmektedir.

Bu Kararda belirtilen emtianın alım-satımı yoluyla ticaretinin yapılmasında, eski, yeni veya kullanılmış olma ayırımına gidilmeksizin, Kararda yer alan emtiaların ticaretini yapanlar ile belirtilen işlerle uğraşan bütün mükellefler kapsama girmektedir.

4.1.3.1.4. Ortaklıklarda Basit Usule Tabi Olmanın Şartları

Ortaklıkların basit usule tabi olup olmadığının tespitinde, iş hacmi ölçüleri ile yıllık kira bedelleri toplu olarak, diğer koşullar ise ortakların her biri için ayrı ayrı dikkate alınır.

Ortaklıklarda, ortakların birinin gerçek usule tabi olması diğer ortakları da gerçek usule tabi hale getirir.

4.1.3.1.5. Basit Usulden Gerçek Usule Geçiş

Basit usulün şartlarına haiz olanlardan, bu usulden yararlanmak istemediklerini yazı ile direnler dilekçelerinde belirttikleri tarihten veya izleyen takvim yılı başından, yeni işe başlayanlar ise işe başlama tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirileceklerdir.

Basit usule tabi olmanın şartlarından herhangi birini takvim yılı içinde kaybedenler, ertesi takvim yılı başından itibaren gerçek usulde vergilendirilirler.

Diğer taraftan, GVK'nın 51 inci maddesi kapsamındaki faaliyetlerine başladıkları tarihten itibaren gerçek usulde vergilendirilecek olan mükelleflerin basit usulde vergilendirmeleri mümkün değildir.

Yapılan denetimlerde basit usulde vergilendirilen mükelleflerden sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları tespit edilenler basit usulden yararlanamazlar.

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları tespit edilenler, bu hususun kendilerine tebliğ tarihini takip eden aybaşından itibaren gerçek usulde vergilendirilirler.

...

İzmir Büyükşehir Belediye sınırları içinde yer alan Karşıyaka İlçesinde seyyar olarak çiçek alım satımı yapan davacının, bu faaliyetine ilişkin kazancının basit usulde tespiti mümkün değildir.

Bakanlar Kurulunun 95/6430 sayılı kararı uyarınca yapılması gerekli görülen açıklamalara ilişkin olarak 6.4.1995 tarih ve 22250 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 183 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 5'inci maddesinde, emtia alım ve satımının sabit bir iş yerinde, seyyar olarak, toptan veya perakende yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın bu işi yapan götürü usule tabi mükelleflerin 1.5.1995 tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirilecekleri de duyurulmuştur.

Seyyar çiçekçilik faaliyetinden dolayı kazancı basit usulde tespit edilen ve Karşıyaka Vergi Dairesi Müdürlüğü mükellefi olan davacının, İzmir İli Karşıyaka İlçesinde ikamet ettiği ve faaliyetini de bu İlçede çarşı girişi dolmuş durakları karşısında sürdürdüğü anlaşılmakta olup, İzmir Büyükşehir Belediye sınırları içinde yer alan Karşıyaka İlçesinde seyyar olarak çiçek alım satımı yapan davacının, yukarıda değinilen düzenlemeler karşısında bu faaliyete ilişkin kazancının basit usulde tespiti mümkün olmadığından, adına gerçek usulde gelir vergisi mükellefiyeti tesisinde yasaya aykırılık bulunmadığı halde, dava konusu işlemin iptali yolunda verilen kararda hukuka uygunluk görülmemiştir.

DANIŞTAY 3. DAİRESİ E. 2011/3922 K. 2015/2745.

4.1.3.1.6. Gerçek Usulden Basit Usule Geçiş

GVK'nın 47 nci maddesinde yazılı şartları topluca taşıyan ve arka arkaya son iki yıl alış, satış ve/veya hâsılat tutarlarının her biri aynı Kanununun 48 inci maddesinde yazılı hadlerden düşük olan gerçek usule tabi mükellefler, bu **şartın gerçekleşmesini izleyen yılın Ocak ayının başından otuz birinci günü** akşamına kadar yazılı olarak bağlı buldukları vergi dairesine başvurmaları halinde basit usulde vergilendirmeye geçebileceklerdir. Bu uygulama kapsamında, 01.01.2019 tarihinden itibaren gerçek usulden basit usule geçmeye ilişkin

şartların tespitine ve iki yıllık sürenin hesabına 01.01.2017 tarihinden itibaren başlanacaktır. Söz konusu mükelleflerin, anılan Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen faaliyetlerde bulunmaması ve diğer şartları da topluca taşımaları gerekmektedir.

Gerçek usulde vergilendirilmekte iken basit usulde vergilendirmeye geçen mükelleflerin, ellerinde bulunan belgeleri 283 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 3.5 bölümündeki açıklamalar doğrultusunda iptal ettirmeleri gerekmektedir.

Ayrıca, gerçek usule tabi mükellefler ile basit usule tabi olmanın şartlarını kaybeden mükelleflerin; kendi istekleriyle işlerini terk etmeleri ya da eş ve/veya çocuklarına devretmeleri hallerinde terk veya devir tarihini takip eden yılın başından itibaren iki yıl geçmedikçe basit usule dönmeleri mümkün değildir. Söz konusu iki yıllık sürenin nasıl hesaplanacağına ilişkin açıklamalar 283 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin 3.4 bölümünde yer almaktadır.

Gerçek usulde vergilendirmeden basit usulde vergilendirmeye geçiş ile ilgili ayrıntılı açıklamalar **283 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ve 93 Sıra No.lu Gelir Vergisi Sirkülerinde** yapılmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 46 ncı maddesinin son fıkrasında yer alan "...Herhangi bir şekilde gerçek usulde vergilendirilecek olanlar ve gerçek usulde vergilendirilen mükellefler, bir daha hiç bir şekilde basit usule dönemezler. Bu kişilerin aynı türden iş yapan eş ve çocukları da bu faaliyetleri nedeniyle basit usulden yararlanamazlar." hükmü, 6322 sayılı Kanun ile kaldırılmıştır. Söz konusu değişiklik sonucu, gerçek usulde vergilendirilen kişilerin eş ve çocuklarının aynı türden faaliyette bulunmaları halinde, şartları dahilinde basit usulden yararlanmaları mümkün bulunmaktadır.

4.1.3.1.7. İşini Terk Eden Mükelleflerin Durumu

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.

4.1.3.1.8. Basit Usulde Vergilendirmede Özellikli Konular ve Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar

- Basit usule tabi mükelleflerin birden fazla araçla veya birden fazla işyerinde ticari faaliyette bulunmaları, Gelir Vergisi Kanununun 47 nci maddesinde yazılı "kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak" şartının ihlali anlamına geleceğinden, bu şekilde faaliyette bulunan mükelleflerin basit usulde vergilendirmeden yararlanmaları mümkün bulunmamaktadır.
- Gelir Vergisi Kanununun 51 inci maddesinde basit usulden faydalanamayacak mükellefler bentler halinde sayılmıştır. Söz konusu maddenin verdiği yetkiye istinaden yayımlanan ve büyükşehirlerde bazı faaliyetleri yapan mükelleflerin gerçek usulde vergilendirme kapsamına alındığı 12/01/1995 tarihli ve 95/6430 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında, 02/07/2013

tarihli ve 2013/5080 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile değişiklik yapılmıştır. Bu değişikliğe göre, 12/11/2012 tarihli ve 6360 sayılı Kanun ile büyükşehir belediyesi kurulan ve büyükşehir belediyesi sınırları içerisinde alınan yerler 95/6430 sayılı kararname kapsamı dışına çıkartılmıştır.

Böylece, 6360 sayılı Kanunla büyükşehir kurulan yerler ile büyükşehir belediyesi sınırları içerisinde alınan yerlerde 95/6430 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında sayılan iş grupları itibariyle faaliyette bulunan mükelleflerin, diğer şartları da taşımaları kaydıyla basit usulde vergilendirilmelerine devam olunacaktır.

- Basit usule tabi mükelleflerin alım satım faaliyetlerini internet üzerinden yapmaları halinde, internet üzerinden yapılan her türlü alım satım faaliyeti büyükşehirler dahil tüm ülke genelini kapsamaması nedeniyle bu şekilde faaliyette bulunan mükelleflerin Gelir Vergisi Kanununun 51 inci maddesindeki yetki uyarınca yayımlanan 95/6430 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında kalacaklarından basit usulde vergilendirilmeleri mümkün değildir.
- Basit usule tabi mükellefler işe başlamayı, adres ve iş değişikliğini, işletmede değişikliği ve işi bırakmayı bağlı olunan vergi dairesine bildirmek zorundadır.
- Basit usulde vergilendirilen mükellefler, hasılatları ile ilgili olarak, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre fatura, perakende satış vesikaları ve ilgili mevzuatta sayılan diğer belgeleri düzenlemek ve kullanmak zorundadırlar.
- Basit usule tabi mükelleflerin kullandıkları belgeler ve zarflar sadece Türkiye Esnaf ve Sanatkarları Konfederasyonu (TESK) tarafından bastırılmaktadır.
- Basit usulde vergilendirme kapsamında bulunup, meslek odalarına üye kayıtları yapılmayan, traktörle nakliyecilik yapanlar, hususi oto ile ticari faaliyette bulunanlar, biçerdöver işletmecileri ile inşaat ustaları gibi mükellefler, kullanacakları belgeleri ikinci sınıf tüccarların tabi oldukları esaslar çerçevesinde (anlaşmalı matbaalara bastırmak veya noterlere tasdik ettirmek suretiyle) temin edebilecekleri gibi diledikleri takdirde faaliyette buldukları yerdeki herhangi bir oda veya birlikten de temin edebileceklerdir.
- Basit usulde vergilendirilen mükellefler ikinci sınıf tüccarların tabi olduğu usul ve esaslar dahilinde belge düzenlemek durumundadırlar. Ancak; Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesindeki yetkiye istinaden çıkarılan 215 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, basit usulde vergilendirilen mükelleflerin; belge vermedikleri günlük hasılatları için gün sonunda tek bir fatura düzenlemeleri ve düzenlenen faturanın alıcıya ilişkin bilgiler yerine “..... tarihli toplam hasılat” ibaresinin yazılması, şeklinde kolaylık sağlanmıştır.

Söz konusu uygulama, aynı usul ve esaslar dahilinde 305 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 31/12/2019 tarihine kadar uzatılmıştır. Bu imkandan yararlanmak isteyen mükellefler, müşterilerinin istemeleri halinde fatura veya perakende satış vesikası (dolmuş işletenler hariç) vermek zorundadırlar.

- Basit usulde vergilendirilen mükelleflerden işlerini terk edenlerin kullanmadıkları belgelerin iptal işlemleri belgeleri veren oda veya birliklerce yapılacaktır. Ancak, belgelerini

anlaşmalı matbaalara bastırmak veya noterlere tasdik ettirmek suretiyle temin eden mükelleflerin belgelerinin iptali ise vergi dairelerince yapılacaktır.

- 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 söz konusu sabit kıymetleri satın alan mükellefler tarafından düzenlenecek gider pusulası ile tevsik edilmesi mümkündür.
- Basit usule tabi ticaret erbabından, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği veya kullandığı tespit edilenler, bu hususun kendilerine tebliğ edildiği tarihi takip eden aybaşından itibaren gerçek usulde vergilendirilmeye ve ikinci sınıf tüccarlara ilişkin hükümlere tabi olmaya başlarlar.
- Mükelleflerce, bir takvim yılı içinde aldıkları mallara ve hizmetlere ait alış belgeleri ve yaptıkları giderler ile hasılat belgelerinin, ilgili buldukları yılı takip eden yıldan başlayarak 5 yıl süresince saklanması ve yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz edilmesi zorunludur.
- Basit usulde vergilendirilen mükelleflerden isteyenler ödeme kaydedici cihaz kullanabileceklerdir.
- Basit usulde vergilendirilen mükelleflerin kendi işyerlerinde bilfiil çalışmaları veya bulunmaları şarttır. Ancak, bu mükelleflerin işlerinde yardımcı işçi çalıştırmaları veya çırak kullanmaları bu şartı bozmayacaktır. Diğer ücret kapsamında vergilendirilenler vergi karnesi almaya mecbur olduklarından, kazançları basit usulde vergilendirilen ticaret erbabının yanında çalışanların vergi karnesi almalarını ve karnelerinde yazılı vergilerini ödemelerini temin etme yükümlülüğü bulunmaktadır.
- İşyeri kiralama miktar sınırlaması olmaksızın kira ödemelerinin banka veya Posta ve Telgraf Teşkilatı A.Ş. tarafından düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi zorunluluğu bulunmaktadır.
- Basit usule tabi olmanın şartlarını taşımaları nedeniyle gelir vergisi yönünden basit usulde vergilendirilen mükellef olunması, bunların ÖTV mükellefi olarak 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununda belirtilen sürelerde ÖTV beyan edip ödemelerini etkilememektedir.
- Basit usule tabi mükelleflerin alım satım faaliyetlerini internet üzerinden yapmaları halinde, internet üzerinden yapılan her türlü alım satım faaliyeti büyükşehirler dahil tüm ülke genelini kapsamaması nedeniyle bu şekilde faaliyette bulunan mükelleflerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 51 inci maddesindeki yetki uyarınca yayımlanan 95/6430 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında kalacaklarından basit usulde vergilendirilmeleri mümkün değildir.
- Basit usulde vergilendirilen mükellefler her yıl Mayıs ayının son gününe kadar vergi tarihine esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı almak ve yetkililerce istenildiğinde ibraz etmek üzere bulundurmak zorundadırlar.

Vergi levhaları sistem tarafından internet vergi dairesi hesaplarına aktarıldıktan sonra, basit usul mükellefleri, internet vergi dairesinden bizzat kendileri veya 3568 sayılı Kanun uyarınca yetki almış olup bağımsız çalışan serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler (meslek mensupları) aracılığıyla 1 Nisan'dan itibaren 31 Mayıs günü sonuna kadar vergi levhalarını yazdıracaklar ya da vergi levhalarını bağlı oldukları vergi dairelerinden talep edebileceklerdir.

4.1.3.2. İşletme Hesabı Esası

GVK'nın 39'uncu maddesinde işletme hesabı esasına göre ticari kazanç; bir hesap dönemi içinde "elde edilen hasılat" ile "giderler" arasındaki müspet fark olarak tanımlanmıştır.

Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderler ise, ödenen ve borçlanılan meblağları ifade eder. Emtia alım ve satımı ile uğraşanlarda ayrıca hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri hasılatı, dönem başındaki emtia mevcudunun değeri ise giderlere ilave edilecektir.

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında VUK'nın değerlemeye ait hükümleri ile GVK'nın 40'ıncı ve 41'inci maddeleri hükümlerine (İndirilecek Giderler ile Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler) uyulacaktır.

İşletme hesabı esasına göre defter tutan İkinci sınıf tüccarlar, tutacakları işletme defterinin sol tarafına, cari yıl içinde yaptıkları giderleri ile emtia alış tutarlarını, amortismanlarını, değersiz alacaklarını ve dönem başı emtia mevcutlarını; sağ tarafına ise emtia satış tutarlarını, sair gelirlerini ve dönem sonu emtia mevcutlarını yazarlar. Ayrıca her hesap dönemi sonunda VUK'nın 196'ncı maddesi uyarınca "İşletme Hesabı Hulasası" çıkarırlar.

Emtia envanterinin çıkarılması gerekmektedir.

"Gerek bilanço esasına göre defter tutanların ve gerekse emtia üzerine iş yapan işletme hesabı esasına göre defter tutanların çıkarması zorunlu olan emtia envanterinin, yukarıda değinilen 186'ncı maddedeki düzenlemeden dolayı, kesin olması ve emtia cins ve miktarına ilişkin ayrıntılı bilgiyi içermesi gerektiğinden, emtia envanterine dahil edilen kıymetlerden bir veya birkaçında cins veya miktar bakımından noksanlık saptanması, ilgililerin dönem kazançlarının gerçeğe uygun belirlenmediğine ilişkin delil bulunduğunu gösterir. Envanterden saptanan bu noksanlığın, yükümlüler tarafından hukuken geçerli nedenlerle açıklanabilmesi gerekir. Bu yolda yeterli açıklama yapılamaması, noksanlık matraha alınmak suretiyle ilgilinin re'sen vergilendirilmesini gerektirir."

DANIŞTAY VERGİ DAVA DAİRELERİ GENEL KURULU E.2005/71, K.2005/155

4.1.3.3. Bilanço Esası

GVK'nın 38'inci maddesine göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonundaki ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir, çekilen değerler ise farka ilave

olunur. Ticari kazancın bu şekilde tespiti sırasında VUK'nın değerlemeye ait hükümleri ile GVK'nın 40'ıncı ve 41'inci maddelerinde yer alan (İndirilecek Giderler ile Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler) hükümler göz önünde bulundurulur. Ayrıca diğer vergi kanunları ile bazı özel kanunlarda yer alan hükümlere de uyulması gerekmektedir.

Geçmiş dönemler için Ba ve Bs formlarını elektronik ortamda verilmediğinden bahisle geriye yönelik olarak adına özel usulsüzlük cezası kesilemez.

“...Dava dosyasının incelenmesinden, halk otobüsü işletmeciliği faaliyeti nedeniyle gerçek usulde vergilendirmeye tabi olarak mükellefiyet kaydı bulunan davacı tarafından, 28.01.2015 tarihi itibarıyla bilanço esasına göre defter tutmak istediğine dair 29.01.2015 tarihinde idareye yapılan başvuru üzerine, davacının 01.01.2013-31.12.2013 dönemine ilişkin geliri ile ilgili olarak verdiği gelir vergisi beyannamesi ve eklerinin davalı idarece tetkiki sonucu davacının 2013 dönemi gayri safi hasılatının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 177. maddesinin 2.fıkrasında belirtilen haddi aştığı, dolayısıyla I. sınıf tüccarlara dahil olduğu ve 01.01.2014 tarihinden itibaren bilanço esasına göre defter tutma mecburiyeti kapsamına girdiği halde 2014 dönemlerine ait vermesi gereken Ba-Bs bildirim formlarını elektronik ortamda yasal süresinde vermediğinden bahisle 2014/1 ila 11. dönemlerine ilişkin olarak dava konusu özel usulsüzlük cezalarının kesildiği anlaşılmıştır.

Olayda, her ne kadar II. sınıf tüccar olarak işletme hesabı esasına göre defter tutmakta iken 2013 hesap döneminde 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 177. maddesinde I. sınıf tüccar olmayı gerektiren hadlere ulaşmış olan davacının normal şartlarda 01.01.2014 tarihinden itibaren I. sınıf tüccar olarak bildirim formlarını vermesi gerekmekte ise de; davacının anılan tarihten itibaren I. sınıf tüccar olduğunu, kendisinin verdiği 28.01.2015 tarihli dilekçe üzerine davalı idarece tespit edilmiş olması karşısında, geçmiş dönemler için Ba ve Bs formlarını elektronik ortamda vermediğinden bahisle geriye yönelik olarak adına özel usulsüzlük cezası kesilmesinde hukuka uyarlık bulunmamaktadır.”

Konya Bölge İdare Mahkemesi, 1. VDD, E. 2016/327 K. 2017/981

4.1.4. İndirilecek Giderler

Safi ticari kazancın tespiti sırasında indirilecek giderler GVK'nın 40'ıncı maddesinde yer almaktadır. Anılan maddede yazılı giderlerin indirilebilmesi için;

- İndirilecek giderlerin tevsik edici belgelere dayanması gerekir. Ana kural bu olmakla beraber VUK'nın 228'inci maddesinde tevsiki zaruri olmayan bazı harcamaların belgelere dayanması şartı aranmamaktadır. Aynı şekilde götürü usulde tespit edilen bazı giderlerin de tevsiki zorunlu değildir.
- Giderlerin, ilgili olduğu yıl kazancından indirilmesi esastır. Ancak bazen bu kuraldan ayrılmalar söz konusu olabilmektedir.

- Yapılan gider ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilgili olmalıdır. Bir giderin ticari kazancın tespitinde dikkate alınabilmesi için giderle, gelirin elde edilmesi ve idame ettirilmesi arasındaki bağın doğrudan olması gerekir.
- Gider karşılığında sabit kıymet iktisap edilmiş olmamalıdır. Böyle bir durumda yapılan harcama değil aktif kıymetler arasında bir değişimdir. Yapılan bir harcama karşılığında maddi veya gayri maddi bir kıymet iktisap edilmesi halinde indirilecek bir genel giderden değil sahip olunan aktif kıymetlerin amortismanından bahsedilebilir.
- Gider kanunen kabul edilebilir nitelikte olmalıdır. Giderin indirimini engelleyen bir kanun hükmünün bulunmaması gerekir. Böyle bir hükmün bulunması durumunda, giderin ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilişkisi açık da olsa gider olarak kabul edilemez.

“Gider kaydına esas alınan belgelerin gerçeği yansıtmadığı yolunda bir tespit yapılmadan belge düzenine uygun olmaması nedeniyle gider kaydının kabul edilmemesi mümkün değildir.”

DANIŞTAY 4. DAİRE E. 1999/2832, K. 2000/1044.

“ ...

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 38 inci maddesinin 2 inci fıkrasında, bilanço esasına göre ticari kazancın tespiti sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41 inci maddedeki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiş, anılan Kanunun 40 inci maddesinin 1 inci fıkrasının 3 üncü bendinde de, işle ilgili olmak şartıyla, mukavelenemeye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların safi kazancın tespitinde gider olarak indirilmesinin kabul edileceği hükmü yer almış, 41 inci maddesinin 1 inci fıkrasının 5 inci bendinde ise; her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatların gider olarak indirilmesinin kabul olunamayacağı hükme bağlanmıştır.

İncelenen dosyada, davacı şirketin ve çalışanlarının kusurlarından doğan tazminat ödemesini gider kaydetmek suretiyle kurum kazancını eksik tespit ettiği hususunda Hendek Asliye Hukuk (İş) Mahkemesinin 30.06.2004 tarih ve E:2002/115, K:2004/303 sayılı kararı doğrultusunda ödenen tazminatların gider olarak yazıldığı anlaşılmıştır.

Yukarıda belirtilen 41 inci maddenin olay tarihinde yürürlükte olan 5 inci bendinde yer alan hüküm uyarınca, tazminat ödemesine sebep olan eylemin ceza hukuku kapsamında bir suç olarak nitelenmesine gerek bulunmayıp, tazminat ödenmesini gerektiren fiilin doğrudan teşebbüs sahibinin suçlarından doğması halinde mahkeme kararına istinaden yapılan bir ödeme olmuş olsa bile, anılan Kanun hükmü uyarınca sözkonusu tutarın gider olarak indirilmesine olanak bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu kısım yönünden davanın kabulü yönünde kurulan mahkeme kararında hukuki isabet görülmemiştir.”

DANIŞTAY 4. DAİRESİ, E.2015/4138, K.2016/571.

Ticari kazancın tespitinde indirilecek giderler aşağıdaki gibidir:

4.1.4.1. Ticari Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İçin Yapılan Genel Giderler

Kanunda genel giderlerin bir tanımı yapılmamış olup, Gelir Vergisi Kanunu'nda sayılan giderler dışında kalan, işletme faaliyetleri ile doğrudan ilgili, faaliyetin yürütülmesi ve kazancın doğması için yapılması zorunlu olan giderlerdir. Bu giderlere örnek olarak; kira, ısıtma, aydınlatma, kırtasiye, reklam giderleri, temsil masrafları, büro personeli ücretleri, yatırımlarda yatırımın tamamlanmasından sonra ödenen kredi faizleri sayılabilir. Gayrimenkullerin satın alınması sırasında yapılan ve VUK'nın 270'inci maddesinin son fıkrasında sayılan noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve özel tüketim vergileri de gider olarak yazılabilir. Ayrıca; kanuni mecburiyete dayanarak ödenen fonlar, primler, katkı payları, kıdem tazminatlarının kanuni miktarı aşmayan kısımları, normal tamir ve bakım giderleri, değeri 2018 yılı için "1.000 TL'yi aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaş giderleri ve yurt dışında açılan büro giderlerini de ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler arasında sayabiliriz.

4.1.4.1.1. Götürü Gider Uygulaması

GVK'nın 40/1'inci maddesinin parantez içi hükmü ile ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini (% 0,5) aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlemlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler.

Götürü gider uygulaması, mükelleflerin yurt dışındaki işlemleri ile ilgili olarak yapmış oldukları giderlerden belgesi temin edilemeyenlerin, anılan faaliyetlerden sağlanan hasılatın belli bir oranını aşmaması şartıyla ticari kazançtan indirilmesini öngören bir müessesedir. Dolayısıyla götürü gider hesaplanabilmesi için **harcamanın yapılmış ve işletmenin malvarlığında bir azalma meydana gelmiş olması gerekir.**

Dar mükellefiyete tabi olanların Türkiye ile yabancı memleketler arasında yaptıkları ulaştırma işlemlerinden elde ettikleri kazançlar, Türkiye'de elde edilen hasılatla Maliye Bakanlığınca belirlenen ortalama emsal nispetlerinin uygulanması suretiyle hesaplandığından, bunların vergiye tabi kazançlarının tespitinde ayrıca götürü gider uygulamasından yararlanmaları söz konusu olmayacaktır.

Götürü Gider Uygulamasının Esasları (Ayrıntı için 194, 197 ve 233 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğlerine bakılabilir):

- Götürü giderler, belgeli giderlere ilave olarak uygulanacaktır.
- Götürü gider kaydında azami tutar; her türlü ihracat, yurt dışı inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükelleflerin bu faaliyetlerinden döviz olarak sağlanan hasılatın %0,5'i olacaktır.

- 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.
- 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.
- Türk Lirası karşılığında yapılan nakliyecilik hasılatı dolayısıyla götürü gider uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.
- İhracatçıya ihraç kaydıyla mal teslim edenler götürü gider uygulamasından yararlanamayacaklardır. İhracatı gerçekleştirenler ise ihracat hasılatlarının tamamını dikkate alarak götürü gider uygulamasından yararlanacaklardır.
- Döviz olarak elde edilen ihracat ve 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.
- 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.
- Yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet faaliyetlerinde bulunan kurumlar, bu işlerden elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla götürü olarak hesapladıkları giderleri, söz konusu yurt dışı faaliyetlerden sağlanan kazançlardan düşecekler ve kalan kısmı Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettireceklerdir.
- Yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetlere ilişkin faaliyetlerin zararlı sonuçlanmış olması götürü gider hesaplanmasına engel teşkil etmez. Bu durumda, götürü olarak hesaplanan giderler, bu zararları artırıcı bir unsur olacak ve genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılır.
- Belgesi temin edilmeyen giderlerin döviz olarak elde edilen hasılatın % 0,5'i (binde beşi) olarak hesaplanan götürü gider tutarını aşan kısmı, kanunen kabul edilmeyen gider olarak Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre belirlenen ticari kâra ilave edilecektir.

Ihracat gideri, beyannamede bildirilen matrahtan indirilmez.

“GVK’nın 40. maddesinde, safi kazancın tespit edilebilmesi için aşağıdaki giderlerin indirilebileceği belirtildikten sonra, 1 numaralı bentte, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerden söz edilmiş, parantez içinde de, ihracat yapan yükümlülerin, bu faaliyetten döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurtdışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de safi kazancın tespitinde gider olarak indirebileceği hükmüne yer verilmiştir.

Görüldüğü gibi götürü ihracat gideri, indirim değil, matrahın belirlenmesinde, hasılatın indirilebilecek masraf karakteri taşımaktadır. Yani gelirin harcanması ile değil, elde edilmesiyle ilgili olduğundan beyannamede bildirilen matrahtan indirilmesine yasal olanak bulunmamaktadır.

Bu durumda, yükümlüce, ticari kazancın yani matrahın tespitinde gider olarak düşülmediği tartışmasız olan bu miktarın beyannamede, bildirilen matrahtan indirilmesinin kabul edilmemesi suretiyle yapılan tahakkukta yasaya aykırılık yoktur.”

DANIŞTAY 4. DAİRE E.2000/1714, K. 2001/291.

4.1.4.2. Hizmetli ve İşçilerin İş Yerinde veya İş Yerinin Müştemilatında İlaçe (Yemek) ve İbate (Barınma) Giderleri, Tedavi ve İlaç Giderleri, Sigorta Primleri, Emekli Aidatı ve Demirbaş Olarak Verilen Giyim Eşyası

4.1.4.2.1. Yemek Giderleri

Hizmet erbabına işyerinde veya işyerinin müştemilatında yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler ücret sayılıp GVK’nın 23/8’inci maddesiyle vergiden istisna edilmiştir. GVK’nın 40/2’nci maddesinde yazılı bu giderler, ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilecektir. Bu giderlerin aynı şekilde, zirai kazancın gerçek usulde tespitinde (GVK md.57/4) ve serbest meslek kazancının tespitinde de (GVK md. 68/2) gider olarak kabul edileceği hükme bağlanmıştır.

GVK’nın 23/8’inci maddesinde yer alan yemek bedeline ilişkin hükümde; işverenlerce hizmet erbabına işyerinde veya müştemilatında yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatlere, herhangi bir tutarla sınırlı olmaksızın vergiden müstesna tutulmasına izin verilmiştir. Söz konusu istisnanın uygulanmasında, işverenin işyerinde yemek hazırlatması şart olmayıp yemeğin dışarıdan temin edilmesi ve işyerinde ayın olarak yemek verilmesi suretiyle sağlanan menfaat niteliğinde olması yeterli bulunmaktadır.

İşverenlerce, işyerinde veya müştemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin (302 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile **2018 takvim yılında uygulanmak üzere) 16 TL’yi aşmaması** (2019 yılı için de 19 TL) 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 vergilendirilecektir. İstisna uygu-

lamasında yemek bedeline KDV dahil edilmeyecektir. Yemek bedelinin tutarının 16 TL'yi aşması halinde, aşan kısım (istisna tutarına isabet eden KDV hariç olmak üzere) net ödenen ücret olarak kabul edilecek ve vergiye tabi tutulacaktır. Yemek fişi, bilet (ticket) vs. adlarla bilinen ve hizmet erbabının bu fişleri kabul eden lokantalarda yemek yemesine imkân sağlayan uygulama bu kapsamdadır.

Yemek bedelinin hizmet erbabına nakit veya erzak olarak verilmesi halinde ise bu ödemeler de ücret niteliğindedir ve genel gider olarak ticari kazancın tespitinde dikkate alınır.

“Şirketin taşeronlarının personeline ilişkin yemek giderleri taşeronların ticari kazancının elde edilmesine ilişkin bir gider olup, davacı şirketin ticari kazancı ile doğrudan ilgili değildir, indirim konusu yapılamaz.”

“193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40'inci maddesinde, safi kazancın tespitinde hangi giderlerin indirilebileceği bentler halinde düzenlenmiştir. Sözü edilen maddenin 1'inci bendinde, ticari kazancın elde edilmesi ve devamı için yapılan genel giderlerin indirilmesine olanak tanımışken, 2'nci bendinde, hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müşterilatında iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatının ayrıca 27'nci maddede yazılı giyim giderlerinin kazançtan indirilmesi kabul edilmiş, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun safi kurum kazancının tespitine ilişkin 13'üncü maddesinin 2'nci bendinde, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Davacı şirketin, fabrika bünyesinde yaptığı üretimin bir kısmında çalıştırdığı taşeronların personeline ait yemek giderinin doğrudan işçilik maliyetine kaydetmesine karşın sözü edilen giderin davacı şirket açısından kanunen kabul edilmeyen gider olduğundan bahisle yapılan tarhiyatı kaldıran vergi mahkemesi kararı temyiz edilmiştir.

Davacı şirketin taşeronlarının personeline ilişkin yemek giderleri taşeronların ticari kazancının elde edilmesine ilişkin bir gider olup, davacı şirketin ticari kazancı ile doğrudan ilgisi olmadığı gibi kazancın elde edilmesi ve idamesi için zorunlu giderlerden sayılmayacağından giderlerden çıkarılarak matraha eklenmesinde hukuka aykırılık bulunmadığı, bu nedenle vergi mahkemesince tarhiyatın kaldırılması yolunda verilen kararda yasal isabet görülmemiştir.”

DANIŞTAY 3. DAİRE E. 2002/3546, K. 2004/1940

4.1.4.2.2. Barınma Giderleri

- Personelin işyerinde ve müştemilatında barındırılması amacıyla yapılan giderler ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılır.
- Gider kapsamına, barınılacak yerin inşası, tefrişi, bakımı, elektrik, su, gaz giderleri de girer.
- Personele tahsis edilen lojmanlar bu kapsamda değildir.
- Konukevi niteliğinde olan yerlerin bu kapsamda değerlendirilmesi gerekmektedir.

Personelin işyeri müştemilatı dışında barındırılması suretiyle sağlanan menfaatler GVK madde 23/9 uyarınca vergiden istisna edilmiştir. Madde uyarınca; 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 m²'yi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler (Bu konutların 100 m²'yi aşması halinde, aşan kısma isabet eden menfaat için bu istisna hükmü uygulanmaz) gelir vergisinden istisnadır.

İstisna kapsamında olan mülkiyeti işverene ait konutların brüt alanının 100 m²'yi aşmaması gerekmektedir.

İstisna kapsamına girmeyen konut temini, ücretli açısından net menfaati ifade etmektedir. Konutun kira bedelinin, bu bedel bilinmiyor ise, emsal kira bedeli ile değerlendirilen menfaatin, net ücret olarak değerlendirilmesi, bu tutarın brütünün hesaplanarak bu tutar üzerinden vergilendirmenin yapılması mümkündür.

4.1.4.2.3. Tedavi İlaç Giderleri

- Sadece personele verilecek sağlık hizmeti gider yazılabilir. Yakınları için verilen hizmetler gider yazılamaz.
- Sağlık hizmetinin verildiği yerin önemi yok diyen görüşler mevcut olsa da maddede bu hizmetlerin iş yeri veya müştemilatında verilmesi gerektiği açıktır.
- Dışarıdaki bir sağlık kuruluşundan sağlık hizmeti alınması ve bu hizmetin bedelinin işverence karşılanması halinde bu bedel ücretli açısından ücret olarak değerlendirilerek GVK madde 40/1'e göre ücret gideri olarak giderleştirilmelidir.

4.1.4.2.4. Emekli Aidatı ve Sigorta Primleri

- İstirdat (Geri alma) edilmemek üzere Türkiye'de kâin sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliğe haiz olması koşuluyla emekli aidatı veya sosyal sigorta primleri ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

- Bu fıkraya göre tek bir sosyal güvenlik kuruluşuna yapılan ödemeler indirim konusu yapılabilecektir.
- Özel sigortalar için yapılan ödemeler bu kapsamda değildir.
- Yine bu fıkra kapsamında indirim konusu yapılan sigorta primleri işveren payından oluşmaktadır. İşçi payları ücretin unsuru olarak 40/1'inci madde kapsamında gider yazılır.
- Genel Sağlık Sigortası Kanunu gereğince fiilen ödenmeyen prim tutarlarının gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider kaydedilemeyeceği hükme bağlandığından, primler fiilen ödendiği tarihte gider yazılmalıdır.
- GVK'nın 40'ıncı maddesinin 2 numaralı bendinde yer alan sigorta primleri ve emekli aidatları esas olarak kanuni zorunluluk nedeni ile yapılan ve gider olarak kabul edilen ödemelerdir. Avrupa Sosyal Güvenlik Sözleşmesi bu zorunluluğun, primlerin çalışanların kendi ülkelerindeki sosyal güvenlik kuruluşlarına ödenerek yerine getirilmesine imkân tanımıştır. Bu nedenle, Türkiye ve karşı ülkenin taraf olduğu söz konusu sözleşme çerçevesinde, taraf ülkede ödenen sosyal güvenlik primleri işveren paylarının, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu hükümleri çerçevesinde prime esas azami ücret üzerinden hesaplanan prim tutarı ile sınırlı olmak üzere, Türkiye'de kâin sigorta şirketlerine ödenen sigorta primlerinde olduğu gibi gider kaydedilmesi mümkün bulunmaktadır.⁴

4.1.4.3. İşle İlgili Olmak Şartıyla, Mukavelenameye veya İlama veya Kanun Emrine İstinaden Ödenen Zarar, Ziyan ve Tazminatlar

Zarar, ziyan ve tazminatlar (ilgili olduğu yılda değil de ileriki yıllarda kesinleşerek ödenmesi durumunda) ödendiği yılda gider yazılır. Ayrıca zarar, ziyan ve tazminat ödemesinin iş sahibinin kişisel kusurundan doğmamış olması gerekir.

İş Kanunu'nun işverenlere yüklediği yükümlülükler nedeniyle ödenen kıdem tazminatları, ihbar tazminatı, iş kazası ve meslek hastalığı nedeniyle ödedikleri tazminatlar ile işveren veya çalıştırdığı bir kimsenin başkasına zarar veren fiili nedeniyle Borçlar Kanunu hükümlerine göre ödedikleri tazminatlar gider yazılabilir.

İlam dışında sulh yoluyla ödenen tazminatlar gider yazılamaz. Elektrik, su, doğalgaz ve telefon tüketim ve hizmet bedellerinin vadesinde ödenmemesi sebebiyle ilgili kurumlara ödenen gecikme faizleri, vade farkı niteliğinde olup gider yazılabilirler.

4 Gelir İdaresinin 16.04.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01.KV.07.21/1839 sayılı özeldesesi

Tazminat ödenmesini gerektiren fiilin doğrudan teşebbüs sahibinin suçlarından doğması halinde mahkeme kararına istinaden yapılan bir ödeme olmuş olsa bile indirim konusu yapılamaz.

“...İncelenen dosyada, davacı şirketin ve çalışanlarının kusurlarından doğan tazminat ödemesini gider kaydetmek suretiyle kurum kazancını eksik tespit ettiği hususunda Hendek Asliye Hukuk (İş) Mahkemesinin 30.06.2004 tarih ve E:2002/115, K:2004/303 sayılı kararı doğrultusunda ödenen tazminatların gider olarak yazıldığı anlaşılmıştır.

Yukarıda belirtilen 41 inci maddenin olay tarihinde yürürlükte olan 5 inci bendinde yer alan hüküm uyarınca, tazminat ödemesine sebep olan eylemin ceza hukuku kapsamında bir suç olarak nitelenmesine gerek bulunmayıp, tazminat ödenmesini gerektiren fiilin doğrudan teşebbüs sahibinin suçlarından doğması halinde mahkeme kararına istinaden yapılan bir ödeme olmuş olsa bile, anılan Kanun hükmü uyarınca sözkonusu tutarın gider olarak indirilmesine olanak bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu kısım yönünden davanın kabulü yönünde kurulan mahkeme kararında hukuki isabet görülmemiştir.

Bunedenle, temyiz isteminin kısmen kabulüne, kısmen reddine, Ankara 1. Vergi Mahkemesinin 24/11/2010 günlü ve E:2010/566, K:2010/2483 sayılı kararının, davacı şirketin ve çalışanlarının kusurlarından kaynaklanan tazminat ödemesi yapılmasına ilişkin kısmının bozulmasına,”
“Bu karar oyçokluğu ile verilmiştir.”

DANIŞTAY 4. DAİRESİ, E. 2015/4138 K. 2016/571.

4.1.4.4. İşle İlgili ve Yapılan İşin Önemi ve Genişliği İle Orantılı Seyahat ve İkamet Giderleri (Seyahat Maksudının Gerektirdiği Süreyle Sınırlı Olmak Şartıyla)

İşletmeyle ve işle ilgisi olmayan kişilere ait seyahat ve ikamet giderleri indirilemez. Örneğin turistik mahiyetteki gezi harcamaları ile eşle çıkılan iş seyahatlerinde yapılan harcamaların eşe isabet eden kısmı gider olarak dikkate alınmaz.

4.1.4.5. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri

GVK madde 40/5’inci maddesi kapsamındaki giderler, genel olarak taşıtların tamir, bakım, sigorta, yakıt vb. giderleridir. Taşıtlar için yapılan harcamanın gider olarak kaydedilebilmesi için taşıtların kesinlikle işte kullanılması gerekmektedir. Ayrıca işletme aktifinde bulunmakla beraber kiralama yolu ile edinilen ve işte kullanılan taşıtların giderleri de indirilebilecektir.

Öte yandan, aynı maddenin, VUK hükümlerine göre ayrılan amortismanların gider olduğunu düzenleyen 7 numaralı bendi gereğince ayrılan amortismanların tamamı da gider kaydedilebilecektir.

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar (kıst) amortisman ayrılacaktır.

Diğer taraftan ticari kazancın tespitinde gider kabul edilmeyen ödemelere ilişkin hükümlere göre; safi kazancın tespitinde, hem kiralama yoluyla edinilen hem de işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz ve uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların hem giderlerinin hem de amortismanlarının indirilmesi kabul edilmemektedir (GVK Md.41/7).

Ayrıca Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesindeki özel düzenleme uyarınca ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç olmak üzere binek otomobilleri, uçak ve helikopterler için ödenen motorlu taşıtlar vergileri, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider yazılamaz.

“Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebilir”

DANIŞTAY 7. DAİRE, E.2000/7790, K.2002/252.

4.1.4.6. İşletme ile İlgili Olmak Şartıyla; Bina, Arazi, Gider, İstihlak, Damga, Belediye Vergileri, Harçlar ve Kaydiyeler Gibi Aynı Vergi, Resim ve Harçlar

İşletme ile ilgili olmak şartı ile ödenen bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir. Buna göre; işletme ile ilgili olan ve maddede sayılanlarla aynı mahiyette olan vergiler (banka ve sigorta vergileri, emlak vergileri, işletme ile ilgili olan taşıt vergileri) gider olarak kabul edilebilmektedir. İşletme ile ilgili mükellef sıfatıyla ödenen emlak vergileri de indirilebilir.

Mükellef sıfatıyla ödenen damga ve harçlar indirilebilir. Verginin asıl mükellefçe başka bir işletmeye yansıtılması durumunda, diğer işletmenin bu tutarı gider olarak yazması mümkün değildir.

BSMV'nin mükellefi banka, banker ve sigorta şirketleri olup, bunlar tarafından ödenen vergi indirilir. Uygulamada BSMV müşteriye yansıtılmaktadır. Bu durumda mükellefler (banka müşterisi) bu vergiyi GVK madde 40/1'e göre gider yazabilirler.

Öte yandan KDV Kanunu uyarınca indirimi kabul edilmeyen KDV ticari kazancın tespitinde gider ya da maliyet unsuru olarak dikkate alınabilir.

“Müşavirlik hizmeti veren davacının müşterilerinin işlemleri için kullanılmak üzere satın aldığı ve düzenlediği hizmet faturalarında bedele dahil unsurlar arasında gösterilmeyen damga pulu alış bedellerinin maliyet kayıtlarına intikal ettirilemez.

Müşavirlik faaliyetine ait olmadığı halde maliyet kayıtlarına aldığı ve müşterisine yansıttığı bedelleri hasılat kayıtlarına intikal ettirdiğini kanıtlama yükü kendisine ait olan ve bu yönde bir kanıt sunamayan davacı adına yapılan tarhiyatın, damga vergilerinin davacı tarafından ödendiği gerekçesiyle kaldırılması hukuka uygun düşmemiştir.”

DANIŞTAY 3. DAİRE, E.2007/513, K.2009/775

4.1.4.7. Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Ayrılan Amortismanlar

Amortisman ayırabilmek için amortisman tabi kıymetin işletmede 1 yıldan fazla kullanılması ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunması gerekmektedir.

VUK'ya göre amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar.

Buna göre, mükellefler tarafından iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilen, değerlendirme gününde envantere dahil olan ve kullanılma şartı aranmaksızın kullanılmaya hazır halde bulunan iktisadi kıymetler için amortisman ayrılabilir. Bu kapsamda kullanılabilmesi kayıt ve tescile tabi taşınmazların, ilgili sicillerine yasal süresi içerisinde kayıt ve tescil işlemi yapılmak şartıyla; aktife alındıkları dönemden itibaren amortisman tabi tutulması mümkün bulunmaktadır (365 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği).

Değeri VUK'da belirtilen meblağları aşmayan peştemallıklar (2018 yılı için 1.000 TL) ile işletmede kullanılan ve değeri VUK'da belirtilen meblağları aşmayan (2018 yılı için 1.000 TL) alet ve demirbaşlar amortisman tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük gösterenlerde bu sınır topluca dikkate alınır.

Öte yandan işletmeye dâhil olan gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar, yapıldığı yılda doğrudan gider yazılabilecektir.

Mükellefler 3100 sayılı KDV Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun'un 7'inci maddesi uyarınca satın aldıkları ödeme kaydedici cihazlar için %100 oranında amortisman ayrılabilir.

“... Davacı şirket hakkında düzenlenen 02.11.2015 tarih ve 2015-A-2625/22 sayılı Vergi İnceleme Raporu ile, danışmanlık hizmetine ilişkin yurt dışına transferin yapılması sırasında transferin yapıldığı an ile ödeme mükellefiyetinin doğduğu an arasında oluşan kur farkının tevkifat matrahına dahil edilmesi gerektiğinden bahisle oluşan kur farkı üzerinden 2010/10 dönemi için yapılan bir kat vergi ziyai cezalı stopaj tarhiyatının, kurumlar vergisi kanununda kur farkının kurum stopajı matrahına dahil olduğu yönünde bir açıklamanın bulunmadığı, yapılan tarhiyatın anayasada düzenlenen vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil ettiği, kur farkının kurum stopajına tabi olduğunun kabulü halinde, kurdaki artışlar dikkate alınırken düşüşlerin göz ardı edilmesinin vergi incelemesinin amacına aykırılık teşkil ettiği, kur artışlarının kurum stopajına dahil edilmesinin mükerrer vergilendirmeye yol açtığı, çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmaları hükümlerine aykırılık teşkil ettiği, ilgili fatura konusu tutarların defterlere kayıt tarihi ile nakden ödeme tarihi arasında gerçekleşen kur farkının alacaklı firmalar açısından gelir niteliğinde olmadığından tevkifata tabi tutulamayacağı ileri sürülerek kaldırılması istemiyle açılan davanın kabulüne karar veren İstanbul 12. Vergi Mahkemesi'nin 25/05/2016 tarih ve E:2016/478, K:2016/1286 sayılı kararı onanmıştır.

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi, 3. VDD, E. 2016/1371 K. 2017/301

4.1.4.8. İşverenlerce Sendikalar Kanunu Hükümlerine Göre Sendikalara Ödenen Aidatlar

Ödenen aidatın bir aylık tutarı, iş yerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşamaz. İşverenlerce sendikalara ödenen aidatın, belirtilen bu miktarı aşması halinde, aşan kısmın ticari kazancın tespitinde gider olarak nazara alınması mümkün değildir. Sendika aidatının, işverenler tarafından gider yazılabilmesi için, aidatın ilgili bulunduğu yılda sendikaya ödenmesi gerekir. İlgili bulunduğu yılda ödenmeyen sendika aidatları, daha sonraki yıllara ait kazancın tespitlerinde dikkate alınmaz (GVK Genel Tebliği Seri No: 149).

“Çıplak ücret”; fazla mesai, prim, ikramiye, sosyal yardım gibi ek ödemeleri içermeyen ücrettir. Çıplak ücretin brütlerinin aylık toplamının otuza bölünmesi suretiyle ilgili ay için gider yazılabilecek aidat tutarı bulunur.

4.1.4.9. İşverenler Tarafından Ücretliler Adına Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları

- İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebilecektir.
- Bu kapsamda indirim konusu yapılabilecek tutar, ücretlinin elde ettiği brüt ücretin %15'ini ve yıllık bazda asgari ücretin brüt 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 yıllık tutarını) 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.

4.1.4.10. Fakirlere Yardım Amacıyla Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Bağışlanan Gıda, Temizlik, Giyecek ve Yakacak Maddelerinin Maliyet Bedeli

Söz konusu düzenlemenin usul ve esasları, (gıda bağışları için) 251 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile açıklanmıştır. Buna göre;

- Gıda maddesi bağışının dernek veya vakfa yapılmış olması gerekmekte olup; bağışlanan mala ilişkin bilgileri eksiksiz olarak içerecek fatura, bağış yapılan dernek veya vakıf adına düzenlenecektir.
- Gıda bankacılığı kapsamında yapılan bağışlar 3065 sayılı Kanununun 17/2-b maddesine göre KDV'den müstesnadır. Faturada "İhtiyaç sahiplerine yardım şartıyla bağışlandığından KDV hesaplanmamıştır" ibaresinin yer alması zorunludur. Kısmi istisna mahiyetindeki bu teslimin (gıda maddesi bağışlarının) bünyesine giren KDV tutarının indirim konusu yapılması mümkün bulunmamakta olup; gider olarak dikkate alınması mümkündür.
- Dernek ve vakıflar kendi mevzuatlarının öngördüğü belgeleri düzenleyecek ve bağış yapanlara bir örneğini vereceklerdir. Bağışa konu mal bedeli VUK'nun 232'nci maddesinde belirtilen fatura düzenleme sınırının altında kalsa dahi mutlaka fatura ile belgelendirilecek ve ayrıca taşıma için sevk irsaliyesi düzenlenecektir.
- Bağış yapılan dernek ve vakıfların tüzük veya senedinde ihtiyacı bulunanlara gıda yardımı yapılabileceğine ilişkin hükümlerin bulunması yeterlidir. Bunların başka alanlarda da faaliyet gösteriyor olması, kamuya yararlı dernek veya vergiden muaf vakıf statüsünde olmaması bağışın gider yazılmasına engel değildir.
- Ticari işletmeye dahil malların bağışlanması durumunda bu malların maliyet bedeli GVK'nın 40'ıncı maddesi çerçevesinde gider kaydedilecektir. Bu işlem, faturanın bir yandan gelir bir yandan da gider kaydedilmesi suretiyle gerçekleştirilecektir.
- Bağışlanan gıda maddelerinin işletmeye dahil olmaması halinde ise, söz konusu malın maliyet bedeli GVK'nın 89'uncu maddesi çerçevesinde yıllık beyannamenin bağış ve yardımlara ilişkin bölümüne yazılarak gelir vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınacaktır.

4.1.4.11. Türkiye İş Kurumu Tarafından Düzenlenen İşbaşı Eğitim Programlarından Faydalananlara, Programı Yürüten İşverenlerce Fiilen Ödenen Tutarlar

GVK 40/11 maddesi hükmü uyarınca Türkiye İş Kurumu tarafından düzenlenen işbaşı eğitim programlarından faydalananlara, programı yürüten işverenlerce fiilen ödenen tutarlar ticari

kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir; ancak 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.

4.1.4.12. Banka Kredi Borçları Nedeniyle Tahakkuk Etmiş, Ancak Henüz Ödenmemiş Faizlerin Gider Yazılması

VUK'nın 281 ve 285'inci maddelerinde mevduat veya kredi sözleşmelerine dayanan alacak ve borçların, değerlendirme gününe kadar işlemiş faizleriyle birlikte dikkate alınacağı (değerleneceği) hükme bağlanmıştır. Söz konusu hükümler uyarınca; dönem sonuna (değerleme gününe) kadar işlemiş olan kredi faizlerinin hesaplanarak gider yazılması; aynı şekilde dönem sonuna kadar geçen süreye isabet eden mevduat faizlerinin de hesaplanarak gelir olarak dikkate alınması gerekmektedir.

4.1.5. Ticari Kazancın Tespitinde İndirilemeyecek Giderler

Safi ticari kazancın tespiti sırasında indirilemeyecek giderler GVK'nın 41'inci maddesinde yer almaktadır. Anılan maddede yazılı giderler dokuz bent halinde aşağıdaki gibi sayılmıştır.

1. Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler (Aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur). Teşebbüs sahibi kavramı; münferit işletmede işletme sahibi, adi ve kollektif şirketlerde şirket ortakları, adi ve eshamlı komandit şirketlerde komandite ortaklar anlamına gelmektedir.
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.

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

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

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

6. Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin kendi suçundan doğan tazminatlar (Akitlerde 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 % 50'si **(90/1081 sayılı B.K.K. ile (0) sıfır)** (Cumhurbaşkanı, bu oranı % 100'e kadar artırmaya, sınıra kadar indirmeye yetkilidir). (03.01.2008 tarih ve 5727 sayılı Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile adı değiştirilen 4207 sayılı Tütün Ürünlerinin Zararlarının Önlenmesi ve Kontrolü Hakkında Kanun'un 4.maddesinin 11 No'lu fıkrasıyla "31.12.1960 tarih ve 193 sayılı GVK'nın 41'inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinde belirtilen ilan ve reklam giderleri gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak gösterilemez" hükmü getirilmiştir. **Dolayısıyla her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderleri ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınamayacaktır.**)

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 Cumhurbaşkanınca, bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Cumhurbaşkanınca henüz bir belirleme yapılmadığından mükellefler finansman giderlerinin tamamını gider veya maliyet olarak dikkate alabileceklerdir.

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

Diğer taraftan GVK'nın 90'ıncı maddesi hükmü uyarınca kişisel Gelir Vergisi ve cezası ile AATUHK hükümleri uyarınca ödenen gecikme zam ve faizleri, VUK'nın değerlendirme, amortisman, karşılık ayırma vb. hükümlerine aykırı işlemler nedeniyle gider yazılan tutarlar da kanunen kabul edilmeyen giderler olarak dikkate alınacaktır. Ayrıca sabit ve mobil telefonlardan, uydu ve kablo üzerinden televizyon yayınlarından ve diğer telekomünikasyon hizmetleri üzerinden alınan özel iletişim vergileri de gider yazılamayacaktır (Gider Vergileri Kanunu Md. 39).

193 sayılı GVK'nın 40'ncı maddesinde, safi ticari kazancın tespitinde hasılatın indirilecek giderler sayılmış olup, bunlar arasında ticari işletmede mevcut varlıkta herhangi bir suretle meydana gelen eksilmelerin gider yazılacağı hususuna yer verilmemiştir. Buna göre, **işyerinden çalınan emtia bedelinin ve nakit para tutarının vergi matrahının tespitinde zarar veya gider olarak indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.**

Ayrıca 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 88.maddesinde Kuruma fiilen ödenmeyen prim tutarlarının, gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılamayacağı belirtilmiştir.

Öte yandan kıdem tazminatları için ayrılan karşılıklarında gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Sadece ödenen kıdem tazminatlarının gider olarak yazılması mümkündür.

4.1.6. Özelliği Olan Ticari Kazançlarda Kazanç Tespiti

4.1.6.1. Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarma İşleri

GVK hükümlerine göre inşaat onarım işlerinden sağlanan kazançlar ticari kazançtır. Ancak, bu işlemin birden fazla takvim yılına sirayet etmesi halinde taşıdığı özellikler nedeniyle, genel vergileme rejimi dışına çıkılarak özel bir vergileme rejimi kabul edilmiştir. GVK'nın 42'nci maddesi hükmü uyarınca bu işlerde kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılır. Bu durum, gelirin yıllık olma prensibinin bir istisnasını oluşturur. Bir inşaat ve onarma işinin GVK'nın 42'nci maddesi kapsamına girebilmesi için; faaliyetin konusunun inşaat ve onarma işi olması (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır), inşaat ve onarma işinin başkaları hesabına ve taahhüde bağlı olarak yapılması ve inşaat onarım işinin yıllara yaygın olması (birden fazla takvim yılını kapsamaması) gerekmektedir.

Bu işlerde her yıl beyanname verilmekle birlikte, başka bir faaliyet veya arızı (olağandışı) gelirler yoksa boş beyanname verilir; varsa olan gelirler beyan edilir.

Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarım işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayının başından yirmi beşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar (GVK 42. Md.).

Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler ve amortismanlar aşağıdaki esaslara göre dağıtılır:

- Yıl için birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde,
- Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde kapsamına girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler; bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde,

- Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makina ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre.

Amortisman dağıtımında aşağıdaki konulara dikkat edilmelidir:

- Mobilya, hesap ve yazı makinesi gibi büro malzemelerinin amortismanı; ortak genel giderlere eklenerek dağıtımına tabi tutulur.
- Yıl içinde alınan tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının satın alındığı tarihten önceki günlere isabet eden amortismanları, yine ortak genel giderlere eklenerek dağıtımına tabi tutulur.
- Tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının kullanılmayıp boş kaldığı günlere isabet eden amortismanları, ortak genel giderlere eklenerek dağıtımına tabi tutulur. Söz konusu araçların kullanılmadığı veya kullanılmasının mümkün olmadığı işlere pay verilmez.

Yıllara sari inşaat ve onarım işi kapsamına giren işlerde, inşaat ve onarım işinin başlangıç ve bitim tarihi önem arz etmektedir.

- Yapılan sözleşmede yapılacak işin yer teslimi öngörülmüş ise yerin teslim edildiği tarih,
- Sözleşmede yer teslim tarihi belirtilmemiş ise sözleşmede belirtilen işin başlangıç tarihi,
- Sözleşmede bunların hiçbiri belirtilmemiş ise sözleşme tarihi,

işin başlangıç tarihi olarak kabul edilir.

İnşaat ve onarma işlerinde işin bitim tarihi; geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağının idarece onaylandığı tarihtir. Diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih, bitim tarihi olarak kabul edilir.

Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden elde edilen gelirler vergi kesintisine tabi tutulmaktadır. Vergi kesintisi yapmak mecburiyetinde olanlar, yıllara yaygın inşaat ve onarım işini yapanlara (kurumlar dahil) ödedikleri hakediş bedellerinden hakediş sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben (avans olarak ödenenler dahil) % 3 nispetinde vergi kesintisi yapmakla yükümlüdürler.

Sözleşme yapılırken işin yıl içinde bitmesinin öngörülmesine rağmen sonraki yıla sarkan işlerde, yeni sözleşmenin veya sözleşmede değişikliğin yapıldığı ya da işin fiilen yıllara yaygın hale geldiği tarihten sonra yapılan hakediş ödemelerinden vergi kesintisi yapılması gerekir.

Diğer taraftan, geçici kabulden sonra kesin kabulü sağlamak üzere yapılan işler nedeniyle alınan hakedişler, biten inşaat işiyle ilgilendirilmeksizin elde edildikleri yılın kar veya zararının tespitinde dikkate alınır ve gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmazlar.

Kesilen bu vergiler verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesinde bildirilen kazanç üzerinden hesaplanacak gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilir. Mahsup neticesinde, mükellefe iadesi gereken bir vergi tutarının olması halinde bu tutar, mükellefin talebi doğrultusunda diğer vergi borçlarına mahsup edilir; mükellefin vergi borcunun olmaması halinde ise nakden iade yapılır.

4.1.6.2. Ulaştırma İşlerinde Matrah

GVK'nın 45'inci maddesine göre dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerin Türkiye ile yabancı memleketler arasında yaptıkları taşıma işlerinden elde ettikleri kazançlar özel bir yöntemle saptanır. KVK'ya yapılan atıf uyarınca, bu mükelleflerin vergiye tabi olacak kazançları, Türkiye'de elde edilmiş sayılan hasılatlarına ortalama emsal nispetlerinin uygulanması suretiyle tespit edilmektedir. Ortalama emsal nispetleri, kara taşımacılığında % 12, deniz taşımacılığında % 15 ve hava taşımacılığında % 5'dir (5520 sayılı KVK md.23).

4.1.7. Ticari Kazanç İstisnaları

4.1.7.1. PTT Acentelerinde Kazanç İstisnası

PTT acenteliği faaliyetinden elde edilen kazançlar, gelir vergisinden istisna edilmiştir. Ancak, bu kazanç istisnasının GVK'nın 94 üncü maddesi uyarınca yapılan tevkifata etkisi yoktur.

4.1.7.2. Sergi ve Panayır İstisnası

Dar mükellefiyete tabi olanların hükümetin izni ile açılan sergi ve panayırlarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar, Türkiye'de başkaca işyeri veya daimi temsilcileri bulunmaması şartıyla gelir vergisinden istisna edilmiştir.

4.1.7.3. Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna

5084 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 06.02.2004 tarihinden önce faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin serbest bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançları, faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere; gerek 06.02.2004 tarihinden önce gerekse bu tarihten sonra faaliyet ruhsatı almış olan mükelleflerin serbest bölgelerdeki imalatlarının satışı sonucu elde edilen kazançları ise Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergilendirme döneminin sonuna kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

4.1.7.4. Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası

Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi gelir vergisinden istisna edilmiştir. İstisna, okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren 5 vergilendirme dönemi için geçerlidir.

Öte yandan 6745 sayılı Kanunun 5 inci maddesiyle 193 sayılı Kanunun 20 nci maddesinde yapılan değişiklik uyarınca 1/1/2017 tarihinden itibaren faaliyete başlayan özel kreş ve gündüz bakımevlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar da faaliyete geçilen dönemden itibaren beş vergilendirme dönemi gelir vergisinden istisna edilmiştir.

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 uygulanacak olup; 1/1/2017 tarihinden önce faaliyete geçmiş bulunan özel kreş ve gündüz bakımevlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar ile bu kreş ve gündüz bakımevlerini 1/1/2017 tarihinden sonra devralanlar tarafından işletilmesinden elde edilen kazançlar istisna uygulaması dışında bulunmaktadır.

Ayrıca 23.12.2016 tarih ve 29927 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 295) ile “*istisna uygulaması nedeniyle müracaat şartı*” kaldırılmış olup; mükellefler, 254 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer alan açıklamalar çerçevesinde Milli 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.

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

4691 sayılı Kanunun Geçici 2’nci maddesi uyarınca teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin, münhasıran bu bölgedeki **yazılım ve Ar-Ge** faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları faaliyete başlanılan tarihten bağımsız olmak üzere, 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin, münhasıran bu bölgedeki **tasarım** faaliyetleri de 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır.⁵

4.1.7.5.1. Gelir Vergisi Stopajı Teşviki

4691 sayılı Kanunun Geçici 2’nci maddesi uyarınca bölgede çalışan; AR-GE, tasarım⁶ 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 çalışmadığını denetler. Ancak, Bölgede yer alan işletmelerde çalışan AR-GE ve tasarım personelinin bu Bölgelerde

5 6676 sayılı Kanunun 14’üncü maddesi ile 4691 sayılı Kanunun Geçici 2’nci maddesinde 01.03.2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapılan değişiklik ile tasarım faaliyetleri de kapsama alınmıştır.

6 “tasarım” kelimesi, 01/03/2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 6676 sayılı Kanunun 14’üncü maddesi ile 4691 sayılı Kanunun Geçici 2’nci maddesine ilave edilmiştir.

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 sürelerle 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 olmadığına tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan ilgili işletme sorumludur.

4.1.7.5.2. Ücret Desteği

7033 sayılı Kanununun 63. Maddesi ile 4691 sayılı Kanununun 8. maddesine eklenen ve 1/7/2017 tarihinden yürürlüğe giren 4. fıkra hükmü uyarınca; temel bilimler alanlarında en az lisans derecesine sahip Ar-Ge personeli istihdam eden Teknoloji Geliştirme Bölgeleri firmalarının, bu personelin her birine ödedikleri aylık ücretin o yıl için uygulanan asgari ücretin aylık brüt tutarı kadarlık kısmı, **iki yıl süreyle** Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanır. Ancak bu kapsamda her bir Teknoloji Geliştirme Bölgesi firmasına sağlanacak destek, ilgili ayda Teknoloji Geliştirme Bölgesi firmasında istihdam edilen toplam personel sayısının yüzde onunu geçemez. Bu destek, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri yönetici şirketlerinde istihdam edilen temel bilimler mezunu Ar-Ge personeline de aynen uygulanır.

4.1.7.6. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna

Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisnadır.

Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydedilecek gemilere ve yatlarla 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 tutulmaz.

Birinci ve ikinci fıkra hükümleri, gemi ve yatların, Türk Uluslararası Gemi Sicilinden terkin edilerek bir başka sicile kaydedilmek üzere veya sair suretlerle devri aşamasında da uygulanır. Ancak, Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydedilen yurt dışından ithal edilen 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 devri halinde, bunların en az altı ay süreyle Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olarak işletilmiş olması şartı aranır.

Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların otel veya restoran işletmeciliğinde (yüzer otel veya restoran) kullanılması durumunda bu faaliyet gemi işletmeciliği faaliyeti

kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, elde edilen kazançların söz konusu istisnalardan yararlandırılması mümkün değildir.

4.1.7.7. Yatırım İndirimi

“Yatırım İndirimi İstisnası” uygulaması 5479 sayılı Kanunla 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış fakat geçiş dönemine ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 69 uncu madde ile düzenlemeler yapılmıştır.

Ancak, 6009 sayılı Kanunla 193 sayılı GVK’nın geçici 69 uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen “Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın % 25’ini aşamaz” hükmü, Anayasa Mahkemesinin 9.2.2012 tarihinde vermiş olduğu Esas No:2010/93 sayılı Kararı ile iptal edilmiş ve gerekçeli iptal kararı Resmi Gazete’de yayımlanana kadar yürürlüğü durdurulmuştur.

Söz konusu Anayasa Mahkemesi Kararı çerçevesinde 2018 ve takip eden vergilendirme dönemlerinde elde edilen ticari kazançlara anılan hüküm çerçevesinde herhangi bir sınırlama olmaksızın yatırım indirimi istisnası uygulanabilecektir.

“Yatırım İndirimi” ile ilgili açıklamalara 01.10.2010 tarih ve 27716 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 276 Seri No’lu Gelir Vergisi Tebliğinde yer verilmiş olup; GVK’nın geçici 69’uncu maddesi hükmünün son hali aşağıdaki gibidir:

“Geçici Madde 69-

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri; 31/12/2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile;

a) 24/4/2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 193 sayılı GVK’nın 9/4/2003 tarihli ve 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1, 2, 3, 4, 5 ve 6 ncı maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 1/1/2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları,

b) 193 sayılı GVK’nın mülga 19 uncu maddesi kapsamında 1/1/2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak, yatırımla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yapılan yatırımları,

nedeniyle, 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (bu Kanunun geçici 61 inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi oranına ilişkin hüküm dâhil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler. Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûl ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

Mükelleflerin 2018 yılı beyannamesinde dikkate alacakları yatırım indirimi istisnası tutarları ile ilgili açıklamalar aşağıdaki gibidir.

4.1.7.7.1. 31.12.2005 Tarihi İtibarıyla Mevcut Olup Devreden Yatırım İndirimi İstisnası Tutarları

Mükellefler, 31.12.2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, kazancın yetersiz olması nedeniyle indiremedikleri devreden yatırım indirimi istisnası tutarlarını (2006, 2007 ve 2008 yıllarında yararlandıkları tutarlardan kalan kısmı) endekslenmiş değerleri ile birlikte 2010 ve müteakip yıllarda elde ettikleri kazançlarından indirebilirler.

4.1.7.7.2. 24.04.2003 Tarihinden Önce Yapılan Müracaatlara İstinaden Düzenlenen Teşvik Belgeleri Kapsamında Yapılan Yatırımlar

24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında,

- GVK'nın yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1-6 maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımlar için, 01.01.2006 tarihinden sonra yapılan yatırım harcamaları dolayısıyla, 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplanan yatırım indirimi istisnası tutarlarından, 31.12.2008 tarihi itibarıyla mevcut olup kazancın yetersizliği nedeniyle indirilemeyen yatırım indirimi istisnası tutarları ile
- Bu yatırımlar kapsamında olup halen devam eden yatırım harcamaları dolayısıyla 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplanan yatırım indirimi istisnası tutarları

endekslenmiş değerleri ile birlikte 2010 ve müteakip yıllarda elde edilen kazançlardan indirilir.

4.1.7.7.3. GVK'nın Mülga 19'uncu maddesi Kapsamında Yapılan Yatırımlar

GVK'nın mülga 19'uncu maddesi kapsamında 01.01.2006 tarihinden önce yatırıma başladığını belgeleyen gelir vergisi mükellefleri,

- komple ya da entegre tesisler gibi tamamlanması belli bir süreci gerektiren yatırımlar ile ilgili ve bu yatırımlarla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yaptıkları yatırım harcamaları için, 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri çerçevesinde hesapladıkları yatırım indirimi istisnası tutarlarından 31.12.2008 tarihi itibarıyla mevcut olup kazancın yetersizliği nedeniyle indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile
- Bu yatırımlar kapsamında olup bu yatırımlarla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip halen devam eden yatırım harcamaları dolayısıyla 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını

“ÜFE” oranında endekslenmiş değerleri ile birlikte 2010 ve müteakip yıllarda elde ettikleri kazançlarından indirebilirler.

4.1.7.7.4. 01.01.2006 – 08.04.2006 Tarihleri Arasında Yeni Başlamış Yatırımlar

Anayasa Mahkemesi, 5479 sayılı Kanunun yürürlük maddesindeki “2” rakamını iptal etmiştir. Bu çerçevede, 01.01.2006 – 08.04.2006 tarihleri arasında GVK’nın mülga 19’uncu maddesi kapsamında yeni başlayan ve bu tarihler arasında yapılan yatırımlar nedeniyle hesaplanan yatırım indirimi tutarları da yatırım indirimi istisnasından yararlanacaktır. Bu kapsamda olan yatırım harcamaları nedeniyle hesaplanan yatırım indirimi istisnası tutarlarının, ilgili dönemlerde kazancın bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, 2010 hesap döneminden itibaren endekslenmiş değerleri ile birlikte indirim konusu yapılması mümkündür.

Ancak, 08.04.2006 tarihinden sonra yeni başlayan yatırımlar nedeniyle yapılan harcamaların ya da 01.01.2006 – 08.04.2006 tarihinde başlamakla birlikte bu süre içinde tamamlanmayıp devam eden yatırımlar için 08.04.2006 tarihinden sonra yapılan harcamaların, yatırım indiriminden yararlanması mümkün değildir.

4.1.7.7.5. Endeksleme

Mülga 19’uncu madde kapsamında yatırım indirimi istisnasından yararlanan mükellefler “ÜFE” oranını; Ek 1-6 maddeleri kapsamında yatırım indirimden yararlanan mükellefler ise “yeniden değerlendirme oranını” dikkate almak suretiyle indirim konusu yapamadıkları yatırım indirim tutarlarını endeksleyeceklerdir.

4.1.7.7.6. Yatırım İndirimi İstisnasında Uygulama

- Yukarıdaki şekilde belirlenen yatırım indirimi tutarları, 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri (GVK’nın geçici 61’inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan %19,8 tevkifat oranına ilişkin hüküm dâhil) çerçevesinde 2010 ve müteakip yılların kazançlarından indirilir.

- Yatırım indirimi istisnası uygulayan mükelleflerin, istisna uygulaması sonucu kalan kazançları üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre hesaplama yapılır.

Dolayısıyla, yatırım indirimi istisnası uygulaması sonucunda kalan kazanç tutarına gelir vergisi mükellefleri, yatırım indirimi istisnası uygulayacakları dönemde yürürlükte bulunan vergi tarifelerini uygulamak suretiyle yatırım indirimi istisnasından yararlandıkları dönemlere ait gelir veya kurumlar vergilerini belirleyeceklerdir.

Diğer taraftan, 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında mülga ek 1-6 maddeleri çerçevesinde yapılan yatırımlar için yatırım indirimi istisnasından yararlanılması halinde, yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılın dağıtılmasının **%19,8** oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

İlgili yıl kazancı elverişli olduğu halde yatırım indirimi istisnasından yararlanılmaması halinde, yararlanılmayan bu indirim tutarlarının daha sonraki yıllara ait beyannamelerde indirilmesi mümkün değildir.

Bu nedenle, mükelleflerin önceki yıllarda (2006, 2007 ve 2008) kendi istekleriyle yararlanmadıkları yatırım indirimi istisnası tutarları, yatırım indirimi uygulamasının tercih edildiği diğer yıllarda indirim konusu yapılamayacaktır. Kazanç yetersizliği nedeniyle indirimi fiilen mümkün olmayan kısmın ise müteakip dönemlerde indirilebileceği tabiidir.

Ancak, 2009 hesap dönemine ilişkin olarak kazanç beyan etmekle birlikte önceki yıllardan devreden yatırım indirimi istisnası tutarlarından yararlanamayan mükelleflerin, bu kazanç tutarlarına isabet eden yatırım indirimi tutarlarını endekslenmiş değerleri ile birlikte 2010 ve daha sonraki dönemlerin kazançlarından indirebilmeleri mümkündür.

4.1.7.8. Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası

GVK'nın "Genç girişimcilerde kazanç istisnası" başlıklı mükerrer 20'nci maddesi hükmü uyarınca; 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 bozamaz.),
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 verilecektir.

Bu istisnanın, GVK'nın 94 üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü bulunmamakta olup; maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Söz konusu istisna ve uygulanmasına ilişkin ayrıntılı açıklamalara 292 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde⁷ yer verilmiştir.

4.1.7.8.1. İstisnadan Faydalanacaklar ve Faydalanma Şartları

Söz konusu istisnadan;

- a) Ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti nedeniyle adına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis edilmiş

7 05.05.2016 tarih ve 29703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

b) Mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla yirmi dokuz yaşını doldurmamış

tam mükellef gerçek kişiler yararlanacaktır.

Söz konusu kişilerin istisnadan yararlanabilmeleri için aşağıda belirtilen şartları taşımaları zorunludur.

a) İşe başlamanın kanuni süresi içinde bildirilmesi.

1) Mükelleflerin söz konusu istisnadan faydalanabilmeleri için işe başlamayı kanuni süresi içerisinde bildirmeleri gerekmektedir. İşe başlamanın kanuni süresi içerisinde bildirilip bildirilmediği hususu, 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde tespit edilecektir.

2) İşe başlama bildiriminin Vergi Usul Kanununda yer alan süre içerisinde yapılmaması durumunda, söz konusu istisna hükmünden yararlanılamaz.

b) Mükellefin kendi işinde bilfiil çalışması ya da işin kendisi tarafından sevk ve idare edilmesi.

1) İstisnadan yararlanılabilmesi için mükellefin kendi işinde bilfiil çalışması veya kendi işinde bilfiil çalışmadığı durumlarda ise işin kendisi tarafından sevk ve idare edilmesi gerekmektedir.

2) Bir şahsın kendi işinde bilfiil çalışması, işinde ve bu işin gerektirdiği konularda fikri ve bedeni bir mesai sarf etmesidir.

3) 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 olmayacaktır.

4) 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 bozamaz.

5) Seyahat, hastalık, askerlik, tutukluluk ve hükümlülük gibi zaruri ayrılmalar dolayısıyla geçici sürelerde fiilen işin başında bulunulmaması halinde de söz konusu şart ihlal edilmiş olmayacaktır.

4.1.7.8.2. Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnasında Özellikli Durumlar

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 taşınamaması halinde, diğer ortaklar da istisnadan faydalanamaz.

Örnek 1: (A), (B) ve (C), 17.2.2018 tarihinde adi ortaklık şeklinde lokanta işletmeciliği faaliyetine başlamış olup faaliyete başlanıldığı tarihte (A) 27, (B) 29, (C) ise 32 yaşındadır. Buna göre; (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: (D), 20.2.2018 tarihinde babasına ait oto yıkama işletmesini devralmak suretiyle ticari faaliyete başlamıştır. (D)'nin, işi devraldığı babasının 1. derece kan hısımları 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: 4.4.2016 tarihinde kırtasiye işletmeciliği faaliyetine başlayan ve istisnadan yararlanma şartlarının tamamını taşıyan (C), söz konusu istisnadan bir yıl yararlandıktan sonra 3.2.2018 tarihinde vefat etmiştir. İşletmeyi devralan eş istisnaya ilişkin diğer şartları taşımaktadır.

Buna göre, 2018 yılına ilişkin istisna tutarından; (C) adına mirasçılar tarafından 1.1.2018 - 3.2.2018 kıst dönemi için verilen yıllık gelir vergisi beyannamesinde yer alan kazanç dolayısıyla tam olarak yararlanılacaktır. Ayrıca, işletmeyi devralan eş de 4.2.2018-31.12.2018 döneminden itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca (2018, 2019, 2020 yıllarında) istisnadan tam olarak yararlanacaktır.

Örnek 4: 3.5.2003 tarihinden itibaren büfe işletmeciliği faaliyetinde bulunan (S), 28.7.2018 tarihinde vefat etmiş olup faaliyeti (S)'nin 20 yaşındaki oğlu (R) devralmıştır. Büfe işletmeciliğini devralan (R) istisnaya ilişkin diğer şartları da taşımaktadır. Buna göre, (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 taşıyacak dahi, ortakların hiçbiri bu istisnadan yararlanamaz.

4.1.7.8.3. İstisna Uygulaması

İstisnadan, **10.2.2016** 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.

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

Örnek 5: (F), 21.5.2016 tarihinde mimarlık faaliyetine başlamış olup istisna şartlarının tamamını taşımaktadır. (F), bu faaliyetini 3.3.2017 tarihinde terk etmiş, 2.2.2018 tarihinde anılan faaliyetine yeniden başlamıştır.

Buna göre; (F), 2016 ve 2017 yıllarında elde ettiği kazancı dolayısıyla istisnadan yararlanacak ancak, 2.2.2018 tarihinde yeniden işe başladığı faaliyeti için ilk defa işe başlama şartını ihlal etmesi nedeniyle, 2018 ve izleyen yıllar için söz konusu istisnadan yararlanamayacaktır.

Örnek 6: (G), 18.4.2016 tarihinde harita mühendisliği faaliyetine başlamış olup istisna şartlarının tamamını taşımaktadır. (G) ayrıca, 4.8.2017 tarihinde market işletmeciliği, 6.9.2018 tarihinde danışmanlık faaliyetlerine başlamıştır.

Buna göre, (G) 2016, 2017 ve 2018 yıllarında elde ettiği kazancı dolayısıyla istisnadan tam olarak yararlanacaktır. Ancak, yeni bir faaliyete başlanması istisna süresini uzatmayacağından, (G) 2017 yılında başladığı market işletmeciliği faaliyeti için 2019 yılında, 2018 yılında başladığı danışmanlık faaliyeti için ise 2019 ve 2020 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.

4.1.7.8.4. Yararlanılacak İstisna Tutarı

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

Örnek 7: 1.10.2018 tarihinde kuaförlük faaliyetine başlayan ve istisnadan yararlanma şartlarının tamamını taşıyan (B)'nin, 1.10.2018-31.12.2018 tarihleri arasında elde ettiği ticari kazancı 45.000 Türk lirasıdır. (B)'nin, 2018 yılında yararlanabileceği istisna tutarı 45.000 Türk lirası olup kalan tutar olan 30.000 Türk lirası ertesi yıla devredilemeyecektir.

Takvim yılı içerisinde işe başlanması 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: 1.3.2017 tarihinde avukatlık faaliyetine başlayan ve istisnadan yararlanma şartlarının tamamını taşıyan (C)'nin 1.3.2017-31.12.2017 tarihleri arasında elde ettiği serbest meslek kazancı 50.000 Türk lirasıdır. (C)'nin elde ettiği serbest meslek kazancının 50.000 Türk liralık kısmı için istisnadan yararlanılacak olup kalan 25.000 Türk liralık tutar ertesi yıla devredilemeyecektir.

(C), faaliyetini 31.10.2018 tarihinde terk etmiştir. (C)'nin 1.1.2018- 31.10.2018 tarihleri arasında elde ettiği serbest meslek kazancı 80.000 Türk lirasıdır. Mükellef söz konusu kazancın 75.000 Türk liralık kısmı için istisnadan yararlanacak olup kalan tutar olan 5.000 Türk liralık kazancı ise gelir vergisine tabi olacaktır.

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 (E), 20.2.2018 tarihi itibarıyla mimarlık, 1.7.2018 tarihi itibarıyla da inşaat faaliyetine başlamıştır. (E)'nin 2018 takvim yılında inşaat faaliyetinden elde ettiği ticari kazancı 50.000 Türk lirası, mimarlık faaliyeti dolayısıyla elde ettiği serbest meslek kazancı ise 40.000 Türk lirasıdır.

(E), elde ettiği toplam 90.000 Türk lirası kazancının 75.000 Türk liralık kısmı için istisnadan yararlanabilecek olup kalan tutar olan 15.000 Türk liralık kazanç ise gelir vergisine tabi olacaktır.

İstisna, her durumda ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle ilk defa gelir vergisi mükellefliğinin tesis olduğu dönemden başlamak üzere üç vergilendirme dönemi ile sınırlı olup önceki faaliyete devam edilirken yeni bir faaliyete başlanması istisna süresini uzatmaz.

4.1.7.8.5. Diğer Hususlar

Bu istisnanın, GVK'nın 94 üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye etkisi bulunmamaktadır. Dolayısıyla, GVK'nın 94 üncü maddesinin birinci fıkrası kapsamında bulunanlar tarafından, istisnadan yararlananlara tevkifat kapsamında ödeme yapılması durumunda, gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, anılan Kanunun mükerrer 20 nci 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: 1.4.2018 tarihinde faaliyete başlayan serbest meslek erbabı (M), istisnadan yararlanma şartlarının tamamını taşımakta olup bu kişinin 1.4.2018-31.12.2018 tarihleri arasında elde ettiği serbest meslek kazancı 120.000 Türk lirasıdır. Ayrıca, ilgili dönemde (M)'ye

söz konusu faaliyet dolayısıyla yapılan ödemeler üzerinden 24.000 Türk lirası gelir vergisi kesintisi yapılmıştır.

(M), elde ettiği serbest meslek kazancının 75.000 Türk liralık kısmı için istisnadan yararlanacak olup kalan 45.000 Türk liralık kazanç tutarını ise yıllık beyanname ile beyan edecektir. (M) tarafından verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesinde beyan edilen 45.000 Türk lirası üzerinden hesaplanacak olan gelir vergisinden, yıl içinde tevkif yoluyla ödenen 24.000 Türk lirası 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 bildirim tablolarına istisna düşüldükten sonra kalan tutar yazılır.

(4) İstisnadan yararlanan ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabının (basit usulde vergilendirilenler, GVK'nın 42 nci maddesi kapsamında kazanç elde edenler ve noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar hariç) geçici verginin hesabında da söz konusu istisnayı dikkate alacaklardır.

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

Örnek 11: (F), istisna kapsamında 2018 yılında 60.000 Türk lirası serbest meslek kazancı ile 20.000 Türk lirası kira geliri elde etmiştir. (F), bu gelirleri nedeniyle verdiği yıllık gelir vergisi beyannamesinde sadece serbest meslek kazancına isabet eden 60.000 Türk liralık geliri için istisnadan yararlanabilecek olup 20.000 Türk liralık kira geliri nedeniyle istisnadan yararlanması söz konusu olmayacaktır.

İlgi'de kayıtlı özelge talep formunda, 01/05/2017 tarihinde avukatlık faaliyetiniz nedeniyle serbest meslek erbabı olarak gelir vergisi mükellefi olduğunuz, 03/10/2017 tarihinden itibaren faaliyetinizi ... ile adi ortaklık şekline dönüştürdüğünüz belirtilerek, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 20 nci maddesinde yer alan genç girişimcilerde kazanç istisnasından yararlanıp yararlanamayacağınız hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

...

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, 01/05/2017 tarihinde başladığınız mesleki faaliyetinizi 30/09/2017 tarihi itibarıyla ... ile birlikte adi ortaklığa dönüştürmeniz, ilk defa gelir vergisi mükellefi olma şartının ihlali sayılmayacak ve şahsınız ile ...'nın ayrı ayrı istisna şartlarını taşıması kaydıyla, genç girişimcilerde kazanç istisnasından faydalanmanız mümkün bulunmaktadır.

Tarbzon Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.10.2018 tarihli ve 26468226-120-E.57996 sayılı Özelgesi

4.1.7.9. Ürün Senetlerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar

GVK'nın geçici 76'ncı maddesi uyarınca; 10.2.2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar, 31.12.2023⁸ tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

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

4.1.7.10. Avrupa Birliği Organlarıyla Akdedilen ve Usulüne Göre Yürürlüğe Konulan Anlaşmalar Çerçevesinde Proje Karşılığı Sağlanan Hibeler

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

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

4.1.7.11. Sınai Mülkiyet Haklarından Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna

6518 sayılı Kanunun 82'nci maddesiyle KVK'ya eklenen "Sınai mülkiyet haklarında istisna" başlıklı 5/B maddesi uyarınca; Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların; kiralanması, devri veya satışı neticesinde elde edilen kazançların, Türkiye'de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları halinde elde edilen kazançların, Türkiye'de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının % 50'si gerekli şartların yerine getirilmesi halinde 01.01.2015 tarihinden itibaren gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Bu istisnanın uygulanmasında temel şart, kazanç ve iradın elde edildiği buluşlara ilişkin araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin Türkiye'de gerçekleştirilmiş olmasıdır. Buluşa yönelik hakların ihlal edilmesi neticesinde elde edilen gelirler ile buluş nedeniyle alınan sigorta veya diğer tazminatlar da istisna kapsamındadır.

8 17/1/2019 tarihli ve 7161 sayılı Kanunun 5 inci maddesiyle "31/12/2018" ibaresi "31/12/2023" şeklinde değiştirilmiştir.

4.1.7.11.1. Sınai Mülkiyet Haklarından Elde Edilen Kazanç ve İratların Kapsamı

Gelir vergisi mükellefleri tarafından Türkiye’de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların;

- Kiralanması neticesinde elde edilen kazanç ve iratların,
- Devri veya satışı neticesinde elde edilen kazançların,
- Türkiye’de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları halinde elde edilen kazançların,
- Türkiye’de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının

%50’si maddede belirtilen şartların yerine getirilmesi halinde, 1/1/2015 tarihinden itibaren gelir vergisinden müstesnadır.

Bu istisna uygulamasında,

- Patent, Türk Patent Enstitüsü (TPE) tarafından incelemeli sistemle verilmiş patenti,
- Faydalı model belgesi, TPE tarafından olumlu araştırma raporu sonucunda verilmiş faydalı model belgesini,
- Kiralama, patent veya faydalı model belgesine konu buluşun yurt içi veya yurt dışındaki gerçek veya tüzel kişilere inhisari veya inhisari olmayan lisans sözleşmesiyle belirli bir süre için kiralanmasını,
- Devir veya satış, patent veya faydalı model belgesine konu buluşun yurt içi veya yurt dışındaki gerçek veya tüzel kişilere bedel karşılığı satılmasını,
- Seri üretime tabi tutularak pazarlama, münhasıran patent veya faydalı model belgesine konu özgün ürünün Türkiye’de üretilerek yurt içi veya yurt dışındaki gerçek veya tüzel kişilere satışa sunulmasını,
- Üretim sürecinde kullanma, patent veya faydalı model belgesine konu buluşun, üretimi Türkiye’de gerçekleştirilen ürünlerin üretim sürecinde veya bu ürünlerin imalinde kullanılmasını

ifade etmektedir.

Bu istisnanın uygulanmasında temel şart, kazanç ve iradın elde edildiği buluşlara ilişkin araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin Türkiye’de gerçekleştirilmiş olmasıdır.

Buluşaya yönelik hakların ihlal edilmesi neticesinde elde edilen gelirler ile buluş nedeniyle alınan sigorta veya diğer tazminatlar da istisna kapsamındadır.

4.1.7.11.2. İstisnadan Yararlanacak Olanlar

Bu istisna uygulamasından kurumlar vergisi mükellefleri ile gelir vergisi mükellefleri yararlanabilecektir.

İstisna şartlarının sağlanması kaydıyla, gerçek veya tüzel kişilerin tam veya dar mükellefiyete tabi olmasının istisna uygulanmasında bir önemi yoktur. Dar mükellef kurumların, Türkiye’de gerçekleştirdikleri araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşları için patent veya faydalı model belgesi almaları halinde, bu buluşlarından elde edebilecekleri kazanç ve iratları için istisna hükümlerinden faydalanmaları mümkün olacaktır.

4.1.7.11.3. İstisnadan Yararlanma Şartları

4.1.7.11.3.1. Buluşlara İlişkin Araştırma, Geliştirme ve Yenilik Faaliyetleri ile Yazılım Faaliyetlerinin Türkiye’de Gerçekleştirilmesi

Patentli veya faydalı model belgeli buluşlardan elde edilen kazanç ve iratların bu istisnaya konu edilebilmesi için söz konusu buluşlara ilişkin araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin Türkiye’de gerçekleştirilmiş olması esastır.

Dolayısıyla, yurt dışında gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşlar için Türkiye’de Türk Patent Enstitüsü (TPE) tarafından tescil edilmiş patent veya faydalı model belgesi alınmış olsa dahi istisna uygulamasından yararlanılamayacaktır.

4.1.7.11.3.2. İncelemeli Sistemle Patent veya Olumlu Araştırma Raporu Sonucunda Faydalı Model Belgesi Alınması

İstisna uygulamasına konu buluşun, 24/6/1995 tarihli ve 551 sayılı Patent Haklarının Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (551 sayılı KHK) kapsamında patent veya faydalı model belgesi verilerek koruma altına alınan buluşlar arasında olması ve buluşa ilişkin incelemeli sistemle patent veya olumlu araştırma raporu sonucunda faydalı model belgesi alınması şarttır.

İstisna uygulamasına konu edilecek buluşlar için (TPE) tarafından tescil edilmiş incelemeli sistemle patent veya olumlu araştırma raporu sonucunda faydalı model belgesi alınması gerekmektedir.

4.1.7.11.3.3. İstisna Uygulamasından Yararlanacak Kişilerden Olunması

İstisna uygulamasından yararlanabilecek kişilerin, 551 sayılı KHK’nın 2’nci maddesinde belirtilen nitelikleri taşıması ve bu kişilerin patentli veya faydalı model belgeli buluşu geliştirme yetkisini haiz bulunması şartıyla, patent veya faydalı model belgesinin sahibi ya da patent veya faydalı model belgesi üzerinde tekel niteliğinde özel bir ruhsata sahip olması gerekmektedir.

551 sayılı KHK'nın 2'nci maddesiyle sağlanan patent veya faydalı model belgesi korumasından;

- Türkiye Cumhuriyeti sınırları içinde ikametgâhı olan ya da sınai veya ticari faaliyette bulunan gerçek veya tüzel kişiler,
- Paris Anlaşması hükümleri dahilinde başvuru hakkına sahip kişiler ile
- Bu kapsam dışında kalmasına rağmen, Türkiye Cumhuriyeti uyuğundaki kişilere kanunen veya fiilen patent ve/veya faydalı model belgesi koruması tanıyan devletlerin uyuğundaki gerçek veya tüzel kişiler

karşılıklılık ilkesi uyarınca yararlanabilecektir.

551 sayılı KHK'nın 88'inci maddesi uyarınca, gerçek veya tüzel kişiler sahibi oldukları patent veya faydalı model belgesinin kullanma hakkını, milli sınırların bütünü içinde veya bir kısmında geçerli olacak şekilde lisans sözleşmesine konu edebilirler.

Patent veya faydalı model belgesine ilişkin lisans ise inhisari lisans veya inhisari olmayan lisans şeklinde verilebilmektedir. Aksi sözleşmede kararlaştırılmamışsa lisansın inhisari olmadığı kabul edilmektedir. Lisans veren, patent veya faydalı model belgeli buluşu kendisi kullanabileceği gibi üçüncü kişilere aynı buluşa ilişkin başka lisanslar da verebilmektedir. İnhisari lisans söz konusu olduğu zaman lisans veren başkasına lisans verememekte olup hakkını açıkça saklı tutmadıkça kendisi de patent konusu buluşu kullanamamaktadır.

Patent veya faydalı model belgesi üzerinde tekel niteliğinde özel bir ruhsata sahip olunması, lisans verenin kendisinin patentli veya faydalı model belgeli buluşu kullanmadığı inhisari lisans verilmesi halini ifade etmektedir. Ayrıca, lisans sözleşmesinde inhisari lisans sahibine patentli veya faydalı model belgeli buluşu geliştirme yetkisinin de tanınmış olması şarttır.

İnhisari lisans sahibi kişi ya da kurumların bu istisnadan yararlanabilmeleri için söz konusu lisans sözleşmelerinin TPE tarafından tescil edilmiş olması gerekmektedir. Ancak, inhisari lisans sözleşmesi dışındaki lisans sözleşmeleriyle patentli veya faydalı model belgeli buluşun kullanım haklarını alanlar, bu sözleşmeler TPE tarafından tescil edilmiş olsa dahi istisnadan faydalanamayacaklardır.

4.1.7.11.3.4. Değerleme Raporu Düzenlenmesi

09/08/2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanunun 57'inci maddesi ile KVK'nın 5/B maddesinin, istisnadan yararlanılacak ilk yıl, oluşturacağı katma değer dikkate alınarak buluşun devri veya satışı halindeki değerinin tespitine yönelik olarak Maliye Bakanlığı tarafından değerlendirme raporu düzenlenmesine ilişkin hükmü 09/08/2016 tarihi itibarıyla kaldırılmıştır.

4.1.7.11.3.5. Patent veya Faydalı Model Belgesi İçin Sağlanan Koruma Süresinin Aşılması

İstisnadan, patent veya faydalı model belgesi için sağlanan koruma süresi aşılmamak kaydıyla yararlanılması mümkündür. 551 sayılı KHK uyarınca incelemeli sistemle verilen patentlerde koruma süresi, TPE'ye başvuru tarihinden itibaren en fazla 20 yıl, araştırma raporu sonucunda alınan faydalı model belgelerinde ise koruma süresi TPE'ye başvuru tarihinden itibaren en fazla 10 yıldır. Bu kapsamda, patent veya faydalı model belgelerine konu buluşlardan, patent veya faydalı model belgesinin koruma süresinin sona ermesinden sonra elde edilen kazanç ve iratlar için bu istisnadan yararlanılamayacaktır.

İncelemesiz sistem ile verilen patentlerde koruma süresi 7 yıl olup bu süre sona ermeden patent sahibinin talebi üzerine yapılan inceleme sonucunda, incelemeli sistemle patent verilmesi halinde, incelemeli sistemle patent verildiği tarihten itibaren kalan koruma süresinin sonuna kadar elde edilen kazanç ve iratlar için istisnadan yararlanılabilecektir.

4.1.7.11.4. İstisna Uygulaması

Mükellefler, patentli veya faydalı model belgeli buluşlarından 1/1/2015 tarihinden itibaren elde ettikleri kazanç ve iratları için ilgili patent veya faydalı model belgesine sağlanan koruma süresi aşılmamak kaydıyla istisnadan yararlanabileceklerdir.

Ancak, buluşun, istisnadan yararlanılacak ilk yıl oluşturacağı katma değer dikkate alınarak devri veya satışı halindeki değerinin tespitine yönelik Maliye Bakanlığı tarafından değerlendirme raporu düzenlenmesi şartına ilişkin Kanunun 5/B maddesinin ikinci fıkrasının (c) bendi hükmü, 6728 sayılı Kanunun 57 nci maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Dolayısıyla, 6728 sayılı Kanunun yürürlük tarihi olan 9/8/2016 tarihinden itibaren, Maliye Bakanlığı tarafından değerlendirme raporu düzenlenmeksizin, şartları taşıyan mükellefler istisnadan yararlanabileceklerdir.

4.1.7.11.4.1. 9/8/2016 Tarihinden Önce Değerleme Raporu Düzenlenmesi Amacıyla Başvuranların Durumu

İstisna uygulamasında Maliye Bakanlığı tarafından değerlendirme raporu düzenlenmesi şartına ilişkin Kanunun 5/B maddesinin ikinci fıkrasının (c) bendi hükmü, 6728 sayılı Kanunun 57 nci maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. Ayrıca 6728 sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesinin üçüncü fıkrasında;

“(3) 5520 sayılı Kanunun 5/B maddesinde bu Kanunla yapılan değişikliklerin yürürlük tarihinden önce, anılan madde kapsamında değerlendirme raporu düzenlenmesi amacıyla Maliye Bakanlığına başvuran mükelleflerin bu başvurularına ilişkin patent veya faydalı model belgelerine konu buluşlarından 1/1/2015 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançları hakkında, 5520 sayılı Kanunun 5/B maddesinin bu Kanunla yapılan değişiklik sonrası hükümleri uygulanır.”

hükmü yer almaktadır.

Buna göre, anılan her iki maddenin de yürürlüğe girdiği 9/8/2016 tarihinden önce, Kanunun 5/B maddesi kapsamında istisnadan yararlanmak üzere değerlendirme raporu düzenlenmesi amacıyla Gelir İdaresi Başkanlığına başvuruda bulunmuş olan mükellefler, başvurularına konu bu buluşlarından 1/1/2015 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançları için değerlendirme raporu düzenlenmeksizin istisnadan faydalanabileceklerdir.

4.1.7.11.4.2. İstisna Kazancın Tespiti

Patentli veya faydalı model belgeli buluşlardan elde edilen kazançların %50'si gelir vergisinden müstesnadır.

4.1.7.11.4.3. Buluşun Üretim Sürecinde Kullanılması Halinde Kazancın Tespiti

Maddenin üçüncü fıkrası gereğince, buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların, patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmı, ayrıştırılmak suretiyle transfer fiyatlandırması esaslarına göre tespit edilecektir.

Öte yandan, maddenin yedinci fıkrası hükmüyle, üçüncü fıkrada yer alan transfer fiyatlandırması suretiyle ayrıştırma yöntemi yerine satış, hasılat, gider, harcama, maliyet veya benzeri unsurları dikkate alarak kazancın ayrıştırılmasında basitleştirilmiş yöntemler tespit etmeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Bu kapsamda, patentli veya faydalı model belgeli buluşunu üretim sürecinde kullanan mükelleflerin tercih etmeleri halinde, ürettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlarının patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmını, maliyet unsurlarını dikkate alarak ayrıştırmaları mümkündür.

Buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların, patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının maliyet unsurları dikkate alınarak ayrıştırılmasında, buluşla ilgili maliyetlerin buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin toplam maliyeti içerisindeki payı dikkate alınacaktır.

Buluşla ilgili maliyetlerin buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin toplam maliyeti içerisindeki payının tespitinde, buluşun üretim sürecinde kullanılmasıyla ilgili olarak katlanılan tüm giderler dikkate alınacaktır. Bu kapsamda, buluşla ilgili olarak aktifleştirilen AR-GE harcamaları için ayrılan amortismanlar ile üretim sürecinde kullanılması nedeniyle buluşa ilişkin olarak katlanılan;

- İlk madde ve malzeme giderleri,
- İşçilik giderleri,
- Genel üretim giderlerinden düşen pay,
- Genel yönetim giderlerinden düşen pay

gibi giderler dikkate alınmak suretiyle buluşla ilgili katlanılan maliyetler hesaplanacak ve buluşla ilgili maliyetlerin üretilen ürünlerin toplam maliyeti içerisindeki payı tespit edilecektir.

4.1.7.11.4.4. Kesinti Uygulaması

İstisna uygulaması, patent veya faydalı model belgesi alınan buluş dolayısıyla elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden vergi kesintisi yapılmasına engel teşkil etmeyecektir.

Ancak, Kanunun 5/B maddesi kapsamında istisnadan yararlanılabilecek serbest meslek kazançları ile gayrimenkul sermaye iratları üzerinden yapılacak vergi kesintisi %50 indirimli olarak uygulanacaktır. Kazanç ve iratları kesinti yoluyla vergilenen ve beyanname vermesi gerekmeyen mükellefler için indirimli vergi kesintisi en fazla 5 yıl süre ile uygulanacaktır.

Örnek : Serbest meslek erbabı (MF), Türkiye’de gerçekleştirdiği faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşunun patentini 1/6/2017 tarihinde tescil ettirmiş ve patent üzerindeki hakkını 25/10/2018 tarihinde (MT) A.Ş.’ye 100.000 TL’ye satmıştır. (MT) A.Ş. Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamında istisnadan faydalanan serbest meslek erbabı (MF)’ye yapacağı ödemelerin tamamı (100.000 TL) üzerinden, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca belirlenen kesinti oranının %50’si nispetinde gelir vergisi kesintisi yapacaktır.

4.1.7.11.5. Diğer Hususlar

4.1.7.11.5.1. 01/01/2015 Tarihinden Önce Tescil Edilmiş Patentli veya Faydalı Model Belgeli Buluşların Durumu

1/1/2015 tarihinden önce alınan ve koruma süresi henüz dolmamış olan patent veya faydalı model belgelerine ilişkin buluşlardan 1/1/2015 tarihinden itibaren kalan koruma süresince elde edilen kazanç ve iratlar için istisnadan yararlanılabilecektir. Ancak, koruma süresi 1/1/2015 tarihinden önce dolmuş olan patentli veya faydalı model belgeli buluşlardan elde edilen kazanç ve iratlar için istisnadan yararlanılamayacaktır.

4.1.7.11.5.2. Sınai Mülkiyet Hakkının Devredilmesi, Satılması veya Kiralanması İşlemlerinin Tescili

Patent veya faydalı model belgesinin devredilmesi, satılması veya inhisari lisans verilmesi dahil kiralanması durumlarında bu istisnadan yararlanılabilmesi için devir, satış veya kiralama işlemlerinin TPE tarafından tutulan Sicile tescil edilmesi gerekmektedir.

Patent veya faydalı model belgesini devralanlar, satın alanlar veya inhisari lisans sahipleri, şartların sağlanması kaydıyla, bu işlemlerin Sicile tescil edildiği tarihten itibaren istisnadan yararlanabileceklerdir.

4.1.7.11.5.3. Araştırma, Geliştirme ve Yenilik Faaliyetleri ile Yazılım Faaliyetlerinin Bir Kısımının veya Tamamının Yurt Dışında Gerçekleştirilmesi

Araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin bir kısmının yurt dışında yapılması veya yurt dışındaki gerçek kişiler ile kurum ve kuruluşlardan mesleki veya teknik destek, danışmanlık hizmeti ve diğer hizmetler alınması veya bunlara analiz yaptırılması gibi hallerde, araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin sadece

Türkiye’de gerçekleştirilen kısmına isabet eden tutarla sınırlı olmak üzere istisnadan yararlanılabilecektir.

Tamamı yurt dışında gerçekleştirilmiş olan araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan buluşlar için 551 sayılı KHK kapsamında Türkiye’de patent veya faydalı model belgesi alınmış olsa dahi bu istisnadan yararlanılması mümkün değildir

4.1.7.11.5.4. Patent veya Faydalı Model Belgesinin Geriye Dönük Olarak Hükümsüz Sayılması

Yetkili mahkemeler tarafından patent veya faydalı model belgesinin hükümsüzlüğüne karar verilmesi halinde, kararın sonuçları geçmişe etkili olacağından, bu patent veya faydalı model belgelerine konu buluşlardan elde edilen kazanç ve iratlar için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

4.1.7.11.5.5. İstisna Uygulamalarında Tercih

Mükellefler, hem 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2’nci maddesinde hem de bu maddede yer alan şartları sağlasalar dahi söz konusu buluştan elde edilen kazançlarına bu istisnalardan sadece biri uygulanabilecektir. Dolayısıyla, buluşlarından elde ettikleri kazançları için bu maddede yer alan istisnadan yararlanan mükellefler bu kazançları için ayrıca 4691 sayılı Kanun kapsamında kazanç istisnasından yararlanamayacaklardır.

Öte yandan mükelleflerin, araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerine ilişkin harcamalarının bu Kanunun 10’uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında veya 5746 sayılı Kanunun 3’üncü maddesi kapsamında AR-GE indirimine konu edilmiş olması, bu faaliyetleri sonucu ortaya çıkan buluşlarından sağlanan kazançlar nedeniyle Kanunun 5/B maddesinde düzenlenen istisna uygulamasından yararlanmalarına engel teşkil etmeyecektir.

Diğer taraftan, sınai mülkiyet haklarında uygulanan bu istisnadan yararlanan mükellefler söz konusu kazançlarına ilişkin olarak diğer istisna uygulamalarından yararlanamayacaklardır.

4.1.7.11.5.6. Katma Değer Vergisi İstisnası

6518 sayılı Kanun’un 32’nci maddesiyle Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 17’nci maddesinin dördüncü fıkrasına 01.01.2015 tarihinden itibaren yapılacak teslim ve hizmetlere uygulanmak üzere eklenen (z) bendinde;

“z) 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı KVK’nın 5/B maddesi kapsamındaki araştırma ve geliştirme, yenilik ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan patentli veya faydalı model belgeli buluşa ilişkin gayri maddi hakların kiralanması, devri veya satışı (Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından bu Kanunun 30’uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmaz.)”

hükmü yer almaktadır.

Buna göre, KVK'nın 5/b maddesi kapsamındaki araştırma ve geliştirme, yenilik ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan patentli veya faydalı model belgeli buluşa ilişkin gayri maddi hakların kiralanması, devri veya satışı KDV'den istisna tutulmuş ve ilgili hakların kiralanması, devri veya satışına ilişkin yüklenilen katma değer vergilerinin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilebilmesine imkan tanınmıştır.

4.1.8. Ticari Kazanç Muafiyetleri

4.1.8.1. Esnaf Muafılığı

GVK'nın 9'uncu maddesi uyarınca; 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 ile 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 işyeri açmaksızın gezici olarak ve doğrudan doğruya müstehlike iş yapan halı, kumaş, kalaycı, lehimci, musluk tamircisi, çilingir, ayakkabı tamircisi, kundura boyacısı, berber, nalbant, fotoğrafçı, odun ve kömür kırıcısı, çamaşır yıkayıcısı ve hammallar gibi küçük sanat erbabı;
3. Köylerde gezici olarak her türlü sanat işleri ile uğraşanlar ile aynı yerlerde aynı işleri bir işyeri açmak suretiyle yapanlardan 47 nci maddede yazılı şartları haiz bulunanlar (51 nci madde şümulüne girenler bu muafiyetten faydalanamazlar);

ESNAF VERGİ MUAFİYETİ BELGESİ	
İli :	Belge No :
Vergi Dairesi/Mal Müdürlüğü:	
T.C. Kimlik No :	
Vergi Kimlik No :	
Adı Soyadı :	
Faaliyetin Türü :	
Varsa İş Adresi :	
İkametgah Adresi :	
Telefon Ev :	Cep :
Belge Geçerlilik Tarihi :	
...../...../20...	
Vergi Dairesi Müdürü	

4. Nehir, göl ve denizlerde ve su geçitlerinde toplamı 50 rüsum tonilatoya (50 rüsum tonilatoya dahil) kadar makinesiz veya motorsuz nakil vasıtaları 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 mutad hale getirmeksizin ara sıra ücret 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 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, tiğ örgü işleri, ip ve urganları, tarhana, erişte, mantı gibi ürünleri işyeri açmaksızın satanlar. Bu ürünlerin, pazar takibi suretiyle satılması ile ticarî, ziraî veya meslekî faaliyetleri dolayısıyla gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olanların düzenledikleri hariç olmak üzere; düzenlenen kermes, festival, panayır ile kamu kurum ve kuruluşlarınca geçici olarak belirlenen yerlerde satılması muafliktan faydalanmaya engel değildir.

(7162 sayı Kanun ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendine 30.01.2019 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere “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, tiğ 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 getirilmiştir.)

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

8. Gelir Vergisi Kanununun 47 nci maddesinde yazılı şartları haiz olanlardan kendi ürettikleri ürünleri satanlara münhasır olmak üzere el dokuma işleri, bakır işlemeciliği, çini ve çömlek yapımı, sedef kakma ve ahşap oyma işleri, kaşıkçılık, bastonculuk, semercilik, yazmacılık, yorgancılık, keçecilik, lüle ve oltu taşı işçiliği, çarıkçılık, yemenicilik, oyacılık ve bunlar gibi geleneksel, kültürel, sanatsal değeri olan ve kaybolmaya yüz tutan meslek kollarında faaliyette bulunanlar;

9. 7103 sayılı Kanun ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasına (8) numaralı bendinden sonra gelmek üzere eklenen ve 27.3.2018 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren 9. bend hükmü uyarınca; 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.)

(Söz konusu 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 Kanununun 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 alınmıştır. Madde kapsamına giren birden fazla üretim tesisine sahip olanların, söz konusu muafiyetten yararlanabilmeleri için, bir yıl içinde tüm tesislerinden üretilip 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.)

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

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

Esnaf muafılığı şartlarını topluca taşıyanlar bu muafılıktan yararlanabilmek için ilgili esnaf odasına kayıt olmak ve durumlarını tevsik etmek suretiyle belediyeden “**Esnaf Muafılığı Belgesi**” almak zorundadırlar.

Esnaf muafılığından faydalananlar faaliyetleri ile ilgili olarak satın aldıkları mallara ve giderlerine ilişkin, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden aldıkları belgeleri saklamak zorundadırlar. Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yoklamaya yetkililer veya yoklamaya yetkililerle birlikte belediye zabıtalara müstereken yapılan denetimlerde, vergiden muaf esnafın bir takvim yılı içinde bir defa mal alış ve giderlerine ilişkin belgeleri yanında bulundurmadığının veya bulundurduğu belgenin satışını yaptığı mal ve hizmetle ilişkisinin olmadığını tespiti halinde, “*Esnaf Muafılığı Belgesi*” iptal edilir. Belgesi iptal edilenlerden muafılık şartlarını taşıyanlar, aynı faaliyete devam etmek istemeleri halinde yeniden belge almak zorundadırlar.

Bir işyeri açmaksızın münhasıran gezici olarak, milli piyango bileti satanlar ile 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanuna göre gerçek ve tüzel kişilerin mallarını iş akdi ile bağlı olmaksızın bunlar adına kapı kapı dolaşmak suretiyle tüketiciye satanlar yukarıdaki şartlarla sınırlı olmaksızın gelir vergisinden muaftır.

Esnaf muafılığına ilişkin şartları taşıyanlara talepleri halinde vergi dairesince Esnaf Vergi Muafiyeti Belgesi verilir. Bu belgenin şekil ve muhtevasının tayin ve tespiti ile iptali ve uygu-

lamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir. Bu muaflığın, 94'üncü madde uyarınca tevkif suretiyle kesilen vergiye şümulü yoktur.

Çilingirlik faaliyetinin karavan kullanılarak yapılması durumunda esnaf muaflığından yararlanılıp yararlanılmayacağı

“çilingirlik faaliyetinin kapalı ve seyyar kullanıma uygun karavan kullanılarak yapılması, Gelir Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yer alan bir iş yeri açmaksızın faaliyet sürdürme koşulunu ihlal ettiğinden, esnaf muaflığından yararlanmanız mümkün bulunmamaktadır.”

Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı, 11.06.2018, 25119.

Esnaf muaflığına ilişkin açıklamalara 264 ve 283 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde yer verilmiş olup; söz konusu Tebliğlerde yapılan açıklamalar özetle aşağıdaki gibidir:

- Evlerde kullanılan dikiş, nakış, mutfak robotu, ütü ve benzeri makine ve aletler, muafiyetten yararlanmaya engel teşkil etmez ancak evlerde sanayi tipi veya seri üretim yapabilen makine ve aletleri kullanmak suretiyle kazanç elde edenler esnaf muaflığı kapsamında değerlendirilmeyecektir.
- GVK'nın 9'uncu maddesinin 6'ncı bendinde 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. Diğer taraftan, anılan bentte sayılan emtianın imali için ödenen hizmet bedelleri de (ücrete ilişkin unsurları taşımamak kaydıyla) bu bent kapsamında değerlendirilecektir.
- 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.
- Esnaf muaflığı kapsamında sayılan işlerin gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine bağlılık arz etmeyecek şekilde devamlı olarak yapılması muafiyetten yararlanmaya engel teşkil etmeyecektir.
- GVK'nın 9'uncu maddesinin 8'inci bendinde yer alan 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 GVK'nın 47 nci maddesinde yazılı basit usule tabi olmanın genel şartlarını topluca

taşımaları ve münhasıran kendi ürettikleri ürünleri satmak suretiyle faaliyette bulunmaları gerekmektedir.

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

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

- i. Ticari işletmelere ait malları mutad olarak veya belli aralıklarla satanlar ile kendi ürettikleri ürünlerle birlikte başkalarına ait ürünleri de satanlar,
- ii. Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde faaliyette bulunanlar,
- iii. Ticarî, ziraî veya meslekî kazancı dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tâbi olanlar.

Diğer taraftan, halen basit usulde veya gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerden söz konusu muafiyete ilişkin şartları topluca taşıyanların bağlı oldukları vergi dairesine başvurmaları halinde hükmün yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla mükellefiyetleri kapatılacaktır. Şartları topluca taşıyanlardan muafiyet hükmünden faydalanmak istemediğini ilgili vergi dairesine yazı ile bildirenler ise durumlarına göre basit veya gerçek usulde vergilendirilecektir.

4.1.8.2. İhtiyaç Fazlası Elektrik Enerjisinin Satışında Esnaf Muafılığı

Konuyla ilgili olarak 11.06.2018 tarihli ve 30448 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 303 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde yer alan açıklamalar aşağıdaki gibidir:

4.1.8.2.1. Muafiyetin kapsamı ve şartları

(1) 193 sayılı Kanunun 9 uncu maddesine eklenen 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 muafılığından 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 muafılığından 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 kiralanılan işyerlerinde kurulan tesislerde üretilen elektriğin ihtiyaç fazlasının satışından dolayı esnaf muafılığından 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 muafılığından faydalanılabileceğinden, hangi tesis için esnaf muafılığından faydalanılacağı, ilgili son kaynak tedarik şirketine bildirilmek suretiyle serbestçe belirlenebilecektir.

4.1.8.2.2. Üretilen elektrik enerjisinin satışında vergi tevkifatı ve belgelendirme

(1) 193 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin son fıkrasında, “Bu muafılığın, 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 muafılığından 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 muafılığından 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 muafliğından 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 muafliğından 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.

4.1.8.2.3. Muafiyetten faydalananların yükümlülükleri

(1) 193 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (9) numaralı bendi kapsamında esnaf muafliğından 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.

4.2. Zirai Kazanç

GVK'nın 52'inci maddesi uyarınca zirai faaliyetten doğan kazanç zirai kazançtır. 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, avcılarını ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade etmektedir.

Bazı nebat ve hayvan nevilerinde istihsalın doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmaması zirai faaliyetin mahiyetini değiştirmez.

Aşım yaptırmak maksadiyle erkek damızlık beslenmesi, çiftçiye ait her türlü ziraat makina ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması da zirai faaliyetlerden sayılmaktadır.

Mahsullerin değerlendirilmeleri maksadiyle ve zirai istihsale müteferri olarak işlenmesi de zirai faaliyete girer. Ancak, bu ameliye, aynı teşebbüsün cüzünü teşkil eden bir işletmede vukua geliyorsa, bu ameliyenin zirai faaliyet sayılabilmesi için işletmenin sinai bir müessese ehemmiyet ve genişliğinde olmaması ve faaliyetini, cüz'ün teşkil ettiği teşebbüsün mahsullerine hasretmesi şarttır.

Satışların dükkan ve mağaza açılarak yapılması halinde, **mahsullerin dükkan ve mağazaya gelinceye kadar geçirdikleri safhalar zirai faaliyet sahasında kalır.** Çiftçiler tarafından doğrudan doğruya zirai faaliyetleri ile ilgili alım satım işlerinin tedviri için açılan yazıhaneler, faaliyetleri bu mevzua munhasır kalmak şartıyla dükkan ve mağaza sayılmaz.

Yukarıda yazılı faaliyetlerin içinde yapıldığı işletmelere zirai işletme, bu işletmeleri işleten gerçek kişilere (adi şirketler dahil), vergiye tabi olsun veya olmasınlar, çiftçi ve bu faaliyetler neticesinde istihsal olunan maddelere de mahsul denir.

Kollektif şirketlerle adi veya eshamlı komandit şirketler zirai faaliyetle iştigal etseler dahi çiftçi sayılmazlar. Zirai faaliyetle iştigal eden kollektif şirketlerin ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortakların şirket karından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir. Anonim ve limited şirketler, zirai faaliyette bulunsalar da yine çiftçi sayılmazlar ve kazançları kurum kazancıdır.

Bir çiftçiye veya ortaklığa ait olup aynı köy sınırları içinde veya birbirine bitişik arazi üzerinde bulunan yahut istihsal şartlarına göre birbirine bağıllık ve beraberlik arz eden işletmeler tek işletme sayılmaktadır.

“Arazi kiralayıp yetiştirdiği sebze ve meyveleri yetiştirip satmak, zirai faaliyet sayılır.” DANIŞTAY 9. DAİRE E. 1999/680, K. 2000/62

4.2.1. Zirai Kazançta Vergileme

GVK'nın 53'üncü maddesi hükmüne göre çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançların vergilendirilmesi, temel olarak GVK'nın 94'üncü maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yoluyla yapılmaktadır. Ancak GVK'nın 54'üncü maddesinde yazılı işletme büyüklüğü ölçüsünü aşanlar, bir biçerdövere veya bu mahiyette bir motorlu araca sahip olanlar, 10 yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olanlar veya kendi isteğiyle gerçek usulde vergilendirilmek isteyenler, gerçek usulde (zirai işletme hesabı esası veya bilanço esasına göre) vergilendirilirler.

Kendi imkânlarıyla yaptığı arktan geçen atık suyu belirli bir para veya ürün karşılığında diğer çiftçilere kullandıran davacının bu faaliyetin ve elde ettiğinin gelirinin ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.”

DANIŞTAY 3. DAİRE E. 2001/4681, K.2003/933.

Çiftçiye ait olmakla beraber, **zirai işletmeye dahil olmayan**, biçerdöver veya bu mahiyette bir motorlu araç veya 10 yaşına kadar ikiden fazla traktörün işletilmesinden elde edilen gelirler, ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilir. Söz konusu hükmün uygulanmasında kamyonlar biçerdöver olarak kabul edilmektedir.

Bu hükmün tatbikinde, aile reisi ile birlikte yaşayan eş 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. GVK'nın 52 nci maddesinde yazılı tek işletmelerde işletme birden fazla ortaklıklara ait olsa bile bu ortaklıklara ait işletme büyüklüğü toplanmak suretiyle nazara alınır. Birden fazla zirai işletmede ayrı ayrı şahıslarla ortaklığı bulunanların işletme büyüklüğü ölçülerinin tesbitinde ortaklık payları toplamı esas alınır.

Kaliforniya solucanları ile organik gübre üretimi

“...solucan yetiştiriciliği faaliyetiniz neticesinde elde edilecek kazanç zirai kazanç sayılacak olup; solucan yetiştiriciliği faaliyetine ilişkin işletme büyüklüğü ölçüsü belirlenmemiş olduğundan, bu faaliyetiniz nedeniyle elde edeceğiniz kazançların Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 11 numaralı bent hükümleri dikkate alınarak, tevkif suretiyle vergilendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca tevkif suretiyle vergilendirilecek zirai kazancınız için defter tutma ve beyanname verme yükümlülüğünüz de bulunmamaktadır.

Öte yandan, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile defter tutmak zorunda olan çiftçiler tarafından şahsınızdan solucan veya gübre alışı yapılması halinde bu mükelleflerce tarafınıza müstahsil makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir. Ancak, solucanların ve üretilen organik gübrelerin, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılanlar dışındaki kişilerce tarafınızdan satın alınması halinde, gelir vergisi tevkifatı yapılmayacak olup ayrıca alım satıma ilişkin belge de düzenlenmeyecektir.”

Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığı, 28.12.2016, 70028

GVK'nın 54'üncü maddesinde 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 aşanlar gerçek usulde vergilendirilir.

Gerek şahsi işletmesi gerekse dahil bulunduğu ortaklıklar müstakilen işletme büyüklüğü ölçüsünün altında kaldığı halde, kendisine ait işletmenin ve ortaklıklardaki payların toplamı

bu ölçüyü aşan çiftçiler gerçek usulde vergilendirilir. Payları toplamı ölçüleri aşmayan diğer ortaklar tevkifat yoluyla vergilendirilirler. Yarıcılık ortaklık sayılır.

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. GVK'nın 54 üncü maddesinde 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.

VUK hükümlerine göre belge alma, verme, saklama ve ibraz yükümlülüklerine uymayan çiftçiler, çeşitli kamu kurum ve kuruluşları tarafından verilen avans, kredi, sübvansiyon, prim gibi ayı ve nakdi destek unsurlarından yararlanamazlar.

Kollektif şirketlerle adi veya eshamlı komandit şirketler zirai faaliyetle iştigal etseler dahi çiftçi sayılmazlar. Zirai faaliyetle iştigal eden kollektif şirketlerin ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortakların şirket karından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir. Anonim ve limited şirketler, zirai faaliyette bulunsalar da yine çiftçi sayılmazlar ve kazançları kurum kazancıdır.

Gerçek usulde vergilendirilecek çiftçilerin, zirai işletme hesabı veya bilanço esasında defter tutmaları kendi isteklerine bırakılmıştır. Bilanço esasında defter tutmak için kanunla belirlenmiş bir sınır bulunmamaktadır.

Gerçek usulde vergilendirilen zirai kazanç sahipleri, gelir elde etmemiş olsalar bile yıllık beyanname vermek zorundadırlar.

4.2.2. Zirai Kazancın Tespiti

4.2.2.1. Zirai İşletme Hesabına Göre Zirai Kazancın Tespiti

Bu esasa göre zirai kazanç, hesap dönemi içinde para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılat ile ödenen veya borçlanılan giderler arasındaki olumlu farktır. Ancak zirai kazancın işletme hesabı esasına göre tespitinde hesap dönemi başındaki zirai mahsullerin değeri giderlere, hesap dönemi sonundaki mahsullerin değeri ise hasılatla eklenmelidir. İşletme hesabı esasında "Çiftçi İşletme Defteri" tutulur ve bu defterin sol tarafına giderler, sağ tarafına da hasılat kaydedilir.

Zirai işletme hesabı esasına göre hasılat, aşağıda yazılı unsurlardan oluşur:

- 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),
- Ziraat makina ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması karşılığında alınan bedeller (Para yerine her hangi bir tüketim maddesi veya üretim vasıtası alınması halinde alınan madde veya vasıtaların emsal bedeli hasılat sayılır.),

- Gider yazılan değerlerin satılması halinde bunların satış bedelleri (Zirai faaliyette kullanılmak üzere, satın alınan gübre, yem, ilaç gibi bazı maddelerin kullanılmasından vazgeçilmesi veya ihtiyaç fazlası olması gibi nedenlerle satışı yapılanların satış bedelleri hasılat yazılır.),
- Mahsullerin elde edilmesinden önce veya sonra hasara uğramalarından dolayı alınan sigorta tazminatları,
- Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin (zirai istihsalde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde VUK'nın 328'inci maddesine göre hesaplanan hasılat (sabit kıymet satış kârı),

Ayrıca, zirai mahsullerin, üretim vasıtaları ile zat, aile veya işletme ihtiyaçlarında kullanılmak üzere tüketim maddeleri ile değiştirilmesi halinde verilen mahsul ile işletmede üretilip tohum, yem ve sair suretlerle işletmede kullanılan mahsullerin emsal bedelleri hasılat sayılırlar. Emsal bedel ise zirai kazanç ölçülerinin tespit edildiği kararnamelerde yer alan ortalama satış fiyatlarıdır.

Ödenen veya borçlanılan meblağları ihtiva eden **Zirai İşletme Hesabı Esasında İndirilecek Giderler** GVK'nın 57'inci maddesinde aşağıdaki gibi sayılmıştır.

- İşletme ile ilgili olarak tohum, gübre, fide, yem, ilaç ve benzeri maddelerin tedariki için yapılan giderler,
- Satılmak üzere satın alınan hayvanların, zirai mahsullerin ve diğer maddelerin bedelleri,
- İşletmelerde çalıştırılanlara ücret, prim ve sair namlarla hizmet mukabili yapılan ödemeler,
- İşçilerin iâşe, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri;
- Zirai tesisat, makina, aletler ve taşıtların çalıştırılması ve bakımı için yapılan giderler (yakıt, yağ, elektrik, yedek parça vesaire) ve tamir giderleri,
- Vergi Usul Kanununa göre ayrılan amortismanlar,
- Kira ve ücret mukabili kullanılan istihsal vasıtaları için yapılan ödemeler
- Zirai kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan genel giderler,
 - İşletme için alınan ve işletme için harcanan borç paraların faizleri,
 - İşletme ile ilgili olmak şartı ile ödenen aynı vergi, resim ve harçlar,
 - İşletme ile ilgili ve yapılan işin önemi ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri (Seyahat maksadının gerektiği süreyle orantılı olmak üzere),
 - İşletme ile ilgili olarak ödenen kira bedelleri,
 - Genel mahiyetteki sair giderler,

- İşletme ile ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar,
- Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin (Zirai istihsalde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde VUK'nın 328. maddesine göre hesaplanan zararlar,
- İşletmeye dahil olup, aynı zamanda zati veya ailevi ihtiyaçlar için de kullanılan taşıtların amortismanlarının tamamı ile giderlerinin yarısı.

İşletmede üretilip de tohum, yem ve sair suretlerle kullanılan zirai ürünlerin emsal bedelleri masraf yazılır. Bunların bir kalemde yılsonunda gider yazılması uygun olacaktır. Anılan tutarlar ayrıca GVK'nın 56'ncı maddesinin son fıkrası uyarınca hasılat yazılmaktadır.

Yıl içinde işletme büyüklüğü ölçüsünün aşılması veya diğer genel şartların ihlal edilmesi nedeniyle gerçek usule geçen çiftçilerin önceki dönemden devreden ürünleri VUK'nın 45'inci maddesinde belirtilen ortalama maliyet bedeli esasına göre değerlendirilerek gider yazılır.

GVK'nın 58'inci maddesinde Kanununun 41'inci maddesinde yazılı giderlerin **hasılatın indirilemeyeceği** hükmüne bağlanmıştır (Anılan giderler için "ticari kazançta indirilemeyecek giderler" bölümüne bakınız.). Ancak ticari kazançtan farklı olarak işletmede üretilen mahsullerden teşebbüs sahibinin, eşinin ve velayeti altındaki çocuklarının tükettikleri kısımların emsal bedellerinin gider kaydını kabul ederek bir istisna tanınmıştır. Tüketilen bu mahsuller emsal bedeli ile hasılat yazılmazlar. Tüketilen mahsuller şahsi tüketim ölçülerini aşmayan makul miktarlarda olmalıdır.

Kendi zirai faaliyetiyle ilgili olan ve 1/2 hissesine sahip olduğu biçerdöveri kiraya vermesinin zirai faaliyet kapsamında değerlendirilmesi gerektiğinden gerçek usulde zirai gelir vergisi mükellefiyeti tesisine ilişkin işlemin iptali gerekir." DANIŞTAY 4. DAİRE E.2003/1255, K. 2004/180.

4.2.2.2. Bilanço Esasına Göre Zirai Kazancın Tespiti

Bilanço esasında zirai kazancın tespiti; ticari kazançta olduğu gibi, işletmedeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerlerinin kıyaslanması yoluyla yapılacaktır. Zirai kazancın bilanço esasına göre tespitinde GVK'nın 56, 57 ve 58'inci maddelerinde yer alan (hasılat sayılan unsurlar, indirilecek giderler ve indirilmeyecek giderler) hükümler göz önünde tutularak, ticari kazancın bu husustaki hükümleri uygulanacaktır.

Bilanço esasında defter tutmak için kanunla belirlenmiş bir sınır bulunmamaktadır.

GVK'nın 59'uncu maddesi hükmüne göre, çiftçilerin, bilanço esasında defter tutmak istediklerini 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 dönemmezler. Zirai kazançlar açısından, çiftçilerin yatırım indiriminden yararlanabilmeleri için, bilanço esasına göre defter tutmaları zorunludur.

4.2.2.3. Zirai Kazançlarda Stopaj Uygulaması

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.

Mahsuben tahsil edilmek üzere çiftçiye verilen tohum ve gübre bedellerinden gelir vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı

“...kurumunuzca satın alınarak çiftçilere dağıtılan gübre ve tohum bedelleri, daha sonra tarafınıza yapılacak olan mal teslimlerinde yapacağınız ödemelerin avansı mahiyetinde olduğu göz önünde bulundurulduğunda, söz konusu avans tutarları üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, kurumunuzca, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilere ürün bedellerinin ödenmesi sırasında müstahsil makbuzu düzenlenmesi ve ürün bedellerinin toplamı üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılarak, daha önce avans bedelleri üzerinden kesilen vergilerin toplam gelir vergisi tevkifatı tutarından mahsup edilebileceği tabiidir.”

Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı; 09.02.2018, 5400.

4.2.3. Zirai Kazanç İstisnaları (Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası)

GVK mükerrer 20. Madde uyarınca; 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, belirli şartların sağlanması koşuluyla gelir vergisinden müstesnadır.

Konuyla ilgili ayrıntılı açıklamalara Rehberin 4.1.7.8. bölümünde yer verildiğinden ayrıca burada değinilmeyecektir.

4.3. Ücret

Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar (hizmet karşılığının mal olarak verilmesi) ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen (konut, araç sağlanması vb.) menfaatlerdir. Gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde etmiş oldukları ücret gelirleri gelir vergisine tabidir. Ücret, bedensel ya da zihinsel bir emek karşılığında işverenden elde edilen hâsılayı ifade eder. Bu hasılat para şeklinde olabileceği gibi aynı veya para ile temsil edilebilen menfaat şeklinde de olabilir.

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 ilişkisi niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması ücretin niteliğini değiştirmez.

“Sigorta eksperliği faaliyetinden ötürü serbest meslek kazancı yönünden gelir vergisi mükellefi olan davacının faaliyetinden elde ettiği kazancı ücret olarak vergilendirilemez.”

DANIŞTAY 3. DAİRE E. 2011/2014, K. 2012/2950

4.3.1. Ücret Olarak Vergilendirilecek Diğer Ödemeler

Ücretin unsurlarının var olup olmadığına bakılmaksızın aşağıda yazılı ödemeler de ücret sayılmaktadır.

1. Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen ve en yüksek Devlet memuruna yapılan en yüksek ödeme tutarını aşan emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları.
2. Daha önce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler.
3. TBMM, İl Genel Meclisi ve Belediye Meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzer diğer kişilere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler.

4. Yönetim ve Denetim Kurulları başkanı ve üyeleriyle, tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler.
5. Bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler.
6. Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler.
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 (7103 sayılı Kanun ile 27.03.2018 tarihinden geçerli olmak üzere 193 sayılı Kanunun 61 inci maddesinin üçüncü fıkrasına eklenen bend)

İş verenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişiler olup; yukarıda yazılı ödemeleri yapanlar GVK'da yazılı ödevleri yerine getirmek bakımından işveren hükmündedir.

Öte yandan 7162 sayılı Kanun ile GVK'ya eklenen geçici 89'uncu madde uyarınca; 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.

Madde hükümlerinden yararlanmak üzere vazgeçilen davalarla ilgili olarak yargılama giderleri ve vekâlet ücretine hükmedilmeyecektir.

Hakkında kesinleşmiş yargı kararı bulunan iade talepleriyle ilgili olarak ise bu madde hükmü uygulanmayacaktır. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

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 kavuşturulmuş; Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 89'uncu madde ile de 27/3/2018 tarihinden önce karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatları, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar üzerinden tevkif edilerek tahsil edilen gelir vergisinin, 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 edilmesine yönelik düzenleme yapılmıştır.

Kanun gerekçesinde 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 iadesinin mümkün olmadığı açıklamaları yer almaktadır.

4.3.2. Ücret İstisnaları

Ücret gelirleri, GVK'nın 23, 24, 25, 26, 27, 28 ve 29 uncu maddeleriyle kısmen veya tamamen istisna edilmiş olup, istisna uygulamasında ücret geliri elde eden kişilerin durumu da etkili olmaktadır.

“Yarış atı antrenörü olan davacıya Türkiye Jokey Kulübü tarafından yapılan ödeme nedeniyle elde ettiği ücret geliri nedeniyle süresi içinde beyanname vermeyen davacı adına kesilen vergi ziyai cezasının kaldırılması isabetlidir.”

DANIŞTAY VERGİ DAVA DAİRELERİ GENEL KURULU E. 2007/880, K. 2008/733.

Ücret istisnasına ilişkin GVK'da yer verilen hükümler aşağıdaki gibidir.

4.3.2.1. GVK'nın 23'üncü maddesinde Yer Alan Ücret İstisnaları

Aşağıda yazılı ücretler Gelir Vergisi'nden istisna edilmiştir:

1. Köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyet gösteren ve münhasıran el ile dokunan halı ve kilim imal eden işletmelerde çalışan işçilerin ücretleri;
2. Gelir Vergisi'nden muaf olanların veya gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretleri;
3. Toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher istihsali ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışanların münhasıran yer altında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri;
4. Köy muhtarları ile köylerin kâtip, korucu, imam, bekçi ve benzeri hizmetlilerine köy bütçesinden ödenen ücretler ile çiftçi mallarını koruma bekçilerinin ücretleri;
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);
6. Sanat okulları ile bu mahiyetteki enstitülerde, ceza ve ıslahevlerinde, darülacezelerin atelyelerinde çalışan öğrencilere, hükümlü ve tutuklulara ve düşkünlere verilen ücretler;
7. Hizmet erbabına işverenlerce yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler (İşverenlerce, işyerinde veya müştemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin (4369 sayılı Kanunun 28 inci maddesiyle değişen ibare Yürürlük;

29.7.1998) 800 000 lirayı (302 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2018 yılında uygulanmak üzere 16 TL.) aşmaması ve buna ilişkin ödemenin yemek verme hizmetini sağlayan mükelleflere yapılması şarttır. Ödemenin bu tutarı aşması halinde, aşan kısım ile hizmet erbabına yemek bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir.);

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 m²'yi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler (Bu konutların 100 m²'yi aşması halinde, aşan kısma isabet eden menfaat için bu istisna hükmü uygulanmaz);

9. Hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri;

“Çalışanlara işe geliş gidişleri için verilen toplu ulaşım kartlarına ödenen bedeller 193 Sayılı Gelir Vergi Kanununun 23. maddesinin... fıkrası uyarınca istisna kapsamında bulunduğu için tevkifata tabi değildirler.

Vergi Mahkemesi toplu taşımanın mutlaka işveren tarafından vasıta temin edilmesi suretiyle yapılmasının şart olmadığı, işverenlerin toplu taşıma araçlarında kullanılmak üzere bilet satın alarak yaptırdıkları taşımanın da toplu taşıma niteliğinde olacağı ve bu durumda toplu taşıma kartlarına ödenen tutar üzerinden tevkifat yapma zorunluluğu bulunmayacağı gerekçesiyle vergiyi kaldırmıştır.” DANIŞTAY 3. DAİRE E. 2013/490, K. 2013/6282.

10. Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20'nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları (506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20'nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen aylıkların toplamı, en yüksek Devlet memuruna 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);⁹

Yapılacak ödemelere uygulanacak istisna tutarının hesabında, en yüksek Devlet memuruna 30 yıl dikkate alınarak yapılan en yüksek ödeme tutarı dikkate alınacaktır. Katılımcının 30 yıldan daha fazla süre ile prim yatırmış olması halinde fiilen prim yatırılan süreye bağlı olarak yapılan ödeme tutarı istisnanın hesaplanmasında esas alınacaktır.

11. 01.09.2016 tarihinden itibaren Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin, Ekonomi Bakanlığında 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;

9 15/7/2016 tarihli ve 6728 sayılı Kanunun 12 nci maddesiyle, bu bentte yer alan “ödenen en yüksek ödeme tutarından” ibaresi 01.09.2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere “çalışılan süreye bağlı olarak ödenen tutardan” şeklinde değiştirilmiştir.

a) 20.8.2003 tarihli ve 25205 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliğinin 8’inci maddesinde, bölgesel yönetim merkezi faaliyetleri; yabancı şirketin, diğer ülkelerdeki birimlerine yönelik olarak; yatırım ve yönetim stratejilerinin oluşturulması, planlama, tanıtım, satış, satış sonrası hizmetler, marka yönetimi, finansal yönetim, teknik destek, AR-GE, dış tedarik, yeni geliştirilen ürünlerin test edilmesi, laboratuvar hizmetleri, araştırma ve analiz, çalışanların eğitimi gibi faaliyetlere ilişkin koordinasyon ve yönetim hizmeti sağlanması olarak açıklanmıştır.

b) Bölgesel yönetim merkezlerine istisna hükmünün uygulanabilmesi için aşağıdaki şartların mevcut olması gerekmektedir:

- i) İşveren sıfatıyla ücret ödemesinde bulunan kurumların, Türkiye’de kanuni ve iş merkezinin bulunmaması (Türkiye’de kanuni ve iş merkezi bulunmayan kurumların ise tam mükellef oldukları Devlette hangi statüyü taşıdıkları, tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmadığı herhangi bir iktisadi işletmelerinin varlığı ya da yokluğu önem taşımayacaktır.).
- ii) Dar mükellef kurumda çalışan kişinin hizmet erbabı (ücretli) ve yapılan ödemenin ücret olması.
- iii) Dar mükellef kurumun ücret ödemesi yaptığı hizmet erbabının Ekonomi Bakanlığından alınan izne istinaden kurulan bölgesel yönetim merkezlerinde faaliyet izni kapsamında istihdam edilmesi.
- iv) Dar mükellef kurumun Türkiye’deki personeline yapılacak ödemenin bu kurumun yurt dışı kazançlarından karşılanması.
- v) Ücretlerin döviz olarak ödenmesi.

12. 3308 sayılı Çıraklık ve Mesleki Eğitim Kanununa tabi çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri.

“Çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri gelir vergisinden istisnadır.”

DANIŞTAY 4.DAİRE E. 1999/6152, K. 2000/2017

13. Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları;

14. 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;

“193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 23 üncü maddesinin 14 numaralı bendinde “Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödendiği ücretler” gelir vergisinden müstesna olarak kabul edilmiştir. Davacıya ödenen ücretlerin Kanuni ve iş merkezi Japonya’da bulunan dar mükellefiyete tabi bir işveren tarafından, bu işverenin yurt dışında elde ettiği kazançlardan döviz olarak ödendiği hususu ihtilafsız olup, bu ücretlerin Gelir Vergisi Kanununun 95 inci maddesi kapsamında beyana tabi gelir olarak kabul etmeye olanak yoktur.” DANIŞTAY 4. DAİRE E. 2005/1282, K. 2006/289.

15. 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. (Asgari ücretin iki katını aşmamak kaydıyla)

16. 7103 sayılı Kanun ile 193 sayılı GVK’nın 23. maddesine eklenen ve 27.03.2018 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren 16 numaralı bend uyarınca; işverenlerce, 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 Cumhurbaşkanı, bu istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.)

Söz konusu 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 alınmıştır. 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 ile bu bent kapsamında yararlanılacak istisna tutarının hesabında dikkate alınacak oran %50 olarak tespit edilmiştir.

17. 7161 sayılı Kanun ile 193 sayılı GVK’nın 23. maddesine eklenen ve **01.02.2019** tarihinden geçerli olmak üzere 18.01.2019 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren 17 numaralı bend 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 (Cumhurbaşkanı, bu oranı %100’e kadar artırmaya, sifıra 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.

4.3.2.2. Kadın Hizmet Erbabına Sağlanan Kreş ve Gündüz Bakımevi Yardımında Gelir Vergisi İstisnası

Konuyla ilgili olarak 11.06.2018 tarihli ve 30448 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 303 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde yer alan açıklamalar aşağıdaki gibidir:

(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 asgarî 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 Cumhurbaşkanına verilmiştir. 5/5/2018 tarihli ve 30412 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 2018/11674 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile %15 oranı, bu tarihten itibaren asgarî 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 3: (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 4: (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 ($2.029,50 \times \%50 =$) 1.014,75 TL'yi aşmadığından, gelir vergisinden istisna edilecektir.

Örnek 5: 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 ($2.029,50 \times \%50 =$) 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 yapılabilen 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 6: 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.

4.3.2.3. Gider Karşılıklarında İstisnalar

GVK'nın 24'üncü maddesinde yer alan gider karşılığı olarak yapılan aşağıda yazılı ödemeler Gelir Vergisi'nden istisna edilmiştir.

1. Harcırah Kanunu'na tabi kurumlar tarafından harcırah veya yolluk olarak yapılan ödemeler;
2. 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);

2018 yılında gelir vergisinden istisna yurtiçi harcırah tutarları aşağıdaki gibi olmuştur.

01.01.2018 - 30.06.2018 TARİHLERİ ARASI GELİR VERGİSİNDEN İSTİSNA YURTIÇİ HARCIRAH TUTARLARI	
Gündeliklerin Tekabül Ettiği Brüt Aylık Tutarı (TL)	Vergiden İstisna Gündelik Tutarı (TL)
2.730,35 TL ve daha fazlası	61,50
2.710,81 – 2.730,34TL arası	51,60
2.472,00 - 2.710,80 TL arası	48,15
2.168,06 - 2.471,09 TL arası	45,20
1.798,44 - 2.168,05 TL arası	39,85
1.798,43 TL ve daha azı	38,75

01.07.2018 - 31.12.2018 TARİHLERİ ARASI GELİR VERGİSİNDEN İSTİSNA YURTIÇİ HARCIRAH TUTARLARI	
Güneliklerin Tekabül Ettiği Brüt Aylık Tutarı (TL)	Vergiden İstisna Günelik Tutarı (TL)
2.850,90 TL ve daha fazlası	61,50
2.829,67 - 2.850,89 TL arası	51,60
2.570,20 - 2.829,66 TL arası	48,15
2.239,97 - 2.570,19 TL arası	45,20
1.838,38 - 2.239,96 TL arası	39,85
1.838,37 TL ve daha azı	38,75

3. 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'na göre ödenen yakacak yardımı (memur, işçi ve BAĞ-KUR emeklilerine avans olarak ödenenler dahil);

4. Sayım işleriyle, seçim işlerinde çalıştırılanlara özel kanunlarına göre verilen zaruri gider karşılıkları.

4.3.2.4. Tazminat ve Yardımlarda İstisnalar

GVK'nın 25'inci maddesinde yer alan aşağıda yazılı tazminat ve yardımlar Gelir Vergisi'nden müstesnadır:

1. Ölüm, engellilik, hastalık ve işsizlik sebepleriyle (işe başlatmama tazminatı dahil) verilen tazminat ve yapılan yardımlar;

(7162 sayılı Kanun ile 193 sayılı Kanunun 25 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi 30.01.2019 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere "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;" şeklinde değiştirilmiştir.

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 alınmıştır.)

2. 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);

3. Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20'nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından, kendilerine zat aylığı bağlananlara aylıkları dışında, kanunları veya statüleri gereğince verilen emekli, dul, yetim ve evlilik ikramiyeleri veya iade olunan mevduatı ve sürelerini doldurmamış bulunanlarla dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminatlar (506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen tazminat, yardım ve toptan ödemeler en yüksek Devlet memuruna çalışılan süreye bağlı olarak ödenen tutardan fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur. Bu mukayesede gerek muhtelif sandıklardan gerek aynı sandıktan muhtelif zamanlarda yapılan ikramiye, tazminat ve toptan ödemeler topluca dikkate alınır.)¹⁰

Yapılacak ödemelere uygulanacak istisna tutarının hesabında, en yüksek Devlet memuruna 30 yıl dikkate alınarak yapılan en yüksek ödeme tutarı dikkate alınacaktır. Katılımcının 30 yıldan daha fazla süre ile prim yatırmış olması halinde fiilen prim yatırılan süreye bağlı olarak yapılan ödeme tutarı istisnanın hesaplanmasında esas alınacaktır.

4. Hizmet erbabına ödenen çocuk zamları (Bu zamlar devletçe verilen miktarları aştığı takdirde, fazlası vergiye tabi tutulur.);

5. 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.);

6. Sosyal sigorta kurumları tarafından sigortalılara yapılan ödemeler;

7. 7103 sayılı Kanunun 5.maddesiyle yapılan düzenleme ile 193 sayılı GVK'nın 25 inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendi 27.03.2018 tarihinden geçerli olmak üzere aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"7. a) 25/8/1971 tarihli ve 1475 sayılı İş Kanunu ve 20/4/1967 tarihli ve 854 sayılı Deniz İş Kanununa 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.);"

8. Genel olarak nafakalar (Alanlar için);

9. Yardım sandıkları tarafından statüleri gereğince kendi üyelerine ölüm, engellilik, hastalık, doğum, evlenme gibi sebeplerle yapılan yardımlar.

¹⁰ 15/7/2016 tarihli ve 6728 sayılı Kanunun 12 nci maddesiyle, bu bentte yer alan "ödenen en yüksek ödeme tutarından" ibaresi 01.09.2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere "çalışılan süreye bağlı olarak ödenen tutardan" şeklinde değiştirilmiştir.

10. 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.

“Ücret niteliği taşımayan ve vergiden istisna edilen tazminat ödemesinden hukuka aykırı olarak yapılan kesintinin açık bir vergilendirme hatası olması nedeniyle, davacıya iadesi gerekir.” DANIŞTAY 3. DAİRE E. 2012/170, K. 2014/2703

4.3.2.5. Hizmet Erbabına Ödenen Tazminatların Vergilendirilmesi ile İlgili İstisna Uygulaması

(1) 7103 sayılı Kanunla 193 sayılı Kanunun tazminat ve yardımlarda gelir vergisi istisnasını düzenleyen 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 Kanununa 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.);”

(2) 7103 sayılı Kanunla 193 sayılı Kanunun 61 inci maddesinin üçüncü fıkrasına aşağıdaki (7) numaralı 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.”

Konuyla ilgili olarak 11.06.2018 tarihli ve 30448 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 303 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde yer alan açıklamalar aşağıdaki gibidir:

4.3.2.5.1. Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra yapılan ödemeler ve yardımların vergilendirilmesi

(1) 193 sayılı Kanunun 61 inci maddesinin üçüncü fıkrasına eklenen bent hükmü ile hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi ve ikale sözleşmesi gibi sözleşmeler kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş

güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımların ücret olarak kabul edildiği ve vergilendirildiği hususuna açıklık getirilmiştir.

(2) Bu tazminatlar, hizmet erbabına işten ayrılma, emekli olma, dava açmama vb. nedenlerle çalışmasından bağımsız olarak ödenmiş olup olmadığına bakılmaksızın, ücret hükümlerine göre vergilendirilecektir.

4.3.2.5.2. Kıdem tazminatlarında istisna uygulaması

(1) 7103 sayılı Kanunla 193 sayılı Kanunun 25 inci maddesinin birinci fıkrasının yeniden düzenlenen (7) numaralı bendinin (a) alt bendi ile 1475, 854 ve 5953 sayılı Kanunlara göre ödenen kıdem tazminatlarına uygulanacak istisnaya ilişkin düzenleme aynen korunmuştur.

(2) Bu çerçevede ücret kapsamında değerlendirilen;

a) 1475 ve 854 sayılı Kanunlar uyarınca ödenmesi gereken kıdem tazminatları,

b) 5953 sayılı Kanun uyarınca yapılan ve çalışanın son brüt ücreti üzerinden hesaplanan ve ödenen 24 aylık tutarı aşmayan kıdem tazminatları

gelir vergisinden istisna edilecektir.

(3) 1475 ve 854 sayılı Kanunlar uyarınca, hizmet erbabının çalıştığı süre ve kıdem tazminatına esas ücreti dikkate alınarak hesaplanan ve ödenen kıdem tazminatları istisna kapsamına girmekte olup hesaplanan bu tutarları aşan ilave ödemeler ise ücret kapsamında değerlendirilmek suretiyle vergilendirilecektir. Dolayısıyla, hizmet erbabının kıdem tazminatına esas ücretine göre hesaplanan ve en yüksek Devlet memuruna bir hizmet yılı için ödenen azami emekli ikramiyesi tutarını aşan ödemelerde ise en yüksek Devlet memuruna ödenen azami emekli ikramiyesi kadarlık kısmı istisnaya konu edilecek, aşan kısmı ise ücret olarak vergilendirilecektir.

(4) Kıdem tazminatının yıllık miktarı 14/7/1965 tarihli ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanununa tabi en yüksek Devlet memuruna 8/6/1949 tarihli ve 5434 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu hükümlerine göre bir hizmet yılı için ödenecek azami emekli ikramiyesini geçemez. Bu tutar, 2/1/2018 tarihi itibarıyla 5.001,76 TL'dir.

Örnek 1: (A) Anonim şirketinde 10 yıl süreyle çalıştıktan sonra 15/1/2018 tarihinde işten ayrılan Bay (B)'ye, 1475 sayılı Kanun uyarınca işvereni tarafından, kıdem tazminatına esas ücreti olan 4.000 TL üzerinden 40.000 TL kıdem tazminatı ödenmiştir.

Buna göre, Bay (B)'ye 1475 sayılı Kanun kapsamında hesaplanarak ödenen ve en yüksek Devlet memuruna ödenen azami emeklilik ikramiyesinin $(5.001,76 \times 10 =)$ 50.017,60 TL'nin altında kalan 40.000 TL kıdem tazminatının tamamı, gelir vergisinden istisna edilecektir.

Örnek 2: (C) Anonim şirketinde 20 yıl süreyle çalıştıktan sonra 5/2/2018 tarihinde işten ayrılan Bay (D)'ye, işvereni tarafından 854 sayılı Kanun uyarınca, kıdem tazminatına esas ücreti olan 7.500 TL üzerinden hesaplanan 150.000 TL kıdem tazminatı ödenmiştir.

Hesaplanan kıdem tazminatı tutarı 150.000 TL olsa da, istisna edilecek tutar, en yüksek Devlet memuruna bir hizmet yılı için ödenen azami emekli ikramiyesi tutarı ve çalışma süresi dikkate alınarak hesaplanan tutarı aşmayacaktır.

Buna göre, Bay (D)'nin 20 yıl çalışması karşılığı istisna edilecek azami tutar $(5.001,76 \times 20 =)$ 100.035,20 TL dir. Bu nedenle Bay (D)'ye ödenen 150.000 TL kıdem tazminatının 100.035,20 TL lik kısmı gelir vergisinden istisna edilecek, aşan kısım olan $(150.000 - 100.035,20 =)$ 49.964,80 TL ise ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır.

Örnek 3: (E) Gazetesinde 30 yıl süreyle çalıştıktan sonra 15/3/2018 tarihinde emekli olan Bayan (S)'ye işvereni tarafından 5953 sayılı Kanun uyarınca, son aya ilişkin brüt ücreti olan 10.000 TL üzerinden hesaplanan 300.000 TL kıdem tazminatı ödenmiştir.

Bayan (S)'ye ödenen kıdem tazminatının, 24 aylığına isabet eden tutar olan $(24 \times 10.000 =)$ 240.000 TL gelir vergisinden istisna edilecek, kalan tutar $(300.000 - 240.000 =)$ 60.000 TL ise gelir vergisine tabi olacaktır.

4.3.2.5.3. Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra yapılan ödemeler ve yardımlarda istisna

(1) Çalışma hayatında hizmet erbabına işten ayrılma, emekli olma, dava açılmaması vb. nedenlerle karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi ödemeler yapılabilmektedir. 193 sayılı Kanunun 25 inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinin (b) alt bendinde yapılan düzenleme ile bu ödemelerinde çalışanın tabi olduğu mevzuata göre kıdem tazminatına ilişkin istisna tutarının hesabında dikkate alınması gerektiği hususuna açıklık getirilmiştir. Buna göre, anılan Kanunlar uyarınca ödenecek kıdem tazminatlarından gelir vergisinden istisna edilecek tutar hesap edilirken, yukarıda sayılan ödemeler de dahil edilerek ödemelerin toplamı üzerinden istisna uygulanacak, istisnayı aşan tutarlar ise ücret olarak gelir vergisine tabi tutulacaktır.

(2) 1475 ve 854 sayılı Kanunlar uyarınca bu Tebliğin 10 uncu maddesinde belirtildiği şekilde hesaplanan kıdem tazminatı tutarı dışında, birinci fıkrada sayılan ilave bir tazminat ödemesi yapılması halinde, bu ödemenin; bu tutar ile kıdem tazminatı tutarı toplamının, en yüksek Devlet memuruna ödenen azami emekli ikramiyesi tutarını aşmayan kısmı istisnaya konu edilecektir.

(3) 5953 sayılı Kanun uyarınca kıdem tazminatı ödenen hizmet erbabına, bu tazminat dışında, birinci fıkrada sayılan ilave bir tazminat ödemesi yapılması halinde, bu tutar ile kıdem tazminatı tutarı toplamının, çalışanın son brüt ücreti üzerinden hesaplanan 24 aylık tutarını aşmayan kısmı istisnaya tabi tutulacaktır.

(4) 1475 ve 854 sayılı Kanunlara tabi olarak çalışanlara kıdem tazminatı ödenmediği, ancak birinci fıkrada sayılan bir tazminat ödendiği durumlarda, ödenen bu tazminat tutarının, en yüksek Devlet memuruna ödenen azami emekli ikramiyesi tutarını aşmayan kısmı, 5953 sayılı Kanuna tabi olarak çalışanlarda ise çalışanın son brüt ücreti üzerinden hesaplanan 24 aylık tutarını aşmayan kısmı istisnaya tabi tutulacak, aşan kısmı ise ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır.

Örnek 10: (Ç) A.Ş.'de 10 yıl süreyle çalıştıktan sonra 12/1/2018 tarihinde işten ayrılan Bay (H)'ye, işvereni tarafından 1475 sayılı Kanun uyarınca, kıdem tazminatına esas ücreti olan 3.000 TL üzerinden 30.000 TL kıdem tazminatı ile karşılıklı sonlandırma sözleşmesine (ikale) istinaden 50.000 TL iş güvencesi tazminatı olmak üzere toplam 80.000 TL ödeme yapılmıştır.

2/1/2018 tarihi itibarıyla 657 sayılı Kanuna tabi en yüksek Devlet memuruna bir hizmet yılı için ödenecek azami emekli ikramiyesi tutarı 5.001,76 TL dir.

Bay (H)'ye yapılan 80.000 TL lik ödemenin gelir vergisinden istisna edilecek tutarı aşağıdaki gibi olacaktır.

Kıdem tazminatı tutarı	30.000,00 TL
İş güvencesi tazminatı	50.000,00 TL
Ödenen toplam tutar	80.000,00 TL
Vergiden istisna edilecek tutar (5.001,76x10=)	50.017,60 TL
Vergiye tabi tutar (80.000-50.017,60=)	29.982,40 TL

Örnek 4: (K) A.Ş.'de 854 sayılı Kanuna tabi olarak, 15 yıl süreyle çalıştıktan sonra ikale sözleşmesi ile 2/2/2018 tarihinde işten ayrılan Bayan (L)'ye, işvereni tarafından 55.000 TL iş kaybı tazminatı ödenmiş olup ayrıca kıdem tazminatı ödemesi yapılmamıştır.

Bayan (L)'ye yapılan 55.000 TL lik ödemenin gelir vergisinden istisna edilecek tutarı aşağıdaki gibi olacaktır.

İş kaybı tazminatı	55.000,00 TL
Vergiden istisna edilecek tutar (5.001,76x10=)	50.017,60 TL
Vergiye tabi tutar (55.000-50.017,60=)	4.982,40 TL

Örnek 5: (M) A.Ş.'de 5953 sayılı Kanun kapsamında 20 yıl süreyle çalıştıktan sonra, 15/3/2018 tarihinde emekliliğe ayrılan ve en son aya ilişkin ücreti 20.000 TL olan Bayan (N)'ye işvereni tarafından 400.000 TL kıdem tazminatı ve 500.000 TL emeklilik tazminatı (ikramiyesi) ödenmiştir.

Bayan (N)'ye yapılan 900.000 TL lik ödemenin gelir vergisinden istisna edilecek tutarı aşağıdaki gibi olacaktır.

Kıdem tazminatı tutarı	400.000 TL
Emeklilik tazminatı (ikramiyesi)	500.000 TL
Ödenen toplam tutar	900.000 TL
Vergiden istisna edilecek tutar (20.000 TL x 24=)	480.000 TL
Vergiye tabi tutar (900.000 TL-480.000 TL=)	420.000 TL

4.3.2.5.4. 657 sayılı Kanunun 4/b ve mülga 4/c maddeleri kapsamında çalışan personele ödenen iş sonu tazminatlarının vergilendirilmesi

(1) 657 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin (B) fıkrası kapsamındaki sözleşmeli personele ve mülga (C) fıkrası kapsamındaki geçici personele hizmet sözleşmelerinin sona ermesi nedeniyle ödenen iş sonu tazminatları da 193 sayılı Kanunun 25 inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendi uyarınca, bu Tebliğin 10 ve 11 inci maddelerinde yapılan açıklamalar çerçevesinde gelir vergisinden istisna edilecektir.

(2) 7103 sayılı Kanunun yayımı tarihinden önce 657 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin (B) fıkrası kapsamındaki sözleşmeli personele ve mülga (C) fıkrası kapsamındaki geçici personele ödenen iş sonu tazminatları üzerinden gelir vergisi kesintisinin yapılmış olması durumunda, zamanaşımı süresi de dikkate alınarak;

a) Kesilen gelir vergisini dava konusu yapmayan mükelleflerin, ilgili muhasebe birimlerine dilekçeyle başvurmaları,

b) Mahkemelerde ihtilafı devam eden ve bu Tebliğin yayımı tarihi itibarıyla yargıda kesinleşmemiş işlemlere ilişkin olarak; mükelleflerin, davalarından feragat etmeleri ve buna ilişkin ilgili mahkemeden feragat ettiklerini gösterir şerhli dilekçe örneğini veya bu belge temin edilemediği takdirde feragat nedeniyle verilecek karar örneğini muhasebe birimlerine ibraz etmeleri

kaydıyla, tahsil edilen gelir vergisinin red ve iadesi yapılacaktır.

4.3.2.6. Vatan Hizmetleri Yardımlarında İstisnalar

GVK'nın 26'ncı maddesinde yer alan aşağıdaki yazılı vatan hizmetleri yardımları Gelir Vergisi'nden müstesnadır:

1. Harp malullüğü zamları;
2. Harp malullerine ve şehit, dul ve yetimlerine verilen tekel beyiyeleri;
3. Şehitlerin dul ve yetimlerine şehit, dul ve yetimi sıfatıyla yapılan bilumum ödemeler (Bu hükmün tatbikinde hususi kanunlarına göre kendilerine şehit sıfatı verilenlerle harp, isyan, eşiya, kaçakçı takip ve müsademesi, sanıkların ve mahkûmların takibi, manevra, talim ve tatbikat esnasında görev başında veya görevden doğan sebeplerle ölenler şehit sayılır.);
4. Vatan hizmetleri tertibinden bağlanan aylıklar ile ödenen mükâfatlar.

4.3.2.7. Teçhizat ve Tayin Bedellerinde İstisnalar

GVK'nın 27'inci maddesinde yer alan aşağıda yazılı teçhizat ve tayin bedelleri Gelir Vergisi'nden müstesnadır:

1. Özel kanunlara dayanarak verilen yemek ve hayvan yem bedelleri veya bu mahiyette yapılan ödemeler;

2. 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);
3. Tahsilde bulunanlar için yapılan giyim giderleri.

4.3.2.8. Tahsil ve Tatbikat Ödemelerinde İstisnalar

GVK'nın 28'inci maddesinde yer alan tahsil ve tatbikat giderleri karşılığı olarak yapılan aşağıda yazılı ödemeler Gelir Vergisi'nden istisna edilmiştir:

1. 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 dolayısıyla alınan ücretler bu istisnaya dahil değildir);
2. Resmî ve özel müesseselere ve şahıslar hesabına Türkiye'de tahsilde bulunan öğrenciye iaaşe, ibate ve tahsil gideri olarak ödenen paralar;
3. Öğrencilere tatbikat dolayısıyla öğretim müesseseleri veya tahsil masrafları deruhte edenler tarafından verilen paralar.

4.3.2.9. Teşvik, İkramiye ve Mükâfatlarda İstisnalar

GVK'nın 29'uncu maddesinde yer alan teşvik gayesiyle verilen aşağıda yazılı ikramiye ve mükâfatlar Gelir Vergisinden müstesnadır:

1. İlim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik maksadıyla verilen ikramiyeler ve mükâfatlar;
2. 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;

(7161 sayılı Kanunun 4. maddesiyle yapılan düzenleme ile 193 sayılı Kanunun 29 uncu maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi **01.02.2019** tarihinden geçerli olmak üzere 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;"

7161 sayılı Kanun ile 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.)

3. Spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler;
4. Spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler.

Sanatçılara teşvik ikramiyesi adı altında yapılan ödemeler ücrettir.

"193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 29. maddesinde, ilim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik maksadıyla verilen ikramiyelerin ve mükâfatların Gelir Vergisinden müstesna olduğu hükme bağlanmıştır.

Burada sözü edilen ikramiye ve mükâfatlar, bir hizmet sözleşmesine bağlı olarak hizmetin başarılı bir şekilde yürütülmesinden dolayı hizmet karşılığı devamlı ödenen bir ücret olmayıp, kanunda sayılan alanlarda yapılan çalışmalar sonucu, ilim ve fennin, güzel sanatların, tarımın veya hayvancılığın gelişmesinde katkıda bulunulmasından dolayı katkıda bulunanları ödüllendirmek amacıyla yapılan ödemeler niteliğini taşımakta olup ikramiye alanın faaliyetinin de ifasına mecbur olduğu bir görev niteliğinde olmaması gerekir.

Olayda olduğu gibi sözleşmeli olarak çalışan sanatçılara 1993 yılından beri "teşvik ikramiyesi" adı altında yılda iki defa devamlı olarak yapılan bu ödemelerin amacının, başarılı çalışan sanatçılara ücret artışı sağlamak üzere yapılan bir ücret ödemesi niteliğinde olduğu, yasanın öngördüğü anlamda sanatçının çalışmalarıyla ilme, sanata ve insanlığa yararlı eserler vücuda getirmelerini teşvik amacıyla verilen bir ikramiye olmadığı anlaşılmaktadır.

İkramiye verilirken konulan kıstaslar, bu ikramiyeyi alacak olan sanatçının emsallerine göre başarılı olduğunu veya sanatın gelişmesine ve tanıtılmasına katkıda bulunduğunu tespitine yönelik olmadığı gibi genele teşmil edilmesi teşvik amacını da aşmaktadır.

Yapılan açıklamalara göre, sanatçılara teşvik ikramiyesi adı altında, ücret niteliğinde yapılan ödemelerin Gelir Vergisi Kanununun 29. maddesi kapsamına girmediği sonucuna varılmıştır." **DANIŞTAY 3. DAİRE E. 1997/1845, K. 1999/32.**

4.3.3. Ücretin Safi Tutarının Tespiti

Ücretin safi tutarı, işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan yararlar toplamından (yani ücretin gayrisafi tutarından) belli indirimlerin yapılmasından sonra kalan miktardır. Bu indirimler şunlardır:

- Emekli aidatı ve sosyal sigorta primleri,
- Sosyal güvenlik destekleme primi,
- İşsizlik sigortası primi,
- Hayat/Şahıs sigorta primleri,
- OYAK ve benzeri kamu kurumlarınca yapılan yasal kesintiler,
- Sendikalara ödenen aidatlar (işçi ve memur sendikaları),
- Engellilik indirimi.

4.3.3.1. Emekli Aidatı ve Sosyal Sigorta Primleri

Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklara ödenen aidat ve primler ücretin gayrisafi tutarından indirilebilir.

Emekli Sandığı ve Sosyal Sigorta Kurumu üyelerine, çeşitli yasalarla, daha önceki dönemlerde ödenmemiş bulunan aidat veya primlerin borçlanmak suretiyle ödeme ve dolayısıyla emekliliğe esas alınacak hizmet sürelerini uzatabilme hakkı tanınmaktadır.

Emeklilik aidatı ve sosyal sigorta primlerinin gider olarak indirilmesi, yasal olarak kabul edilmiş bulunan kurumlara, yasalarında öngörülen şekilde ücretten kesilmek suretiyle ödenen borçlanma aidat ve primlerinin tutarına ve oranına bakılmaksızın, kesildiği aya ait gelir vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınmaktadır.

Aidat peşin olarak toptan ödenmiş ise ödenen tutarın tamamı indirim konusu yapılınca kadar gayrisafi ücret tutarından indirim konusu yapılması gerekir.

Ücretin gerçek ve safi tutarının tespitinde indirim konusu yapılan aidat ve primleri, herhangi bir nedenle geri alan ve kendilerine toptan ödeme yapılanların, yeniden iştirakçi durumuna girmeleri nedeniyle ilgili kuruma peşin ya da borçlanma suretiyle iade ettikleri aidat ve primleri tekrar ücret matrahından indirim konusu yapmaları mümkün değildir.

4.3.3.2. Sosyal Güvenlik Destekleme Primi

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununa göre hesaplanarak işçiden kesilen sosyal güvenlik destekleme primi de ücretin gerçek safi tutarının hesaplanması sırasında indirim unsuru olarak dikkate alınabilecektir.

4.3.3.3. İşsizlik Sigortası Primi

4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu'nun 49 uncu maddesi kapsamında ücretliler tarafından ödenen işsizlik sigortası primleri de ayrıca ücretin gerçek safi tutarının hesaplanması sırasında indirim unsuru olarak dikkate alınabilecektir.

4.3.3.4. Şahıs Sigorta Primleri

Ücretin gerçek safi değerinin tespitinde şahıs sigorta primlerinin indirim konusu yapılması ile ilgili GVK'nın 63'üncü maddesinin birinci fıkrasının 3'üncü bendinde "Sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması şartıyla; ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortası poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, sağlık, hastalık, engellilik, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler (İndirim konusu yapılacak primler toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. 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 yer almaktadır.

Ücretin safi tutarının 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 primlerinin %100'ünden oluşmaktadır.

İndirim konusu yapılacak primlerin toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamayacaktır. (2018 yılı gelirlerine ilişkin olarak kullanılacak olan asgari ücretin yıllık brüt tutarı $(2.029,50 \text{ TL} \times 12) = 24.354 \text{ TL}$ 'dir.

4.3.3.5. Engellilik İndirimi

Gelir Vergisi Kanununa göre çalışma gücünün asgari %80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece engelli, asgari %60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece engelli, asgari %40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derece engelli sayılır ve elde ettikleri ücret gelirlerinden aşağıda belirtilen aylık engellilik indirimi tutarları indirilir. 2018 yılında elde edilecek ücret gelirlerinde dikkate alınacak engellilik indirimi aylık tutarları şöyledir:

	TL
Birinci derece engelliler için	1.000
İkinci derece engelliler için	530
Üçüncü derece engelliler için	240

Ücretli kişinin kendisi engelli ise engellilik indirimi tutarı gelir vergisi kesintisi yapılırken ücret matrahından indirilerek uygulanır. Bu indirimden bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan hizmet erbabı da yararlanır.

Ayrıca ücret gelirlerini yıllık beyanname ile beyan eden ve bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan hizmet erbabı da engellilik indiriminden yararlanabilecektir.

Ücret geliri yıl içinde kesintiye tabi olmadığı için gelir vergisi beyanamesi veren hizmet erbabları da bu indirim yıllık olarak hesaplayıp beyanname üzerinden indirebilirler. Ancak, yıl içinde ücret matrahından indirim konusu yapılan engellilik indirimi tutarının ikinci kez yıllık beyannameye indirim konusu yapılması mümkün değildir.

4.3.4. Ücretlerin Vergilendirilmesi

GVK'nın ilgili maddeleri uyarınca vergiden istisna edilen ödemeler dışında kalan ücretler GVK'nın 94/1'inci maddesi hükmü uyarınca tevkifat yoluyla gelir vergisine tabi tutulmaktadır. Ücretliye ödenen ücretlerin vergilendirilmesinde öncelikle GVK'nın 63'üncü maddesinde belirtilen indirimler yapılmak suretiyle safi tutar tespit edilmekte, söz konusu indirim yapıldıktan sonra kalan bir tutar varsa, bu tutardan engellilik indirimi de düşülmek suretiyle vergi matrahı tespit edilip matrah üzerinden de 103'üncü maddede belirtilen vergi tarifesine göre gelir vergisi hesaplanmaktadır. Tevkifata tabi tutulması gereken verginin ödemeyi yapan taraftan üstlenilmesi halinde ise bu vergi, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklediği verginin toplamı üzerinden hesaplanır. Yıl içinde birden fazla işveren tarafından ücret olarak yapılan ve vergiye tabi olan ödemelerin ise birbirleriyle ilişkilendirmeksizin her bir işveren nezdinde vergi tarifesinin ayrı ayrı uygulanması gerekmektedir.

5766 sayılı Kanunla GVK'ya eklenen geçici 72'nci madde uyarınca, 31.12.2019¹¹ tarihine kadar sporculara ücret ve ücret sayılan ödemelerden; lig usulüne tabi spor dallarında;

- en üst ligdekiler için %15,
- en üst altı ligdekiler için %10,
- diğer liglerdeki için %5;
- lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporculara yapılan ödemeler ile milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılan ödemelerden %5

11 6/12/2017 tarihli ve 7063 sayılı Kanunun 1 inci maddesi ile bu maddenin birinci fıkrasında yer alan "31/12/2017" ibaresi "31/12/2019" şeklinde değiştirilmiştir.

oranında vergi tevkifatı yapılır. Bu ödemeler üzerinden 94 üncü madde kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz. Bu gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler dolayısıyla beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

Tevkif yoluyla vergilendirilmiş, tek işverenden alınan ücretler için yıllık gelir vergisi beyanamesi verilmemekte ve başka gelir unsurları nedeniyle verilen beyannameye de dahil edilmemektedir.

Birden fazla işverenden ücret geliri elde edilmesi halinde ise, birden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamı 34.000 TL'yi (GVK 103 üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan ve 2018 yılı gelirlerine uygulanacak tutar) aşmıyorsa (tevkif yoluyla vergilendirilmiş olması kaydıyla) bu ücretler için de beyanname verilmeyecek, başka gelir unsurları nedeniyle verilen beyannameye de dahil edilmeyecektir.

Birden fazla işverenden ücret alınması halinde, 34.000 TL'lik haddin hesabında birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağına, mükellefler kendileri karar vereceklerdir.

Birden fazla işverenden ücret geliri elde edilmesi ve birden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamı 34.000 TL'yi aşması halinde ise birinci işverenden alınan da dahil olmak üzere ücret gelirlerinin tamamı beyan edilecektir.

Öte yandan dar mükellef gerçek kişiler, tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan ücret gelirleri için yıllık beyanname vermeyecekler ve diğer gelirleri için beyanname vermeleri halinde de bu gelirlerini beyannameye dahil etmeyeceklerdir. Bu uygulamada, ücret tutarının ve işveren sayısının bir önemi bulunmamaktadır.

Vergi tevkifatına tabi tutulmamış ücret geliri elde edenler ise (GVK'nın 64'üncü maddesinde yer alan diğer ücretler hariç), tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname vermek zorundadırlar. GVK'nın 95'inci maddesinde tevkifata tabi olmayan ücretler aşağıdaki gibi sayılmıştır:

- Ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı,
- 16'ncı maddede yazılı istisnadan faydalanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlileri,
- Maliye Bakanlığınca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zaruret görülen ödemeler.

Gayrisafi ücret tutarından GVK'nın 63'üncü maddesinde hüküm altına alınan indirimler yapıldıktan sonra bulunan gerçek safi tutar üzerinden GVK'nın 31'inci maddesinde yer alan indirimin yapılmasından sonra bulunan vergi matrahının, GVK'nın 86'ncı maddesine göre ücret gelirinin beyan sınırını aşıp aşmadığının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Ayrıca GVK'nın 64'üncü maddesinde;

- Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanların,
- Özel hizmetlerde çalışan şoförlerin,
- Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçilerinin,
- Gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanların,
- Gerçek ücretlerin tespitine imkân olmaması sebebiyle, Danıştay'ın olumlu görüşüyle Maliye Bakanlığı'nca bu kapsama alınanların,

Ücretleri diğer ücret olarak vergilendirilir. Diğer ücretlerde vergi matrahı (diğer ücretin safi tutarı) takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25'idir.

Diğer ücretler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilse dahi bunlar beyannameye dahil edilmez.

Diğer ücret kapsamında vergilendirilenler ikametgâhlarının bulunduğu vergi dairesinden "diğer ücret karnesi" alırlar (VUK md.247). GVK'nın 109/2'nci maddesi uyarınca da vergilerini tarh ettirirler.

Üniversite Yönetim Kurulu tarafından onaylanan proje kapsamında akademik personele yapılan ödemelerin vergilendirilmesi.

"Bir proje ve faaliyetin, 2547 sayılı Kanununun 58 inci maddesinin (k) bendine göre üniversite-sanayi işbirliği kapsamında yürütülen ve yukarıda tanımlanan araştırma, geliştirme, tasarım ve yenilik projesi veya faaliyeti olması ve bu kapsamda değerlendirilecek proje ve faaliyetlere üniversite yönetim kurulunun izni ile karar verilmesi halinde, bu projelerde görev yapan öğretim elemanına ödenecek gelirin yüzde 85'inin, gelir vergisi ve damga vergisi kesintisi yapılmaksızın ödenmesi mümkün bulunmaktadır."

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 15.10.2018, 916425.

4.3.4.1. Ücret ve Kira Gelirini Birlikte Elde Edenlerin İstisnadan Faydalanma Durumu

İstisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, GVK'nın 103'üncü maddesinde yazılı tarifinin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarın (2018 yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınmak üzere 120.000 TL) üzerinde ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve irat elde edenler GVK 21'inci maddede ki 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. Konu ile ilgili ayrıntılı açıklamalar 286 seri No'lu Gelir Vergisi Tebliğinde yer almaktadır.

4.3.4.2. Yabancı Bir Ülkedeki İşveren Tarafından Doğrudan Doğruya Ödenen Ücretler

Yabancı ülkelerde bulunan işverenlerden alınan ve tevkifata tabi olmayan ücretler (varsa Türkiye dahilindeki kazanç ve iratlarıyla birlikte) ikametgâhın bulunduğu yerin vergi dairesine yıllık beyanname ile beyan edilir.

Ancak; GVK'nın 23'üncü maddesinin 14 numaralı bendi gereğince, kanunî 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 Gelir Vergisinden istisna edilmiştir.

Bu istisnanın uygulanabilmesi için;

- Türkiye'de hizmet arz eden gerçek kişinin bağlı bulunduğu işverenin dar mükellef kurum olması, bu kurumun da Türkiye'de hiçbir şekilde kazanç elde edecek mahiyette faaliyette bulunmaması,
- Dar mükellef kurumda çalışan kişinin hizmet erbabı ve yapılan ödemenin de ücret niteliğinde olması,
- Dar mükellef kurumun Türkiye'deki personeline yapacağı ödemenin bu kurumun yurtdışı kazançlarından karşılanması,
- Ücretin döviz olarak ödenmesi,
- Ödenen ücretin dar mükellef kurumun Türkiye'deki hesaplarına gider olarak kaydedilmesi,

şartlarını bir arada taşıması gerekmektedir.

4.3.4.3. Yabancı Elçilik ve Konsolosluklarda Çalışan ve İstisnadan Faydalanmayan Memur ve Hizmetlilere Ödenen Ücretler

Yabancı ülkelerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o ülkenin uyruğunda bulunan memurları dışında kalan memur ve hizmetlilerin yalnızca bu işlerden dolayı aldıkları ücretler, karşılıklı olmak koşuluyla gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Karşılıklılık esasının uygulanmadığı durumlarda karşılık esasına uymayan ülkenin Türkiye'deki temsilciliğinde çalışan memurlar istisnadan yararlanamazlar. Bu durumda ücret sahipleri elde ettikleri tevkifatsız ücret gelirini yıllık gelir vergisi beyannamesiyle oturdukları mahallin vergi dairesine beyan edeceklerdir.

4.3.4.4. Asgari Geçim İndirimi

Asgari geçim indirimi uygulamasından, ücretleri gerçek usulde vergilendirilenler yararlanabilir. Ancak;

- Ücretleri diğer ücret kapsamında vergilendirilen hizmet erbabı,
- Ücret geliri elde etmeyen diğer gerçek kişiler,
- Başka bir kanun hükmü (4490 Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu, 4691 Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu vb.) uyarınca ücretlerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayanlar,
- Dar mükellefiyet kapsamında ücret geliri elde edenler,

asgari geçim indiriminden yararlanamazlar.

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 eş 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'dir.¹²

Gelirin kısmi döneme ait olması halinde, ay kesirleri tam ay sayılmak suretiyle bu süreye isabet eden indirim tutarları esas alınır. Asgarî geçim indirimi, bu şekilde belirlenen tutar ile GVK'nın 103 üncü maddesindeki 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 etmektedir.

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 gelirin e eş, "çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eş" kapsamında değerlendirilmeyecektir. Bunlar dışındakiler ise çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eş kapsamında değerlendirilecek olup, münhasıran emekli maaşı alanlar da çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eş olarak kabul edilecektir. Boşananlar için indirim tutarının hesabında, nafakasını sağladıkları çocuk sayısı dikkate alınır.

265 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklama uyarınca, asgari geçim indiriminin yıllık tutarı, her ücretli için asgarî ücret üzerinden hesaplanan yıllık vergi tutarını aşmayacak ve yılı içerisinde asgari ücret tutarında meydana gelen değişiklikler, asgari geçim indirimi uygulamasında dikkate alınmayacaktır.

Yıl içinde iş yeri ve işvereni değişen ücretliler, yeni iş yerlerinde veya işverenleri nezdinde

¹² 6645 Sayılı Kanununun 8 inci maddesiyle GVK'nın 32'nci maddesinde değişiklik yapılmış ve 01.05.2015 tarihinden itibaren üçüncü çocuk için asgari geçim indiriminin hesabında dikkate alınacak olan oran %10 olarak belirlenmiştir.

çalışmaya başladıkları aydan itibaren asgari geçim indiriminden yararlanmaya devam edeceklerdir.

Engellilik indiriminden yararlanan ücretlinin gelir vergisi matrahı hesaplanırken engellilik indirimi düşülecek, kalan gelir vergisi matrahı üzerinden hesaplanan gelir vergisi tutarından da yıllık asgari geçim indirimi tutarının 1/12'si mahsup edilecektir. İndirilecek tutar, kalan gelir vergisi tutarını aşamayacak ve asgari geçim indirimi farkı diğer dönemlerde de değerlendirilmeyecektir.

Ücretliler, medeni durumları ve çocuk sayıları ile eşinin iş ve gelir durumu hakkında "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 itibarıyla uygulanacaktır.

16.09.2016 tarih ve 5904 sayılı Kanunun 2'nci maddesiyle GVK'nın 32'nci maddesine eklenen hüküm uyarınca 01.01.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere ücretlerin vergilendirilmesinde asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra, varsa teşvik amaçlı diğer indirim ve istisnalar dikkate alınacaktır.

Öte yandan 5766 sayılı Kanunun 8'inci maddesiyle GVK'ya eklenen geçici 73'üncü maddede; 29.1.2004 tarihli ve 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 3 üncü maddesi kapsamında gelir vergisi stopajı teşviki uygulanan ücretlerin vergilendirilmesinde, öncelikle Kanunun 32 nci maddesinde yer alan asgari geçim indiriminin dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır

Ancak; söz konusu düzenleme Anayasa Mahkemesi'nin 22.12.2011 tarihli ve E.: 2010/7, K.: 2011/172 sayılı Kararı ile **6.6.2008 tarihinden önce** 29.1.2004 tarihli ve 5084 sayılı Kanun'un 3 üncü maddesi kapsamında yatırıma başlayarak gelir vergisi stopajı teşvikinden faydalanması gereken mükellefler yönünden iptal edilmiştir.

2018 takvim yılı başında geçerli olan 16 yaşını doldurmuş işçiler için aylık ve yıllık brüt asgari ücret tutarları aşağıdaki gibidir:

Aylık Brüt Asgari Ücret Tutarı	Yıllık Brüt Asgari Ücret Tutarı
2.029,50 TL	24.354 TL

Asgari geçim indirimi (AGİ) aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

AGİ Yıllık Tutarı = (Asgari Ücretin Yıllık Brüt Tutarı x AGİ Oranı) x %15

Hesaplanan bu tutar asgari geçim indiriminin yıllık tutarı olacak; 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 takvim yılında uygulanmış bulunan asgari geçim indirimi tutarları aşağıdaki gibidir:

Medeni Durum	AGİ (TL)
	01.01.2018-31.12.2018 Tarihleri Arası
Bekar	152,21
Evli, eşi çalışan	152,21
Evli, eşi çalışan, 1 çocuk	175,04
Evli, eşi çalışan, 2 çocuk	197,88
Evli, eşi çalışan, 3 çocuk	228,32
Evli, eşi çalışan, 4 çocuk	243,54
Evli, eşi çalışmayan	182,66
Evli, eşi çalışmayan, 1 çocuk	205,49
Evli, eşi çalışmayan, 2 çocuk	228,32
Evli, eşi çalışmayan, 3 çocuk	258,76
Evli, eşi çalışmayan, 4 çocuk	258,76

GVK'nın 95'inci maddesi gereği ücretlerinden vergi tevkif usulü cari olmayan ve bu nedenle ücretlerini yıllık beyanname ile beyan etmek zorunda olan ücretlilerde asgari geçim indirimi, yıllık beyannameye hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmek suretiyle gerçekleştirilecektir. Asgari geçim indiriminden faydalanmak isteyen ücretli; 265 Seri No.'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ekinde yer alan "Aile Durumu Bildirimi"ni (EK:1) doldurarak yıllık beyannameye ekleyecektir.

Tevkifata tabi olmayan ücretlerini yıllık beyanname ile beyan etmek zorunda olan ücretliler bu beyannameye diğer gelir unsurlarını da dahil etmeleri halinde asgari geçim indirimi, yıllık beyannameye beyan edilen ücret gelirlerine isabet eden vergiden mahsup edilecektir.

Birden fazla işverenden kesinti yoluyla vergilendirilen ücret geliri elde edilmesi dolayısıyla ücret gelirinin yıllık beyanname ile beyan edilmesi halinde, yıl içinde işveren aracılığıyla asgari geçim indiriminden yararlanılması nedeniyle, yıllık beyannameye asgari geçim indiriminden yararlanılması mümkün değildir.

Ücretlerinden vergi kesintisi yapılan ve işverenler aracılığıyla yıl içinde asgari geçim indiriminden yararlanan mükelleflerin, kesintiye 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.

4.3.4.4.1. İlave Asgari Geçim İndirimi Uygulaması

7103 sayılı Kanunun 6. Maddesi ile 193 sayılı GVK'nın 32 nci maddesine eklenen beşinci fıkra uyarınca; net ücretleri, bu Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarife nedeniyle 32. 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 kaldığı aylara ilişkin olarak aylık hesaplanan net ücreti arasındaki fark tutar, ücretlinin asgarî geçim indirimine ayrıca ilave edilecektir. Bu fıkrada geçen net ücret, yasal kesintiler sonrası ücret tutarına asgarî geçim indiriminin ilavesi sonucu oluşan ücreti ifade etmektedir.

Konuyla ilgili olarak 11.06.2018 tarihli ve 30448 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 303 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yer alan açıklamalar aşağıdaki gibidir:

(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 kaldığı 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) Bu 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 mutata 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 Kanununun 103 üncü maddesinde yer alan tarifinin 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 Kanununun 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 Kanununun 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 Kanununun 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.

4.3.4.5. Yurtdışında Hizmet Veren İşletmelerde İndirim

15.7.2016 tarihli ve 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanununun 13 üncü maddesiyle, 193 sayılı GVK'nın mülga 33 üncü maddesi başlığı "Yurtdışında hizmet veren işletmelerde indirim" olacak şekilde yeniden düzenlenmiş ve yurt dışına hizmet veren işletmelerin istihdam ettikleri hizmet erbabının ücretlerine ilişkin indirim uygulamasına yönelik usul ve esaslar belirlenmiştir.

Söz konusu düzenleme **1.1.2017** tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Bu düzenleme uyarınca GVK'nın 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendi ile 13.6.2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu 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 üncü maddesindeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir diliminde yer alan oranla çarpılmasıyla bulunan indirim tutarı mahsup edilecektir.

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 uygulanacaktır.

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 Cumhurbaşkanını, bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Söz konusu indirim uygulaması hakkında 293 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde açıklamalarda bulunulmuştur.

4.3.4.5.1. Yurt Dışına Hizmet Veren İşletmelerin İstihdam Ettikleri Hizmet Erbabının Ücretlerine İlişkin İndirim Uygulaması

193 sayılı Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendi ile 5520 sayılı Kanununun 10 uncu 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 193 sayılı Kanununun 103 üncü 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:

- 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.
- İlgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında yürütülen hizmetler.
- 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.

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin 193 sayılı Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendi ile 5520 sayılı Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde yer alan kazanç indiriminden yararlanmalarına ilişkin esaslar 31.12.2012 tarihli ve 28514 dördüncü mükerrer sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:7)'nde yer almaktadır.

4.3.4.5.2. İndirimden Faydalanma Şartları

İndirimin hesabında, 193 sayılı Kanununun 33 üncü 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, 193 sayılı Kanununun 103 üncü maddesindeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir diliminde yer alan oranla çarpılmasıyla bulunan indirim tutarı mahsuba konu edilecektir.

İndirimden aşağıdaki şartlar dahilinde faydalanılacaktır:

a) 3 üncü maddede sayılan alanlarda faaliyette bulunan işverenlerin bu faaliyetlerinden sağladığı hasılatın %85'inin yurt dışından elde edilmiş olması gerekmektedir.

1) 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.

2) 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.

4.3.4.5.3. 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, 193 sayılı Kanununun 103 üncü maddesindeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir diliminde yer alan oranla çarpılmasıyla bulunan tutardır.

Hizmet erbabının ücretlerine öncelikle 193 sayılı Kanununun 32 nci maddesi ve 4.12.2007 tarihli ve 26720 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 265)'nde 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.

Bu indirimden, maddede yer alan 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.

4.3.4.5.4. Bildirim ve Beyan

Yurt dışına hizmet veren işletmelerden indirim şartlarını taşıyanlarca, indirim tutarının hesaplanması 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 eki Ek-1-“Yurt Dışına Hizmet Veren İşletmelerde İndirim Uygulamasına İlişkin Bildirim” doldurmaları gerekmektedir.

Bu bildirim, 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 kâğıt ortamında yetkili vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Özel hesap dönemi uygulayan mükellefler için bildirim verilme süresi, özel hesap dönemi dikkate alınarak belirlenecektir.

193 sayılı Kanunun 33 üncü maddesi kapsamında yurt dışına hizmet veren işletmelerde indirilecek tutarlar, aylar itibarıyla söz konusu bildirim “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 üncü 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 indirimle ilişkin diğer şartları da sağlamıştır. (A) Firmasının 2018 yılında aylık 5.000 TL ücret ödediği bekâr 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-(5.000x%15 SGK işçi payı =750)]	4.250,00 TL
Hesaplanan vergi (artan oranlı) (4.250,00x%15)	637,50 TL
Asgari geçim indirimi(*)	152,21 TL
Ocak vergilendirme dönemine ilişkin vergi dairesine ödenen vergi tutarı	485,29 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 indirim tutarı	258,76 TL

(*) Bekar hizmet erbabı için, 2018 yılı asgari geçim indirimi tutarıdır.

(**)2018 yılında uygulanan brüt asgari ücret 2.029,50 TL ve asgari ücretin vergi matrahı 1.725,08 TL'dir.

(A) Firması, 2019 yılının Mart ayı içinde verdiği muhtasar beyanname ekinde, 293 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği eki Ek-1'deki bildirim vergi dairesine vermiştir. Vergi dairesince de gerekli kontroller yapılarak indirimle 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: (D), 2018 yılında yurt dışına yazılım hizmeti veren (B) AŞ'de asgari ücretle çalışmaktadır. (D), evli ve 2 çocuklu olup eşi çalışmamaktadır.

(B) A.Ş. toplam hasılatının %85'ini yurt dışından elde etmiş indirimle 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 -(2.029,50x%15=304,42)]	1.725,08 TL
Hesaplanan vergi (artan oranlı)	258,76 TL
Asgari geçim indirimi (*)	228,32 TL
Şubat vergilendirme dönemine ait vergi dairesine ödenen vergi tutarı	30,44 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 (1.725,08x%15=)(**)	258,76 TL
(B) A.Ş.'nin 2019 yılının Mayıs vergilendirme dönemine ilişkin yararlanacağı indirim tutarı	30,44 TL

(*) Evli eşi çalışmayan 2 çocuklu hizmet erbabı için, 2018 yılı asgari geçim indirimi tutarıdır.

(**) 2018 yılında uygulanan brüt asgari ücret 2.029,50 TL ve asgari ücretin vergi matrahı 1.725,08 TL'dir.

Anılan şirket, 2018 yılının Nisan ayında verdiği muhtasar beyanname ekinde, Ek-1'deki bildirimi vergi dairesine vermiştir. Vergi dairesince de gerekli kontroller yapılarak indirimle 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.

4.3.4.6. Bankalar Tarafından Yapılan Promosyon Ödemeleri

Bankalar tarafından yapılan promosyon ödemeleri Gelir Vergisi Kanunu açısından değerlendirildiğinde;

- Maaş promosyonlarının bankalar tarafından doğrudan çalışanlara puan veya nakit olarak ödenmesi durumunda, banka ile çalışanlar arasında işçi-işveren ilişkisi olmadığından,
- Bankalar tarafından, vergi mükellefi olsun veya olmasın promosyon anlaşması yapılan kuruma ödeme yapılması ve bu ödemelerin gelir olarak kaydedilmeden çalışanlara aynen aktarılması halinde, ödeme yapan kurum aracı durumunda olacağından,

çalışanlara yapılan bu türden ödemeler ücret olarak değerlendirilmemektedir.

Promosyon ödemelerinin banka tarafından doğrudan iktisadi faaliyeti olan kurumlara yapılması ve yapılan ödemelerin kazançta dahil edilmesi durumunda, ilgili kurum tarafından çalışanlara yapılan ödeme banka promosyonu olma niteliğini kaybetmiş olacağından ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin hükümlere göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

Bankalar, kendilerinden maaş alan personele kredi temin etme, kredi kartı verme, havale ve EFT işlemlerinin yapılması gibi bankacılık işlemlerinin bankalarında gerçekleştirilmesini sağlamak suretiyle ve hesaplardaki atıl parayı kullanarak ticari faaliyetlerini genişletmeyi ve ticari kazanç elde etmeyi amaçlamaktadır. Dolayısıyla, bankalar tarafından yapılan protokol çerçevesinde söz konusu kurumlarda çalışan personele promosyon adı altında yapılan ödemeler ivazsız bir intikal niteliği taşımadığından, veraset ve intikal vergisi kapsamında da değerlendirilemez¹³.

4.4. Serbest Meslek Kazancı

Serbest meslek erbabı, genel olarak defter tutmak suretiyle kazançlarını tespit eder ve kazanç elde etmemiş olsalar bile yıllık beyanname verirler. Ancak sosyal, ekonomik, kültürel ve sanatsal nedenlerle bazı serbest meslek faaliyetleri vergiden muaf tutulduğu gibi bazı kazançlar ise vergiden istisna edilmiştir.

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. Bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olup olmadığı aşağıdaki unsurların varlığına bağlı bulunmaktadır.

- Faaliyetin sermayeden daha çok kişisel sermayeye, ilmi veya mesleki bilgi ve ihtisasa dayanması ve ticari mahiyette olmaması gerekir. Örneğin, doktorluk, mühendislik, avukatlık, serbest muhasebeci mali müşavirlik, yeminli mali müşavirlik gibi.
- Faaliyet bir işverene tabi olmaksızın kişisel sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmalıdır. Bu özellik, serbest meslek faaliyetini hizmetli olarak çalışmaktan ayıran; dolayısıyla ücret ile serbest meslek kazancı arasındaki sınırı belirleyen bir esastır. Gerek serbest meslek kazancı, gerekse ücret, emeğe dayanan gelir unsurlarıdır. Serbest meslek kazançlarında emek; bir işverene tabi olmaksızın, şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına değerlendirilmektedir. Bir işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışılması halinde ise elde edilen gelir ücrettir.

13 4 seri No'u Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Sirküleri

- Faaliyetin devamlı olması gerekmektedir. Devamlı olarak yapılmayan arızı nitelikteki serbest meslek faaliyetinden elde edilen kazanç ise arızı serbest meslek kazancıdır (GVK md.82). Ancak bazı durumlarda devamlılık arz etmeyen tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile telif haklarının müellifleri, ihtira beratlarının mucitleri veya kanuni mirasçıları tarafından satılması, devri ve kiralanmasından doğan kazançlar gibi bazı faaliyetlerden elde edilen kazançlar, serbest meslek kazancı olarak sayılmıştır.

Serbest meslek faaliyetinin bir işverene tabi olarak yapılması halinde, elde edilen gelirin ücret geliri olacağı dikkate alınmalıdır.

“Avukatlar tarafından aylık sabit ücret belirlenerek imzalanan vekâlet sözleşmeleri gereği elde edilen gelirin; söz konusu sözleşme, yapılan hizmetin mahiyeti itibarıyla iş (hizmet) sözleşmesi olmadığından, serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi gerekir. Hizmetin yapılmasıyla birlikte katma değer vergisini doğuran olay gerçekleşecektir.”

DANIŞTAY 3.DAİRE, E. 2013/4591, K. 2015/4983

“... Davacı tarafından, 2013 yılına ilişkin mahsuben iade talebinin reddine ilişkin 01/07/2014 tarih ve 13924 sayılı işlemin; 23/07/2013 tarihinden itibaren serbest meslek kazancı yönünden mükellefiyet tesis ettirerek kadın hastalıkları uzmanı olarak faaliyet gösterdiği ve mükellefiyetinin gereklerini düzenli olarak yerine getirdiği, davalı idarece hiçbir somut tespite dayanmadan ve hiçbir inceleme yapmadan sadece sağlık kuruluşuna makbuz düzenlediği gerekçesiyle faaliyetinden elde ettiği gelirin serbest meslek kazancı yerine ücret kazancı olarak değerlendirildiği, oysa faaliyetini mutad meslek olarak şahsi sorumluluğu altında ve tamamen kendi nam ve hesabına yürüttüğü iddialarıyla iptali, kesinti yolu ile ödenen 15.266,79-TL'nin mahsuben iadesi istemiyle açılan davanın kabulüne karar veren İstanbul 3.Vergi Mahkemesi'nin 15/06/2016 tarih ve E:2014/2290, K:2016/1500 sayılı kararı” İstanbul BİM tarafından onanmıştır.

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi, 3. VDD, E. 2016/3073 K. 2017/440.

Kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyetleri sonucunda doğan kazançların serbest meslek kazancı olacağı Kanunda açıkça belirtilmiştir. Anonim ve limited şirketler tarafından her türlü faaliyet sonucu elde edilen kazançlar kurum kazancı olarak vergilendirilir.

Serbest meslek erbabı genel tanımına girmemekle beraber, aşağıda yazılı faaliyetlerle uğraşan kişiler de GVK'ya göre serbest meslek erbabı sayılmaktadırlar.

- Gümrük komisyoncuları, bilumum borsa ajan ve acentaları, noterler, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar,
- Bizzat serbest meslek erbabı tarifine girmemekle beraber serbest meslek erbabını bir araya getirerek teşkilat kurmak veya bunlara sermaye temin etmek suretiyle veya sair suretlerle serbest meslek kazancından hisse alanlar,

- Serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditeler,
- Dava vekilleri, müşavirler, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip edenler (muakkipler) ve konser veren müzik sanatçıları,
- VUK'nın 155'inci maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar.

Serbest meslek faaliyetini mutat meslek halinde ifa edenler ile G.V.K.'nun 66'ncı maddesinde tek tek sayılanlar serbest meslek erbabıdır. G.V.K. 65'nci maddesinde tanımlanan serbest meslek faaliyetini arızı olarak yapanlar serbest meslek erbabı değildirler. G.V.K. Md: 85'e göre, kazanç elde etmeseler de, yıllık beyanname verecek olanlar, serbest meslek erbabı olanlardır.

4.4.1. Serbest Meslek Kazançlarında Vergi Tevkifatı

Serbest meslek faaliyetiyle uğraşanlara (Noterlere serbest meslek faaliyetlerinden dolayı yapılan ödemeler hariç) yapılan ödemeler (arızı serbest meslek faaliyeti nedeniyle yapılan ödemeler dahil) esnasında ödemeyi yapanlar tarafından gelir vergisi tevkifatı (kesintisi) yapılması gerekir. Bu kesinti, bir ön vergileme olup, yıllık beyanname hesaplanan vergiden mahsup edilecektir. Mahsubu yapılan kesinti tutarı, beyanname hesaplanan vergiden fazla olduğu takdirde, vergi dairesince mükellefe yazı ile bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine iade edilir.

Arızı serbest meslek kazançları için istisna haddi altında kalan (2018 için 27.000 TL) kazançlardan yapılan gelir vergisi tevkifatı ile serbest meslek kazanç istisnası kapsamına giren kazançlardan yapılan gelir vergisi tevkifatı nihai bir vergilendirme değildir.

Avrupa Birliği organlarıyla akdedilen anlaşmalar çerçevesinde proje karşılığı sağlanan hibelerle (18.04.2013 tarihinden önce sağlanan hibeler dahil) finanse edilen ve yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden, Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 84 üncü maddeye istinaden 18.04.2013 tarihinden itibaren vergi kesintisi yapılmaz. Söz konusu hibelerle gerçekleştirilecek projelere ilişkin olarak bu fondan yapılan harcamalar, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider ve maliyet olarak dikkate alınmaz.

“Teknik bilgi ve ihtisas gerektirmekle birlikte esas olarak sermayeye dayalı olan ve teknik ekibin de belli bir organizasyon dahilinde çalıştırılmasından doğan üretimle ortaya çıkan film sektörü faaliyetinin ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Bu durumda, dar mükellefiyete tabi kurumların ticari kazançları üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapma zorunluluğu bulunmamaktadır.”

DANIŞTAY 4. DAİRE E.2010/6107, K. 2013/7010

4.4.2. Vergiden Muaf Serbest Meslek Erbabı

VUK'nın 155'inci maddesinde yer alan serbest meslek erbabının işe başlama şartlarından birden fazlasını taşımayan veya bu şartları taşımakla beraber, köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyet gösteren ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanların bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden muaf tutulmuştur (GVK md.66).

Ancak, GVK'nın 94'üncü maddesinde sayılanlar, vergiden muaf serbest meslek erbabına yaptırdıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bunlara yaptıkları ödemelerden aynı kanunun 94/2-b maddesine göre tevkifat (%20 oranında) yapmak zorundadır.

4.4.3. Serbest Meslek Kazançlarında İstisnalar

4.4.3.1. Telif Hakkı ve İhtira Beratı Kazanç İstisnası

Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video bant, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat gelir vergisinden müstesnadır. Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dahildir.

Yukarıda yazılı kazançların arızı olarak elde edilmesi istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmez (GVK md.18).

Bu maddede sözü edilen eserlerin 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Hakkında Kanun hükümlerine göre eser niteliğinde olması ve ihtira beratlarının da tescil edilmiş bulunması gerekmektedir.

“Davacının ses sanatçısı olarak yaptığı anlaşma sonucu kaset çıkarma ve konser verme çalışmaları, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 18 inci maddesinde belirtilen istisna kapsamında sayılamaz.”

DANIŞTAY 4. DAİRE E. 2003/1481, K. 2004/1088.

Telif kazançları istisnasından yararlananlara GVK’nın 94’üncü maddesinde yazılı olanlar tarafından aynı maddenin 2/a bendi uyarınca yaptıkları ödemelerden (tutarına bakılmaksızın) % 17 oranında yapacakları **tevkifat, nihai vergileme sayılır**.

“Sanatçının kendisine ait olan müzik eserlerinin telif hakkının satışından sağlanan kazanç vergiden müstesna olup, bu eserlerin sahnede veya konserde okunması, çoğaltılarak satılması suretiyle elde edilen kazanç serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.” DANIŞTAY 4. DAİRE E. 2001/1831, K. 2002/1996.

Telif kazançları istisnasından yararlananların defter tutma, belge düzenleme ve yıllık gelir vergisi beyanname verme yükümlülükleri olmadığı gibi başka gelirleri nedeniyle yıllık gelir vergisi beyanname vermeleri halinde bile hiçbir şekilde bu kazançlarını beyan zorunlulukları yoktur.

“Özel televizyon kanallarından Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde sayılan işler dışında yapımcılık ve sunuculuk yapan davacının elde ettiği gelirin istisna kapsamında olmaması nedeniyle serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.” DANIŞTAY 4.DAİRE E. 1998/2246, K. 1998/4348.

4.4.3.2. Sergi ve Panayır İstisnası

Dar mükellefiyete tabi olanların hükümetin izniyle açılan sergi ve panayırarda yaptıkları serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden istisna edilmiştir.

4.4.3.3. Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası

6663 sayılı Kanunun 1 inci maddesiyle, maddesi başlığı ile birlikte yeniden düzenlenerek “Genç girişimcilerde kazanç istisnası” 10.2.2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

GVK mükerrer 20 nci madde uyarınca, 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, belirli şartların sağlanması koşuluyla gelir vergisinden müstesnadır. Konuyla ilgili ayrıntılı açıklamalara Rehberin 4.1.7.8. bölümünde yer verilmiştir.

4.4.4. Defter Tutan Serbest Meslek Erbabında Kazancın Tespiti

Serbest meslek kazancının gerçek usulde tespit edilmesi, kazancın kanunen kabul edilen defter ve belge kayıtları üzerinden tespit edilen hasılat ve giderlere göre gerçek miktarı ile saptanması usulüdür. Serbest meslek erbabı “Serbest Meslek Kazanç Defteri” tutmak zorundadır.

Serbest meslek erbapları (noterler ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar hariç) 1/1/2018 tarihinden itibaren **Defter Beyan Sistemini** kullanmak zorundadırlar. Konuyla ilgili açıklamalara Rehberimizin “15.Defter Beyan Sistemi” bölümünde yer verilmiştir.

Serbest meslek kazançlarında elde etme tahsil esasına göre belirlenmektedir.

Safi kazanç, bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ile diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler toplamından bu faaliyeti nedeniyle yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır (GVK md.67). Ayrıca, GVK'nın 37'inci maddesi hükmünde özel okul ve hastanelerle benzeri yerleri işleten serbest meslek erbabının, serbest meslek kazançlarını da işletmenin kayıtlarına dahil edebileceği ifade edilmiştir. Serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif, adi komandit ve adi şirketlerin bilanço esasına göre tuttıkları defterler, serbest meslek kazanç defteri yerine geçer.

Serbest meslek faaliyetinde bulunan serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha “Serbest Meslek Makbuzu” düzenlemek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak zorundadır.

Ayrıca, mesleki faaliyetlerine ilişkin olarak, vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için gider pusulası tanzim etmeleri icap etmektedir.

379 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğiyle, serbest meslek faaliyeti icra eden hekimlerin (diş hekimleri ile veteriner hekimler dâhil), iş yerlerinde, mezkûr Tebliğde belirtilen özellikleri haiz kredi kartı okuyucularından (POS - Point of Sale) bulundurmaları ve kredi kartı ile yapılan ödemelerde bu cihazları kullanmaları zorunluluğu getirilmiş ve bu cihazlarla düzenlenecek POS fişleri, bunlar tarafından yürütülen serbest meslek faaliyetlerinde Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmiş “serbest meslek makbuzu” olarak kabul edilmiştir.

Serbest meslek kazançlarında elde etme tahsil esasına bağlıdır. Harcamaların gider kaydedilebilmesi için ödenmiş olmaları gerekir. Nakden tahsil edilmemiş olmasına rağmen aşağıda yazılı durumlar Kanuna göre tahsil hükmünde sayılmıştır:

- Bilgileri dahilinde namlarına, kamu müessesesine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması,

- 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 takası.

İşin terki halinde daha sonra tahsil edilecek alacaklar GVK'nın 82'nci maddesi gereğince arizi kazanç olarak vergilendirilmektedir.

4.4.5. Serbest Meslek Kazançlarında Hasılat

Serbest meslek kazançlarında hasılat, bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak **tahsil edilen** para ve ayınlar ile diğer suretlerle sağlanan menfaatlerdir. Örneğin; bir SMMM 2017, 2018 ve 2019 yıllarına kapsayan üç yıllık müşavirlik sözleşmesi karşılığında 30.000 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 bulunulmayacaktır¹⁴.

Ayınlar ve para ile temsil edilebilen menfaatler VUK hükümlerine göre değerlendirilerek hasılat yazılırlar. Yabancı parasıyla yapılan ödemeler, ödeme gününün borsa rayici ile borsada rayici yoksa Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek kur üzerinden Türk parasına çevrilir. Değerleme günü itibarıyla kur ilan edilmemişse T.C. Merkez Bankası'nca ilan edilen kurların esas alınması gerekir.

Serbest meslek erbabının müşteri veya müvekkilinden serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde aldığı gider karşılıkları da hasılat kaydedilir.

Serbest meslek erbabının amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini elden çıkarması halinde, alınan bedel ile bu iktisadi kıymet bedelinden daha önceki dönemlerde ayrılan amortisman tutarının indirilmesinden sonraki değer (net değeri) arasındaki olumlu fark da hasılat (kazanca) ilave edilir.

Serbest meslek erbabının vergi, resim, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz gibi konularda harcamak üzere müşteri ve müvekkilinden aldığı ve tamamen bu konularda harcanan para ve ayınlar hasılat sayılmamaktadır. Tamamen harcanmayan kısımlar hasılat eklenir.

14 Katma Değer Vergisi Kanunu açısından daha farklı bir uygulama söz konusu olup, ilgili dönemlerde tahsilattan bağımsız olarak ilgili dönemlerde beyanı gerekmektedir.

ilgide kayıtlı özelge talep formunda, doktorluk faaliyetiniz dolayısıyla serbest meslek erbabı olarak faaliyette bulunduğunuz, herhangi bir ücret almadan hastanede yakın akrabalarınızın ameliyatlarını yaptığınız belirtilerek, herhangi bir ücret alınmayan ameliyatlar için serbest meslek makbuzu düzenleyip düzenlemeyeceğiniz hususunda bilgi talep ettiğiniz anlaşılmakta olup, konu hakkında Başkanlığımız görüşü aşağıda açıklanmaktadır.

...

Bu hüküm ve açıklamalara göre;

- Serbest meslek kazancının tespitinde tahsil esası geçerli olduğundan, verilen ameliyat hizmeti dolayısıyla nakden veya aynen tahsil edilen bir tutar söz konusu olmadığı takdirde elde ettiğiniz bir serbest meslek kazancından söz edilemeyecektir.

- Bedel almadan verilen ameliyat hizmetinin emsal bedeli üzerinden KDV hesaplanması ve beyan edilmesi gerekmektedir.

- Bedel alınmadan ifa edilen ameliyat hizmeti karşılığı emsal bedel üzerinden serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir. Ancak, nakden veya aynen tahsil edilen bir tutar olmadığından düzenlenecek makbuzun, sadece KDV tutarına yer verilerek «...TL mal teslimine / hizmet yapılmasına ilişkin olup bedeli tahsil edilmemiştir.» şeklinde not yazılarak düzenlenebileceği tabiidir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10.01.2019 tarih ve 62030549-120[65-2017/198]-29406 sayılı Özelgesi

4.4.6. Serbest Meslek Kazançlarında Giderler

Serbest meslek kazançlarının tespitinde hasıllattan indirilecek giderler aşağıdaki gibidir:

- **Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler**

Kanunda mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderlerin bir tanımı yapılmamış olup, 68'inci maddede sayılan giderler dışında kalan serbest meslek faaliyeti ile doğrudan ilgili faaliyetin yürütülmesi ve kazancın doğması için zorunlu olan giderlerdir. Bu giderlere örnek olarak kira, aydınlatma, ısıtma, telefon, kırtasiye ve benzeri giderleri sayabiliriz.

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. İşyeri eşe veya ortaklardan birine aitse; kira ödeniyorsa bu tutar, yoksa emsal kirası gider yazılır.

İşyeri kiralamalarında miktar sınırlaması olmaksızın kira ödemelerinin banka veya PTT tarafından düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi zorunluluğu bulunmaktadır.

Banka veya PTT aracı kılınmak suretiyle, para yatırma veya havale, çek veya kredi kartı gibi araçlar kullanılmak suretiyle yapılan tahsilat ve ödemeler karşılığında dekont veya hesap bildirim cetvelleri düzenlendiğinden bu belgeler tevsik edici belge kabul edilecektir. Bankaların internet şubeleri üzerinden yapılan ödeme ve tahsilatlar da aynı kapsamdadır.

• **Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müştemilatındaki iâşe (yemek) ve ibate (barınma) giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı ile demirbaş olarak verilen giyim giderleri**

Hizmet erbabına işyerinde veya müştemilatında yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler, herhangi bir tutarla sınırlı olmaksızın vergiden istisna olup doğrudan gider yazılır. Sigorta primleri ve emekli aidatının gider yazılabilmesi için, geri alınmamak üzere Türkiye’de kâin sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları gerekir. Demirbaş olarak verilen ve sadece işte kullanılan giyim giderleri de indirilir.

• **Seyahat ve ikamet giderleri**

Mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri (Seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak şartıyla) hasıllattan indirilir.

• **Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar**

Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar (Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde anılan kanunun 328’inci maddesine göre hesaplanacak zararlar dahil) kazancın tespitinde hasıllattan indirilir (VUK Genel Tebliği Sıra No: 333, 339 ve 365).

Serbest meslek erbabı, bilanço esasına göre defter tutsa dahi (kollektif ve adi ortaklıklar hariç) azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayıramaz.

Serbest meslek erbabı binek otomobillerinin envantere dahil edildiği hesap dönemi için ay kesri tam sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar (kıst) amortisman ayıracaktır.

Binek otomobillerine ait motorlu taşıtlar vergisi gider olarak dikkate alınmayacaktır. KDV Kanunu’nun 30’uncu ve 58’inci maddeleri hükümlerine göre, satın alınan binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen KDV de indirim konusu yapılmamaktadır. İndirim konusu yapılmayan KDV otomobilin maliyet bedeline ilave edilerek amortisman ayırmak suretiyle gider yazılabileceği gibi, ilgili dönemde doğrudan gider de yazılabilir.

• **Kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri**

Serbest meslek erbabı, kiraladığı veya envanterine dahil olan ve işte kullandığı taşıtların giderlerini hasıllattan indirebilir. Bu tür giderlerin hasıllattan indirilebilmesi için söz konusu taşıtların kiralanmış veya envantere dahil olması şarttır.

Taşıtların giderlerinden kasıt, genel olarak taşıtların tamir, bakım, yakıt ve benzeri cari giderleridir. Taşıtların kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerden kiralananan taşıtların kira giderleri gider yazılabilir.

- **Mesleki yayın bedelleri**

Alınan meslek kitapları ve meslek dergileri için ödenen bedeller kazancın tespitinde hasıllardan indirilir. Genel nitelikteki yayınlar, örneğin günlük gazeteler için ödenen bedeller bu kapsamda olmamakla beraber genel gider olarak kaydedilebilir.

- **Mesleki faaliyetin ifası için ödenen mal ve hizmet alım bedelleri**

Serbest meslek faaliyeti çerçevesinde bir avukatın bir başka avukattan, bir mali müşavirin bir başka mali müşavirden hizmet alması gibi giderler ile mesleğin ifasına lüzumlu aletlerin eczaların ve sair maddelerin tedariki için yapılan giderler hasıllardan indirilir.

- **Serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatlar**

Serbest meslek erbapları mesleki faaliyetlerini yapabilmek için meslek odalarına üye olmak zorundadırlar. Bu meslek odalarına (Tabipler Odası, Mimarlar ve Mühendisler Odası, Barolara, SMMM, YMM Odası gibi) ödenen aidatlar gider olarak indirim konusu yapılabilmektedir.

Kanunda bahsedilen emekli sandıkları ifadesinden kanunla kurulmuş sigorta ve emeklilik kuruluşlarının anlaşılması gerekmekte olup, serbest meslek faaliyetinde bulunan serbest meslek erbaplarının yasal olarak bağlı oldukları ve prim ve aidat ödemek zorunda oldukları kuruluşlara ödenen primler için herhangi bir tutar sınırlaması bulunmamakta olup, ödenmiş olması şartıyla primlerin tamamı indirim konusu yapılmaktadır. Kanunları gereğince SGK'ya ödenen borçlanma primleri de bu kapsamda indirim konusu yapılabilecektir.

- **Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen meslek, ilan ve reklam vergileri ile iş yerleriyle ilgili aynı vergi, resim ve harçlar**

Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen meslek, ilan ve reklam vergileri ile iş yerleriyle ilgili aynı vergi, resim ve harçlar hasıllardan indirilir. Örneğin, Belediye Gelirleri Kanununa göre ödenen ilan ve reklam vergileri, mülkiyeti kendisine ait olan işyerleri ile ilgili emlak ve çevre temizlik vergileri bu kapsamdadır.

- **Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelenameye göre ödenen tazminatlar**

Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelenameye göre ödenen tazminatlar (serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar gider olarak indirilemez), hasıllardan indirilir.

Her türlü para ve vergi cezaları (GVK md.68/son) ile gelir vergisi ve diğer şahsi vergiler, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen gecikme zamları ve faizler, VUK hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri gider olarak indirilemez (GVK Md. 90).

4.4.7. Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesinde Özellikli Konular

4.4.7.1. Serbest Meslek Erbabının Faaliyetinde Kullanmak Üzere Satın Aldığı İkinci Aracı İçin Amortisman Ayırıp Ayıramayacağı

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 mümkün olmakla birlikte, Maliye Bakanlığı'nca verilen bir muktezada¹⁵ 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.

4.4.7.2. Mesleki Sorumluluk Sigortasının, Yıllık Beyanname Üzerinden İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı

Verilen bir muktezada¹⁶; *“Serbest meslek erbaplarının mesleki sorumluluk sigorta poliçesinde belirtilen ve taraflarca konusu tarif edilerek sınırları çizilen mesleki faaliyeti ifa ederken meydana gelen zarar, ziyan ve tazminatlar belli şartlar dahilinde sigorta kapsamına alınabilmektedir. Ancak, söz konusu düzenlemelere göre Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin mesleki sorumluluk sigortası yaptırımları zorunluluğu bulunmadığından, isteğe bağlı olarak yaptırılan söz konusu sigorta giderlerinin serbest meslek kazancının tespitinde hasılattan indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.”*denilmektedir.

Aynı muktezanın devamında ise; *“mesleki faaliyeti ifa ederken meydana gelecek zararlara karşı ödenen mesleki sorumluluk sigortasının, Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin 1 numaralı bendinde yer alan şahıs sigortası kapsamında olmaması nedeniyle, yıllık **beyanname üzerinden de indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.**”* görüşüne yer verilmiş bulunmaktadır.

15 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 31/07/2013 tarih ve 38418978-120[68-12/9]-831sayılı mukteza.

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

4.4.7.3. Serbest Meslek Faaliyeti Nedeniyle Müşteriler İle Yapılan Sözleşmelere ve Verilen Beyannamelere Ait Damga Vergisinin Serbest Meslek Kazancından İndirilmesi

Konuyla ilgili olarak verilen bir özelgede¹⁷;

“Serbest meslek faaliyeti dolayısıyla müşterilerle yapılan sözleşmeler veya benzeri nedenlerle ödenen damga vergilerinin, mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel gider kapsamında değerlendirilerek serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, mükellefiyete ilişkin verilen beyannameler için ödenen damga vergilerinin ise Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinde sayılan indirilecek giderler arasında yer almaması nedeniyle indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.”

açıklamasına yer verilmiştir.

4.4.7.4. Serbest Meslek Erbablarının Giyim Harcamalarının Gider Yazılıp Yazılmayacağı

GVK'nın 68 inci maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde yer alan genel giderlerin, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilebilmesi için kazancın elde edilmesi ve idamesi ile açık ve doğrudan bir bağının bulunması, yapılan işin mahiyetine uygun olması ve iş hacmi ile mütenasip olması gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı bu hüküm ve açıklamaların birlikte değerlendirilmesi sonucunda örneğin serbest muhasebeci ve mali müşavirlik hizmetinin ifasında kullanılan dış giyim eşyaları münhasıran faaliyetin yürütülmesine mahsus olmaması, söz konusu dış giyim eşyalarının iş dışında özel hayatında da kullanılmaya elverişli olması nedenleriyle, belirtilen dış giyim harcamaları ile kazancının elde edilmesi veya idamesi arasında doğrudan bir bağ olduğundan söz edilememesinden hareketle anılan harcamaların serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün olmadığı yönünde görüş bildirmektedir.¹⁸

Aynı gerekçelerle mesleğin icrası için kullanılması zorunlu olmayan dış giyim harcamaları Gelir Vergisi Kanununa göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen gider olduğundan, KDV Kanununun 30/d maddesi uyarınca bu harcamalar nedeniyle yüklenen KDV nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

4.4.7.5. Serbest Meslek Erbabının Kiraladığı İşyerinin Bir Bölümünü Şirkete Kiraya Vermesi Durumunda Vergilendirme

Konuyla ilgili olarak verilen bir özelgede¹⁹,

“Serbest meslek erbaplarının kiraladıkları işyerinin bir bölümünü gerçek usulde vergiye tabi gelir vergisi mükelleflerine veya kurumlar vergisi mükellefine kiraya vermesi sonucu elde ettikleri gelirin serbest meslek kazancı olarak değil, gayrimenkul

17 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.

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

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

sermaye iradı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede tahsil edilen kiralar için serbest meslek makbuzu düzenlenmesine de gerek bulunmamaktadır.

Dolayısıyla, serbest meslek erbaplarının kiracısı konumundaki gerçek usulde vergiye tabi gelir vergisi mükellefleri veya kurumlar vergisi mükelleflerince yapılan kira ödemeleri üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94/5-a maddesine istinaden % 20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekir.

Diğer taraftan, KDV Kanununun 1. maddesinin 3/f bendinde GVK'nun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin de vergiye tabi olduğu hüküm altına alındıktan sonra aynı Kanunun 17/4-d maddesinde ise iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinin KDV'den istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, serbest meslek erbaplarının kiracısı olduğu işyerinin bir bölümünü bir başkasına kiralaması neticesinde elde edilen kazanç serbest meslek kazancı kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, bahse konu kiralama işlemi katma değer vergisine de tabi olmayacaktır.”

denilmektedir.

4.4.7.6. Serbest Meslek Erbapının Kredi Kullanarak Aldığı ve Home-Ofis Olarak Kullanıldığı Gayrimenkul İçin Ödediği Faizlerin Gider Kaydı

Verilen bir özalgede²⁰;

“Serbest meslek erbaplarının kredi kullanarak satın aldığı konutta 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 VUK Genel Tebliğlerinde, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin iktisabında kullanılan krediler nedeniyle ödenen faizlerin 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.

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

²⁰ Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara VDB'nın 02/01/2013 tarih ve 38418978-120[68-12/4]-3 sayılı muktezası.

olarak hesaplanacak amortismanların ve ödenen faizlerin gider olarak indirilemeyeceği tabiidir.”

açıklaması yapılmıştır.

4.4.8. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Türkiye’de İcra Edilen Serbest Meslek Faaliyetlerinde Türkiye’nin Vergilendirme Yetkisi

Gerçek kişilerin elde ettikleri serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi, ÇVÖ Anlaşmalarının 14 üncü maddesinde ele alınmaktadır. Bazı anlaşmaların 14 üncü maddesinde açıkça gerçek kişiler yönünden düzenleme yapılmış olmakla birlikte, bazı anlaşmalarda gerçek kişi ifadesine yer verilmeksizin mukim terimi kullanılarak düzenleme yapılmıştır. Bu şekilde yapılan bir düzenleme anlaşmada yer verilen tanımlar gereği hem gerçek kişileri hem de tüzel kişileri kapsamaktadır.

ÇVÖ Anlaşmasına taraf olan diğer akit devlet mukimi bir gerçek kişinin serbest meslek faaliyetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla elde ettiği gelirin kaynak devlet olarak Türkiye’de vergilendirilmesi, anlaşmada sabit yerin varlığı unsuruna bağlanmış olabilir. Bu kapsamda, anlaşmaya taraf diğer akit devlet mukimi bir gerçek kişinin serbest meslek faaliyetleri icra etmek amacıyla Türkiye’de bir sabit yere sahip olması durumunda, bu sabit yere atfedilen gelirle sınırlı olmak üzere Türkiye’nin vergilendirme hakkı doğmakta olup yapılacak vergilendirmede iç mevzuat hükümleri dikkate alınacaktır.

Türkiye’nin taraf olduğu ÇVÖ Anlaşmalarından bazılarında, örneğin Gürcistan Anlaşmasında olduğu gibi, diğer akit devlet mukimi gerçek kişinin serbest meslek faaliyetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla elde ettiği gelirin kaynak devlet olarak Türkiye’de vergilendirilmesi, sadece sabit yerin varlığı unsuruna bağlanmıştır. Bunun aksine, Amerika Birleşik Devletleri, Avusturya, Belçika, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Hollanda, Polonya ve diğer bazı ülkelerle olan anlaşmalarda ise sabit yer unsurunun yanı sıra kalma süresi unsuru da Türkiye’nin vergilendirme yetkisinin belirlenmesi için kullanılmaktadır.

Bu kapsamda, sabit yerin tek başına ya da kalma süresi ile birlikte alternatif bağlama noktası olarak tanımlandığı anlaşmalarda, Türkiye’nin vergilendirme yetkisinin oluşup oluşmadığının tespiti açısından sabit yerin varlığına bakılması gerekmektedir. Dolayısıyla, serbest meslek ve benzeri faaliyetler açısından Türkiye’nin vergilendirme yetkisinin bulunup bulunmadığının tespiti için faaliyetin Türkiye’de sabit yer vasıtasıyla icra edilip edilmediği önem arz etmektedir. Eğer faaliyet Türkiye’de bir sabit yer vasıtasıyla icra edilirse Türkiye’nin vergilendirme yetkisi oluşmaktadır.

Örnek 1: Moldova mukimi dış hekim (C), sürekli olarak her yıl 4 ay Türkiye’de açtığı muayenehanede, 8 ay ise Moldova’daki muayenehanesinde dış hekimliği yapmaktadır.

Mukim kavramı dikkate alınarak düzenlenen Türkiye – Moldova ÇVÖ Anlaşmasının 14 üncü maddesinin birinci fıkrasına göre Türkiye’nin ülkemizde icra edilen serbest meslek faaliyetlerini vergilendirme hakkının oluşması için (C) nin Türkiye’de faaliyetlerini icra etmek amacıyla sürekli kullanabileceği sabit bir yere sahip olması gerekmekte olup, anılan kişinin Türkiye’de her yıl düzenli olarak 4 ay faaliyette bulunduğu dikkate alındığında bu kişinin Türkiye’de bir sabit yeri oluşmaktadır. Bu durumda (C) nin geliri, yalnızca söz konusu sabit yere atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere, Türkiye’de vergilendirilebilecektir.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında “sabit yer” teriminin bir tanımlaması, genel olarak, yapılmamış olmakla birlikte, bu terim anlaşmaların 5 inci maddesinde tanımlaması yapılan “iş yeri” kavramı ile benzerlik arz etmektedir. ÇVÖ Anlaşmalarında kullanılan “iş yeri” ve “sabit yer” terimleri arasında nitelik olarak esaslı bir farklılık bulunmamakta, “iş yeri” terimi daha çok ticari ve sınai faaliyetlerle ilgili olarak kullanılırken, “sabit yer” terimi serbest meslek faaliyetlerinin icra edildiği yer için kullanılmaktadır. Örnek olarak Beyaz Rusya Anlaşmamızın 14 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında, “sabit yer” terimi, bir gerçek kişinin serbest meslek faaliyetlerini kısmen veya tamamen yürüttüğü sabit bir yer olarak tanımlanmıştır. Bu kapsamda, ÇVÖ Anlaşmalarının 14 üncü maddesinde bahsedilen “sabit yer”in diğer ülkede oluşup oluşmadığı hususundaki belirlemede, ilgili anlaşmaların “iş yeri” başlıklı 5 inci madde hükümleri dikkate alınacaktır.

Sabit yerin oluşup oluşmadığının tespitinde, faaliyetin niteliğine uygun olarak kullanılan yerin münhasıran söz konusu faaliyete tahsis edilmesi gerekli değildir. Başka bir gerçek veya tüzel kişi ile paylaşılması veya başka bir kişiye ait olması durumu, bu yerin işe ilişkin olma vasfını değiştirmeyecektir.

Örnek 2: Gürcistan mukimi olan mimar (A), faaliyetlerini icra etmek üzere Türkiye’de bir büro kiralamıştır. (A), Türkiye’de mukim B şirketi ile mimarlık projeleri çizmek için yaptığı sözleşmeye istinaden Türkiye’deki bürosunu kullanarak mimarlık faaliyeti icra etmiştir.

Yalnızca gerçek kişiler için düzenleme içeren Türkiye – Gürcistan ÇVÖ Anlaşmasının 14 üncü maddesinin birinci fıkrasına göre Türkiye’nin vergileme hakkı olması için (A)’nın Türkiye’de faaliyetlerini icra etmek amacıyla sürekli kullanabileceği sabit bir yere sahip olması gerekmekte olup bu durumda (A) nin geliri, yalnızca söz konusu sabit yere atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere, Türkiye’de vergilendirilebilir²¹.

Örnek 3: Estonya mukimi Avukat (D), Estonya’da mukim olan müvekkileri Katya, Neva ve Dillan’ın Türkiye’deki bağımsız dava ve hukuki ihtilaflarını çözmek amacıyla

- a) 01/05/2015 tarihinde 10 günlüğüne,
- b) 04/06/2015 tarihinde 8 günlüğüne,
- c) 11/07/2015 tarihinde 7 günlüğüne

İstanbul’a gelmiş, ayrıca her gelişinde 2’şer gün de Antalya’da tatil yapmıştır. (D) nin Türkiye’de faaliyetlerini icra etmek amacıyla düzenli olarak kullanabileceği sabit bir yeri bulunmamaktadır.

Serbest meslek faaliyetlerinin vergilendirilmesi Türkiye – Estonya ÇVÖ Anlaşmasınının 14 üncü maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, Türkiye’nin vergilendirme yetkisinin oluşması için (D) nin Türkiye’de faaliyetlerini icra etmek amacıyla sürekli kullanabileceği sabit bir yere sahip olması veya ilgili mali yıl içinde başlayan veya sona eren herhangi bir oniki aylık dönemde bir veya birkaç seferde toplam 183 gün veya daha fazla Türkiye’de kalması gerekmektedir.

Anlaşmada öngörülen kalma süresinin hesaplanması ilgili mali yıl yani vergilendirme dönemi itibarıyla yapılacaktır. Somut olayda ilgili vergilendirme dönemi 2015 takvim yılıdır. Bir vergilendirme döneminde, serbest meslek faaliyetleri ile ilgili olarak Türkiye’nin vergilendirme yetkisinin kalma süresine dayalı olarak oluşabilmesi için ilgili mali yıl içinde başlayan veya sona eren herhangi bir oniki aylık dönemde bir veya birkaç seferde toplam 183 gün veya daha fazla süre Türkiye’de kalınması gerekmektedir. Gelir vergisi uygulamasında vergilendirme dönemi takvim yılından oluştuğu için, ilgili takvim yılında başlayan veya sona eren herhangi bir oniki aylık dönemde bir veya birkaç seferde toplam 183 gün veya daha fazla Türkiye’de kalınması durumunda Türkiye’nin vergi alma yetkisi oluşacaktır.

Somut olayda hesaplamaya esas alınacak 12 aylık dönemin başlangıç tarihi (D) nin Türkiye’ye geldiği ilk tarih olan 01/05/2015’tir. Bitiş tarihi ise başlangıç tarihine 12 aylık süre eklenerek bulunur. Olayda bitiş tarihi 01/05/2016’dır.

Başlangıç ve bitiş tarihleri belirlendikten sonra tespit edilen 12 aylık dönemde (D) nin Türkiye’de fiziki olarak bulunduğu toplam gün sayısı bulunur.

$$10 + 2 + 8 + 2 + 7 + 2 = 31 \text{ gün}$$

Olayda (D) nin Türkiye’de faaliyetlerini icra etmek amacıyla düzenli olarak kullanabileceği sabit bir yeri bulunmadığı ve Türkiye’de kaldığı süreler ilgili mali yıl içinde başlayan veya sona eren herhangi bir oniki aylık dönemde bir veya birkaç seferde toplam 183 günden az olduğu için, Türkiye’nin, (D) nin Türkiye’de icra ettiği faaliyetinden elde ettiği geliri vergilendirme yetkisi oluşmamaktadır.

Ancak, (D) nin diğer bir danışmanlık hizmeti için **Türkiye’de 01/12/2015-30/04/2016 tarihleri arasında kalması durumunda**, bu ilave (31+31+29+31+30=)152 gün nedeniyle hesaplama aralığında Türkiye’deki kalma süresi (31+152=) 183 güne çıkacağından bu durumda Türkiye’nin vergilendirme yetkisi olacaktır.

4.4.9. Serbest Meslek Erbablarının Yararlanamayacağı Bazı Vergisel Uygulamalar

4.4.9.1. Şüpheli Alacak Karşılığı Ayırma Ve Değersiz Alacak Yazma

Şüpheli hale gelen alacaklar için karşılık ayrılması da Kanun hükümlerine göre bilanço esasında defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine tanınmış bir hak olup, böyle olmasa dahi serbest meslek kazançlarında elde etme tahsil esasına göre belirlendiğinden hasılat olarak kabul edilmeyen alacakların karşılık ayırma yoluyla gider yazılabilmesi de mümkün olmayacaktır.

Benzer gerekçelerle; serbest meslek erbaplarının Vergi Usul Kanununun 322' nci maddesine göre; kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan alacaklarını, daha önceden gelir olarak beyan etmediklerinden, değersiz alacak olarak gider yazmalarına da imkan bulunmamaktadır.

4.4.9.2. Alacak Senetleri Reeskontu

Vergi Usul Kanununda yer alan şartlarla senede bağlı alacak ve borçların reeskonta tabi tutulması mümkündür. Ancak, bu imkan da bilanço esasında defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine tanındığından ve serbest meslek kazançlarında elde etme tahsil esasına göre belirlendiğinden, hasılat olarak kabul edilmeyen alacaklara ilişkin reeskont giderlerinin indirilmesi mümkün olmayacak, **bu nedenlerle serbest meslek erbapları alacak ve borç senetlerini reeskonta tabi tutamayacaklardır**

4.4.9.3. Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Ayırma

Vergi Usul Kanununun mükerrer 315.maddesi hükmünde bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenlerin, amortisman tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilecekleri belirtildiğinden, serbest meslek erbapları azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayıramayacaklardır.

4.5. Gayrimenkul Sermaye İradı

GVK'nın 70'inci maddesinde sayılan mal ve hakların kiraya verilmesinden elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradıdır. Gayrimenkul sermaye iradının mükellefi bu maddede sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları (bir mal veya hak üzerinde fiilen kullanma yetkisi olan kişi), zilyetleri (mal veya hakkı elinin altında bulunduran, yararlanan kişi), irtifak ve intifa hakkı sahipleri ile kiracılarıdır. Ancak, bu iradın ticari veya zirai bir işletme bünyesinde elde edilmesi halinde ticari veya zirai kazancın tespitinde esas alınır.

Kiraları gayrimenkul sermaye iradı sayılan mal ve haklar şunlardır:

- Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir.), maden suları, memba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı,

- Voli mahalleri ve dalyanlar (Voli mahalleri; denizlerde, göllerde ve nehirlerde, balık avlamaya ayrılmış, su üstünde herhangi bir sabit veya geçici engellere çevrilmemiş tabi avlanma sahasıdır. Dalyan ise kazık, çit, taş, beton, ağ gibi engellerle çevrilmiş su ürünleri avlanma yeridir.),
- Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilumum tesisatı, demirbaş eşyası ve döşemeleri,
- Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar (İrtifak hakları, gayrimenkul mükellefiyeti ve rehin hakları gibi),
- Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.), alametifarika, marka, ticaret ünvanı, 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 (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri gayrimenkul sermaye iradı sayılır),
- Telif hakları (bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır),
- Gemi ve gemi payları (motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilumum motorlu yükleme ve boşaltma vasıtaları,
- Motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentilerinin kiraya verilmesinden sağlanan gelirler gayrimenkul sermaye iradidir.
- Ayrıca, vakfın gelirinden hizmet karşılığı olmayarak alınan hisseler ile zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılmaktadır. Üründen pay alan kişi ürünü, zirai kazanç ölçülerini belirleyen kararnamelerde yer alan fiyatlar üzerinden değerleyecektir. Bu değerler emsal bedeli yerine geçer (VUK md.45 ve 267).

4.5.1. Gayrimenkul Sermaye İradında Beyan

GVK'nın 70'inci maddesinde sayılan mal ve hakları kiraya verenlerden;

- Tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunan ve gayrisafi tutarları toplamı 103'üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2018 yılı için **34.000 TL**'yi) aşan tutarda irat elde edenler,
- Bir takvim yılı içinde elde ettiği mesken (konut) kira geliri istisna tutarını (2018 yılı için **4.400 TL**'yi) aşanlar,
- Bir takvim yılı içinde elde ettiği tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan gayrimenkul sermaye iratları toplamı 2018 yılı için **1.800 TL**'yi aşan mükellefler (örneğin, basit usulde vergiye tabi mükelleflere kiraya verilen yerlerden elde edilen gelirler; ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olanların elde ettiği konut kira gelirleri gibi),

yıllık beyanname vermek zorundadır.

Yukarıda bahsedilen 34.000 TL'lik beyan haddinin hesabında tevkif yoluyla vergilendirilmiş iratların gayrisafi tutarları ile istisna düşüldükten sonraki mesken kira gelirleri, birlikte dikkate alınacaktır.

Çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla bir süredir yurt dışında yaşamakta olan Türk vatandaşları ise;

- Türkiye'de elde ettiği konut kira geliri 2018 yılı için **4.400 TL**'yi aşarsa,
- Bir takvim yılı içinde elde ettiği tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan gayrimenkul sermaye iradı varsa (örneğin, basit usulde vergiye tabi mükelleflere kiraya verilen yerlerden elde edilen gelirler),

yıllık beyanname vermek zorundadır. Ancak Türkiye'de elde edilen gelirin, tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş gayrimenkul sermaye iratlarından (ücretlerden, serbest meslek kazancından, menkul sermaye iradı ile kurumlardan elde edilen kar paylarından) ibaret olması halinde, tutarı ne olursa olsun beyanname verilmeyecektir (210 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile dar mükellef sayıldıkları için)

“Kiralama bedeli olarak kabulüne hukuken imkan bulunmayan ve kanunda gayrimenkul sermaye iradı olarak tanımlanmayan intifa hakkı tesisine ilişkin bedelin tevkifat yapma zorunluluğu bulunan ödemeler arasında yer almaması nedeniyle dava konusu tarhiyatta hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle vergi ve cezanın kaldırılmasına karar verilmesi isabetlidir.” DANIŞTAY 4. DAİRE E. 2009/5053, K. 2010/1965

Aile bireylerinin her birinin sahip oldukları mal ve haklardan elde ettikleri kira gelirleri için kendi adlarına ayrı ayrı beyanname vermeleri gerekmektedir. Beyanname, geliri elde eden aile bireyi adına düzenlenerek imzalanacaktır.

Küçük ve kısıtlıların mükellef olması durumunda bunlar adına verilecek olan yıllık gelir vergisi beyannamesi veli, vasi veya kayyum tarafından imzalanır.

Mal ve haklara hisseli olarak sahip olunması halinde, her ortağın sadece kendi hissesine karşılık gelen kira gelirlerini beyan etmesi gerekmektedir.

Beyana tabi geliri sadece gayrimenkul sermaye iradından ibaret olan mükellefler, istemeleri halinde vergi dairesinden alacakları kullanıcı kodu, parola ve şifreyi kullanmak suretiyle yıllık gelir vergisi beyannamelerini elektronik ortamda doğrudan kendileri gönderebilecekleri gibi elektronik beyanname gönderme aracılık yetkisi almış meslek mensupları aracılığıyla da gönderebileceklerdir.

Ayrıca beyannamenin, “Hazır Beyan Sistemi” aracılığıyla internet ortamında verilmesi mümkün bulunmaktadır. Konuyla ilgili açıklamalara Rehberin 12. Bölümünde yer verilmiştir.

4.5.2. Mesken Kira Gelirlerinde İstisna

Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın Kanunda belirtilen koşullarda belirli bir tutarı gelir vergisinden istisnadır.

Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 2018 takvim yılı için **4.400 TL**'si gelir vergisinden müstesnadır.

Mesken kira geliri istisnasından, kira gelirlerini tam ve doğru olarak beyan edenler yararlanacaktır. İstisna haddi üzerinde konut kira geliri elde edip beyanname vermeyenler veya eksik beyan edenler bu istisnadan yararlanamayacaklardır.

Ancak idarece herhangi bir tespit yapılmadan önce anılan kira gelirini süresinde beyan etmeyenler veya eksik beyan edenler, kendiliklerinden süresinden sonra (pişmanlık hükümlerine göre) verecekleri beyannameye mesken kira gelirlerini beyan ettikleri takdirde yine anılan istisnadan yararlanabileceklerdir.

Ticari, zirai veya mesleki kazançları dolayısıyla yıllık beyanname vermek zorunda olanlar ile istisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifinin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı **(2018 takvim yılı için 120.000 TL)** aşanlar bu istisnadan faydalanmazlar.

İstisna şahsa bağlı olduğundan, gayrimenkulün hisseli olması halinde her bir hissedar, istisnadan ayrı ayrı tam olarak yararlanır.

Yıllık gayri safi kira gelirine istisna uygulandıktan sonra gayrimenkul sermaye iradının safi tutarının tespitinde mükellefler gerçek gider usulünü veya % 25 oranındaki götürü gider usulünü seçebilirler. Seçilen usul, elde edilen tüm gayrimenkul sermaye iratları için geçerlidir ve götürü gider usulünün seçilmesi halinde iki yıl geçmeden bu usulden dönülemez. Gerçek gider usulünü seçenler, gerçek giderlerine ilişkin belgelerini, yıllık gelir vergisi beyannamesi ekinde ibraz etmek zorunda olmayıp, VUK hükümlerine göre istenildiğinde ibraz edilmek üzere 5 yıl süre ile saklamak zorundadırlar. İstisnaya isabet eden giderler safi iradın tespitinde dikkate alınmaz.

Bir mükellefin birden fazla konuttan kira geliri elde etmesi halinde, istisna kira gelirleri toplamına bir defa uygulanacaktır.

Örnek 1: (B), 2018 yılında konut olarak kiraya verdiği dairesinden 130.000 TL kira hasılatı elde etmiştir.

(B)'nin elde ettiği konut kira geliri (120.000 TL), 2018 yılı için Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (120.000 TL) aştığından elde edilen kira geliri için istisna uygulanmayacaktır.

Örnek 2: (C), 2018 yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden 7.000 TL kira geliri, tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş 25.000 TL işyeri kira geliri ve 90.000 TL ücret geliri elde etmiştir.

Elde edilen gelir toplamının ($7.000 + 25.000 + 90.000 = 122.000$ TL) 2018 yılı için Gelir Vergisi Kanunu'nun 103 üncü 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 3: (D), 2018 yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden 3.200 TL kira geliri, tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş 40.000 TL mevduat faiz geliri ve 90.000 TL ücret geliri elde etmiştir.

(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 üncü maddesinde yer alan tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı aşıp aşmadığına ayrıca bakılmayacaktır. Dolayısıyla, (D) elde etmiş olduğu toplam gelir ($3.200 + 40.000 + 90.000 = 133.200$ TL) Gelir Vergisi Kanunu'nun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (120.000 TL) aşmasına karşın mesken kira geliri (3.200 TL) 4.400 TL'lik istisna tutarının altında kaldığından bu gelir için beyanname vermeyecektir.

4.5.3. Gayrimenkul Sermaye İradında Elde Etme

Gayrimenkul sermaye iratlarında elde etme, serbest meslek kazancında olduğu gibi tahsil esasına bağlıdır. Nitekim GVK'nın 72'nci maddesinde gayri safi hasılat, bir takvim yılı içinde

o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin tutarı olduğu şeklinde açıklama yapılmıştır.

Ayn olarak tahsil edilen kira bedelleri VUK'nın değerlendirme hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrilir. Emsal bedelinin kiralayanın başvurusuna bağlı olarak takdir komisyonunca belirlenmesi gerekir. Gayrimenkul sermaye iratlarında tahsilat esas geçerli olmakla beraber, gelecek yıllara ait olarak peşin tahsil olunan kiralar ilgili buldukları yılların hasılatı sayılır.

“Zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirlerinin bu kanunun uygulanmasında gayrimenkul sermaye iradı sayılacağı kurala bağlanmıştır. Arazideki zirai faaliyete bilfiil iştirak etmediği ve üründen pay aldığı tartışmasız olan davacının elde ettiği gelirin gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesinde yasaya aykırılık bulunmamaktadır.

Vergi Mahkemesince tarh matrahı miktarının hukuka uygunluğu yönünden yapılacak incelemeyle varılacak sonuca göre yeniden karar verilmesi gerekir.”

DANIŞTAY 3. DAİRE E. 2006/2035, K. 2007/3245

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 olunmuş sayılır ve VUK hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrilir.

Gelecek yıllara ait olup peşin tahsil olunan kiralar, ilgili buldukları yılların hasılatı sayılır. Şu kadar ki, ölüm ve memleketi terk hallerinde mükellefiyetin kalktığı tarihi takip eden zamanlara ait olmak üzere peşin tahsil olunan kiralar, mükellefiyetin kalktığı dönemin hasılatı sayılır.

Ayrıca, gayrimenkul sermaye iradı sahipleri için,

- Bilgileri dahilinde namlarına, kamu müessesesine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması,
- Kira olarak doğan alacağın başka bir şahsa temlik (Temlikin ivazlı olup olmadığına bakılmaz. İvazlı temliklerde ivazın tahsil şartı aranmaz) veya kiracısına olan borcu ile takası;

tahsil hükmündedir.

Yabancı parasıyla yapılan ödemeler, ödeme gününün borsa rayici ile borsada rayici yoksa Maliye Bakanlığınca tespit edilecek kur üzerinden Türk parasına çevrilir. Değerleme günü itibarıyla kur ilan edilmemişse TC Merkez Bankasınca ilan edilen kurların (döviz alış kuru) esas alınması gerekir.

Kiracıdan gider karşılığı adı ile alınan paralar (ısıtma, aydınlatma, asansör vs. için) gayri safi hasılat dahil edilir. Ayrıca gider olarak dikkate alınır. Eğer söz konusu giderler kiracı tarafından ödeniyorsa hasılatından indirilmez.

4.5.4. Emsal Kira Bedeli

Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri, emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının kullanımına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır.

Emsal kira bedeli ise bina ve arazide, varsa yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir ve tespit edilmiş kirası, yoksa bunların vergi değerinin %5'idir.

Dolayısıyla kira gelirinin, GVK'nın 73'üncü maddesinde yazılı esaslara göre tespit edilen "emsal kira bedeli"nden düşük beyan edilmemesi gerekir.

Ancak aşağıda belirtilen hallerde ise emsal kira bedeli esası uygulanmaz:

- Boş kalan gayrimenkullerin korunması amacıyla bedelsiz olarak başkalarının ikametine bırakılması,
- Binaların mal sahiplerinin çocuklarının, anne ve babalarının veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi, (Ancak, bu kimselerin her birinin ikametine birden fazla konut tahsis edilmişse bu konutların yalnız birisi için emsal kira bedeli hesaplanmaz. Örnek olarak, mal sahibi baba, çocuğunun ikametine iki adet gayrimenkul tahsis etmişse sadece bir adet gayrimenkul için emsal kira bedeli hesaplanmayıp diğeri için emsal kira bedeli hesaplanacaktır.)
- Mal sahibi ile birlikte akrabaların da aynı evde veya dairede ikamet etmesi,
- Genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğerk kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamalar.

Yukarıda da belirtildiği üzere GVK'nın 73'üncü maddesinde yazılı esaslara göre tespit edilen "emsal kira" bedelinden düşük kira gelirinin beyan edilmemesi gerekir.

"Emsal kira bedeli uygulamasının istisnası yükümlülerin usul ve furuunun ikametine tahsis edilen meskenler olduğundan, bu istisnanın yorumla genişletilerek diğerk kan ve sıhri hısımları da kapsadığı düşünölemeyeceği, bu nedenle davacının kayınpederinin kullanımına bedelsiz olarak tahsis ettiği daire için emsal kira bedeli uygulanamayacağı yolundaki Mahkeme kararında isabet görülmediği"ne karar verilmiştir. DANIŞTAY 3. DAİRE E. 1989/1907, K.1991/68

Elde edilen 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 uygulanmaz (1999/1 Sıra No.lu GVK Genelgesi)

...

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.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 13/07/2011, B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 73-956.

4.5.5. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Vergi Kesintisi

Gayrimenkul sermaye iradına konu olan mal ve hakları kiralayan Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar, kira ödemeleri üzerinden gelir vergisi kesintisi (tevkifat) yapmak zorundadırlar.

Kiracı olan bu kişi ve kuruluşlar, yaptıkları kira ödemelerinin brüt tutarı üzerinden % 20 oranında gelir vergisi kesintisi yapmak zorundadırlar.

Bu vergi kesintisi, gelecek aylara veya yıllara ait olmak üzere peşin ödenen kira bedeli üzerinden de yapılacaktır. Örneğin; 3 aylık veya 1 yıllık işyeri kirası peşin tahsil edildiğinde, bu durumda peşin tahsil edilen kiranın tamamı vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Kiracı, basit usulde vergilemeye tabi bir mükellef ise; vergi kesintisi yapma yükümlülüğü bulunmadığından, kira ödemesi üzerinden vergi kesintisi yapmayacaktır.

Kiraya verilen gayrimenkulün hem konut hem de işyeri olarak kullanılması halinde ise; kiralanan yerin tamamı veya bir kısmı işyeri olarak kullanıldığı sürece, kira bedelinin tamamı vergi kesintisine tabi olacaktır.

4.5.6. Safi İradın Bulunması Sırasında İndirilecek Giderler

Gayrimenkul sermaye iratlarında, safi iradın tespitinde indirilecek giderler GVK'nın 74'üncü maddesinde aşağıdaki gibi sayılmış olup, giderlerin indiriminde götürü gider ve gerçek gider usulü olmak üzere iki usul mevcuttur.

Götürü gider usulü	Gerçek gider usulü
<ul style="list-style-type: none"> – Mükellefler diledikleri takdirde GVK 74'üncü maddede yazılı gerçek giderlere karşılık olmak üzere hasılatlarından % 15'ini götürü olarak indirebilirler.²² – Bu oran, mesken kira hasılatlarında istisna düşüldükten sonra uygulanır. – Bu usulü seçen mükellefler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler. – Haklarda götürü gider usulü söz konusu değildir. 	<ul style="list-style-type: none"> – O yıl içerisinde yapılan ve GVK 74'üncü maddede sayılan gerçek giderler indirilir.

Gerçek gider usulü : Gerçek gider usulünde indirilecek giderler 11 bent halinde sayılmıştır:

1. Kiraya verilen tarafından ödenen aydınlatma, ısıtma, su ve asansör giderleri,
2. Kiraya verilen malların idaresi için yapılan ve gayrimenkulün ehemmiyeti ile orantılı olan idare giderleri. Hakların kiraya verilmesi halinde, bunlarla ilgili idare giderleri hasılatтан indirilemez.
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 beş yıl süre ile iktisap bedelinin % 5'i (İktisap bedelinin % 5'i tutarındaki bu indirim, sadece ilgili gayrimenkule ait hasılatта uygulanır. Ancak, indirilemeyen kısım GVK'nın 88/3'üncü madde uygulamasında gider fazlalığı sayılmaz.),

Beş yıllık süre iktisap tarihi itibarıyla başlar. Örneğin 2014 yılında alınan bir konut aynı yıl kiraya verilmişse indirime 2014 yılından başlanır ve 2015, 2016, 2017 ve 2018 yıllarında da indirilir. Aynı konut 2016 yılında kiraya verilirse bu durumda da beş yıllık süre yine 2014 yılında başlar; 2016, 2017 ve 2018 yılı hasılatlarından iktisap bedelinin % 5'i indirilir. 2018 beyanlarında 2013 ve daha önceki yıllarda iktisap edilen konutlar için indirimden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

5. Kiraya verilen mal ve haklar için ödenen vergi, resim, harç ve şerefiyelerle kiraya verenler tarafından ödenmiş olmak şartıyla belediyelere ödenen harcamalara iştirak payları,

²² 7061 sayılı Kanununun 14 üncü maddesiyle, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 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, 1/1/2017 tarihinden itibaren elde edilen gayrimenkul sermaye iratlarına uygulanmak üzere hasılatın % 15'i olarak belirlenmiştir.

6. Kiraya verilen mal ve haklar için ayrılan amortismanlar (Amortisman tabi değer, biliniyorsa maliyet bedeli, bilinmiyorsa, bina ve arazi için vergi değeri, diğer mallar için VUK'nın 267/3 maddesine göre tespit edilen emsal değerleridir).
7. 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 Kanununun 313 üncü maddesinde belirlenen tutarı aşıyor ise maliyet olarak dikkate alınabilir.)

Söz konusu harcamaların 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 313 üncü maddesinde belirtilen tutarı aşmaması halinde, istisna edilen gayrisafi hâsılata isabet edenler hariç olmak üzere harcama tutarının tamamı safi hasılatın tespitinde doğrudan gider olarak indirim konusu yapılabilecektir.

Söz konusu harcamaların 213 sayılı Kanunun 313 üncü maddesinde belirtilen tutarı aşması halinde ise, istisna edilen gayrisafi hâsılata isabet edenler hariç olmak üzere harcama tutarının tamamının doğrudan gider yazılması mümkün olduğu gibi mükelleflerce gayrimenkulün maliyetine ilave edilerek amortisman yoluyla itfa edilmesi olanağı da bulunmaktadır.

8. Kiraya verenin yaptığı onarım giderleri (Emlakın iktisadi değerini artıracak surette yenilenmesi, onarımı veya bunlara ilaveler yapılması için yapılan giderler onarım gideri sayılmaz.)
9. Kiraya verilen mal ve haklara ait bakım ve idame giderleri,
10. Kiraladıkları mal ve hakları kiraya verenlerin ödedikleri kiralar ve diğer gerçek giderler,
11. Sahibi buldukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutun kira bedeli. Kira indirimi gayri safi hasılatın GVK'nın 74'üncü maddesinin 1 ila 9 ve 11 numaralı bentlerinde yazılı giderler düşüldükten sonra, kalan miktar üzerinden yapılır. Kiranın indirilmeyen kısmı diğer gelir unsurlarından indirilemez. Bu kısım gider fazlalığı sayılmaz (GVK. md.88/3).

Türkiye'de yerleşik olmayan mükelleflerin (Çalışma veya oturma izni olarak altı aydan daha fazla bir süredir yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları dahil), yabancı ülkelerde ödedikleri kira bedelleri Türkiye'de elde edilen kira gelirinden gider olarak indirim konusu yapılamaz.

12. Kiraya verilen mal ve haklarla ilgili olarak mukavelenameye kanuna veya ilama istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar.

Gerçek gider yönteminin seçilmesi ve konut kira gelirlerine uygulanan istisnadan yararlanılması durumunda, gerçek gider tutarının istisnaya isabet eden kısmı, gayri safi hasılatın indirilemeyecektir. Vergiye tabi hasılat isabet eden indirilebilecek gider kısmı aşağıdaki formül kullanılarak hesaplanabilir.

Toplam Gider x Vergiye Tabi Hasılat*

İndirilebilecek Gider =

Toplam Hasılat

(*) Vergiye Tabi Hasılat = Toplam Hasılat - Konut Kira Geliri İstisnası

Örnek 1: (A), sahibi olduğu konutu 2018 yılında kiraya vermiş olup, 30.000 TL kira geliri elde etmiştir. Başka geliri bulunmayan mükellef gayrimenkulü ile ilgili olarak, 6.000 TL harcama yapmış olup, gerçek gider yöntemini seçmiştir.

Mükellefin gerçek gider olarak indirebileceği tutar, 6.000 TL tutarındaki toplam giderin vergiye tabi hasılatı isabet eden kısmı kadar olacaktır.

Vergiye Tabi Hasılat = 30.000 - 4.400 = 25.600 TL

İndirilebilecek Gider = (6.000 x 25.600) / 30.000 = 5.120 TL

Gayrimenkul sermaye mahiyetindeki mal ve hakların kısmen kiraya verilmesi halinde, yukarıda yazılı giderlerden yalnız bu kısma isabet edenler hasılatı indirilebilir.

Her türlü para cezaları ve vergi cezaları (GVK md.74) ile gelir vergisi ve diğer şahsi vergiler, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen gecikme zamları ve faizler, VUK hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri gider olarak indirilemez (GVK md.90).

- Konutlarda, her bir konut için aylık 500 TL ve üzerinde, haftalık, günlük veya benzeri şekilde kısa süreli konut kiralamalarında ise tutara bakılmaksızın kira geliri elde edenlerin,²³
- İşyerlerinde, işyerini kiraya verenler ile kiracıların

kiraya ilişkin tahsilat ve ödemelerinin banka, benzeri finans kurumları veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü tarafından düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğu bulunmaktadır.

Söz konusu zorunluluklara uymayanlara kesilecek ceza, (Vergi Usul Kanununun mükerrer 355 inci maddesinin o yıl için belirlenen özel usulsüzlük cezası miktarından az olmamak üzere) her bir işlem için bu işleme konu tutarın % 5'idir.

Örnek 2: (A), sahibi bulunduğu gayrimenkulünü mesken olarak kiraya vermiş olup 2018 takvim yılında toplam 13.900-TL kira geliri elde etmiştir. Başkaca herhangi bir geliri bulunmayan (A), gayrimenkul sermaye iradının safi tutarının tespitinde götürü gider yöntemini seçmiştir.

Buna göre; (A)'nın 2018 yılında elde ettiği gayrimenkul sermaye iradının safi tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

A.Gayrisafi Hasılat	13.900-TL
B.Vergiden İstisna Edilen Tutar	4.400-TL
C.Kalan (A-B)	9.500-TL
D.Götürü Gider (C x % 15)	1.425-TL
E.Safi İrat (C-D)	8.075-TL

Örnek 3: (B), sahibi bulunduğu gayrimenkulünü işyeri olarak serbest meslek erbabı olan (C)'ye kiralamış olup 2018 takvim yılında brüt 40.000-TL kira geliri elde etmiştir. Başkaca herhangi bir geliri bulunmayan (B), gayrimenkul sermaye iradının tespitinde götürü gider yöntemini seçmiştir.

Buna göre; (B)'nin 2018 yılında elde ettiği gayrimenkul sermaye iradının safi tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

²³ Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 268)'nin "1. Tevsik Zorunluluğunun Kapsamı" başlıklı bölümünde yer alan "Konutlarda, her bir konut için aylık 500 YTL ve üzerinde kira geliri elde edenlerin," ibaresi 09/06/2017 tarihli ve 30091 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 298 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 268)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile "Konutlarda, her bir konut için aylık 500 TL ve üzerinde, haftalık, günlük veya benzeri şekilde kısa süreli konut kiralamalarında ise tutara bakılmaksızın kira geliri elde edenlerin," şeklinde değiştirilmiştir.

A.Gayrisafi Hasılat	40.000-TL
B.Vergiden İstisna Edilen Tutar	-
C.Kalan (A-B)	40.000-TL
D.Götürü Gider (C x % 15)	6.000-TL
E.Safi İrat (C-D)	34.000-TL

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; kendinize ve eşinize ait birer gayrimenkul olduğunu ve 2011 yılında elde edilen (5675.-TL.+5550.-TL.) kira gelirlerinin eşlerden birinin banka hesap numarasına yatırıldığını, eşle birlikte oturlan gayrimenkul için 2011 yılında 10.710.-TL kira ödendiğini ve gerçek usul seçilerek beyanname verileceğini belirterek,

- Kirada oturlan gayrimenkul için ödenen kira bedelinin gider olarak indiriminde, istenildiği gibi pay edilip edilemeyeceği,
- Eşlerden birinin banka hesabına yatırılan kira gelirinin ilgili eş tarafından beyan edilip edilemeyeceği, hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir

...

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre; gayrimenkul sermaye iradında yıllık gelir vergisi beyannamesinin, gayrimenkul sahibi tarafından beyan edilmesi gerektiğinden, eşinizin ve sizin elde ettiğiniz kira gelirlerinin ayrı ayrı beyan edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, eş ile birlikte oturlan gayrimenkule ilişkin ödenen kira bedelinin evlilik birliği içerisinde müşterek bir gider olması nedeniyle, söz konusu kirayı birlikte ödeyen eşler gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olarak gerçek gider yöntemini seçerek vereceği yıllık gelir vergisi beyannamesinde, istisnaya isabet eden kısım hariç olmak üzere ödenen kira bedelini payları oranında ayrı ayrı gider olarak indirebilmeleri mümkün bulunmaktadır.

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12.05.2012 tarih ve **84098128-120.05.05-504 sayılı özelgesi.**

4.6. Menkul Sermaye İradı

GVK'nın 75'inci maddesi gereğince, sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır.

Menkul sermaye iratlarının, bunları sağlayan sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı olması halinde, bu iratlar ticari kazancın tespitinde dikkate alınır.

Ayrıca, GVK'nın 75'inci maddesinin ikinci fıkrasında bazı iratların, kaynağına bakılmaksızın menkul sermaye iradı olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Bu iratlar;

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 ipoteye 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 ortaklıkları ortaklarının ve komanditerlerin kâr payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir. Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan kârların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde dağıtımı, kazanç dağıtımı sayılmaz.),

5520 sayılı KVK'nın 7'inci 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 başkanı ve üyelerine verilen kâr payları,

4. KVK 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 ipoteye dayalı menkul kıymetler hariç ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarından 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 tüzel kişilerin 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 şekilde ve ad altında olursa olsun toplanan paralara sağladıkları gelirler ve menfaatler ile bankalar ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizler de mevduat faizi sayılır),

8. Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller,
9. İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kâr paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve ayınlar,
10. Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri,
11. (3239 sayılı Kanunla yürürlükten 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 Kanunla, 24.04.2003 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır),
14. Menkul kıymetlerin geri alım veya 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.)
17. Yukarıdaki bentlerde sayılanlar dışında Sermaye Piyasası Kanunu hükümlerine göre ihraç edilen her türlü sermaye piyasası araçlarından elde edilen gelirler.

Diğer taraftan GVK'nın 76'ncı maddesinde; menkul kıymetlerin kuponlu veya kuponsuz olarak satılması, iştirak hisselerinin devir ve temliki, menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin tamamen veya kısmen itfa olunması karşılığında alınan paralarla itfa dolayısıyla verilen ikramiyelerin menkul sermaye iradı sayılmayacağı belirtilmiştir.

4.6.1. Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi

Menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi genel olarak GVK'nın 94'üncü maddesi hükmü uyarınca tevkifat yoluyla yapılmaktadır.

Tevkif yoluyla vergilendirilen menkul sermaye iratları, belli tutarı (2018 yılı için 34.000 TL) aşmaları halinde yıllık beyanname ile beyan edilir. GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca vergi tevkifatına tabi tutulmamış ve istisna uygulamasına konu olmayan ve tutarı 1.800 TL'yi aşan menkul sermaye iratları da yıllık beyanname ile beyan edilecektir. (1.800 TL'lik tutar bir istisna olmayıp, gelirin beyan edilip edilmeyeceğine yönelik bir haddir.)

Gelir Vergisi Kanununa 5281 sayılı Kanunla eklenen **Geçici 67'inci madde** ile 2020 yılının sonuna kadar bazı gelirlerin (menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçları, mevduat faizleri, faizsiz bankacılık yapan kurumlardan elde edilen faiz benzeri gelirler ile repo gelirleri) vergilendirilmesinde özel bir düzenleme yapılmıştır. Yapılan düzenleme ile maddede belirtilen 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 vergilendirilmesi, stopaj şeklinde, banka ve aracı kurumlar tarafından yapılacak ve bu şekilde vergilendirilen gelirler için beyanname verilmeyecek, diğer gelirler nedeniyle verilecek beyannameye dahil edilmeyecektir.

Menkul sermaye iradı elde edenlerin beyannamelelerini, "Hazır Beyan Sistemi" aracılığıyla internet ortamında vermeleri mümkündür. Konuyla ilgili açıklamalara Rehberin 12. Bölümünde yer verilmiştir.

Buna göre menkul sermaye iratlarının türlerine göre beyan durumları aşağıdaki gibidir:

4.6.1.1. Tevkif Yoluyla Vergilendirilmekle Beraber Belli Tutarı Aşması Halinde Beyan Edilecek Menkul Sermaye İratları

Tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunan bazı menkul sermaye iratlarını elde edenler, bu iratlarının gayrisafi tutarlarının GVK'nın 103'üncü maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2018 yılı için 34.000 TL'yi) aşması halinde beyanname vereceklerdir.

1. 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan her çeşit tahvil ve hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler,²⁴

2. Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahviller ile tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirler,

24 2018 yılında elde edilen bir kısım menkul sermaye iradının beyanında uygulanacak indirim oranının birden büyük olması dolayısıyla bu gelirler beyan edilmeyecektir.

3. Tam mükellef kurumlardan elde edilen kar payları.

Elde edilen gelirin 34.000 TL'yi aşması halinde bu gelirlerin tamamı yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Menkul sermaye iratları toplamının 34.000 TL'yi aşmış aşmadığının tespitinde, indirim oranı ve istisna uygulanabilecek menkul sermaye iratlarının, indirim oranı ve istisna uygulandıktan sonra kalan kısımlarının dikkate alınması gerekmektedir.

4.6.1.2. 01.01.2006 Tarihinden Önce İhraç Edilen Her Nevi Tahvil ve Hazine Bonolarından Elde Edilen Faiz Gelirlerinin Beyanı

2018 takvim yılında elde edilen menkul sermaye iratlarından, 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan ve GVK'nın 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının 5 numaralı bendinde sayılan her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler **indirim oranı uygulanmak suretiyle** beyan edilecektir.

302 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde 2018 yılında elde edilen bir kısım menkul sermaye iradının beyanında uygulanacak indirim oranı (% 23,73 / %16,90=) **% 140,41** olarak açıklanmıştır.

Bu kapsamda, 2018 takvim yılında elde edilen menkul sermaye iratlarından, 1/1/2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan ve 193 sayılı Kanunun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde sayılan her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler indirim oranının birden büyük olması dolayısıyla beyan edilmeyecektir.

Döviz, 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 dahil kazanç ve iratlar için indirim oranı uygulanması söz konusu değildir.

193 sayılı Kanunun geçici 67 nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, anılan Kanunun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratları 1/1/2006 tarihinden itibaren nihai olarak tevkifat yoluyla vergilendirilmekte olup bu gelirlerin beyanı ve bu gelirlere indirim oranı uygulanması söz konusu değildir.

Öte yandan 1.1.2006 tarihinden itibaren ihraç edilecek olan Devlet tahvili ve Hazine bonolarından elde edilecek olan faiz gelirleri ile bunların alım-satım kazançları üzerinden Geçici 67'nci madde uyarınca tevkifat yapıldığından beyan edilmeyecektir. Ancak, Vergi uygulaması bakımından Devlet tahvili ve Hazine bonusu gibi değerlendirilmekle birlikte Eurobondlar geçici 67 nci madde kapsamında değildir. Dolayısıyla 2018 yılında elde edilen ve 34.000 TL'yi aşan Eurobond faiz gelirleri beyan edilecektir.

4.6.1.3. Özel Sektör Tahvilleri ve Kira Sertifikalarından Elde Edilen Gelirler

GVK'nın 94'üncü maddesine göre, tam mükellef kurumlar tarafından yurtdışında ihraç edilen tahviller ile tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurtdışında ihraç edilen kira sertifikalarından elde edilen gelirler % 0 ila % 10 arasında vadeye göre değişen oranlarda, 01.01.2006 tarihinden önce ihracı gerçekleştirilen diğer özel sektör tahvillerinden elde edilen faiz gelirleri ise % 10 oranında tevkifata tabi tutulmaktadır.

2018 yılında elde edilen ve **34.000 TL**'yi aşan söz konusu faiz gelirleri beyan edilecektir.

Kira sertifikaları dahil olmak üzere 01.01.2006 tarihinden sonra yurtiçinde ihraç edilen tüm özel sektör tahvillerinden elde edilen faiz gelirleri ise geçici 67 nci madde kapsamında vergilendirilmekte olup, bu **gelirler için beyanname verilmeyecektir.**

4.6.1.4. Kar Paylarının Vergilendirilmesi

GVK'nın 22'nci maddesi hükmüyle, tam mükellef kurumlardan elde edilen aşağıda yazılı 75'inci maddenin 1, 2 ve 3 numaralı bentlerde yazılı kar paylarının yarısı gelir vergisinden istisna edilmiştir. (İstisna edilen tutar üzerinden GVK 94'üncü madde uyarınca tevkifat yapılır ve tevkif edilen verginin tamamı, kar payının beyanı halinde yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir.)

Bu gruba giren menkul sermaye iratları;

- Tam mükellef kurumlardan elde edilen her nevi hisse senetlerinin kar paylarının istisnadan sonraki tutarı (temettü gelirleri) (GVK 75/1), (Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kar payları da bu kapsamdadır.)
- 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilen yatırım ortaklığı hisse senetlerinden elde edilen kar paylarının indirim oranı uygulandıktan sonra kalan tutarının yarısı (GVK 75/1),
- Tam mükellef kurumlardan elde edilen iştirak hisselerinden doğan kazançların istisnadan sonraki tutarı (limited şirket ortaklarının, iş ortaklıkları ortaklarının ve komanditerlerin kar payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar dahil) (GVK 75/2),
- Tam mükellef kurumlardan elde edilen kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar paylarının istisnadan sonraki tutarı (GVK 75/3),

Tam mükellef kurumlardan elde edilen ve yukarıda sayılan kar paylarının yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutar vergiye tabi gelir olarak dikkate alınacaktır. Beyana tabi başka gelirlerin bulunmaması halinde, gelir 34.000 TL'yi aşıyor ise beyan edilecektir.

Beyan edilen tutar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, kurum bünyesinde karın dağıtımı aşamasında yapılan % 15 oranındaki vergi kesintisinin tamamı (istisnaya isabet eden kısım dahil) mahsup edilecek olup, mahsup sonrası kalan tutar genel hükümler çerçevesinde red ve iade edilecektir.

Kurumların 31.12.1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançlarını dağıtılmaları halinde, gerçek kişilerce elde edilen bu kar payları, tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir.

01.01.1999-31.12.2002 tarihleri arasında sona eren hesap dönemlerine ilişkin olup, kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlar ile GVK'nın Geçici 61 inci maddesi kapsamında vergi kesintine tabi tutulmuş olan yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançların dağıtılması halinde, gerçek kişilerce elde edilen kar paylarının net tutarına elde edilen kar payının 1/9'u eklendikten sonra bulunan tutarın yarısı vergiye tabi gelir olarak dikkate alınacaktır. Beyan edilen tutarın 1/5'lik kısmı hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir.

Menkul Sermaye İratlarına ilişkin bildirim doldurulurken, sadece adi komandit şirketlerin komanditer ortakları, limited şirket ortakları ve anonim şirketlerin kurucu ortakları ile yönetim kurulu üyesi ortakları ödemiş oldukları BAĞ-KUR primlerini elde edilen menkul sermaye iradı tutarıyla sınırlı olmak üzere indirebileceklerdir.

Örnek : A'nın ortağı bulunduğu ve tam mükellef bir kurum olan (X) Anonim Şirketi'nin 2016 yılı karını dağıtması neticesinde 2018 yılında sırasıyla brüt 100.000 TL, 334.000 TL veya 500.000 TL tutarında kar payı (temettü) elde ettiği ve mükellefin başkaca geliri bulunmadığı varsayıldığında mükellefin ödeyeceği veya iade olunacak gelir vergisi aşağıdaki gibi olacaktır. (Elde edilen kar payı kurum bünyesinde %15 nispetinde stopaja tabi tutulmaktadır.)

	I	II	III
Kar Payı Tutarı (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	190.500 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

4.6.1.5. Tutarı 1.600 TL'yi Aşması Halinde Beyan Edilecek Menkul Sermaye İratları

Türkiye'de vergi tevkifatına tabi tutulmamış ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul sermaye iratlarından aşağıda sayılanların tutarı 1.600 TL'yi geçmesi halinde beyan edilecektir:

- Adi komandit şirketlerin komanditer ortaklarına isabet eden kar payı (GVK md.75/2),
- Her nevi alacak faizi (GVK md.75/6),
- Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen gelirler (01.01.2006 tarihinden önce ihraç/iktisap edilenler), (GVK md.75/8),
- İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temlik karşılığında elde edilen para ve ayınlar (GVK md.75/9),
- Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında elde edilen iskonto bedelleri (GVK md.75/10),
- Kıyı bankacılığından (off-shore bankacılık) elde edilen faiz gelirleri
- Yurt dışından elde edilen faiz, repo, kar payı vb. diğer menkul sermaye iratları (Yurt dışından ödenen vergilerin mahsubu ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları çerçevesinde değerlendirilir).

Bu gelirlerin beyanında esas alınan 1.800 TL'lik had, yukarıda da belirtildiği üzere bir istisna olmayıp, gelirin beyan edilip edilmeyeceğini gösteren bir haddedir. Bu had, yukarıda belirtilen gelirlerin her biri için ayrı ayrı uygulanmayacak olup, bu gelirler ile vergi tevkifatına tabi olmayan ve istisna uygulanmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının toplam tutarı olarak dikkate alınacaktır.

4.6.1.6. Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları

Aşağıda sayılan menkul sermaye iratları, tutarları dikkate alınmaksızın beyan edilmeyecektir. Diğer gelirler nedeniyle verilen beyannameye de dahil edilmezler.

1. GVK'nın Geçici 67 nci maddesi kapsamında vergi kesintisine tabi tutulmuş olan;
 - Mevduat faizleri,
 - Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları,
 - Repo kazançları.
2. Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından ayrılmalar nedeniyle yapılan ödemelerin ve bireysel emeklilik sisteminden ayrılanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarları,
3. Kurumlar vergisi mükelleflerince 31.12.1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen kazançların dağıtım halinde, gerçek kişilerce elde edilen kar payları,
4. Kurumların karlarını sermayeye eklemek suretiyle gerçekleştirdikleri kar dağıtım işlemlerinde gerçek kişi ortaklarca elde edilen kar payları. (Maliye Bakanlığı, 243 Seri No'lu Gelir

Vergisi Genel Tebliği ile karın sermayeye ilavesi halinde sermayeye ilave edilen karın, kaynağının -sermaye yedeği veya kar yedeği- bir öneminin bulunmadığını, her halükarda kar payını elde eden gerçek kişi ortakların, tutarı ne olursa olsun menkul sermaye iradı olarak beyan etmeyeceklerini açıklamıştır.),

5. Dar mükellef gerçek kişilerin tevkif yoluyla vergilendirilmiş menkul sermaye iratları (kurumlardan elde edilen kar payları dahil),

Çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla bir süredir yurt dışında yaşamakta olan Türk vatandaşlarının (210 Seri No'lu GV Genel Tebliği ile dar mükellef sayıldıklarından), Türkiye'de elde ettikleri tevkif yoluyla vergilendirilmiş menkul sermaye iratları (kurumlardan elde edilen kar payları dahil), tutarları ne olursa olsun beyan edilmeyecektir.

(GVK'nın 3 üncü maddesine göre, 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 mükellef sayılarak tam mükellefiyet esaslarına göre vergilendirilirler)

6. 01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilmiş olan, Devlet tahvili ve Hazine bonusu faiz gelirleri (Eurobondlardan elde edilen faiz gelirleri hariç)

7. 01.01.2006 tarihinden sonra yurtiçinde ihraç edilen tüm özel sektör tahvillerinden elde edilen faiz gelirleri

4.6.1.7. Kesilen Vergilerin Mahsubu

Menkul sermaye iratları üzerinden kesilen vergilerden beyannameye dahil edilen gelire isabet eden kısım, beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.

Kar paylarının beyan edilmesi durumunda ise, beyan edilen tutar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, kar paylarının dağıtım aşamasında kurum bünyesinde yapılan vergi kesintisinin tamamı mahsup edilecektir.

4.6.1.8. Menkul Sermaye İratlarının Beyan Durumuna İlişkin Özet Tablo

Aşağıdaki tablo, mükelleflerin menkul sermaye iratları dışında, beyanı gereken başka gelirlerinin olmadığı varsayılarak hazırlanmıştır. Menkul sermaye iradından başka gelirler de olması durumunda GVK'nın 85'inci ve 86'ncı maddelerinde yer alan gelirin toplanması ve beyanı ile toplama yapılmayan haller hükümlerine uygun olarak işlem yapılması gerekmektedir.

2018 Yılında Elde Edilen Bazı Menkul Sermaye İradı Gelirlerin Beyanı

MENKUL SERMAYE İRADININ TÜRÜ	BEYAN DURUMU	ÖZELLİKLERİ
Mevduat faizleri	Beyan Dışı	GVK'nın geçici 67'inci maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuşlardır. Tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyeceklerdir.
Özel Finans Kurumlarınca (Katılım Bankası) Ödenen Kar Payları	Beyan Dışı	
Repo Gelirleri	Beyan Dışı	
01.01.2006 tarihinden itibaren ihraç edilen Devlet Tahvili ve Hazine Bonolarının faiz gelirleri	Beyan Dışı	
01.01.2006 tarihinden itibaren yurtiçinde ihraç edilen özel sektör tahvillerinin faiz gelirleri (Yurtiçinde ihraç edilen kira sertifikaları dahil)	Beyan Dışı	
Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından yapılan ödemeler.	Beyan Dışı	Tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyeceklerdir.
Bireysel emeklilik sisteminden ayrılanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarları	Beyan Dışı	Tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyeceklerdir.
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.	Beyan Dışı	İstisna
Kurumların karlarını sermayeye eklemek suretiyle gerçekleştirdikleri kar dağıtım işlemlerinde gerçek kişi ortaklarca elde edilen kar payları.	Beyan Dışı	Tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyeceklerdir.
01.01.2006 tarihinden önce ihraç/iktisap edilen hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller	1.800 TL'yi aşması halinde tamamı beyan edilecektir.	Tevkifat ve istisna uygulanmayan gelirlere ilişkin 1.800 TL'lik beyan haddinin aşılması halinde beyan edileceklerdir.
İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve ayınlar	1.800 TL'yi aşması halinde tamamı beyan edilecektir.	Tevkifat ve istisna uygulanmayan gelirlere ilişkin 1.800 TL'lik beyan haddinin aşılması halinde beyan edileceklerdir.
Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri		
Kıyı bankacılığından (off-shore bankacılık) elde edilen faiz gelirleri		
Yurt dışından elde edilen diğer menkul sermaye iratları (faiz, repo, kar payı vb.)		
Her çeşit alacak faizleri		

01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen her çeşit tahvil ve Hazine bonusu faiz gelirleri (TL cinsinden)	İndirim oranının birden büyük olması dolayısıyla beyan edilmeyecektir.	Tevkifat uygulanan gelirlere ilişkin 34.000 TL'lik tutarı aşması halinde beyan edilecektir.
01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen her çeşit Tahvil ve Hazine Bonusu faiz gelirleri (dövizde, altına veya başka bir değere endeksli)	İndirim oranı uygulanmayacak olup, toplam tutarı 34.000 TL'yi aşıyorsa beyanda bulunulacaktır.	
Eurobondlardan elde edilen faiz gelirleri	İndirim oranı uygulanmayacak olup, toplam tutarı 34.000 TL'yi aşıyorsa beyanda bulunulacaktır.	
Tam mükellef kurumlar tarafından <u>yurtdışında</u> ihraç edilen tahviller ve tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurtdışında ihraç edilen kira sertifikalarından elde edilen gelirler	Toplam tutarı 34.000 TL'yi aşıyorsa beyanda bulunulacaktır.	
1999-2002 tarihleri arasında sona eren hesap dönemlerinde elde edilen, kurumlar vergisinden istisna kazançlar ile yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançların dağıtımı halinde gerçek kişilerce elde edilen kar payları	Elde edilen kar payının net tutarına bu tutarın 1 /9'u eklenerek bulunacak tutarın yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutar 34.000 TL'yi aşıyorsa beyanda bulunulacaktır.	
Her nev'i hisse senetlerinin kar payları	Elde edilen kar payının brüt tutarının yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutar 34.000 TL'yi aşıyorsa beyanda bulunulacaktır.	
İştirak hisselerinden doğan kazançlar	Elde edilen kar payının brüt tutarının yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutar 34.000 TL'yi aşıyorsa beyanda bulunulacaktır.	
Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar payları	Elde edilen kar payının brüt tutarının yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutar 34.000 TL'yi aşıyorsa beyanda bulunulacaktır.	

4.6.2. Menkul Sermaye İratlarında İstisna

GVK'nın 6728 sayılı Kanununun 11 nci maddesi ile değişik 22 nci maddesi uyarınca;

1. Sigorta süresi en az on yıl veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarından yapılan ödemelerin tamamı gelir vergisinden müstesnadır. Bu istisnadan yararlananların (aşağıdaki (2) numaralı fıkra 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 üncü maddenin birinci fıkrasının (15) numaralı bendinin (a) alt bendine göre tevkifat yapılır. İrat tutarlarının tespitinde 75 inci maddede yer alan hükümlere uyulur.

2. 75 inci maddenin 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 üncü maddenin birinci fıkrasının (15) ve (16) numaralı bentlerine göre tevkifat yapılmaz. Şu kadar ki; bu istisnadan yararlananların vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenler hariç olmak üzere, ödeme olarak on yıl tamamlanmadan tek primli yıllık gelir sigortalarından ayrılmaları hâlinde, bu fıkraya göre istisna edilen tutarlar üzerinden, ödemenin kaynağına göre 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (15) numaralı bendinin (a) alt bendi veya aynı fıkranın (16) numaralı bendinin (b) alt bendi için belirlenen oranlar dikkate alınarak tevkifat yapılır. İrat tutarlarının tespitinde 75 inci maddede yer alan hükümlere uyulur.

4.6.2.1. Tek Primli Yıllık Gelir Sigortalarından Yapılan Ödemelere İlişkin İstisna Uygulanması

Sigorta süresi en az on yıl veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarından yapılan ödemelerin tamamı gelir vergisinden müstesnadır. Sigorta süresi on yıldan daha az olan tek primli yıllık gelir sigortalarından yapılan ödemeler ise gelir vergisi istisnası kapsamı dışında bulunmaktadır.

Sigorta süresi en az on yıl veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarından on yıl tamamlanmadan ayrılma halinde yapılan ödemelere gelir vergisi istisnası uygulanmayacak olup, söz konusu ödemeler üzerinden 193 sayılı Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (15) numaralı bendinin (a) alt bendine göre 12.1.2009 tarihli ve 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereği %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

Tevkifat, ayrılma tarihinde yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı üzerinden yapılacak olup söz konusu irat tutarı; 193 sayılı Kanununun 75 inci maddesinde belirtildiği üzere varsa fesih ve iştirak kesintisi indirilmeden önceki birikim tutarından, yatırıma yönlendirilen tutar indirilerek hesaplanacaktır.

Sigorta süresi en az on yıl veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarından vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle on yıl tamamlanmadan ayrılma halinde ise söz konusu irat tutarları üzerinden tevkifat yapılmayacaktır.

ÖRNEK 1: (A) 31.10.2016 tarihinde akdetmiş olduğu 15 yıl süreli tek primli yıllık gelir sigortasını üç yıl sonra sonlandırarak sistemden ayrılmış olup kendisine ödenen 70.000 TL'nin içerdiği 20.000 TL'lik irat tutarı üzerinden 193 sayılı Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (15) numaralı bendinin (a) alt bendine göre % 15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

4.6.2.2. Tek Primli Yıllık Gelir Sigortalarına Yapılan Aktarımlarda İstisna Uygulaması

Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile sigorta ve emeklilik şirketlerinden; on yıl süreyle prim veya aidat ödeyerek ayrılanlar ve vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlar ile bireysel emeklilik sisteminden; emeklilik hakkı kazananlar ve bu sistemden vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlar kendilerine yapılan ödemeleri sigorta süresi on yıl ve üzeri veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarına yatırdıkları takdirde, bu sigortalar için yatırılan 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 dahil) gelir vergisinden müstesnadır.

Aktarım nedeniyle gelir vergisinden istisna edilen irat tutarı; 193 sayılı Kanununun 75 inci maddesinde belirtildiği üzere, sigorta poliçelerinden yapılan aktarımlarda varsa fesih ve iştirak kesintisi indirilmeden önceki birikim tutarından, yatırıma yönlendirilen tutar indirilerek hesaplanacaktır. Bireysel emeklilik sisteminden yapılan aktarımlarda ise istisna edilen 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 hesaplanan tutar olacaktır.

Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile sigorta ve emeklilik şirketleri tarafından; on yıl süreyle prim veya aidat ödeyerek ayrılanlar ile vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara ödenmesi gereken ancak tek primli yıllık gelir sigortasına aktarım nedeniyle gelir vergisinden istisna edilen irat tutarları üzerinden 193 sayılı Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (15) numaralı bendine göre tevkifat yapılmayacaktır.

Bireysel emeklilik sisteminden; emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılması gereken ancak tek primli yıllık gelir sigortasına aktarım nedeniyle gelir vergisinden istisna edilen irat tutarları (4632 sayılı Kanun kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil.) üzerinden de 193 sayılı Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (16) numaralı bendine göre tevkifat yapılmayacaktır.

Tevkifat yapılmaması için aktarım yapılan tek primli yıllık gelir sigortasının sigorta süresi on yıl ve üzeri veya ömür boyu olmalıdır. Dolayısıyla, sigorta süresi on yıldan daha az olan tek primli yıllık gelir sigortalarına yapılan aktarımlar nedeniyle söz konusu gelir vergisi istisnasından yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

Katılımcıların aktarım sonrasında tek primli yıllık gelir sigortalarından on yıl tamamlanmadan ödeme alarak ayrılmaları halinde ise, 193 sayılı Kanunun 22 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasına göre istisna edilen tutarlar üzerinden, sigorta poliçelerinden yapılan aktarımlarda 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (15) numaralı bendinin (a) alt bendine göre 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereği %15 oranında, bireysel emeklilik sisteminden yapılan aktarımlarda ise 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (16) numaralı bendinin (b) alt bendine göre 13.8.2012 tarihli ve 2012/3571 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereği % 10 oranında tevkifat yapılır.

Sigorta süresi en az on yıl veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarından vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle on yıl tamamlanmadan ayrılma halinde ise söz konusu irat tutarları üzerinden tevkifat yapılması söz konusu olmayacaktır.

ÖRNEK 2: (B), 31.1.2006 tarihinde akdetmiş olduğu bireysel emeklilik sözleşmesi ile ilgili olarak sistemde 1.9.2016 tarihi itibarıyla oluşan 56.000 TL'lik birikim tutarını, toplu ödeme şeklinde alarak bireysel emeklilik sisteminden ayrılmak yerine, sigorta süresi ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortasına aktarmıştır.

(B)'nin bireysel emeklilik sisteminden aldığı 56.000 TL ödeme içindeki irat tutarı 15.000 TL olup, bu tutar üzerinden ilgili bireysel emeklilik şirketince 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesine göre %5 oranında uygulanması gereken tevkifat, söz konusu istisna uygulaması nedeniyle yapılmayacaktır.

(B)'nin akdetmiş olduğu tek primli yıllık gelir sigortasını on yıl tamamlanmadan sonlandırması halinde aktarım nedeniyle istisna tutulan 15.000 TL üzerinden 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (16) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında %10 oranında tevkifat yapılacaktır. (B)'nin sistemden vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılması halinde ise 15.000 TL üzerinden herhangi bir tevkifat yapılması söz konusu olmayacaktır.

4.6.2.3. Geçiş Dönemi Uygulaması

193 sayılı Kanunun 22 nci maddesinde 6728 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerin yürürlük tarihi olan 9.8.2016 tarihinden önce akdedilmiş tek primli yıllık gelir sigortası sözleşmelerine ilişkin olarak yapılan ödemeler bakımından, 193 sayılı Kanunun 22 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasında 6728 sayılı Kanunla değişiklik yapılmadan önceki hükümler uygulanacaktır.

Dolayısıyla, 9.8.2016 tarihinden önce akdedilmiş tüm tek primli yıllık gelir sigortası sözleşmelerine ilişkin olarak yapılan ödemelerin tamamı gelir vergisinden müstesnadır. Söz konusu istisna uygulamasında sigorta süresinin ve poliçenin sonlandırılma tarihinin önemi bulunmamaktadır.

ÖRNEK 3: (C), 1.3.2013 tarihinde akdetmiş olduğu on yıl süreli tek primli yıllık gelir sigortasını üç yıl sonra sonlandırarak sistemden ayrılmıştır. Kendisine ödenen 120.000 TL'nin içerdiği 20.000 TL'lik irat tutarının tamamı gelir vergisinden istisna olup bu tutar üzerinden 193 sayılı Kanununun 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (15) numaralı bendi kapsamında herhangi bir tevkifat yapılmayacaktır.

4.7. Diğer Kazanç ve İratlar

Yapısı itibariyle devamlılık göstermeyen mutad meslek halinde yapılmayan, daha çok spekülâtif ve arızı denilebilecek kazançlar diğer kazanç ve irat olarak adlandırılmaktadır. Bir kazanç veya iradın "Diğer kazanç ve irat" kapsamında vergiye tabi tutulabilmesi için, bu irada ilişkin faaliyetin Kanunda açıkça yazılı olması gerekmektedir.

Tam mükellef gerçek kişiler, istisna haddini aşan diğer kazanç ve iratları için, tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Diğer kazanç ve iratlar iki gruptan oluşmaktadır.

4.7.1. Değer Artış Kazançları

Değer Artışı Kazançları, GVK'nın mükerrer 80'inci maddesinde 6 bent halinde düzenlenmiştir. Değer artışı kazancı olarak vergilendirilen gelir, mal ve hakların elden çıkarılmasından sağlanan kazançtır.

Değer Artış Kazançları;

1. İvazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar,
2. İhtira beratları hariç olmak üzere GVK'nın 70/5'inci maddesinde yazılı olan arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, alametifarika, marka, ticaret ünvanı, 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 hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar,
3. Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları tarafından elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar serbest meslek kazancıdır),
4. Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar,

5. Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar,
6. İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70'inci maddenin birinci fıkrasının 1, 2, 4 ve 7 numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin 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).

“Bir kişinin kat edinme karşılığında arsasını müteahhide vermesi ve inşa edilen binada kat sahibi olması servetin değerlendirilmesi, servetin biçim değiştirmesi olduğundan, dairelerin satışından elde edilen kazanç değer artış kazancı değildir.”

DANIŞTAY VERGİ DAVA DAİRELERİ GENEL KURULU E. 2004/51, K. 2004/80

2018 yılında değer artış kazançları istisnası

- 1) 2018 yılı için değer kazançlarının 12.000 TL'si gelir vergisinden müstesnadır.
- 2) Taksi, dolmuş, minibüs ve umum servis araçlarına ait ticari plakaların elden çıkarılmasından doğan kazançların tamamı vergiden istisnadır.
- 3) Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar için bu istisna uygulanmaz.²⁵

İstisna tutarı değer artış kazançları toplamına uygulanacaktır. İstisnayı aşan kazançlar beyan edilirken, kazancın tamamı beyannamede gösterilip istisna düşüldükten sonraki kısım vergiye tabi matrah olacaktır.

Öte yandan 7104 sayılı Kanununun 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.

Değer artış kazançlarında endeksleme uygulaması GVK'nın mükerrer 81'inci maddesinin yedinci fıkrasında düzenlenmiş olup söz konusu hükme göre; 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

²⁵ 29/3/2018 tarihli ve 7104 sayılı Kanununun 15 inci maddesiyle bu fıkrada yer alan “Bir takvim” ibaresi 6.4.2018 tarihinden itibaren “Taksi, dolmuş, minibüs ve umum servis araçlarına ait ticari plakaların elden çıkarılmasından doğan kazançların tamamı ile bir takvim” şeklinde değiştirilmiştir.

artırılarak tespit edilir. Bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının en az %10 olması gerekmektedir.

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

Aynı yıl içinde birden fazla menkul kıymet alınıp satılması halinde, bunların kazancı birlikte hesaplanır. Alım satımın birinden doğan zarar, diğerinin karından mahsup edilir. Sonucun zarar olması halinde bu zararın GVK'nın 88'inci maddesi hükmü uyarınca diğer gelir unsurlarından mahsubu mümkün değildir.

“Bir kısmı veraset yoluyla intikal etmekle birlikte mirasçılar tarafından tamamlanan binada bulunan taşınmazın satışından elde edilen gerçek değer artışının saptanmasında miristen intikal eden değer in göz önünde bulundurulması” gerektiğine hükmedilmiştir.

DANIŞTAY 3.DAİRE E. 2004/2711, K. 2005/1657

Değer artış kazançlarının vergilendirilmesinde “elden çıkarma” deyimi, mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade etmektedir.

“Değer artış kazançlarının vergilendirilmesi için intikal in ivazsız olup olmadığının tespiti gerekmektedir.”

DANIŞTAY 4. DAİRE E. 2001/1088, K. 2002/834

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.

Hâsılâtın ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı Vergi Usul Kanununun değerlendirme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunur.

“Dava, gayrimenkul satışından elde ettiği değer artış kazancını beyan etmediği ileri sürülen davacı adına salınan gelir vergisi ile kesilen vergi ziyâ cezasının kaldırılması istemiyle açılmıştır. Taşınmaz satışında değer artışı kazancını hesaplarken gayrimenkulün maliyetinin tespitinde çıplak mülkiyetin alım bedeliyle intifa hakkı alım bedelinin birlikte değerlendirilmesi gerekir.” DANIŞTAY 4. DAİRE E. 2008/4394, K. 2009/2552

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; 06/02/2013 tarihinde satın aldığınız gayrimenkulü 28/01/2015 tarihinde sattığınızı belirterek söz konusu gayrimenkule ilişkin yaptığınız giderlerin (PVC Cam Balkon Yapımı, Elektrik Tesisatının Yenilenmesi, Banyo Dolabı Yapımı, Duşa kabin konulması vs...) ve konutun alımı için bankaya ödediğiniz kredi faizleri ile erken ödeme bedellerinin değer artışı kazancı matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınıp alınamayacağı hususunda Başkanlığımız görüşünün bildirilmesi istenilmektedir.

....

Bu hüküm ve açıklamalara göre, 2013 takvim yılında satın aldığınız gayrimenkulün 2015 takvim yılında, iktisap tarihinden itibaren 5 yıllık süre içinde elden çıkarılması nedeniyle elde ettiğiniz kazanç değer artış kazancıdır. Değer artış kazancınızın hesaplanmasında; ekte sunduğunuz ve yapmış olduğunuz giderlere ait belgelerin incelenmesinden söz konusu giderlerin; gayrimenkulü iktisap etmeniz ve iktisadi değerini artıracak surette tevsii, tadili veya bunlara ilave yapılması için ihtiyar olunan giderlerden olduğu ve maliyet artırıcı bir nitelik taşıdığı anlaşıldığından iktisap bedelinin tespitinde maliyete dahil edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan; safi değer artışı kazancının hesaplanmasına esas olmak üzere söz konusu konutun iktisap bedelinin belirlenmesinde, konutun elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılmak suretiyle tespit edilen iktisap bedelinin dikkate alınması gerekmektedir. Ayrıca, bu şekilde artırılmak suretiyle dikkate alınan iktisap bedeline, gayrimenkulünüzün iktisabında kullandığınızı tevsik etmeniz şartıyla, kullandığınız konut kredisinin vadesi sona ermeden ve kredi bakiyesi kapanmadan konutu satmanız nedeniyle, bankaca şahsınızdan tahsil edilen erken ödeme bedelinin ve konut kredi faizlerine ilişkin ödemelerinizin başkaca bir gelirinizden dolayı indirim konusu yapılmaması kaydıyla herhangi bir endeksleme yapılmaksızın ilave edilmesi suretiyle maliyet bedelinin tespit edilmesi mümkündür.

Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 9.3.2017 tarihli ve 11355271-120.07.01[M81-2016/5]-14172 sayılı özelgesi

4.7.2. Arızı Kazançlar

Arızı Kazançlar, GVK'nın 82'nci maddesinde 6 bent halinde düzenlenmiştir. Arızı kazançlar, yapılması devamlılık arz etmeyen faaliyetlerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine yönelik düzenlemeler içermektedir.

Bunlar;

1. Arızı olarak ticari muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar,
2. Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetiyle serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi, henüz başlanmamış olan böyle bir faaliyete hiç girilmemesi, ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hasılat,

3. Gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ile peştamallıklar (kiracıya ait tesisat ve malların tahliye ve devri sırasında kiralayan veya yeni kiracıya devrinden doğan kazançlar dahil),
4. Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hasılat,
5. Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleriyle ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar (zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil),
6. Dar mükellefiyete tabi olanların ulaştırma işlerini arızı olarak yapmalarından elde ettikleri kazançlar.

1, 2, 3 ve 4 numaralı bentlerde sayılan arızı kazançlarda (henüz başlanmamış olan ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girilmemesi ile ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar hariç) bir takvim yılında elde edilen kazançların toplamının 2018 yılı için 27.000 TL'lik kısmı vergiden istisnadır.

İstisna tutarı arızı kazançlar toplamına uygulanacaktır. 1, 2, 3 ve 4 numaralı bentlerde yazılı kazançların istisnayı aşan kısımları, diğerlerinde (5 ve 6 numaralı bentlerde yazılı kazançlarda) kazancın tamamı vergiye tabi tutulur.

ilgide kayıtlı özelge talep formu ve ek dilekçede; serbest çalışan grafik sanatçısı olduğunuzu ve 2016 yılı içerisinde bir şirket tarafından farklı tarihlerde açılan 7 adet logo tasarım yarışmasından toplam 2.604,73 TL. kazanç sağladığınızı belirterek, söz konusu gelirinizi arızı serbest meslek kazancı olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

...

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, faaliyetin bir işverene tabi ve belirli bir iş yerine bağlılık arz edecek şekilde hizmet sözleşmesine istinaden yapılması halinde, bu iş karşılığı elde edilecek gelirin ücret olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup ücret olarak yapılan söz konusu ödemeler üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 61, 63, 94, 103 ve 104 üncü maddelerine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekir.

Ancak, söz konusu faaliyetin bir işverene bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması halinde serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilerek elde edilen kazanç için yıllık gelir vergisi beyanname verilmesi, söz konusu faaliyetin devamlılık arz etmeyecek şekilde ve mutad meslek haline getirmeden yapılması durumunda ise bu faaliyetin arızı serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilerek, Kanunun 82 nci maddesine göre bir takvim yılında arızı kazanç dolayısıyla elde edilen gelirlerin toplamının 2016 yılı gelirleri için 24.000 TL'yi aşması halinde, aşan kısım için yıllık beyanname verilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanununa göre serbest meslek kazancı elde edenlerin faaliyetlerinin arızı nitelik taşıyıp taşımadığına bakılmaksızın ödemeyi yapanların tevkifat yapmakla sorumlu kişilerden olması halinde anılan Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (2/b) bendi uyarınca %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı tabiidir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.07.2017 tarih ve 62030549-120[65-2017/250]-224221 sayılı özelgesi

4.7.3. Geçici 67'inci madde Kapsamında Tevkifata Tabi Olup, Beyan Edilmeyecek Gelirler

Geçici 67'nci madde kapsamında tevkifata tabi olup, beyan edilmeyecek gelirler aşağıdaki gibidir.

- Hisse senedi alım-satım kazançları,
- Devlet tahvili ve Hazine bonoları faiz gelirleri ve alım-satım kazançları,
- Özel sektör tahvil ve bonoları faiz gelirleri ve alım-satım kazançları,
- Mevduat faizleri,
- Repo gelirleri,

- Özel finans kurumları gelirleri,
- Vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilen gelirler,
- Menkul kıymet ve vadeli işlem ve opsiyon piyasalarında işlem gören diğer menkul kıymetlerin gelirleri,
- Hazine veya diğer kamu tüzel kişiliklerince çıkarılan menkul kıymetlerin faiz gelirleri ve alım-satım kazançları,
- Menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan gelirler.
- Aracı kuruluş varantlarından elde edilen gelirler.

Geçici 67 nci madde kapsamında tevkifata tabi tutulan gelirlerin ticari faaliyet kapsamında elde edilmesi durumunda bu gelirler ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirileceğinden ticari kazançlarla ilgili olarak verilen beyannameye dahil edilecektir.

Beyan edilen gelir üzerinden hesaplanan gelir vergisinden geçici 6' nci madde hükmü çerçevesinde tevkif edilen vergiler mahsup edilecektir. Mahsup sonrası kalan bir tutarın bulunması halinde bu tutar genel hükümler çerçevesinde red ve iade edilecektir.

4.7.3.1. Mevduat Faizleri, Repo Gelirleri ve Özel Finans Kurumlarından Elde Edilen Gelirler

Söz konusu gelirler üzerinden GVK'nın Geçici 67'inci maddesinin (4) numaralı bendi gereğince %15 vergi tevkifatı²⁶ yapılmaktadır. Bu gelirlere ilişkin hesapların 01.01.2006 tarihinden önce açılmış olması, TL veya döviz cinsinden açılmış olması veya vadeli/vadesiz hesap olması durumu değiştirmemektedir. Tevkifat uygulamasında gelir sahibinin gerçek/ tüzel kişi ya da tam/dar mükellef olmasının veya elde edilen gelirin vergiden istisna olup olmamasının önemi bulunmamaktadır.

Bu gelirler için tam ve dar mükelleflerce tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname verilmeyeceği gibi, Geçici 67'inci madde kapsamında elde edilen gelirlere ilişkin olarak verilecek ihtiyari beyana da dahil edilmeyecektir.

4.7.3.2. Her Nevi Tahvil ve Hazine Bonolarından Elde Edilen Faiz Gelirleri İle Alım-Satım Kazançları

01.01.2006 tarihinden (bu tarih dahil) sonra ihraç edilen Devlet tahvili ve Hazine bonoları dahil tüm tahvil ve bonolar ile bu tarihten sonra iktisap edilen menkul kıymetlerden elde edilecek olan faiz gelirleri ve alım-satım kazançları üzerinden tam ve dar mükellefler için geçici 67'nci madde kapsamında % 10 oranında tevkifat yapılmaktadır.

26 Güncel vergi tevkifat oranları için 1/1/2013 tarih ve 28515 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 24/12/2012 tarihli ve 2012/4116 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına bakınız.

01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen her nevi tahvil ve hazine bonoları ile menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının vergilendirilmesinde ise geçici 67'nci madde kapsamında tevkifat yapılmamakta, bu gelirler gerek tam gerekse dar mükellefler açısından 31.12.2005 tarihinde geçerli olan eski hükümlere göre vergilendirilmektedir. Dolayısıyla, söz konusu devlet tahvili ve Hazine bonolarının ihraç tarihi ile Türk Lirası cinsinden ihraç edilip edilmediğine bağlı olarak indirim oranı uygulanacaktır. Alım-satım kazançları için ise maliyet bedeli endekslemesi ve istisna uygulamasından sonra kalan tutar ne olursa olsun beyan edilecektir.

Yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden (Eurobond) elde edilen faiz gelirleri ve alım-satım kazançları ihraç tarihi ne olursa olsun geçici 67 nci madde kapsamında tevkifat uygulaması dışında olduğundan, Eurobond faiz gelirleri 2018 yılına ilişkin beyan haddi olan 34.000 TL'nin aşılması halinde beyan edilecektir. Alım-satım kazancında ise maliyet bedeli endekslemesi ve istisna uygulaması sonucu kalan tutar ne olursa olsun beyan edilecektir.

Dar mükellefiyete tabi olanların, Eurobondlardan elde ettikleri gelirler için beyanname vermeleri söz konusu değildir.

Benzer şekilde, tam mükellef kurumlar tarafından 1/1/2006 tarihinden itibaren yurt içinde ihraç edilen özel sektör tahvil/bono faiz gelirleri ve alım-satım kazançları geçici 67'nci madde kapsamında tevkif yoluyla vergilendirilmektedir. 1/1/2006 tarihinden önce ihraç edilen özel sektör tahvil/bono faiz gelirleri ve alım-satım kazançlarının vergilendirilmesinde ise 31.12.2005 tarihinde geçerli olan eski hükümlere uyulacaktır.

Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahviller geçici 67'nci madde kapsamına girmemektedir. Yurt dışında ihraç edilen söz konusu özel sektör tahvillerden elde edilen faiz gelirlerinin vergilendirilmesinde, 2011/1854 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile değişik 2009/14592 sayılı Kararnamede yer alan vade ve oranlar dikkate alınmak suretiyle GVK'nın 94 üncü maddesi uyarınca tevkifat yapılacaktır.

4.7.3.3. Hisse Senedi Kar Payları ile Alım-Satım Kazançları

Hisse senedi kar payları menkul sermaye iradı olup, Geçici 67'inci madde kapsamı dışında tutulduğundan tevkifat yapılmamaktadır. Hisse senedi kar paylarının nasıl vergilendirileceğine ilişkin açıklamalar Menkul Sermaye İratlarının Beyanı bölümünde yapılmıştır.

01.01.2006 tarihinden itibaren iktisap edilen hisse senetleri alım-satımı kazançları ise Geçici 67'inci maddenin (1) numaralı bendi uyarınca vergilendirilmektedir. 22/9/2017 tarihli ve 2017/10840 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı²⁷ ile tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından geçici 67 nci madde kapsamında;

²⁷ 27/4/2012 tarihli ve 2012/3141 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından geçici 67 nci madde kapsamında hisse senetlerine ve hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri, Borsa İstanbul'da işlem gören aracı kuruluş varantları dahil olmak üzere hisse senetleri (menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetleri hariç) ve hisse senedi yoğun fonların katılma belgelerinden elde edilen kazançlar için uygulanacak tevkifat oranı %0 olarak tespit edilmiştir.

- Hisse senetlerine ve hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri,
- Borsa İstanbul'da işlem gören aracı kuruluş varantları dahil olmak üzere hisse senetleri (menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetleri hariç) ve hisse senedi yoğun fonların katılma belgelerinden elde edilen kazançlar
- Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen altına dayalı devlet iç borçlanma senetleri
- 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun uyarınca kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen altına dayalı kira sertifikalarından elde edilen kazançlar

için uygulanacak tevkifat oranı % 0 olarak belirlenmiştir. Söz konusu gelirler için yıllık veya münferit beyanname verilmeyecektir.

1/1/2006 tarihinden itibaren iktisap edilen hisse senetlerinin alım-satım kazançları geçici 67 nci madde hükümleri çerçevesinde tevkifata tabidir. Söz konusu gelirler için yıllık veya münferit beyanname verilmeyecektir.

1.1.2006 tarihinden önce iktisap edilen hisse senetleri alım-satım kazançları için geçici 67 nci madde kapsamında tevkifat yapılması söz konusu değildir. Bu gelirler 31.12.2005 tarihinde geçerli olan mevzuat hükümlerine göre vergilendirilecek olup, maliyet bedeli endekslemesi ve istisna uygulamasından sonra kalan tutar ne olursa olsun beyan edilecektir.

Hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesinde, sermaye ve kar yedeklerinin sermayeye eklenmesi dolayısıyla sahip olunan hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak, daha önceden sahip olunan hisse senetlerinin iktisap tarihi esas alınacaktır.

Şirketler tarafından sermaye artırımına gidildiği durumlarda, ortaklar rüçhan haklarını kullanmak suretiyle artırılan sermayeyi temsil eden hisse senetlerini almaktadırlar. Hisse senedi sahipleri tarafından rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibari değerleri ödenerek sahip olunan hisse senetleri yönünden de iktisap tarihi olarak sahip olunan eski hisse senetlerinin iktisap tarihi esas alınacaktır. Ortakların rüçhan haklarını sınırlamak suretiyle sermaye artırımını temsil eden hisse senetlerinin satılması durumunda ise yeni bir alım işleminin gerçekleştiği kabul edilecektir.

Şirketlerin sermaye yedekleri ile sermaye artırımında bulunmaları halinde, bu işlem sonrasında gerek önceden sahip olunan gerekse sermaye artırımını dolayısıyla alınan hisse senetlerinin maliyet bedeli, daha önce sahip olunan hisse senetlerinin maliyet bedelinin, sermaye artırımını sonrasında sahip olunan toplam hisse senedi sayısına bölünmesi suretiyle tespit edilecektir.

Kar yedekleri kullanılmak suretiyle sermaye artırımında bulunulması halinde, bu işlem dolayısıyla sahip olunan hisse senetlerinin maliyet bedeli, daha önce sahip olunan hisse senetlerinin maliyet bedeli ile yeni alınan hisse senetlerinin itibari değerleri toplamının sermaye artırımını sonrasında sahip olunan toplam hisse senedi sayısına bölünmesi suretiyle hesaplanacaktır.

Şirketler tarafından nakit olarak sermaye artırımına gidildiği durumlarda, hisse senedi sahipleri tarafından rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibari değerleri ödenerek sahip olunan hisse senetleri yönünden de 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.

Öte yandan tam mükellef kurumlara ait olup, Borsa İstanbul'da işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler tevkifata tabi değildir. Bu gelirler için GVK'nın Mükerrer 80 inci maddesi de uygulanmayacak olup; değer artış kazancı olarak yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi de söz konusu değildir.

4.7.3.4. Menkul Kıymetler Yatırım Fonları Katılma Belgeleri ile Yatırım Ortaklıkları Hisse Senetlerinden Elde Edilen Gelirler

Buna göre, Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonları (borsa yatırım fonları ile konut finansmanı fonları ve varlık finansmanı fonları dahil) ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliği kazançları üzerinden;

- 1) Borsa yatırım fonları ile konut finansman fonları ve varlık finansman fonları için %0,
- 2) Yukarıdaki bentte sayılanlar dışında kalanlar için 1 Ekim 2006 tarihine kadar uygulanmak üzere % 10, 1 Ekim 2006 tarihinden itibaren uygulanmak üzere % 0,

oranında tevkifat yapılacaktır.

Yatırım Fonu Katılma Belgeleri ile Yatırım Ortaklıklarından elde edilen gelirler 1.10.2006 tarihine kadar Fon/Ortaklık bünyesinde vergilendirildiğinden, katılımcı bazında vergileme söz konusu değildir. Dolayısıyla, katılımcı bazında vergilendirmeye 1.10.2006 tarihinden itibaren başlanılmış olup, yatırımcıların 1.10.2006 tarihinden önce iktisap ettikleri yatırım fonları katılma belgeleri için; Eylül ayının son işlem gününde ilgili yatırım fonu katılma belgesinin kapanış fiyatı, yatırım ortaklığı hisse senetleri için ise; bu hisse senetlerinin Eylül ayının son işlem gününde borsada oluşan ağırlıklı ortalama fiyatı, alış maliyeti olarak dikkate alınacaktır.

Menkul kıymetler yatırım fonlarının ilgili olduğu fona iadesi ve menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetleri alım-satımından elde edilen gelirler üzerinden bankalar ve aracı kurumlarca %10 oranında tevkifat yapılmakta olup, bu gelirler için yıllık beyanname verilmeyecektir.

Sürekli olarak portföyünün en az %51'i İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler, tevkifat kapsamında olmayacaktır. Bir yıllık sürenin hesaplanmasında, katılma belgesinin iktisap tarihinin esas alınması gerekmektedir.

4.7.3.5. Vadeli İşlem ve Opsiyon Sözleşmelerinden Elde Edilen Gelirler

Vadeli işlem sözleşmeleri, ileriki bir tarihte önceden belirlenen fiyat, miktar ve nitelikte ekonomik veya finansal göstereyi, sermaye piyasası aracını, malı, kıymetli madeni veya döviz alma veya satma yükümlülüğü getiren sözleşmelerdir.

Geçici 67'inci maddenin (13) numaralı fıkrasına göre, bankaların ve aracı kurumların taraf olduğu veya bunlar aracılığıyla yapılan; belirli bir vadede, önceden belirlenen fiyat, miktar ve nitelikte ekonomik veya finansal göstereye dayalı olarak düzenlenenler de dahil olmak üzere, para veya sermaye piyasası aracını, malı, kıymetli madeni ve döviz alma, satma, değiştirme hak ve/veya yükümlülüğünü veren vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri geçici 67. madde uygulamasında diğer sermaye piyasası aracı addolunacaktır.

Bu hüküm uyarınca, bankalar veya aracı kurumlar, bu nitelikte bir işlem yapmaları halinde; vadeli işlem veya opsiyon sözleşmesinin hükmünden yararlandığı anda, sözleşmeye baz alınan kıymetin piyasa fiyatına göre oluşan değeri ile işlem fiyatına göre oluşan değeri arasındaki fark üzerinden sözleşmenin sona erdiği tarih itibarıyla tevkifat yapacaklardır.

Hisse senedi ve hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılanlar dışında kalan sözleşmelerden dar ve tam mükellef gerçek kişilerce elde edilen gelirler üzerinden % 10 oranında, hisse senedi ve hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılan sözleşmelerden elde edilen gelirler üzerinden % 0 oranında tevkifat yapılmaktadır.

Vadeli işlem ve opsiyon borsasında sayısız türde sözleşme yapılması mümkün olup, ülkemizde en yaygın olan sözleşmeleri 4 grupta toplamak mümkündür:

- Endeks sözleşmeleri
- Döviz sözleşmeleri
- Faiz sözleşmeleri
- Emtia sözleşmeleri (buğday, pamuk ve altın)

4.7.3.6. Kredi Teminatı Sağlamak Üzere Kurulmuş Olan Kurumlarca 193 Sayılı Kanunun Geçici 67 nci Maddesi Kapsamında Elde Edilen Gelirlerde Tevkifat Uygulaması

6745 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle değişik 193 sayılı Kanunun geçici 67 nci maddesinin beşinci fıkrasında; 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 geçici 67 nci maddenin (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkra hükümleri uyarınca yapılacak tevkifatı etkilemeyeceği belirtilmiş; Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan borsa yatırım fonları ve emeklilik yatırım fonlarının elde ettikleri kazançlar üzerinden geçici 67 nci maddenin (1) ve (4) numaralı fıkralar uyarınca tevkifat yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır. 6745 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle yapılan değişiklik ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (I) bendi kapsamına giren kurumlarda kapsam alınmış ve bu kurumlarında elde ettikleri kazançlar

üzerinden (1) ve (4) numaralı fıkralar uyarınca tevkifat yapılmayacağı hükme bağlanmıştır. Söz konusu değişiklik 7.9.2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

193 sayılı Kanunun geçici 67 nci maddesinin beşinci fıkrasında yapılan değişikliğin kapsamına, yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan malî ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde yalnızca kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olup bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları fonları ortaklarına dağıtmaksızın kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar girmektedir.

Yapılan değişiklik ile söz konusu kurumlarca menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması ve elde tutulması sürecinde elde edilen gelirler üzerinden 193 sayılı Kanunun geçici 67 nci maddesinin (1) numaralı fıkrası kapsamında bankalar ve aracı kurumlar tarafından tevkifat yapılması söz konusu olmayacaktır.

Ayrıca, söz konusu kurumlarca elde edilen 193 sayılı Kanunun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratlarından 193 sayılı Kanunun geçici 67 nci maddesinin (4) numaralı fıkrası uyarınca tevkifat yapılmayacaktır.

Bu uygulama söz konusu kurumların 7.9.2016 tarihinden itibaren elde edecekleri gelirler için geçerli olup, bu tarihten önce elde edilen gelirler üzerinden anılan fıkralar kapsamında bankalar ve aracı kurumlarca tevkifat yapılması gerekmektedir.

4.7.3.7. İhtiyari Beyan

GVK'nın geçici 67'inci maddesi 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 dar mükellefler de dahil olmak üzere takvim yılı itibarıyla yıllık beyanname verilebilecektir.

Bu gelirlerin beyanı 269 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ekinde yer alan "GVK'nın geçici 67/11 inci Maddesine Göre İhtiyari Beyanda Bulunan Mükellefler İçin" düzenlenen yıllık gelir vergisi beyannamesiyle, izleyen yılın Mart ayının başından yirmi beşinci günü akşamına kadar yapılacaktır.

Geçici 67'inci madde kapsamında tevkif edilen vergilerin mahsup ve iadesine imkan sağlayan bu beyan ihtiyari bir beyan olup, bu imkândan yararlanılabilmesi için ihtiyari beyanın kanuni süresinde yapılması gerekmektedir. Süresi geçtikten sonra yapılan ihtiyari beyanlara dayanılarak işlem yapılması mümkün değildir.

İhtiyari beyan, tam mükelleflerce ikametgâhlarının bulunduğu yer vergi dairesine, öteden beri mükellef olanlar için ise bağlı oldukları vergi dairesine yapılacaktır.

Dar mükellefler ise ihtiyari beyanlarını İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Boğaziçi Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne yapacaklardır.

Söz konusu beyan sadece menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının alım-satımına ilişkin olarak yapılacak olup, faiz ve itfa gelirlerinin beyanı söz konusu değildir. Alım-satım işlemlerine ilişkin olarak beyan edilecek kazançlara uygulanacak oran, 2017/10840 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereğince, hisse senetlerine ve hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri, Borsa İstanbul'da işlem gören aracı kuruluş varantları dahil olmak üzere hisse senetleri (menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetleri hariç) ve hisse senedi yoğun fonların katılma belgelerinden elde edilen kazançlar, Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen altına dayalı devlet iç borçlanma senetleri ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun uyarınca kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen altına dayalı kira sertifikalarından elde edilen kazançlar için % 0, diğer kazançlar için % 10 olarak tespit edilmiştir.

Beyan edilen gelir üzerinden hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif edilen vergiler mahsup edilecektir. Mahsup ve mahsup sonrası kalan tutarın iade işlemleri 252 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğindeki açıklamalara göre yapılacaktır.

Mahsup ve iadenin yapılabilmesi için tevkif yoluyla kesilen vergilerin beyannameye dahil edilen kazançlara ilişkin olması şarttır.

Alım-Satım işlemlerine ilişkin olarak yapılacak ihtiyari beyanda, aynı türden menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarına ilişkin olması şartıyla yıl içinde oluşan zararların tamamı mahsup edilebilecektir.

Aynı tür menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracının değerlendirilmesinde aşağıdaki sınıflandırma esas alınacaktır.

I) Sabit getirili menkul kıymetler

II) Değişken getirili menkul kıymetler

III) Diğer menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçları

IV) Yatırım fonları katılma belgeleri ve yatırım ortaklıkları hisse senetleri

Konuyla ilgili detaylı açıklamalar 257, 258 ve 269 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde yer almaktadır.

4.7.3.8. Dar Mükellef Gerçek Kişilerin Geçici 67'nci Madde Kapsamında Yapacakları İşlemler

Dar mükellef kişilerin, geçici 67 nci madde kapsamında Türkiye'deki finansal araçlara kendileri veya yurt dışındaki portföy yönetim şirketleri vasıtasıyla yatırım yapabilmeleri ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları hükümlerinden yararlanabilmeleri için vergi kimlik numarası almaları gerekmektedir.

Vergi kimlik numarası alınabilmesi için dar mükellef gerçek kişilerin pasaportlarının noter onaylı bir örneği ya da vergi dairesi yetkililerince onaylanmak üzere, aslı ve fotokopisini, dar mükellef kurumların ise kendi ülkelerinde geçerli kuruluş belgesinin Türkiye'nin o ülkede bu-

lunan temsilciliğince onaylı Türkçe bir örneğini veya yabancı dilde onaylı kuruluş belgesinin tercüme bürolarınca tercüme edilmiş Türkçe bir örneğini ilgili vergi dairesine ibraz etmeleri gerekmektedir. Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti vatandaşları için nüfus cüzdanının ibrazı yeterli olacaktır.

Ayrıca, bankalar ve aracı kurumlar ile saklamacı kuruluşlar kendilerine işlem yapmak için müracaat eden ancak vergi kimlik numarası ibraz edemeyen yabancı müşterileri için, 7/11/2003 tarihli ve 48244 sayılı Genel Yazımız ekinde bulunan “Yabancılar İçin Vergi Kimlik Numarası Talep Formu”nu doldurmak suretiyle toplu olarak vergi kimlik numarası alabileceklerdir.

Bankalar ve aracı kurumların bu şekilde toplu olarak vergi kimlik numarası alabilmeleri için, dar mükellef gerçek kişi ve kurumlarca vergi dairesine sunulması gereken bu belgeleri, “Yabancılar İçin Vergi Kimlik Numarası Talep Formu”na ekleyerek İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Boğaziçi Vergi Dairesi Müdürlüğü’ne göndermeleri gerekmektedir.

Geçici 67 nci madde kapsamında Türkiye’deki finansal araçlara şahsi olarak veya yurt dışındaki portföy yönetim şirketleri vasıtasıyla yatırım yapan dar mükellef gerçek kişilerin, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları hükümlerinden yararlanabilmeleri için ilgili ülkenin yetkili makamları tarafından düzenlenerek imzalanmış mukimlik belgesinin aslının ve tercüme edilmiş örneğinin, banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla veya doğrudan ilgili vergi dairesine (Boğaziçi Vergi Dairesi) ibraz edilmesi gerekmektedir.²⁸

5. GELİRİN TOPLANMASI VE YILLIK BEYAN

Mükellefler GVK’nın 2’nci maddesinde yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için Kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verirler. Gelir Vergisi Kanununa göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannamede toplanması zorunludur.

Tacirlerle çiftçiler ve serbest meslek erbabı ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname verirler. Bu hüküm şirketlerin faaliyet ve tasfiye dönemlerine şamil olmak üzere kollektif şirket ortakları ile komanditeler hakkında da uygulanır.

Tam mükellef gerçek kişiler, yabancı ülkelerde elde ettikleri gelirleri için yıllık beyanname vermek ve diğer gelirleri nedeniyle verecekleri yıllık beyannameye bu gelirlerini dahil etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk, tevkif suretiyle vergilendirilip vergilendirilmediğine, tutarına veya niteliğine bakılmaksızın yabancı ülkelerde elde edilen bütün gelirler için geçerlidir.

Yabancı ülkede elde edilen gelirin, mükellefin iradesi dışındaki sebeplerle Türkiye’ye getirilemediğinin tevsik edilmesi halinde bu gelir, elde edildiği yılın geliri sayılmayacaktır. Bu durumda söz konusu gelir, mükellefin bu gelire tasarruf edebildiği yılın geliri sayılarak yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Ancak yabancı ülkede elde edilen gelire hukuken ve fiilen tasarruf edilebildiği halde iradi olarak Türkiye’ye getirilmemesi durumunda bu gelir, tasarruf edildiği yılın geliri olarak yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Beyan edilen gelir üzerinden tarh edilen vergiden, yabancı memleketlerde ödenen vergilerin mahsubu ise GVK’nın 123’üncü maddesindeki esaslara göre yapılacaktır.

28 Bkz. G.V.K. Geçici 67 nci Madde Uygulaması ile İlgili Olarak Gerçek Kişilere Yönelik Vergi Rehberi

Dar mükellef gerçek kişiler, ticari kazançları ile gerçek usulde tespit edilen zirai kazançları, vergi kesintisine tabi tutulmamış serbest meslek kazançları ile gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Ticari ve zirai faaliyetten kazanç sağlanmamış olsa bile yıllık beyanname verilecek ve faaliyet sonucu beyannameye gösterilecektir. Dar mükellef gerçek kişiler tevkif yoluyla vergilendirilmiş serbest meslek kazançları için yıllık beyanname vermeyeceklerdir.

5.1. Toplama Yapılmayan Haller

Tam mükellef gerçek kişiler, aşağıdaki gelirleri için yıllık beyanname vermeyecek ve diğer gelirleri nedeniyle beyanname vermeleri halinde de bu gelirlerini beyannameye dahil etmeyeceklerdir (GVK Md.86).

a) Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar, GVK 75'inci maddesinin (15) ve (16) numaralı bentlerinde²⁹ yazılı menkul sermaye iratları, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı,

b) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103'üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı 2018 yılı için 34.000 TL'yi - aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş ücretleri dahil),

c) Vergiye tabi gelir toplamı [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103'üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı 2018 yılı için 34.000 TL'yi - aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tabi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilmiş ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları,

29 Bu düzenlemeler aşağıdaki gibidir.

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 iştura 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."

d) Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 2018 yılı için 1.800 TL'yi aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları.

Ayrıca tevkifata tabi tutulmuş mevduat faizleri, faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları, kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları, repo gelirleri ve menkul kıymetler yatırım fonlarının katılma belgelerine ödenen kar payları tutarları ne olursa olsun beyan edilmeyecektir.

Dar mükellef gerçek kişiler ise aşağıdaki gelirleri için yıllık beyanname vermeyecek ve diğer gelirleri nedeniyle beyanname vermeleri halinde de bu gelirlerini beyannameye dahil etmeyeceklerdir.

- Tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile kurumlardan elde edilen kar payları,
- Gerçek usulde tespit edilmeyen zirai kazançlar,
- Diğer ücretler,
- Diğer kazanç ve iratlar,
- Kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısımları,

5.2. Yıllık Beyanname Verilmesi ve Gelirin Toplanmasıyla İlgili Esaslar

Tam mükellef gerçek kişiler için yıllık beyanname verilmesi ve gelirin toplanmasıyla ilgili olarak aşağıda belirtilen çerçevede karar verilmesi gerekmektedir.

Öncelikle, elde edilen gelir unsurları tek başına değerlendirilecek ve farklı gelir unsurlarından elde edilen kazanç ve iratlardan ancak tek başına değerlendirildiğinde beyanname verme yükümlülüğü bulunanlar yıllık beyannameye birleştirilecektir. Her bir kazanç unsuru tek başına ele alındığında beyan zorunluluğunun dışında kalıyorsa beyannameye birleştirilmeyecektir. Genel kural bu olmakla beraber, GVK'nın 86'ncı maddesinin 1-c bendine göre; vergiye tabi gelir toplamının (gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar, GVK'nın 75'inci maddesinin (15) ve (16) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratları, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı ve tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler hariç olmak üzere) 103 üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (34.000 TL) aşması halinde; Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyannameye verilecektir. (GVK Md.86/1-c).

Birden fazla işverenden ücret alınması halinde, birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağı ücretli tarafından serbestçe belirlenecektir.

Ticari kazançlar, gerçek usulde vergilendirilen zirai kazançlar ve serbest meslek kazançları için zarar dahi elde edilmiş olsa yıllık beyanname verilmesi zorunludur.

5.3. Yıllık Beyannameye Dahil Kazanç ve İratlardan Zarar Mahsubu

Gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından oluşan zararlar, (Diğer kazanç ve iratlardan olanlar hariç), diğer kaynakların kazanç ve iratlarından mahsup edilir. Vergilendirme döneminde mahsubun mümkün olmaması halinde, zarar bakiyesi gelecek yıllara devredilir. Bu yılların gelir unsurlarından indirilir. Ancak arka arkaya beş yıl içinde mahsup edilemeyen zarar bakiyesi sonraki yıllara devredilemez.

Gayrimenkul ve menkul sermaye iratlarında gider fazlalığından doğanlar hariç (gider fazlasından oluşan zararın mahsubunda da belli kısıtlamalar vardır.) sermayede meydana gelen azalmalar zarar olarak kabul edilmez.

Değer artış kazançları bakımından menkul kıymet alım satımında aynı tür menkul kıymetlerin alım satımından doğan zararlar kendi içerisinde mahsup edilebilir.

Birbirini izleyen birden fazla yılların sonucunun zarar olması halinde sonraki yılların gelirinden en eski yıl zararından başlanarak mahsup yapılır. **Kârın yetersiz olması veya zarar edilmesi dolayısıyla kullanılmayan geçmiş yıl zararları bir sonraki yıl beyannameye otomatik olarak aktarılmadığından, bu zararların bir hak kaybına mahal vermeyecek şekilde beyannamele dikkatle yazılması uygun olacaktır.**

Kazanç olduğu halde, geçmiş yıla ait zararın mahsubu yapılmamışsa bu zararın sonraki yıllarda kazançtan mahsubu mümkün değildir. Bunun aksi yönünde de görüşler bulunmakla birlikte Gelir İdaresi Başkanlığı'nın görüşü zararın, indirim imkânı olduğu halde gelir vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılmaması halinde indirim konusu yapılmayan kısmın sonraki yılların gelirinden indirilmesinin mümkün olmadığı şeklindedir.

Yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar, ülke içinde elde edilen gelirlerden faaliyette bulunan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının, 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.

Ancak, kazançları Türkiye'de gelir vergisinden istisna edilen faaliyetlere ilişkin yurt dışı zararların mahsup imkanı bulunmamaktadır.

6. GEÇİCİ VERGİ

Ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, GVK'nın ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre (indirim ve istisnalar ile Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak) belirlenen ilgili hesap döneminin üçer aylık kazançları üzerinden, GVK'nın 103 üncü maddesinde yer alan tarifinin ilk gelir dilimine uygulanan oran olan %15 oranında geçici vergi öderler. Geçici vergi matrahının hesaplanmasında dönem sonu mal mevcutları, kayıtlar üzerinden tespit edilebilir.

Aşağıda yer alan mükellefler ve kazançlar geçici vergi kapsamına girmez:

- Basit usulde tespit edilen ticari kazançlar,
- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinden Elde Edilen Kazançlar, (GVK 42 nci madde)
- Noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar.

Hesaplanan geçici vergi, üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın ondördüncü günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve onyedinci günü akşamına kadar ödenir. Aynı dönem içinde tevkif edilmiş bulunan gelir vergisi (42 nci maddede belirtilen kazançlardan yapılan tevkifat hariç) hesaplanan geçici vergiden mahsup edilir.

Yapılan incelemeler sonucunda, geçmiş dönemlere ait geçici verginin % 10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde, eksik beyan edilen bu kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilir. Mahsup süresi geçtikten sonra, kesinleşen geçici vergiler terkin edilir, ancak gecikme faizi ve ceza tahsil edilir.

Bir önceki takvim yılında altışar aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici vergi, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Mahsup edilemeyen tutar, mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı, o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edilir.

İşin bırakılması halinde, işin bırakıldığı dönemi izleyen dönemlerde geçici vergi ödenmez.

Geçici vergiye esas kazancın tespiti sırasında aşağıdaki hususlar dikkate alınmalıdır:

- Üçer aylık kazançların tespitinde GVK'nın ticari kazancın tespitine ilişkin hükümlerine ve VUK'nın değerlendirme hükümlerine uyulacaktır. Aynı şekilde serbest meslek kazancının tespitine ilişkin hükümler geçerlidir. Bu kapsamda indirim ve istisnalar da geçici vergi matrahının tespitinde dikkate alınacaktır.
- 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.
- Geçici vergi matrahının tespitinde fiili envanter yapılması zorunlu olmayıp, kaydi envanter yapılmak suretiyle de beyanda bulunulması mümkündür.
- Yabancı paralar ve yabancı para cinsinden olan borç ve alacaklar Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankasının geçici vergi döneminin kapandığı tarih itibarıyla ilan edilen döviz alış kurları ile değerlendirilir.
- Geçici vergi dönemi içinde tevkif suretiyle ödenen vergiler ile önceki geçici vergi dönemlerinde hesaplanan geçici vergi söz konusu dönem için hesaplanan geçici vergiden mahsup edilecektir.

- Vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar, değerlendirilme günü kıymetine göre değerlendirilebilir.
- Bir dönem reeskont yapılması ikinci dönem de reeskont yapılmasını gerektirmez. Ayrıca, aynı dönem içinde alacak senetleri reeskonta tabi tutulmuşsa borç senetlerinin de reeskonta tabi tutulması zorunludur.
- Yıllık olarak seçilen maliyet tespit yönteminin geçici vergi uygulamasında da aynı olması gerekir.
- Yıllık olarak hesaplanan amortisman tutarının ilgili döneme isabet eden kısmı dikkate alınır. Yıllık olarak seçilen usul geçici vergi döneminde de geçerlidir.

Bilanço esasında defter tutan mükellefler gelir tablosunu, işletme esasına göre defter tutan mükellefler işletme hesabı özetini ve serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler serbest meslek kazanç bildirimini geçici vergi beyannamelerine eklemelidirler.

7. BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILACAK DİĞER İNDİRİMLER

Gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden aşağıdaki indirimler yapılabilir:

7.1. Hayat Sigortası ve Şahıs Sigortası Primleri

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.) mükelleflerin yıllık beyanname ile bildirecekleri gelirlerden indirilebilir.

Beyan edilen gelir olarak, yıllık gelir vergisi beyannamesinde yer alan indirimler ve geçmiş yıl zararları toplamından önceki tutar esas alınacaktır. 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 şarttır. Eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait prim ve katkı payları öncelikle kendi gelirlerinden indirilir.

Kanun maddesinde bahsedilen küçük çocuk tabirinden ne anlaşılması gerektiği ise 3 Seri No'lu Gelir Vergisi Sirkülerinde açıklanmıştır. Söz konusu Sirkülerde küçük çocuk tabirinden, 18 yaşını doldurmamış ve mükellef tarafından bakmakla yükümlü olunan (nafaka suretiyle

bakılanlar dahil) kişilerin anlaşılması gerektiği açıklanmıştır. Buna göre, ücretlinin bakmakla yükümlü olduğu ancak 18 yaşını doldurmuş olan çocukları için ödenen primlerin ücret matrahından indirilmesi mümkün değildir.

7.2. Eğitim ve Sağlık Harcamaları İndirimi

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) indirim konusu yapılabilir.

01.01.2007 tarihinden geçerli olmak üzere GVK'nın mükerrer 121'inci maddesinde yer alan vergi indirimini yürürlükten kaldırdığından parantez içi hükmün işlerliği kalmamıştır. Buna göre yıl içerisinde tevkif suretiyle vergilendirilen ücretler nedeniyle aynı Kanunun 86'ncı maddesine göre yıllık beyanname verilmesi halinde, ücretliler bu indirimden ayrıca yararlanabileceklerdir.

7.3. Engellilik İndirimi

Serbest meslek faaliyetinde bulunan veya basit usulde vergilendirilen engellilerin beyan edilen gelirlerine, GVK 31 inci maddede yer alan esaslara göre hesaplanan engellilik indirimini uygulanmaktadır. Engellilik İndiriminden;

- 1- Engelli hizmet erbabı ile bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan hizmet erbabı,
 - 2- Engelli serbest meslek erbabı ile bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan serbest meslek erbabı,
 - 3- Engelli olup basit usulde vergilendirilenler,
- yararlanır.

GVK'nın 31'inci maddesinde yer alan engellilik indirim tutarları 2018 takvim yılı için 302 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği³⁰ ile belirlenmiştir. Buna göre, 2016 yılında elde edilen gelirlerden indirim konusu yapılacak aylık engellilik indirim tutarları şöyle olmuştur;

30 29/12/2017 tarih ve 30285 Mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

1. Derece Engelliler İçin (Çalışma gücünün asgari %80'ini kaybetmiş olanlar)	1.000 TL
2. Derece Engelliler İçin (Çalışma gücünün asgari %60'ını kaybetmiş olanlar)	530 TL
3. Derece Engelliler İçin (Çalışma gücünün asgari %40'ını kaybetmiş olanlar)	240 TL

Engellilik İndirimi, hizmet erbabında, tevkifat matrahına uygulanır. Bu indirim, bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan serbest meslek erbabı ve ücret geliri elde eden mükellefler için de uygulanır. Bu durumda indirimden yararlanan engelli kişi değil ona bakmakla yükümlü olan serbest meslek erbabı ve ücret geliri elde eden mükelleflerdir.

Konuyla ilgili olarak 222 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde gerekli açıklamalara yer verilmiştir.

Ücretliler için tevkifat matrahına aylık olarak uygulanan engellilik indirimi, serbest meslek erbabı bakımından aylık tutarların 12 ile çarpılması sonucu bulunacak yıllık tutara uygulanacaktır. Bulunan bu yıllık tutar serbest meslek erbabının beyan edeceği serbest meslek kazancından düşülecektir. İndirimden yararlanma hakkına sahip basit usulde vergilendirilen engellilere uygulanacak engellilik indiriminin yıllık tutarı ise, 215 Seri No'lu esasları belirlenen vergi tarhına esas kazançlarından indirilecektir.

İndirim, beyan edilecek serbest meslek kazancı ve basit usulde vergilenen kazanç tutarı ile sınırlı olup, kazancın yetersiz olması halinde sonraki yıla devredilmeyecektir.

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.

7.4. Bağış ve Yardım İndirimi

Bağış ve yardımların yıllık beyannameye vergiye tabi gelirden indirilmesi bazı şartlara bağlıdır.

Bu şartlardan birincisi, beyannameye toplanan gelirin pozitif olmasıdır. Başka bir deyişle zarar beyan eden gelir vergisi mükelleflerinin bağış ve yardımları indirim konusu yapmaları mümkün bulunmamaktadır.

İkincisi, bağış ve yardımların aşağıda sayılan kurum ve kuruluşlara yapılmış olması gerekir. Sayılan kurum ve kuruluş dışındaki kişi veya kuruluşlara yapılacak bağış ve yardımlar indirim olarak dikkate alınamaz.

Üçüncüsü, bağış ve yardımın makbuz karşılığında yapılmış olması gerekir.

Dördüncü olarak ise yapılan bağış ve yardım tutarının dönem içinde gider yazılması mümkün değildir.

Bağış ve yardımın aynı olarak yapılması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, yoksa Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde takdir komisyonunca tespit edilecek değeri indirim esas alınır.

7.4.1. Gelirin %5'i ile Sınırlı Bağışlar

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.

7.4.2. Gelirle Sınırlı Olmayan Bağışlar

- GVK'nın 89/5'inci maddesi gereğince; genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve aynî bağış ve yardımların tamamı yıllık beyannamede bildirilen gelirden indirilebilir.
- GVK'nın 89/6'ncı maddesi gereğince, fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyeti içinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamı, yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirilebileceği hükme bağlanmıştır. Konuyla ilgili açıklamalara 251 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yer verilmiştir.

Buna göre söz konusu bağışların indirim konusu edilmesi için gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin bağışının dernek veya vakfa yapılmış olması gerekmektedir. İhtiyacı bulunanlara doğrudan veya başka organizasyonlar aracılığıyla yapılacak gıda, temizlik, giyecek ve yakacak 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 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 olmasının uygulama açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

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 KDV hariç) yazılı olacaktır.

Faturada “İhtiyaç sahiplerine yardım şartıyla bağışlandığından KDV hesaplanmamıştır.” ibaresinin yer alması zorunludur.

- GVK'nın 89/7 maddesi gereğince, kültür ve tabiat varlıklarının korunması ile kültürel ve sanatsal etkinliklerin desteklenmesi amacıyla yapılan bağış ve yardımlar.
- GVK'nın 89/10 maddesi gereğince, Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdî bağışların tamamı yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirilebilecektir.
- GVK'nın 89/11 maddesi gereğince, iktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz mukabili yapılan aynı veya nakdi bağışların tamamı da yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirilebilecektir.

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 ve matrahın %5'ine kadar olan kısmı indirim konusu yapılacaktır.

- Ayrıca özel kanunlarda yer alan bağış ve yardımlara ilişkin hükümler saklıdır. Bağış ve yardımların Gelir Vergisi matrahından indirilebileceğine ilişkin özel hüküm içeren bazı kanunlar aşağıda ismen gösterilmiştir:

a) Umumi hayata müessir afetler dolayısıyla alınacak tedbirlerle yapılacak yardımlara ilişkin 7269 sayılı Kanuna göre oluşturulan fona yapılan nakdi bağışların tümü ile milli yardım komiteleri veya mahalli yardım komitelerine makbuz karşılığı yapılan aynı/nakdi bağışlar,

b) 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,

c) 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanununa göre yapılan bağış ve yardımlar,

d) 278 sayılı Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumunun Kuruluşu Hakkındaki Kanuna göre yapılan nakdi bağışlar,

e) 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanununa göre yapılan aynı ve nakdi bağışlar,

f) 2876 sayılı Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanununa göre yapılan aynı ve nakdi bağışlar,

- g) 3388 sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri Güçlendirme Vakfı Kanununa göre yapılan ayni/nakdi bağışlar,
- h) 4122 sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanununa göre yapılan ayni/nakdi bağışlar,
- i) 222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu'nun 76 ncı maddesine göre ilköğretim kurumlarına yapılan nakdi bağışlar,

7.5. Sponsorluk Harcamaları

GVK'nın 89/8'inci maddesi uyarınca 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 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 yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden indirim konusu yapılabilecektir.

Mükelleflerin adlarının anılması koşuluyla,

1. Resmi spor organizasyonları için yapılan saha, salon veya tesis kira bedelleri,
2. Sporcuların iâşe, seyahat ve ikamet giderleri,
3. Spor malzemesi bedeli,
4. GSGM'nin uygun göreceği spor tesisleri için yapılan ayni ve nakdi harcamalar,
5. Sporcuların transfer edilmesini sağlayacak bonservis bedelleri,
6. Spor müsabakaları sonucuna göre sporculara veya spor adamlarına prim mahiyetinde ayni ve nakdi ödemeler,

gibi harcamalar sponsorluk harcaması olarak değerlendirilecektir.

7.6. Ar-Ge ve Tasarım İndirimi

Ar-Ge ve tasarım indirimi 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunda³¹ düzenlenmiş bulunmaktadır.

GVK'nın, mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ünü "Ar-Ge İndirimi" olarak yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden indirilebilmelerine ilişkin düzenlemesi 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 15'inci maddesi ile 15.07.2016 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış, yine 6728 sayılı Kanunun 60'ıncı maddesi ile 15.07.2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanuna "Diğer Teşvik Unsurları" başlıklı 3/A maddesi eklenmiştir.

31 Kanunun adı "Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun" iken, 16/2/2016 tarihli ve 6676 sayılı Kanunun 25 inci maddesiyle metne işlendiği şekilde değiştirilmiştir.

Söz konusu 3/A maddesi hükmü uyarınca; gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ünü, bu kapsamdaki projelerin Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından Ar-Ge ve yenilik projesi olarak değerlendirilmesi şartıyla, 5520 sayılı Kanununun 10 uncu maddesi ve 193 sayılı Kanununun 89 uncu maddesi uyarınca kazancın tespitinde indirim konusu yapabileceklerdir. Ayrıca bu harcamalar, 213 sayılı Kanuna göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilecek, bir iktisadi kıymet oluşmaması hâlinde ise doğrudan gider yazılabilecektir.

Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili vergilendirme döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki vergilendirme dönemlerine devredilebilir. Devredilen tutar, takip eden yıllarda 213 sayılı Kanuna göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınacaktır.

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden Ar-Ge indirimi hesaplanmayacaktır. Ar-Ge indirimi tutarının hesabında tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılan amortisman tabii 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 alınabilecektir.

Öte yandan 5746 sayılı Kanununun 6676 sayılı Kanununun 28'inci maddesi ile 16.02.2016 tarihi itibarıyla değişik 3'üncü maddesi uyarınca; 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 teknoloji girişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı ile Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde gerçekleştirilen münhasıran tasarım harcamalarının tamamı, Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine göre kurum kazancının ve 193 sayılı GVK'nın 89 uncu maddesi uyarınca **31.12.2023** tarihine kadar ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Cumhurbaşkanınca belirlenen kriterleri haiz Ar-Ge merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisine kadar; Cumhurbaşkanınca belirlenen kriterleri haiz tasarım merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisine kadar yukarıdaki esaslar dâhilinde indirim konusu yapılabilir. Belirlenen kriterlere göre kanuni hadler içerisinde oranları ayrı ayrı veya birlikte farklılaştırmaya Cumhurbaşkanı yetkili kılınmıştır.

Ayrıca bu harcamalar, 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir, bir iktisadi kıymet oluşmaması halinde ise doğrudan gider yazılır. Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devredilir. Devredilen tutarlar, takip

eden yıllarda 213 sayılı Kanuna göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır.

7.6.1. 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, teknoloji girişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan ARGE 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 çalışmalarını 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.

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. Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde çalışan Ar-Ge veya tasarım personelinin bu merkezlerde yürüttüğü projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla, proje kapsamındaki faaliyetlerin bir kısmının Ar-Ge veya tasarım merkezi dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu durumlarda, Ar-Ge veya tasarım merkezi yönetiminin onayının alınması ve Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının bilgilendirilmesi kaydıyla, merkez dışındaki bu faaliyetlere ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Cumhurbaşkanınca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı ile Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde 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 merkez dışında geçirdiği sürelerle ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Cumhurbaşkanınca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir.³²

7.7. Girişim Sermayesi Fonu Olarak Ayrılan Tutarların Beyan Edilen Gelirin %10'unu Aşmayan Kısmı

6322 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununa eklenen 325/A maddesiyle bilanço esasında defter tutan gelir vergisi mükelleflerine, girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak

32 16/2/2016 tarihli ve 6676 sayılı Kanunun 28 inci maddesiyle, yukarıda yer alan "Ar-Ge ve destek personelinin; bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar için yüzde doksanı, diğerleri için yüzde sekseni gelir vergisinden müstesnadır." ibaresi "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 çalışmalarını 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." şeklinde değiştirilmiştir.

konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönem kazancından girişim sermayesi fonu ayırabilme imkânı getirilmiştir.

6322 sayılı Kanunla GVK'nın 89'uncu maddesine eklenen (12) numaralı bent uyarınca da VUK'nın 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla gelir vergisi matrahından indirim konusu yapılabilecektir.

7.8. Türkiye'den Yurt Dışı Mukim Kişi ve/veya Kurumlara Verilen Hizmetlerden Sağlanan Kazançlara İlişkin İndirim

GVK'nın (13) numaralı bent hükmü uyarınca; 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 gelir vergisi matrahının tespitinde bildirilecek gelirden indirim konusu yapılabilecektir.³³

Bu indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şarttır.

7.9. Korumalı İş Yeri İndirimi

GVK'nın (14) numaralı bent hükmü uyarınca; 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 gelir vergisi matrahının tespitinde beyan edilen gelirden indirim konusu yapılabilecektir.

Korumalı iş yeri indirimi, her bir engelli çalışan için azami beş yıl süre ile uygulanmakta olup, yıllık olarak indirilecek tutar, her bir engelli çalışan için asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 150'sini aşamaz.

7.10. Bireysel Katılım Yatırımcısı İndirimi

GVK'nın geçici 82'nci maddesinde yer alan düzenleme uyarınca; 31.12.2022 tarihine kadar³⁴, 9.12.1994 tarihli ve 4059 sayılı Hazine Müsteşarlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un ek 5 inci maddesi kapsamına giren bireysel katılım yatırımcısı tam mükellef ger-

33 15/7/2016 tarihli ve 6728 sayılı Kanununun 15 inci maddesiyle, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti" ibaresi "çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim" şeklinde değiştirilmiş, aynı bendin üçüncü cümlesine "hizmet alanları" ibaresinden sonra gelmek üzere "ve kazanç tutarları" ibaresi eklenmiştir.

34 1/1/2018 tarihli ve 30288 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 22/12/2017 tarihli ve 2017/11176 sayılı Bakanlar Kurulu Kararın 3 üncü maddesiyle, maddenin birinci fıkrasında yer alan süre 31/12/2022 tarihine kadar (bu tarih dahil) uzatılmıştır.

çek kişiler, 29.06.2012 tarihinden sonra iktisap ettikleri tam mükellef anonim şirketlere ait iştirak hisselerini en az iki tam yıl elde tutmaları şartıyla, 213 sayılı VUK'nın 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.

Yıllık indirim tutarı 1.000.000 TL'yi aşamaz. İlgili yıl kazancından indirilemeyen kısım, izleyen yıllarda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır.

İki tam yıl elde tutma şartının yerine getirilmemesi halinde, bireysel katılım yatırımcısı indirimi dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler yönünden vergi ziyai doğmuş sayılır. Bu maddeye göre zamanında alınamayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarihini veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun doğduğu tarihi takip eden yılın başından itibaren başlar.

Bireysel katılım yatırımcılarının vergi desteklerinden yararlanabilmesi için, söz konusu iştirak hisselerini iktisap etmeden önce Hazine Müsteşarlığına başvurarak bireysel katılım yatırımcısı lisansı almış olmaları ve lisans kapsamında ortaklık kurdukları kurumlar tarafından yapılacak faaliyetleri beyan etmeleri şarttır.

Bireysel katılım yatırımcıları, iştirak ettikleri kurumun doğrudan veya dolaylı olarak ya da ayrı ayrı veya birlikte hâkim ortağı olamazlar. Bireysel katılım yatırımcısı; eşinin, kendisinin veya eşinin altsoyu ve üstsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımlarının ya da idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunan ya da nüfuzu altında bulunan kurumlara iştirak edemez.

7.11. EXPO 2016 Antalya Ajansına Yapılan Her Türlü Nakdi ve Ayni Bağış ve Yardımlar ile Sponsorluk Harcamaları

EXPO 2016 Antalya Ajansına yapılan her türlü nakdî ve ayni bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının tamamı; gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirim konusu yapılabilecektir.

7.12. Basit Usule Tabi Mükelleflere Uygulanacak Kazanç İndirimi

6663 sayılı Kanununun 2'nci maddesi ile GVK'nın 89'uncu maddesinin 1'inci fıkrasına eklenen 15 numaralı bent hükmü uyarınca; ticari kazancı basit usulde tespit edilen mükelleflerin beyan ettikleri ticari kazançlarına 8.000 TL'lik kazanç indirimi uygulanacaktır. Söz konusu had her yıl yeniden değerlendirme oranına göre artacak olup; kazanç indiriminin tutarı, 2018 takvim yılında uygulanmak üzere 9.000 TL olarak belirlenmiştir.

Konuyla ilgili ayrıntılı açıklamalara 05.05.2016 tarih ve 29703 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 292 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer verilmiştir. Buna göre;

- Ticari kazancı basit usulde tespit edilen mükelleflerin beyan ettikleri ticari kazançlara herhangi bir süre sınırı olmaksızın indirim uygulanır.
- İndirim, basit usule tabi mükelleflerin sadece ticari kazançlarına uygulanacak olup beyana tabi diğer gelir unsurlarının da (kira geliri, menkul sermaye iradı vb.) bulunması halinde bu gelirlere indirim uygulanmayacaktır. Ayrıca, vergilendirme döneminde kazanç elde edilmemesi veya 2018 yılı için 9.000 TL’nin altında kazanç elde edilmesi nedeniyle yararlanılamayan indirim tutarı ertesi yıllara devredilmeyecektir.
- Ticari kazancı basit usulde vergilendirilen mükellefler, GVK’nın mükerrer 20’nci maddesinde yer alan genç girişimcilere ilişkin 75.000 TL’lik kazanç istisnası ile 2018 yılı için 9.000 TL’lik kazanç indirimden birlikte yararlanamazlar.
- Ticari kazancı basit usulde tespit edilen mükelleflerden genç girişimcilere ilişkin kazanç istisnası ile 9.000 TL’lik indirimle 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, 2018 yılı için 9.000 TL’lik indirimden yararlanmaları mümkün değildir.

7.13. Teknogirişim Sermayesi Desteği

5746 sayılı Kanunun 3’üncü maddesinin 5’inci fıkrasında; merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından 5746 sayılı Kanunun 2 nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendindeki koşulları taşıyanlara bir defaya mahsus olmak üzere teminat alınmaksızın 100.000 Türk Lirasına kadar **teknogirişim sermayesi desteğinin** hibe olarak verileceği hüküm altına alınmıştır.

5746 sayılı Kanunun 3’üncü maddesinin 5’inci fıkrasına 01.03.2016 tarihinden geçerli olmak üzere 6676 sayılı Kanunun 28’inci maddesi ile eklenen hüküm ile 100.000 TL’lik söz konusu tutarı; sektörler, iş kolları, Bölgeler veya teknoloji alanları itibarıyla ayrı ayrı veya birlikte beş katına kadar artırmaya veya kanuni tutarına kadar indirmeye Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanı yetkili kılınmıştır. Bu fıkra uyarınca yılı bütçesinde Ar-Ge projelerinin desteklenmesi amacıyla ödeneği bulunan merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin tümü tarafından yapılan ödemelerin toplamı, her takvim yılı için 50.000.000 Türk Lirasını geçemez. Bu tutarlar, takip eden yıllarda 213 sayılı Kanuna göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır.

Ayrıca 6676 sayılı Kanunun 28’inci maddesi ile 01.03.2016 tarihinden geçerli olmak üzere 5746 sayılı Kanunun 3’üncü maddesine eklenen hükümler ile 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 kısmını 193 sayılı Kanunun 89’uncu maddesi uyarınca beyan edilen gelirin ve 5520 sayılı Kanunun

10'uncu maddesine göre kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate almaları imkânı getirilmiştir. İndirim konusu yapılacak tutar yıllık olarak 500.000 Türk lirasını aşamayacaktır.

Bu oranları ve parasal sınırı yarısına kadar indirmeye veya dört katına kadar artırmaya Cumhurbaşkanı yetkili kılınmış olup; 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 zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

7.14. Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Faaliyette Bulunanlara Sağlanan Sermaye Destekleri

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa 01.03.2016 tarihinden geçerli olmak üzere 6676 sayılı Kanunun 15'inci maddesi ile eklenen geçici 4'üncü madde hükmü uyarınca; 31.12.2023 tarihine kadar uygulanmak üzere, Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde faaliyette bulunanlara Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı 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 yapılabilecektir. İndirim konusu yapılacak tutar yıllık olarak 500.000 Türk lirasını aşamayacaktır.

Maddede yer alan oranları ve parasal sınırı yarısına kadar indirmeye veya dört katına kadar artırmaya Cumhurbaşkanı yetkili kılınmış olup; bu kapsamdaki 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 edilecektir.

7.15. BAĞ-KUR Primleri

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 88'inci maddesinde söz konusu Kanun kapsamında ödenen sosyal güvenlik primlerinin gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılabileceği belirtilmiştir.

Söz konusu hüküm uyarınca BAĞ-KUR primlerinin gider olarak dikkate alınması mümkün olmakla birlikte, ortaklık şeklinde yürütülen faaliyetlerde bu durum çeşitli karışıklıklara neden olabilmektedir. Konuyla ilgili olarak 110 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yapılan açıklamada; BAĞ-KUR giriş keseneği ve sigorta primlerinin Gelir Vergisi Kanununun 89/1 maddesi hükmüne paralel olarak, gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olduğunun tevsik edilmesi kaydıyla, mükellefler tarafından ticari kazançları dolayısıyla verilecek yıllık beyanname bildirilen gelirden indirilmesinin uygun olduğu belirtilmiştir. Adi komandit şirketlerinin komanditer ortakları ile limited şirket ortakları hakkında da bu esaslar dairesinde işlem yapılması gerekmektedir.

Öte yandan serbest meslek erbapları GVK'nın 68/8'inci maddesi hükmü uyarınca ödemiş oldukları BAĞ-KUR primlerini serbest meslek kazancının tespitinde dikkate alabilmektedirler. Hasılatlarının tespitinde herhangi bir prim ödemesi indirmemiş olmaları şartıyla serbest meslek erbapları yıllık beyannamelerinde ödemiş oldukları BAĞ-KUR primlerini indirim olarak dikkate alabilirler.

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.³⁵

8. YILLIK BEYANNAMENİN VERİLMESİ VE TARH İŞLEMLERİ

8.1. Beyannamenin Verileceği Vergi Dairesi

Tam mükellefiyette yıllık beyanname (ek bildirimleriyle) doldurularak, vergiyi tarha yetkili olan vergi dairesine iletilir. Vergiyi tarha yetkili olan vergi dairesi, mükellefin "ikametgahı"nın bulunduğu yerin vergi dairesidir. Ancak GVK'nın Maliye Bakanlığına verdiği yetki kullanılarak; ticaret, sanat ve serbest meslek erbabının yıllık gelir vergisi beyannamelerini işyerlerinin veya işyeri merkezlerinin bulunduğu yer vergi dairesine vermeleri kararlaştırılmıştır.

Bu nedenle ticari ve mesleki kazanç sahipleri, yıllık beyannamelerini işyerlerinin veya iş merkezlerinin bulunduğu yer vergi dairesine vereceklerdir.

Diğer ücretlerle, gezici olarak çalışanların ticaret ve serbest meslek kazançlarının vergileri, bu ücret ve kazanç sahiplerinin ikametgahlarının bulunduğu yerin vergi dairesince tarh edilmemişse, faaliyetlerini icra ettikleri yerin vergi dairesince tarh olunacaktır.

Dar mükellefiyette vergi muhatabı mevcutsa onun Türkiye'de oturduğu yerin, Türkiye'de vergi muhatabı yoksa işyerinin (işyeri birden fazla ise işyerlerinden herhangi birisinin) bulunduğu yer vergi dairesine verilir.

Beyanname vergi dairesine verilebileceği gibi, taahhütlü olarak posta ile de gönderilebilir. Posta ile gönderilmesi halinde yıllık beyannamenin postaya verildiği tarih, vergi dairesine verilme tarihi yerine geçer.

8.2. Tarhiyatın Muhatabı

Gelir vergisi, bu vergiyle mükellef olan gerçek kişiler namına tarh edilir. Ancak bazı istisnai durumlarda tarhiyatın muhatabı değişmektedir. Bunlar;

- Küçüklerle kısıtlılarda, bunların nam ve hesabına kanuni temsilcileri tarhiyatın muhatabı tutulur. Kanunî temsilci veli, vasi ve kayıymdır.
- Dar mükellefiyette tarhiyata muhatap Türkiye'deki daimi temsilcidir. Türkiye'de daimi temsilci yok ise kazanç ve iratları yabancı kişiye sağlayanlar, tarhiyata muhatap tutulur.

35 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-GVK-65-2-371 sayılı özeldes

Ayrıca Türkiye’de birden fazla daimi temsilci bulunması halinde, mükellefin tayin edeceği, tarhiyat tarihine kadar böyle bir tayin yapılmamış ise temsilcilerden herhangi birisi tarhiyata muhatap tutulur.

- Kaynakta kesinti suretiyle alınan vergilerde muhatap, mükellef hesabına tevkifat yapmaya mecbur olanlardır.

8.3. Vergilendirme Dönemi

Gelir vergisinde vergilendirme dönemi geçmiş takvim yılıdır. Şu kadar ki:

1. Mükellefiyetin takvim yılı içinde kalkması halinde, vergilendirme dönemi, takvim yılı başından mükellefiyetin kalkması tarihine kadar geçen süreye inhisar eder;
2. Diğer ücretlerde vergilendirme dönemi hizmetin ifa olunduğu takvim yılıdır.
3. Tevkif yoluyla ödenen vergilerde, istihkak sahipleri ayrıca yıllık beyanname vermeye mecbur değillerse tevkifatın ilgili bulunduğu dönemler vergilendirme dönemi sayılır ve kesilen veya kesilmesi icabeden vergiler yıllık verginin yerine geçer;
4. Münferit beyanname ile bildirilmesi gereken gelirlerin vergilendirilmesinde vergilendirme dönemi yerine gelirin iktisap tarihi esas tutulur.

8.4. Beyanname Verme ve Ödeme Süreleri

GVK’nın 92’nci maddesi gereğince; bir takvim yılına ait beyanname izleyen yılın Mart ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar, gelirin sadece basit usulde tespit edilen ticarî kazançlardan ibaret olması halinde izleyen yılın Şubat ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar, tam mükellefiyette vergiyi tarha yetkili vergi dairesine, dar mükellefiyette Türkiye’de vergi muhatabı mevcutsa onun Türkiye’de oturduğu yerin, Türkiye’de vergi muhatabı yoksa işyerinin, işyeri birden fazla ise bu işyerlerinden herhangi birisinin bulunduğu yer vergi dairesine verilir veya taahhütlü olarak posta ile gönderilir.

Ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden dolayı gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellefleri **hiçbir hadle sınırlı olmaksızın** Yıllık Gelir Vergisi, Geçici Vergi, KDV ve Muhtasar Beyannamelelerini elektronik ortamda göndermek zorundadırlar.

Gelir unsurlarından birinden, bir kaçından veya tamamından bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratlardan beyan edilmesi gerekenlerin yıllık beyannameye toplanarak beyan edilmesi gerekmektedir.

Takvim yılı içinde memleketi terk edenlerin beyannameleleri memleketi terke takaddüm eden 15 gün, ölüm halinde, ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde verilir.

Mükellefler 2018 yılında elde edilen kazançlar (sadece basit usulde ticari kazanç elde edilmesi durumu hariç) ile ilgili yıllık gelir vergisi beyannamelerini, <https://ebeyanname.gib.gov.tr> adresinde yer alan kılavuza uygun olarak doldurarak **25 Mart 2019** saat 24:00'a kadar göndermelidirler.

Beyan edilen vergi Mart ve Temmuz aylarında iki eşit taksitte ödenecektir.

Geliri sadece basit usulde tespit edilen ticari kazançlardan oluşan mükellefler, 2018 yılına ilişkin ticari kazançlarına ilişkin yıllık beyannamelerini **1-25 Şubat 2019** tarihleri arasında kayıtlı buldukları vergi dairesine vereceklerdir.

Verilecek yıllık beyannameler üzerinden hesaplanan gelir vergisini Şubat ve Haziran aylarında iki eşit taksitte ödeyeceklerdir.

Mükellefler beyannamelerini, elektronik beyanname gönderme aracılık yetkisi almış olan, basit usul mükelleflerinin bağlı olduğu meslek odaları veya 3568 sayılı Kanun uyarınca yetki almış olup bağımsız çalışan serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler aracılığı ile elektronik ortamda gönderebilirler.

Beyannamenin süresi içinde verilmemesi durumunda mükelleflere, özel usulsüzlük cezası ile tahakkuk ettirilmeyen vergi için ayrıca vergi ziyası cezası ve gecikme faizi uygulanır.

Beyanname verme veya ödeme süresinin sonu tatile rastladığı takdirde izleyen ilk işgünü içinde beyanname verilebilir, vergi ödenebilir. Buna göre; 2018 yılı kazançlarına ilişkin olarak verilecek yıllık beyannameler üzerinden hesaplanan gelir vergisi iki eşit taksitte ödenecek olup,

- Birinci taksitin 1 Nisan 2019 Pazartesi gününe kadar,
- İkinci taksitin 31 Temmuz 2019 Çarşamba gününe kadar,

ödenmesi gerekmektedir.

Memleketi terk ve ölüm gibi mükellefiyetin kalkmasını gerektiren özellik arz eden durumlarda, beyan üzerine tarh edilen vergiler beyanname verme süreleri içinde ödenecektir. Hesaplanan vergi, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine ödenebileceği gibi, vergi tahsiline yetkili banka şubelerine de ödenebilecektir.

8.5.Beyannameye Eklenecek Bildirim ve Belgeler

Sadece ticari kazançlarını beyan eden mükellefler Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesine:

- Ayrıntılı Bilanço ve Ayrıntılı Gelir Tablosu,
- İşletme Hesabı Özeti,

- Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflere Ait Ticari Kardan Mali Kara Ulaşmak İçin Hesaplamayı Gösteren Bildirim,
- Varsa, Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilere İlişkin Bildirim,
- Varsa, Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilere İlişkin Belgeleri

ekleyeceklerdir.

Ticari kazancın yanında başka gelirlerin de beyan edilmesi halinde, ilgili gelire ilişkin belgeler de eklenecektir.

9. GELİR VERGİSİNDE MAHSUP, İADE VE TEŞVİKLER

9.1. Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Mahsup ve İadesi

Beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilebilir, mahsubu yapılan miktar gelir ve kurumlar vergisinden fazla olursa aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade edilir.

9.1.1. Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiden Mahsup ve Kalan Kısımın İadesi

Yıllık beyanname ile beyan edilen gelir üzerinden hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergiler mahsup edilir. **Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tevkif yoluyla kesilen verginin beyannameye dahil edilen gelir veya kazançla ilişkin olması gerekmektedir.** Bu durumda kazanç veya gelir türünün bir önemi bulunmamakta olup, mükelleflerin kesintiyi yapan vergi sorumlularına ait bilgiler ile yıl içinde yapılan tevkifatlara ilişkin tabloyu yıllık beyannamelerine eklemeleri yeterli olacaktır.

9.1.2. Mahsuben İade

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyannamedeki mahsuplar sonunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına mahsup talebi, tutarına bakılmaksızın ve inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir. Mahsup talebinin Gelir İdaresi Başkanlığı internet vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda, 429 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekindeki ilgili standart dilekçe kullanılarak yapılması ve yıl içinde yapılan tevkifatlara ilişkin listenin dilekçe ekinde yer alması gerekmektedir. Ortaklar, ortağı oldukları adi ortaklık veya kolektif şirketlerin müteselsilen sorumlu oldukları vergi borçlarına da mahsuben iade talebinde bulunabilirler.

Mahsuben iade işlemi, aranan tüm belgelerin tamamlanması koşuluyla, yıllık gelir vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibarıyla yapılacaktır. Bu tarihten itibaren mükelleflerin mahsubunu talep ettikleri vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz. Mükellefin vadesi gelmiş vergi borcunun bulunmaması halinde, iade alacağının sonraki dönemlerde vadesi gelecek vergi borçlarına mahsubu mümkündür. Mahsup taleplerinin yerine getirilmesinde, zamanaşımı hükümleri göz önünde bulundurulur.

9.1.3. Nakden İade

Nakden iade taleplerinin Gelir İdaresi Başkanlığı internet vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda, 429 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekindeki ilgili standart dilekçe kullanılarak 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, GVK'nın 252 Seri No'lu Genel Tebliğinde gelir veya kazanç türüne göre ayrı ayrı belirtilmiş belgelerin 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 tutarın 100.000 TL'ye kadar olan kısmı mükellefle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş yeminli mali müşavirce düzenlenecek tam tasdik raporu uyarınca veya vergi inceleme raporuna göre iade edilir. Teminat gösterilmesi halinde inceleme sonucu beklenmeksizin iade yapılır.

İade talebinin 100.000 TL'yi aşan kısmının iadesi her halükarda vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve sermayelerinin en az %51 veya daha fazlası bu kurumlara ait işletmelere yapılacak iadeler, gerekli belgelerin ibrazı üzerine miktara bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

Öte yandan, VUK'nın mükerrer 257 nci maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerine muhtasar beyannamelerini elektronik ortamda verme zorunluluğu getirilmiş olup, elektronik ortamda verilen muhtasar beyanname 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.

Dolayısıyla, 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.

9.1.4. Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Geçici Vergiye Mahsubu

Yıl içinde ilgili dönemler halinde hesaplanan geçici vergiden varsa o hesap dönemi ile ilgili olarak daha önce ödenmiş geçici vergi ve geçici vergiye tabi kazançlarla ilgili olarak tevkif edilmiş vergiler mahsup edilmekte, mahsuptan sonra kalan tutar o dönem için ödenmesi gereken geçici vergi olmaktadır.

Yıllık beyannamenin vergi bildirim tablosunda yer alan geçici vergiye ilişkin satırda, beyannamenin ilgili olduğu geçici vergi dönemlerinde ödenen geçici vergi tutarı (ilgili geçici vergi beyannamelerinin ödenecek geçici vergi satırında yer alan tutarlar toplamı) gösterilir.

Yıllık beyannamenin vergi bildirim tablosunun kesinti yoluyla ödenen vergiler satırında ise, o yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergilerin tamamı (geçici vergiden mahsubu yapılan tevkifat tutarları dahil) gösterilir.

Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden, yukarıda sözü edilen geçici vergi tutarı ile yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergilerin tamamı mahsup edilir, kalan tutar tevkif yoluyla kesilen vergilerin diğer vergi borçlarına mahsubu ve nakden iadesi kuralları çerçevesinde red ve iade edilir.

9.2. Geçici Verginin Mahsubu ve İadesi

Üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici vergi, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Mahsup edilemeyen tutar mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edilir. Bu esaslar kurumlar vergisi mükellefleri açısından da geçerlidir.

Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tahakkuk ettirilmiş geçici verginin ödenmiş olması gerekmektedir. Geçici vergi dönemleri itibarıyla 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.

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. Mahsup işleminin yapılabilmesi için yazılı başvuru şartı aranmaz. Söz konusu mahsup işlemi 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. Mahsup sonucu iadesi gereken miktarın bulunması ve bu tutarın beyannamenin ilgili satırına 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 elektronik ortamda, 429 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekindeki ilgili standart dilekçe kullanılarak başvuruda bulunulması 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.

9.3. İade Talepleri Başvuru Şekli

İade taleplerine ilişkin olarak Maliye Bakanlığı'nca 429 sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile düzenleme yapılmıştır. Daha sonra Gelir İdaresi Başkanlığı'nca hazırlanan 22.01.2016 tarihli ve GVK-99/2016-1 sayılı Gelir Vergisi Sirkülerinde; gelir ve kurumlar vergisine yönelik iade taleplerinde, mükelleflerin elektronik ortamda gönderecekleri bilgi ve belgeler esas alınarak, Gelir İdaresi Başkanlığı'nca hazırlanan **Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sisteminin** kullanılmasına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri 2015 ve izleyen vergilendirme dönemlerine yönelik iade taleplerini *Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sisteminin (GEKSİS)* kullanmak suretiyle yapacaklardır.

193 sayılı GVK'nın;

- Mükerrer 120 nci maddesi kapsamında iadesi gereken geçici vergi
- 121 inci maddesi kapsamında, Kanunun 94 üncü ve geçici 67 nci maddeleri uyarınca tevkif edilmiş vergilerden kaynaklanan gelir vergisi

5520 sayılı KVK'nın;

- 32 nci maddesi kapsamında GVK'nın ilgili hükümlerine göre ödenen geçici vergi
- 34 üncü maddesi kapsamında Kanunun 15 ve 30 uncu maddeleri ile GVK'nın geçici 67 nci maddesi uyarınca tevkif edilmiş vergilerden kaynaklanan kurumlar vergisi

iade taleplerinde Maliye Bakanlığı tarafından gerekli görülen bilgi ve belgeler elektronik ortamda alınacaktır.

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri söz konusu iade taleplerini bu uygulama kapsamında yapacaklardır.

İade talebine ilişkin olarak elektronik ortamda alınması uygun görülen liste ve/veya tablolar dışında kalan diğer belgelerin önceden olduğu gibi vergi dairesine intikal ettirilmesi gerekmektedir.

Vergi daireleri mükelleflerin iade taleplerini, sistem tarafından üretilecek Gelir ve Kurumlar Vergisi İadesi Kontrol Raporu çerçevesinde değerlendirerek ilgili Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde ve Sirkülerlerinde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde sonuçlandıracaktır.

Mükelleflerin iade talepleri, 252 seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen esas ve süreler itibarıyla geçerlilik kazanacaktır.

Mükellefler talep ettikleri iadenin konusuna ve beyan ettikleri kazanç türlerine göre Maliye Bakanlığı'nın uygun göreceği liste ve tabloları aşağıdaki esaslara uygun olarak elektronik ortamda göndereceklerdir:

Her bir tevsik edici belge, fatura düzenleme limitinin altında kalsa dahi, bu liste ve tablolara ayrı ayrı girilecektir. Aynı mükelleften yapılan alımlar, bu liste ve tablolara belge bazında ayrı ayrı girilecektir.

Liste ve tabloların doldurulmasında uyulacak kurallara internet vergi dairesinden ulaşılması mümkündür.

Elektronik ortamda alınan belgelerin ayrıca kâğıt ortamında verilmesine gerek bulunmamaktadır.

9.4. Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi

6824 sayılı Kanunun 4 üncü maddesiyle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mülga mükerrer 121 inci maddesi "Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi" başlığı altında yeniden düzenlenmiş **ve 1/1/2018 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere** 8/3/2017 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Daha sonra yayımlan 7162 sayılı Kanun ile 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."

Maddenin son hali aşağıdaki gibidir:

"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 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. (Ek cümle:18/1/2019-7162/3 md.) 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.),³⁶

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.),

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 uncu 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 ziyayı 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 yararlandıktan sonra tespiti üzerine yapılan tarhiyatların kesinleşmesi hâlinde de uygulanır ve bu takdirde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler

36 18/1/2019 tarihli ve 7162 sayılı Kanunun 3 üncü maddesiyle bu bentte yer alan "10 Türk lirasına" ibaresi "250 Türk lirasına" şeklinde değiştirilmiştir.

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 değerlendirme 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.”

Maddede 7162 sayılı kanun ile yapılan değişiklik ile her bir beyanname itibariyle tahakkuk eden vergiler ile ilgili olarak 10 TL olarak öngörülen sınır 250 TL'ye yükseltilmiş 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 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, mükerrer 121 inci maddede yer alan tahakkuk eden vergilerin kanuni süresi içerisinde ödenmiş olması şartının, ihlal edilmiş sayılmayacağına yönelik düzenleme yapılmıştır.

Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi uygulamasına ilişkin usul ve esaslar 301 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde açıklanmıştır.

9.4.1. Vergi İndiriminden Yararlanacak Olanlar

Söz konusu Tebliğin 4 üncü 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.

9.4.2. Vergi İndiriminden Yararlanma Şartları

Tebliğin 3 üncü 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 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması,

ç) Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde sayılan fiillerin işlenmemiş olması

şarttır.

2017/1 inci dönem geçici vergi beyannamesinin bir gün gecikme ile ödenmesi halinde vergi indiriminden yararlanılıp yararlanılamayacağı

“..noterlik faaliyetinden dolayı verilmesi gereken 2017/1 inci dönem geçici vergi beyannamesinin kanuni süresi içerisinde verilmesi ancak ödemenin gecikmeli olarak yapılması nedeniyle, 193 sayılı Kanunun mükerrer 121 inci maddesinde belirtilen %5’lik vergi indiriminden faydalanılması mümkün bulunmamaktadır.”

Adıyaman Defterdarlık Gelir Müdürlüğü; 24.09.2018, 7896.

9.4.2.1. İlgili dönem beyannamelerinin kanuni süresi içerisinde verilmiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin de kanuni süresi içerisinde 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 250³⁷ TL'ye kadar yapılan eksik ödemeler, söz konusu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin kanuni süresi içerisinde ödenmiş olması şartının ihlali anlamına gelmez.

Örnek 1: (A) A.Ş.'nin 2018 hesap dönemine ilişkin olarak 25/4/2019 tarihinde vermiş olduğu kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden 2.400.000 TL kurumlar vergisi hesaplanmıştır.

2016, 2017 ve 2018 yıllarına ilişkin tüm vergi beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş ve tahakkuk eden vergileri de kanuni süresi içerisinde ödemiş olan (A) A.Ş. 2/5/2018 tarihinde Aralık 2016 dönemine ait KDV beyannamesine ilişkin pişmanlıkla beyanname vermiş ve bu beyanname üzerine tahakkuk eden vergileri de kanuni süresi içinde ödemiştir.

Buna göre, (A) A.Ş. tarafından, 2018 yılı hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden tahakkuk eden vergilerin kanuni süresi içerisinde ödenmesi şartı da dahil olmak üzere, diğer şartların da sağlanmış olması kaydıyla, Aralık 2016 dönemine ait KDV beyannamesine ilişkin pişmanlıkla beyanname verilmiş olması, vergi indiriminden yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir.

Örnek 2: (B) A.Ş.'ye başvurusuna istinaden Maliye Bakanlığı tarafından 1/6/2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 1 Haziran – 31 Mayıs özel hesap dönemi tayin edilmiştir.

(B) A.Ş.'nin indirimden yararlanması açısından "indirim 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 1/1/2017 – 31/12/2017, 1/1/2018-31/5/2018 ve 1/6/2018 – 31/5/2019 dönemleri dikkate alınacaktır. (B) A.Ş., bu dönemlere 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.

Örnek 3: Özel eğitim kurumu işletmecisi olan gelir vergisi mükellefi (C)'ye başvurusu üzerine 1/7/2017 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 1 Temmuz - 30 Haziran özel hesap dönemi tayin edilmiştir.

(C)'nin indirimden yararlanması açısından "indirim 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. (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.

37 18/1/2019 tarihli ve 7162 sayılı Kanunun 3 üncü maddesiyle maddede yer alan "10 Türk lirasına" ibaresi "250 Türk lirasına" şeklinde değiştirilmiştir.

9.4.2.2. İlgili dönemlere ilişkin olarak beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece 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: (Ç) Ltd. Şti., 2016, 2017 ve 2018 hesap dönemlerine ilişkin tüm vergi beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri kanuni süresi içerisinde ödemiştir. (Ç) Ltd. Şti. 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 13/4/2019 tarihi itibarıyla kesinleşen yargı kararıyla tarhiyat tamamen kaldırılmıştır.

(Ç) Ltd. Şti. hakkında yapılan ve indirimin hesaplanacağı 2018 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken süreden önce kesinleşmiş mahkeme kararıyla tamamen kaldırılan bu tarhiyat, diğer şartların da sağlanması kaydıyla, anılan şirketin vergi indiriminden yararlanmasına engel teşkil etmeyecektir.

Öte yandan, (Ç) Ltd. Şti., hakkında yapılan söz konusu tarhiyatın indirimin hesaplanacağı 2018 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken süreden sonraki bir tarihte (örneğin 4/6/2019 tarihinde) kesinleşen yargı kararıyla tamamen kaldırılmış olması halinde 2018 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarih itibarıyla indirim şartlarını sağlayamadığından bu hesap dönemine ilişkin olarak söz konusu indirimden yararlanması mümkün bulunmamaktadır.

Ancak, (Ç) Ltd. Şti. hakkında yapılan tarhiyatın 2018 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken süreden sonraki bir tarihte kesinleşen yargı kararıyla tamamen kaldırılmış olması nedeniyle, söz konusu tarhiyat 2019 hesap dönemine ilişkin olarak verilecek kurumlar vergisi beyannamesinde indirimden yararlanılmasını etkilemeyecektir.

6736 sayılı Kanundan yararlananlar vergi indiriminden faydalanabilir mi?

“2013 hesap dönemine ilişkin olarak 2016 yılında düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden tarh edilen vergilerin ve kesilen cezaların, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesi kapsamında kesinleşmiş yargı kararlarıyla veya 213 sayılı Vergi Usul Kanununun uzlaşma ya da düzeltme hükümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmaksızın, 6736 sayılı Kanundan faydalanılarak ödenmiş olması nedeniyle, ilgili dönemlerde vergiye uyumlu mükelleflere sağlanan %5’lik vergi indiriminden yararlanmanız mümkün bulunmamaktadır.”

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 21.11.2018, 1043218

9.4.2.3. Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları dâhil) 1.000 Türk Lirasının 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 ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları) toplamı dikkate alınacaktır. Söz konusu 1.000 TL’lik borcun hangi döneme ait olduğunun önemi bulunmamaktadır.

Örnek 1: (D) A.Ş. 2016, 2017 ve 2018 hesap dönemlerine ilişkin tüm vergi beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri de kanuni süresi içerisinde ödemiştir. Ancak, 2018 hesap dönemine ilişkin kurumlar 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 (D) A.Ş., diğer şartları sağlamış olsa da 2018 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde vergi indiriminden yararlanamayacaktır.

Örnek 2: 2018 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesini 18/4/2019 tarihinde veren (E) Ltd.Şti’ 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, (E) Ltd. Şti’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 (E) Ltd. Şti’nin vergi indiriminden yararlanmasına engel teşkil etmeyecektir.

Örnek 3: 2/1/2019 tarihi itibarıyla vadesi geçmiş ve 2018 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken sürenin son günü itibarıyla ödenmemiş 2.000 TL özel usulsüzlük cezası borcu bulunan (F) Ltd. Şti., 2018 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde vergi indiriminden yararlanamayacaktır.

9.4.2.4. Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde sayılan fiillerin işlenmemiş olması

Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında Vergi Usul Kanununun kaçakçılık suçlarını düzenleyen 359 uncu maddesinde sayılan fiilleri işlediği tespit edilen mükellefler vergi indiriminden yararlanamayacaklardır.

Örnek: Serbest meslek erbabı (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 Kanununun 359 uncu maddesinde sayılan fiillerden herhangi birini işlediğine ilişkin bir tespit bulunmaması ve diğer şartları da sağlaması kaydıyla, (G) bu takvim yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesinde vergi indiriminden yararlanabilecektir.

9.4.3. 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 fazla olmayacaktır. 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.**

9.4.4. Ticari, zirai veya mesleki kazancın diğer gelir unsurlarıyla birlikte beyan edilmesi durumunda mükelleflerin yararlanabileceği vergi indirim 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 (İ), 2018 takvim yılında; 280.000 TL ticari kazanç, 70.000 TL de alacak faizi elde etmiştir. (İ) bu dönemde 42.000 TL geçici vergi ödemiştir.

Buna göre, (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	114.150 TL
D. Ticari Kazanç / Gelir Vergisi Matrahı (A/C)	0,80
E. Hesaplanan Gelir Vergisinin Ticari Kazanca İsabet Eden Kısmı (Ç x D)	91.320 TL
F. Hesaplanan Vergi İndirimi Tutarı (E x % 5)	4.566 TL
G. Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı Ödenen Geçici Vergi 42.000 TL	42.000 TL
Ğ. Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi (Ç - G)	72.150 TL
H. Vergi İndirimi Tutarı	4.566 TL
I. Ödenecek Gelir Vergisi (Ğ - H)	67.584 TL

9.4.5. Şartların İhlali Halinde Yapılacak İşlemler

1. Vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, şartları taşımadığının sonradan tespiti halinde ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın tarh edilir.

Örnek 1: Serbest meslek erbabı (J), 2018 takvim yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesinde 12.000 TL vergi indirim tutarı hesaplamış ve bu indirim tutarının tamamından yararlanarak 20.000 TL gelir vergisi ödemiştir.

Ancak, (J), 2018 takvim yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesi üzerine tahakkuk eden gelir vergisinin ilk taksitini 31/3/2018 tarihinde ödemiş olmasına rağmen Temmuz ayında ödenmesi gereken ikinci taksiti kanuni süresi içerisinde ödemediştir.

Bu durumda, (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 indirim dolayısıyla ödemediği vergiler vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın tarh edilecektir.

2. 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 ziyayı 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 ziyai 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: (K) Ltd. Şti., 25/4/2018 tarihinde vermiş olduğu 2017 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde vergi indiriminden yararlanmış ve bu beyanname üzerine tahakkuk eden vergileri 30/4/2018 tarihinde ödemiştir.

Ancak, Ağustos 2016 vergilendirme dönemi için katma değer vergisi yönünden 26/10/2018 tarihinde (K) Ltd. Şti. adına vergi inceleme raporu düzenlenmiş ve 200.000 TL ikmalen KDV tarhiyatı yapılmıştır.

(K) Ltd. Şti. vergi inceleme raporuna istinaden yapılan tarhiyatı dava konusu etmiş ve dava mükellef aleyhine sonuçlanarak 5/3/2020 tarihinde kesinleşmiştir.

Buna göre, (K) Ltd. Şti.'nin 2017 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinde yararlanmış olduğu vergi indirimi tutarı dolayısıyla ödemediği kurumlar vergisi tutarı, tarhiyatın kesinleştiği tarih itibarıyla (5/3/2020 tarihinde) vergi ziyai cezası uygulanmaksızın tarh edilecektir.

9.5. İlave İstihdamın Teşviki

7103 sayılı Kanununun 44. maddesiyle yapılan düzenleme ile 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununa aşağıdaki geçici madde eklenmiştir.

“GEÇİCİ MADDE 21- Bu Kanunun (44747 sayılı Kanun) 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 aşılılmamak 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 yararlanan 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 yararlanmış 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 Kanununun 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.”

4447 sayılı Kanununun Geçici 21 inci maddesiyle, aynı Kanununun 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 sağlanmakta olup; 6.7.2018 tarihli ve 30470 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 304 seri No’lu Gelir Vergisi Genel tebliği’nde konuyla ilgili olarak yapılan açıklamalara Rehberin ilerleyen bölümlerinde yer verilmiştir.

9.5.1. 4447 sayılı Kanununun Geçici 19 uncu Maddesi Kapsamında İşe Alınan Ücretlilere İlişkin Gelir Vergisi Stopajı Teşviki Uygulaması

9.5.1.1. Gelir vergisi stopajı teşvikinden faydalanılmasına ilişkin şartlar

(1) 4447 sayılı Kanununun 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.

9.5.1.2. İstisna uygulamasında süre

(1) 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.

(2) 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.

9.5.1.3. Gelir vergisi stopaj teşvikinin uygulanması

(1) 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.

(2) 4447 sayılı Kanunun Geçici 19 uncu maddesine göre prim desteğinden faydalanılamayan durumlarda gelir vergisi stopajı teşviki de uygulanmaz.

(3) 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 sigortalı 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.

9.5.2. 4447 sayılı Kanunun Geçici 20 nci Maddesi Kapsamında İşe Alınan Ücretlilere İlişkin Gelir Vergisi Stopajı Teşviki Uygulaması

9.5.2.1. Gelir vergisi stopajı teşvikinden faydalanılmasına ilişkin şartlar

(1) 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 itibarıyla 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.

9.5.2.2. İstisna uygulamasında süre

(1) 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.

9.5.2.3. Gelir vergisi stopajı teşvikinin uygulanması

(1) 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 beyanname veremeyen mükellefler tarafından gelir vergisi stopajı teşviki uygulamasında, üç aylık dönemlere tekabül eden aylar dikkate alınır.

(2) Bu madde kapsamına giren işyerleri en fazla iki sigortalı için destekten yararlanabilir.

(3) 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 beyanname veremeyen ve 2018 yılında ilk defa sigortalı bildiriminde bulunan işyerleri bu madde kapsamında gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanamaz.

(4) 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.

(5) 4447 sayılı Kanunun Geçici 20 nci maddesine göre prim ve ücret desteği sağlanmayan aylar için gelir vergisi stopajı teşviki de uygulanmaz.

(6) 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 beyannamelerinde/ 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.

9.5.3. Ortak Hükümler

9.5.3.1. Uygulamanın esasları

(1) 4447 sayılı Kanunun Geçici 21 inci maddesi kapsamında gelir vergisi stopajı teşviki uygulanan ücretlerin vergilendirilmesinde, öncelikle asgari geçim indirimi dikkate alınır.

(2) 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.

(3) 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.

(4) 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.

(5) Terkin işlemi sonrasında kalan gelir vergisi tutarı, muhtasar beyannamenin/ muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin (21) No.lu "Terkin Sonrası Kalan Gelir Vergisi Tutarı" satırın-

da gösterilecektir. Bu tutar tahakkuka esas alınacak ve beyannamenin Tablo-2 "Tahakkuka Esas İcmal Cetveli" bölümünün (2) No.lu "Tahakkuk Eden" satırına aktarılacaktır.

(6) 4447 sayılı Kanunun Geçici 21 inci maddesi kapsamında terkinde konu edilen tutar muhtasar beyannamenin/muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin (20-e) No.lu satırında gösterilmiş olduğundan, vergi dairesince ayrıca bir terkin işlemi yapılmayacaktır.

(7) 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 bildirimde 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), Ocak, Şubat, Mart, Nisan ve Mayıs aylarında 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	

9.5.3.2. Teşvikten faydalanılamayacak durumlar

(1) 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 Kanununun 30 uncu maddesinin ikinci fıkrası kapsamına giren kurum ve kuruluşlara ait işyerlerinde çalışanlar,
- c) 8/9/1983 tarihli ve 2886 sayılı Devlet İhale Kanununa, 4/1/2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanununa 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 Kanununun Geçici 19 ve 20 nci maddesinde öngörülen diğer şartları sağlayamayan işyerlerinde çalışanlar.

9.5.3.3. Diğer hususlar

- (1) 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.
- (2) 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 beyanname-si vermesinin bir önemi bulunmamaktadır.
- (3) 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 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.
- (4) İlave istihdam teşvikinden faydalanan işverenin ölümü halinde, aynı işe devam eden mirasçıların şartları taşımak kaydıyla teşvikten faydalanmaları mümkündür.
- (5) 4447 sayılı Kanununun 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.
- (6) 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.
- (7) Teşvik uygulamasında, işverenlerin tam veya dar mükellefiyet esasında vergilendirilmesinin bir önemi bulunmamaktadır.
- (8) 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.

9.6. Sporcu ücretlerinden tevkif yoluyla alınan gelir vergisinin iadesi

7103 sayılı Kanunun 7.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 Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifinin 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 iاشة, 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 ziyayı 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 Kanununun 23 üncü maddesi hükmü uygulanmaksızın beş işgünü içinde aktarılmasına yönelik düzenleme yapılmıştır.

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 dönem gelir (stopaj) vergisi tarhiyatı yapılarak vergi ziyayı 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.

9.7. Yeni Makina ve Teçhizat Alımında Amortisman Oran ve Süreleri

7103 sayılı Kanununun 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 Kanununun 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

İlgili 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 tespiti Cumhurbaşkanlığı, 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. Mezkur maddenin yürürlüğünden önce veya 31/12/2019 tarihinden sonra iktisap edilen makina-teçhizat için bu uygulamadan faydalanılması mümkün bulunmamaktadır.

10. MUHTASAR BEYANNAME

GVK'nın 94 üncü maddesine göre; 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 mecburdurlar.

GVK'nın 98 inci maddesinde ise 94 üncü madde uyarınca vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanların bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın yirmi üçüncü günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecbur oldukları hüküm altına alınmıştır. Yıl sonlarında tahakkuk ettirilen mevduat faizlerinden kesilecek vergilerin bildirilmesi için bu süre bir ay uzatılır.

Aynı belediye hudutları içinde muhtelif yerlerde yapılan ödeme ve tahakkuklar ile bunlara ait vergilerin bir merkezden bildirilmesi caizdir.

Zirai ürün bedelleri üzerinden tevkifat yapanlar hariç olmak üzere, çalıştırdıkları hizmet erbabı sayısı 10 ve daha az olanlar, 94 üncü maddeye göre yapacakları tevkifatla ilgili muhtasar beyannamelerini, bağlı buldukları vergi dairesine önceden bildirmek şartıyla her ay yerine Ocak, Nisan, Temmuz ve Ekim aylarının yirmi üçüncü günü akşamına kadar verebilirler.

Öte yandan 6745 sayılı Kanunun 9 uncu maddesiyle 07.09.2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 11'inci maddesine eklenen 7'nci fıkra uyarınca; Cumhurbaşkanı, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına, ödeme yapan veya ödemeye aracılık edenlerin vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapmak zorunluluğu bulunup bulunmamasına, ödemenin konusunun mal veya hizmet alım satımı olup olmamasına, elektronik ortamda gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine, ödeme yapılanın bu tutarı vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapmamasına bakılmaksızın, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya, iş grupları, iş neveleri, sektörler

ve emtia grupları itibarıyla, vergiye tabi işlemle ilgili, vergi kanunlarında belirtilen alt ve üst limitler arasında olmak şartıyla, farklı kesinti oranları tespit etmeye yetkili kılınmıştır.

Yine 6745 sayılı Kanunun 7'nci maddesiyle eklenen 07.09.2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 193 sayılı GVK'nın 94'üncü maddesinin 1'inci fıkrasına eklenen 18 numaralı bent **hükmü uyarınca; Vergi Usul Kanununun 11'inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamına giren ödemelerden %25 vergi tevkifatı yapılacak olup;** henüz Cumhurbaşkanınca herhangi bir belirleme yapılmamıştır.

10.1. Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi

6728 sayılı Kanunun 16'ncı maddesi ile 15.07.2016 tarihinde Gelir Vergisi Kanununa Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi" başlıklı 98/A maddesi eklenmiştir.

Muhtasar ve prim hizmet beyannamesi, vergi kanunlarına göre verilmesi gereken muhtasar beyanname ile 31.5.2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca verilmesi gereken aylık prim ve hizmet belgesinin birleştirilerek, kesilen vergilerin matrahlarıyla birlikte sigortalının sigorta primleri ve kazançları toplamı ile prim ödeme gün sayılarının bildirilmesine mahsustur.

Muhtasar beyanname ile aylık prim ve hizmet belgesinin birleştirilerek verilmesi hususunda zorunluluk getirmeye veya kaldırmaya, kapsama girecekleri gruplar, sektörler, gayrisafi iş hasılatları, istihdam edilen işçi sayıları, gelir unsurları, il ve ilçe sınırları itibarıyla ayrı ayrı veya birlikte tespit etmeye, muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin şekil, içerik ve ekleri ile ilgili olduğu dönemi ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı ile Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı müştereken yetkili kılınmışlardır.

Muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin verilmesinde GVK'nın 98 inci maddesinde belirtilen yer ve süreler dikkate alınacak olup; Maliye Bakanlığı; bölge, il, ilçe, mahal ve sektörlerle göre yetkili vergi dairesini ve beyannamenin verilme zamanını belirlemeye yetkilidir.

Gelir Vergisi Kanununda ve diğer kanunlarda, muhtasar beyanname ile aylık prim ve hizmet belgesine yapılmış olan atıflar, bu iki belgenin tek bir beyanname olarak birleştirildiği durumlarda, muhtasar ve prim hizmet beyannamesine yapılmış sayılacak olup; konuyla ilgili ayrıntılı açıklamalara 18.02.2017 tarih ve 299983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan **MUHTASAR VE PRİM HİZMET BEYANNAMESİ GENEL TEBLİĞİ (SIRA NO: 1)**'nde yer verilmiştir.

Söz konusu Tebliğ uyarınca; vergi kanunlarına göre verilmesi gereken muhtasar beyanname ile 31/5/2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca verilmesi gereken aylık prim ve hizmet belgesinin birleştirilerek, kesilen vergilerin matrahlarıyla birlikte sigortalının sigorta primleri ve kazançları toplamı ile prim ödeme gün sayılarının bildirilmesine mahsus olan "Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi" uygulamasına;

- Kırşehir ili merkez ve ilçelerinde bulunan mükellefler/işverenler (281 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen bankalar hariç) için, Haziran ayında verilmesi gereken beyannameler dahil olmak üzere 1.6.2017 tarihinden itibaren; Amasya, Bartın ve Çankırı

illeri merkez ve ilçelerinde bulunan mükellefler/işverenler (281 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen bankalar hariç) için ise 1/1/2018 tarihinden itibaren başlanılmıştır.

- Amasya, Bartın, Çankırı ve Kırşehir illeri dışındaki başka bir ilde istihdam edilmekle birlikte ücret ödemeleri veya tahakkuku bu illerde yapılan çalışanların ücret ödemeleri üzerinden tevkif edilen vergiler ile sigortalıların prime esas kazanç ve hizmet bilgilerini içeren Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi Amasya, Bartın, Çankırı veya Kırşehir illerindeki yetkili vergi dairelerine elektronik ortamda gönderilecektir.
- Amasya, Bartın, Çankırı veya Kırşehir illerinde istihdam edilmekle birlikte ücret ödemesi veya tahakkuku bu iller dışında bir ilde yapılan çalışanların ücret ödemeleri üzerinden tevkif edilen vergilere ait muhtasar beyanname, ücret ödemesi veya tahakkukun yapıldığı yer vergi dairesine verilecektir. Ayrıca bu sigortalılara ait aylık prim ve hizmet belgeleri ise elektronik ortamda (e-bildirge) Kuruma verilmeye devam edilecektir.

Diğer mükellefler/işverenler için “Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi” uygulamasına ayrıca bir düzenleme yapılmadığı takdirde 1.7.2019 tarihinden itibaren başlanılacaktır.

11. MÜNFERİT BEYANNAME

Münferit beyanname, dar mükellefiyete tabi olanların yıllık beyanname ile bildirmeye mecbur olmadıkları kazanç ve iratlardan, vergisi tevkif suretiyle alınmamış olanların bildirilmesine mahsustur.

Dar mükellefiyete tabi mükelleflerden yıllık beyanname vermeye mecbur olmayanlar;

1. Gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarını gayrimenkulün bulunduğu,
2. Menkul malların ve hakların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarını, mal ve hakların Türkiye’de elden çıkarıldığı,
3. Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde ettikleri diğer kazanç ve iratlarını işletmenin bulunduğu,
4. Arızı olarak ticari işlemlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere tavassuttan elde edilen diğer kazanç ve iratlarla, arızı olarak serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançlar ve dar mükellefiyete tabi olanların 45 inci maddede yazılı işleri arızı olarak yapmalarından elde ettikleri diğer kazanç ve iratlar, faaliyetin yapıldığı veya yolcu veya yükün taşıta alındığı,
5. Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleriyle ilgili olarak sonradan elde ettikleri diğer kazanç ve iratlar (zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil), ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girişilmemesi veya ihale,

artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde ettikleri diğer kazanç ve iratları, vergisi tevkif suretiyle alınmamış menkul sermaye iratlarını ve diğer her türlü kazanç ve irada ilişkin ödemenin Türkiye’de yapıldığı,

6. Diğer hallerde Maliye Bakanlığınca belirlenen, yerin vergi dairesine münferit beyanname ile bildirmeye mecburdurlar.

Bu kazanç ve iratlardan serbest meslek faaliyetlerine ilişkin olanların beyannamelerinin bu faaliyetlerin sona erdiği bu kazanç dışındaki diğer kazanç ve iratlarla ilgili beyannamelerin ise bu kazanç ve iratların iktisap olunduğu tarihten itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesine verilmesi mecburidir.

Geliri telif ve patent haklarının satışından ibaret olan ve tamamı üzerinden tevkif suretiyle gelir vergisi ödemiş bulunan dar mükellefiyete tabi kimselerin bu gelirleri için münferit beyanname vermeleri ihtiyaridir.

12. HAZIR BEYAN SİSTEMİ

Maliye Bakanlığınca hazırlanan ve 18/2/2012 tarihli ve 28208 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 414) ile gelişen bilgi teknolojilerini kullanarak vergi mükelleflerinin yükümlülük ve ödevlerini vergi dairesine gitmeden, hızlı, kolay ve düşük maliyetlerle yerine getirmelerini sağlamak amacıyla; sadece gayrimenkul sermaye iradı elde eden mükelleflerin bu iratlarına ilişkin olarak önceden hazırlanmış beyannamelerini onaylayıp gönderebilmelerine imkan veren Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi hayata geçirilmiştir.

25/02/2016 tarih ve 29635 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 470)’nde; 2012 yılından itibaren uygulanmakta olan “Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi”nin kapsamının 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 de bu gelirlerine ilişkin beyannamelerinin Gelir İdaresi Başkanlığınca önceden hazırlanarak mükelleflerin onayına sunulmasına ilişkin “Hazır Beyan Sistemi”nin uygulanmasına ilişkin düzenlemelerde bulunulmuştur.

Hazır Beyan Sisteminin uygulanmasına 2015 takvim yılı gelirlerinin beyan dönemi itibarıyla başlanılmış olup; bu Sistem’den sadece ücret, kira, MSİ veya DKİ gelirlerini ayrı ayrı veya birlikte elde eden mükellefler yararlanabilecektir. Ücret, kira, MSİ veya DKİ’nin yanı sıra ticari, zirai veya serbest meslek kazancı elde edenler Hazır Beyan Sistemi üzerinden beyanname veremeyeceklerdir.

Beyannamenin verilmesi sırasında, vergi hesaplaması Sistem tarafından otomatik olarak yapılacak ve tahakkuk bilgileri mükellefin onayına sunulacaktır.

ÖRNEK 1: 2018 yılı içerisinde mesken olarak kullanılmak üzere kiraya verdiği gayrimenkulünden 10.000 TL kira geliri elde eden ve aynı zamanda 2016 yılında 80.000 TL’ye aldığı diğer bir gayrimenkulünü 2018 yılı içerisinde 150.000 TL’ye satan, beyana tabi başkaca bir

geliri de olmayan (A), 2018 yılında elde ettiği kira geliri ve değer artışı kazançlarına yönelik gelir vergisi beyannamesini Hazır Beyan Sistemi üzerinden verebilecektir.

ÖRNEK 2: 2018 yılı içerisinde birinci işverenden yıllık 72.000 TL, ikinci işverenden ise 44.000 TL ücret geliri elde eden ve ücretlerinin tamamından vergi kesintisi yapılan (B), elde ettiği bu ücret gelirlerine ilişkin gelir vergisi beyannamesini Hazır Beyan Sistemi üzerinden verebilecektir.

ÖRNEK 3: Avukatlık mesleği ile iştigal etmekte olan (C), kiraya verdiği ve iş yeri olarak kullanılan gayrimenkulünden 2018 yılı içerisinde brüt 45.000 TL kira geliri elde etmiştir. İşyeri için tahsil ettiği kira bedeli üzerinden 9.000 TL tevkifat yapılmıştır. Avukatlık mesleği dolayısıyla serbest meslek kazancı yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunan (C), Hazır Beyan Sistemi üzerinden beyanname veremeyecek, serbest meslek kazancı ile kira gelirinden oluşacak olan gelir vergisi beyannamesini İnternet Vergi Dairesi aracılığıyla e-Beyanname menüsü üzerinden verebilecektir.

ÖRNEK 4: Mesken olarak kullanılmakta olan gayrimenkulünden 2014 yılında 6.000 TL, 2016 yılında ise 7.500 TL kira geliri elde etmesine rağmen bu gelirlerine ilişkin olarak beyanname vermeyen ve söz konusu yıllarda beyana tabi başkaca bir geliri de olmayan (D), Hazır Beyan Sistemini kullanarak 2014 ve 2016 yıllarında elde ettiği bu gelirleri için ayrı ayrı beyanname verebilecektir.

Geçmiş yıllar için düzeltme beyannamesi verilmek istenmesi durumunda, içerisinde sadece kira gelinine yönelik gelir beyanı bulunan düzeltme beyannameleri için Hazır Beyan Sistemi kullanılabilir; ancak önceki yıllarda beyan edilen kira gelirlerine ücret, MSİ ya da DKİ eklenmek suretiyle düzeltme beyannamesi verilmek istenmesi halinde bu beyannameler, vergi dairelerine başvurularak verilebilecektir.

Hâlihazırda ücret, kira, MSİ ve DKİ gelirlerinden dolayı gelir vergisi mükellefiyeti bulunanlar Hazır Beyan Sistemi aracılığıyla beyanname verebileceği gibi, bu gelirlerine ilişkin olarak ilk defa mükellefiyet tesis ettirerek beyanname verecek olanlar da bu Sistem üzerinden beyannamelerini gönderebileceklerdir. Bu kapsamda, daha önce ücret, kira, MSİ ve DKİ gelirlerinden dolayı gelir vergisi mükellefiyeti bulunmayanların Hazır Beyan Sistemi'nden beyannamelerini elektronik ortamda onayladıkları anda adlarına gelir vergisi mükellefiyeti tesisi ve vergi tahakkuku işlemleri Sistem tarafından otomatik olarak gerçekleştirilecektir.

ÖRNEK 5: (Y) Limited Şirketinin %40 ortaklık payına ilişkin hissesini 3.3.2017 tarihinde 50.000 TL bedel ile iktisap eden (G), bu hisselerin tamamını 16.11.2018 tarihinde 120.000 TL bedel ile satmıştır. Beyana tabi başka bir geliri ve gelir vergisi mükellefiyeti olmayan (G), bu satıştan elde ettiği değer artışı kazancına yönelik beyannamesini Hazır Beyan Sistemi üzerinden verebilecek ve beyannamesini onaylamasının ardından kendisine Sistem tarafından otomatik olarak gelir vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.

Hazır Beyan Sistemine Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet adresi (www.gib.gov.tr) üzerinden giriş yapılacaktır.

Mükellefler güvenlik sorularını cevaplayarak veya İnternet Vergi Dairesi şifrelerini kullanarak Sisteme giriş yapabilecek ve buradan Başkanlıkça kısmen veya tamamen önceden hazırlanmış beyannamelerini görüntüleyebilecek, doldurabilecek, değiştirebilecek ve onaylayabileceklerdir. İnternet Vergi Dairesi şifresi bulunmayan mükellefler, ekte yer alan İnternet Hizmetleri Kullanım Başvuru Formu (Gerçek Kişiler) ile herhangi bir vergi dairesine başvurarak kullanıcı kodu, parola ve şifre alabileceklerdir.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 414)'nin ekinde yer alan Elektronik Beyanname Gönderme Talep Formu (Sadece Gayrimenkul Sermaye İradı Elde Eden Gerçek Kişiler İçin) kullanılmak suretiyle daha önce temin edilen kullanıcı kodu, parola ve şifre ile Hazır Beyan Sistemine giriş yapılabilecektir.

Mükelleflerin onayına sunulan beyannameler, mükellefler tarafından kontrol edilecek; eksiklik, hata veya yanlışlıkların bulunması halinde bu bilgiler mükelleflerce düzeltilerek onaylanacaktır. Bu kapsamda Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanan ve mükelleflerce elektronik ortamda onaylanan beyannamelerin içeriğinin doğruluğundan mükellefler sorumlu olacaktır.

Ücret, kira, MSİ ve DKİ beyannamelerinin Hazır Beyan Sisteminden verilmiş sayılabilmesi için Sistem üzerinde onaylama işleminin yapılması gerekmektedir. Onaylama işlemi beyannamenin verilmesi gereken kanuni sürenin son günü olan **25.03.2019** saat 24.00'ten önce tamamlanmalıdır. Kanuni süresinden sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilecek beyannamelerde de, beyannamenin verilmiş sayılabilmesi için onaylama işleminin yapılması gerekmektedir.

Hazır Beyanname Sistemi uygulamasına 1.3.2016 tarihi itibariyle başlanılmış olup; usul ve esasları 18.2.2012 tarihli ve 28208 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 414) ile belirlenen "Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi" 1.3.2016 tarihi itibariyle yürürlükten kaldırılmıştır.

Hazır Beyan Sistemi hakkındaki detaylı bilgiler ile her türlü duyuruya Gelir İdaresi Başkanlığı internet adresi (www.gib.gov.tr) üzerinden ulaşılabilir.

13. 2018 YILI GELİRLERİNE UYGULANACAK VERGİ TARİFESİ

Gelir vergisine tabi gelirler için 2018 yılı tarifesi aşağıdaki gibidir.

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, (ücret gelirlerinde 120.000 TL'nin 34.000 TL'si için 6.060 TL), fazlası	% 27
80.000 TL'den fazlasının 80.000 TL'si için 18.480TL, (ücret gelirlerinde 120.000 TL'den fazlasının 120.000 TL'si için 29.280 TL), fazlası	% 35

14. İNDİRİMLİ GELİR VERGİSİ UYGULAMASI

Türkiye’de yatırımların teşvikine ilişkin yapılan son düzenleme 15 Haziran 2012 tarihli ve 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar³⁸ ile yürürlüğe girmiş; Kararın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar da 2012/1 sayılı Tebliğ’de³⁹ yatırımların teşviki konusunda düzenlemeler yer almıştır.

Bu düzenlemeler kapsamında dört farklı teşvik uygulaması, dokuz farklı teşvik aracı ile değişen şekillerde desteklenmektedir.

Yeni teşvik programı aşağıdaki dört farklı uygulamadan oluşmaktadır:

1. Bölgesel Yatırım Teşvik Uygulaması
2. Büyük Ölçekli Yatırımların Teşviki Uygulaması
3. Stratejik Yatırımların Teşviki Uygulaması
4. Genel Teşvik Uygulaması

Bölgesel Teşvik Uygulamasında desteklenecek sektörler, illerin potansiyelleri ve ekonomik ölçek büyüklükleri dikkate alınarak tespit edilmiş ve illerin gelişmişlik seviyelerine göre teşvik araçlarının sağladığı yardım yoğunlukları farklılaştırılmıştır. Bu çerçevede, hangi illerde hangi yatırım konularının bölgesel desteklerden yararlanabileceği, yapılacak asgari sabit yatırım tutarları ve/veya kapasiteleri belirlenmiştir.

Büyük Ölçekli Yatırımların Teşvikinde ise, bu uygulama kapsamına alınan 12 sektörde/ konuda yapılacak asgari 50 milyon TL olmak üzere sektörüne göre farklı büyüklükte belirlenmiş yatırım projeleri yine bölgelere göre farklılaştırılmış teşvik araçlarıyla desteklenmektedir.

Stratejik Yatırımların Teşviki, ithalat bağımlılığı yüksek ürünlerin üretimini artırmak amacıyla bu kapsamda değerlendirilebilecek projeleri tanımlayan bir yaklaşımla tasarlanmıştır. Bu anlamda, yapılan tanımlama kapsamına giren projeler, herhangi bir bölgesel farklılaştırılmaya tabi olmaksızın Türkiye’nin tüm illerinde, bölgesel veya büyük ölçekli yatırım teşvik uygulamalarına göre teşvik araçlarından daha avantajlı koşullarda faydalanabilmektedir.

Bölgesel, büyük ölçekli veya stratejik yatırım teşvik uygulamalarından herhangi birinin destek kapsamına girmeyen yatırımlar ise, teşvik edilmeyen yatırım konuları arasında yer almak ve öngörülen sabit yatırım tutarını sağlamak kaydıyla bölge ayrımı yapılmaksızın tüm illerde **Genel Teşvik Uygulamaları** kapsamında desteklenmektedir.

Teşvik araçlarının yatırımcıya sağladığı katkılar, yatırımın niteliğine ve tabi olacağı uygulamalara göre değişkenlik göstermektedir.

38 19.06.2012 tarih ve 28328 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

39 20.06.2012 tarih ve 28329 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Destek Unsurları	Genel Teşvik Uygulamaları	Bölgesel Teşvik Uygulamaları	Büyük Ölçekli Yatırımların Teşviki	Stratejik Yatırımların Teşviki
KDV İstisnası	+	+	+	+
Gümrük Vergisi Muafiyeti	+	+	+	+
Vergi İndirimi	-	+	+	+
Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği	-	+	+	+
Gelir Vergisi Stopajı Desteği*	+	+	+	+
Sigorta Primi Desteği*	-	+	+	+
Faiz Desteği**	-	+	-	+
Yatırım Yeri Tahsisi	-	+	+	+
KDV İadesi***	-	-	-	+

* Yatırımın 6. Bölgede gerçekleştirilmesi halinde sağlanır

** Bölgesel teşvik uygulamalarında, yatırımın 3. 4. 5. veya 6. bölgelerde gerçekleştirilmesi halinde sağlanır.

*** 500 Milyon TL üzerindeki stratejik yatırımlara sağlanır.

Dokuz destek unsurundan biri olan vergi indirimi; yatırımcı tarafından ödenecek gelir veya kurumlar vergisinin, yatırımın niteliğine göre projenin tabi olacağı yatırım teşvik uygulamasının sağladığı indirimli vergi oranından ödenmesi yoluyla yine bu uygulamanın sağladığı ve yapılan sabit yatırım tutarının belirli bir yüzdesine tekabül eden yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar indirim hakkından yararlanılmasını ifade etmektedir.

Yatırıma katkı oranı ise, yapılan sabit yatırımın vergi indirimine tabi tutulacak oranını, Vergi İndirimi ise bu Yatırıma Katkı Oranına ulaşıncaya kadar indirilecek Gelir veya Kurumlar Vergisi oranını ifade etmektedir.

Bu yeni teşvik sistemi uygulamaları kapsamında 5838 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesi ile 28.02.2009 tarihinde KVK'ya "İndirimli Kurumlar Vergisi" başlıklı 32/A maddesi eklenmiş olup; maddenin sekizinci fıkrasında söz konusu maddenin gelir vergisi mükellefleri hakkında da uygulanacağı belirtilmiştir.

İndirimli Kurumlar Vergisi başlıklı KVK 32/A maddesine göre indirimli kurumlar vergisinin uygulama özellikleri aşağıdaki gibidir.

(1) Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, taahhüt işleri, 16.7.1997 tarihli ve 4283 sayılı Kanun ile 8.6.1994 tarihli ve 3996 sayılı Kanun kapsamında yapılan yatırımlar ile rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar hariç olmak üzere, bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen ve Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik

belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur.

(2) Bu maddenin uygulamasında yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranını ifade eder. (Ek cümle: 20.8.2016-6745/66 md.) Yatırımın tamamlanması şartıyla, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yararlanılan kısmı hariç olmak üzere kalan yatırıma katkı tutarı, yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır. Cumhurbaşkanı;

a) İstatistikî bölge birimleri sınıflandırması ile kişi başına düşen milli gelir veya sosyoekonomik gelişmişlik düzeylerini dikkate almak suretiyle illeri gruplandırmaya ve gruplar itibarıyla teşvik edilecek sektörleri ve bu sektörler ile organize sanayi bölgeleri, Gökçeada ve Bozcaada'da yapılan yatırımlara ve Cumhurbaşkanınca belirlenen kültür ve turizm koruma ve gelişim bölgelerinde yapılan turizm yatırımlarına ilişkin yatırım ve istihdam büyüklüklerini belirlemeye,

b) Her bir il grubu, stratejik yatırımlar veya (a) bendinde belirtilen yerler için yatırıma katkı oranını % 55'i, yatırım tutarı 50 milyon Türk Lirasını aşan büyük ölçekli yatırımlarda ise % 65'i geçmemek üzere belirlemeye, kurumlar vergisi oranını % 90'a kadar indirimli uygulamaya,

c) Yatırıma başlanan tarihten itibaren bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %50'sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere; yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, bu oranı her bir il grubu, bölgesel, büyük ölçekli, stratejik ve öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlar için sifıra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya,⁴⁰

ç) Yatırım harcamaları içindeki arsa, bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım, patent, lisans ve know-how bedeli gibi harcamaların oranlarını ayrı ayrı veya topluca sınırlandırmaya,

yetkilidir.

(3) İkinci fıkraya göre yatırıma katkı ve vergi oranı farklı illerde aynı mükellef tarafından yapılan yatırımlarda, toplam yatırımın her bir ile isabet eden oranına göre ilgili ilin yatırıma katkı oranı ve indirimli vergi oranı uygulanır.

40 20/8/2016 tarihli ve 6745 sayılı Kanununun 66 ncı maddesi ile bu bentte yer alan "her bir il grubu" ibaresinden sonra gelmek üzere ", bölgesel, büyük ölçekli, stratejik ve öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlar" ibaresi eklenmiş ve aynı bentte yer alan "%80'e" ibaresi "%100'e" şeklinde değiştirilmiştir.

(4) Tevsi yatırımlarda, elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, indirimli oran bu kazançta uygulanır. Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlenir. Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınır. İndirimli oran uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanır.

(5) Hesap dönemi itibarıyla ikinci fıkrada belirtilen şartların sağlanmadığının tespit edilmesi halinde, söz konusu vergilendirme döneminde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

(6) Yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde, devralan kurum, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla indirimli vergi oranından yararlanır. (Ek cümle: 31.5.2012-6322/39 md.) Yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanmadan önce indirimli kurumlar vergisi uygulanan hallerde, yatırımın tamamlanıp işletilmeye geçilmemesi durumunda ikinci fıkranın (c) bendi uyarınca indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil edilir.

(7) Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde indirimli vergi oranından devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise devralan, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla yatırıma katkı tutarının kalan kısmı için yararlanır.

Bu madde kapsamında gelir vergisi mükellefleri de indirimli gelir vergisi uygulamasına tabidirler.

İndirimli gelir vergisi uygulaması ile ilgili olarak 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin indirimli kurumlar vergisi ile ilgili açıklamalarına bakılmalıdır.

15. DEFTER BEYAN SİSTEMİ

- Serbest meslek erbabı,
- İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ile
- Basit usule tabi olan mükelleflerin

kayıtlarının elektronik ortamda tutulması, bu mükelleflerden defter tutmak zorunda olanların defterlerinin bu kayıtlardan hareketle elektronik ortamda oluşturulması ve saklanması, vergi beyannamesi, bildirim ve dilekçelerin elektronik ortamda verilebilmesi ile elektronik ortamda belge düzenlenebilmesi amacıyla geliştirilen Defter-Beyan Sistemine ilişkin usul ve esaslar 17/12/2017 tarihli ve 30273 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 486 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenmiştir.

Defter-Beyan Sistemini meslek mensubu veya meslek odası aracılığıyla kullanan mükellefler de Sistemi, herhangi bir işlem yapmadan bilgilenme amacıyla görüntüleme yapmak suretiyle kullanabileceklerdir.

Basit Usule tabi mükelleflerin alış ve giderleri ile satış ve hasılatlarına ilişkin üçer aylık kayıtların, izleyen ayın sonuna kadar Sisteme kaydedilmesi gerekmektedir.

15.1. Başvuru

Defter-Beyan Sistemini kullanmak zorunda olan mükelleflerin, Sistemi kullanmaya başlayacakları takvim yılından önceki ayın son gününe kadar (bu gün dahil) www.defterbeyan.gov.tr adresi üzerinden veya gelir vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairesi aracılığıyla başvuru yapmaları gerekmektedir.

Söz konusu başvuruyu;

a) Basit usule tabi mükellefler,

- Kendileri,
- Aralarında bu Tebliğin ekinde (Ek:1) yer alan “Defter-Beyan Sistemi Kullanımı Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmesi (Meslek Odaları ile Basit Usulde Vergilendirilen Üyeleri İçin)” düzenledikleri meslek odaları veya
- 340 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekinde yer alan “Elektronik Beyanname Gönderme Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmesi” imzaladıkları meslek mensupları aracılığıyla,

b) İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ile serbest meslek kazancı elde eden mükellefler ise

- Kendileri veya
- 340 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekinde yer alan “Elektronik Beyanname Gönderme Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmesi” düzenledikleri meslek mensupları aracılığıyla

yapabileceklerdir.

Defter-Beyan Sisteminin uygulanmaya başlanmasından sonra mükellefiyet tesis ettiren ve söz konusu Sistemi kullanmak zorunda olan mükellefler, kendileri veya yukarıda belirtildiği şekilde aracılık ve sorumluluk yetkisi verdiği kişiler aracılığıyla işe başlama bildirimini verdiği günü izleyen yedinci iş günü mesai saati sonuna kadar gelir vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairesine başvuru yapacaklardır. Söz konusu başvuru işe başlama bildirimini verildiği günü izleyen yedinci iş gününün sonuna (saat 23.59’a) kadar www.defterbeyan.gov.tr adresi üzerinden de yapılabilecektir.

15.2. Kayıt zamanı

İşlemlerin defterlere kaydı, ait oldukları aya ait katma değer vergisi beyannamesinin verilmesi gereken son günden fazla geciktirilemez.

Takvim yılının son ayına ait kayıtlar, takvim yılına ait gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gereken son gün saat 23:59'a kadar yapılabilir.

Basit usule tabi mükelleflerin alış ve giderleri ile satış ve hasılatlarına ilişkin üçer aylık kayıtlar, izleyen ayın sonuna kadar Sisteme kaydedilir.

15.3. Yanlış kayıtların düzeltilmesi

Defter ve kayıtlara rakam veya yazıların yanlış girilmesi durumunda, Tebliğde kayıt zamanına ilişkin olarak belirlenen süreler zarfında, Sistem üzerinden yanlış kayıt güncellenebilecek veya iptal edilerek doğru kayıt aynı yöntemle tekrar girilebilecektir.

15.4. Sistem üzerinden tutulabilecek defterler

Defter-Beyan Sistemi üzerinden, işletme defteri, çiftçi işletme defteri, serbest meslek kazanç defteri, amortisman defteri, envanter defteri, damga vergisi defteri, ambar defteri ile bitim işleri defteri elektronik ortamda tutulabilecektir.

Hekimler tarafından protokol defterine, borsa acentaları ile noterler ve noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar tarafından ise resmi defterlerine yapılan kayıtlardan bağımsız olarak, mükellefiyete ilişkin olarak yapılan işlemlerin kayıt zamanına yönelik süreler içerisinde Sisteme kaydedilmesi gerekmektedir.

Mükellefler, üzerinden amortisman ayrılan kıymetler ile bunların amortismanlarını, Sistem üzerinden tutacakları envanter defterinde, amortisman defterinde veya amortisman listesinde gösterebilecektir.

İşletme hesap hülasası (özeti), zirai kazanç hesap özeti, serbest meslek hesap hülasası (özeti) ile basit usul hesap özeti yapılan kayıtlardan hareketle Sistem tarafından üretilecektir.

Defter-Beyan Sistemi vasıtasıyla elektronik ortamda tutulan defterlerin açılış onayı; ilk defa veya yeniden işe başlama ile sınıf değiştirme hallerinde kullanmaya başlamadan önce, izleyen faaliyet dönemlerindeki açılış onayları ise defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk gününde Başkanlık tarafından elektronik olarak yapılır. Açılış onayı 213 sayılı Kanunda öngörülen tasdik hükmündedir.

Defterlere ait oldukları takvim yılının son ayını takip eden dördüncü ayın sonuna kadar Başkanlık tarafından elektronik ortamda kapanış onayı yapılır.

Defter-Beyan Sistemi üzerinden tutulan defterler, 213 sayılı Kanun kapsamında geçerli kanuni defter olarak kabul edilecektir.

Defter-Beyan Sistemi kullanmakla yükümlü olan mükelleflerden defter tutmak zorunda olanların kâğıt ortamında tuttukları defterlerin hukuki geçerliliği bulunmamaktadır.

Basit usule tabi mükelleflerin alış ve giderleri ile satış ve hasılatlarına ilişkin bilgiler Sistem üzerinden kayıt altına alınacak ve görüntülenebilecektir.

Başkanlık, Sistem üzerinden tutulan defterlere ilişkin format ve standartlarda değişiklik yapabileceği gibi kayıt oluşturma süreçleri ile veri güvenliğine ilişkin standartlara uyma zorunluluğu getirebilir. Bu zorunluluk mükellef grupları itibarıyla farklılaştırılabilir.

15.5. Sistem üzerinden tutulan defterlerin muhafaza ve ibrazı

Defter-Beyan Sistemi üzerinde tutulan defterlerin, kullanıcı denetiminin kullanıcı kodu, şifre ve diğer güvenlik mekanizmaları ile elektronik ortamda gerçekleştirilmesi, Sistemin kullanımına ilişkin tüm işlemlerin elektronik olarak yapılması ve her işleme ait logların kayıt altına alınmasına bağlı olarak kaynağının inkâr edilemezliği söz konusu olduğundan mükelleflerce ayrıca kâğıt ortamında saklanmasına gerek bulunmamaktadır.

Sistem üzerinden defterlerin görüntülenmesi, yazdırılması veya çeşitli dosya formatları ile indirilmesi (kaydedilmesi) mümkün olmakla birlikte, bu şekilde indirilmiş (kaydedilmiş) olan defterlerin hukuki geçerliliği bulunmamaktadır.

Sistem üzerinden tutulan defter ve kayıtların muhafaza yükümlülüğü Başkanlığa aittir. Başkanlık mükellef, meslek mensubu ya da meslek odası tarafından girilen kayıtları ve bu kayıtlardan hareketle oluşan defterleri elektronik ortamda muhafaza edecek ve mükelleflerin kullanımına hazır halde bulunduracaktır.

Kendisinden mükellefiyetine ilişkin defter ve kayıtlarının ibrazı talep edilen mükellefler, talepte bulunan birim ile ibrazı talep edilen bilgilerin mahiyetini ibraz talep yazısının bir örneği ile birlikte ibraz süresinin sonundan en geç 10 gün önce gelir vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesi aracılığıyla Başkanlığa bildirecektir. Başkanlık bu bildirimle ilişkin usul ve esaslar ile bildirim yöntem ve içeriğinin belirlenmesi konusunda yetkilidir.

İlgili makamlar tarafından defter ve kayıtlarının ibrazı istenilen mükellefe ulaşılamaması ya da ibraz yazısının mükellefe tebliğ edilememesi hallerinde, bu durumu tevsik eden belgelerle birlikte mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi aracılığıyla Başkanlığa başvurulacaktır.

Başkanlık, istenildiğinde defterlerin kağıt, elektronik, manyetik veya optik araçlar vasıtasıyla eksiksiz ve okunabilir şekilde ibraz edilmesine yönelik önlemleri almak ve ibrazı yönelik farklı usuller belirlemek konusunda yetkilidir.

15.6. Sistem üzerinden elektronik belge düzenlenmesi

MADDE 11 – (1) 213 sayılı Kanun kapsamında düzenlenme zorunluluğu bulunan fatura ve fatura yerine geçen vesikalar, serbest meslek makbuzu, müstahsil makbuzu, gider pusulası, sevk irsaliyesi ve benzer diğer vesikalar, özel mevzuatlarında yer alan düzenlemelere uygun olarak, Defter-Beyan Sistemi üzerinden veya bu Sistem vasıtasıyla elektronik ortamda düzenlenebilecektir.

15.7. Sistemi kullanma yetkisi

Defter-Beyan Sistemi üzerinden defter tutma, beyanname ve bildirim gönderebilme işlemleri, 3568 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat düzenlemeleri uyarınca vergi beyannamelerini meslek mensuplarına;

a) İmzalatmak zorunda olan mükelleflerden,

- Kendisine elektronik beyanname gönderebilmek için kullanıcı kodu, parola ve şifre verilenlerin kendileri veya meslek mensupları tarafından,

- Diğerleri için meslek mensupları tarafından,
- b) İmzalatma yükümlülüğü olmayan mükelleflerden,
- Kendisine elektronik beyanname gönderebilmek için kullanıcı kodu, parola ve şifre verilenlerin kendileri veya meslek mensupları ya da basit usule tabi olan mükellefler açısından bağlı oldukları meslek odaları tarafından,
 - Diğerleri için meslek mensupları ya da basit usule tabi olan mükellefler açısından bağlı oldukları meslek odaları tarafından,

yapılabilecektir.

Defter-Beyan Sistemini meslek mensubu veya meslek odası aracılığıyla kullanan mükellefler de Sistemi, herhangi bir işlem yapmadan bilgilenme amacıyla görüntüleme yapmak suretiyle kullanabileceklerdir.

Meslek mensuplarının adına işlem yapacakları mükellefler ile 340 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekinde yer alan “Elektronik Beyanname Gönderme Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmesi”ni, üyeleri adına işlem yapacak odaların ise üyeleri ile Tebliğin ekinde (Ek:1) yer alan “Defter-Beyan Sistemi Kullanımı Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmesi (Meslek Odaları ile Basit Usulde Vergilendirilen Üyeleri İçin)” yapması gerekmektedir.

Tebliğin ekinde (Ek:1) yer alan Sözleşmenin düzenlenmesi, sona ermesi ya da iptal/fesih edilmesi durumlarında Başkanlığa elektronik ortamda yapılacak bildirimlerde 340 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin (V-2) numaralı bölümünde düzenlenen usul ve esaslar geçerli olacaktır.

15.8. Sistemden çıkış

Defter-Beyan Sistemini kullanan mükelleflerin ölümü veya gaipliği, mükellefiyetinin sonlandırılması/terkin edilmesi hallerinde, ölüm/gaiplik kararı tarihi ile sonlandırma/terkin tarihinden itibaren, o tarihe kadar yapılması gereken işlemler ve onların gerektirdiği yükümlülükler haricinde, Defter-Beyan Sistemi kayıt yapma, defter tutma ve beyanname gönderme özellikleri bakımından kullanılamayacaktır. Bununla birlikte geçmiş dönemlere ilişkin bilgilerin görüntülenmesi amacıyla Sistem kullanılabilir.

İkinci sınıf tüccarlar, 213 sayılı Kanununun 180 ve 181 inci maddelerinde yer alan hükümler kapsamında birinci sınıfa geçerek bilanço esasına göre defter tutacakları izleyen takvim yılı başından itibaren Sistem kullanıcıları arasından çıkacaklardır. 213 sayılı Kanununun 180 inci maddesi kapsamında sınıf değişikliği yapılmasına yönelik sorumluluk mükelleflere aittir.

Basit usulün şartlarını haiz olup Sistemi kullanan mükelleflerden, bu usulden yararlanmayı istemediklerini ve kazançlarını bilanço esasına göre tespit etmek istediklerini yazılı bildirenler, dilekçelerinde belirttikleri tarihten veya izleyen takvim yılı başından itibaren Sistemi kullanamayacaklardır. Ancak, geçmiş dönemlere ilişkin bilgilerin görüntülenmesi amacıyla Sistem kullanılabilir.

15.9. Sistemi kullanma yükümlülüğünün başladığı tarih

Basit usule tabi mükellefler ile serbest meslek erbapları (noterler ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar hariç) 1/1/2018, diğer mükellefler ise 1/1/2019 (serbest meslek kazanç defteri yanında işletme hesabı esasına göre defter tutanlar açısından 1/1/2018) tarihinden itibaren Sistemi kullanmaya başlayacaklardır.

15.10. Sorumluluk ve ceza uygulaması

Defter-Beyan Sistemini kullanmak mecburiyetinde olmakla birlikte Tebliğde öngörülen süreler içerisinde başvuru yapmayan, başvuru yapmakla birlikte belirlenen süreler dâhilinde kayıt yapma, defter tutma, beyanname, bildirim ve dilekçe gönderme, belge düzenleme ve benzeri yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükelleflere 213 sayılı Kanunun ilgili ceza hükümleri tatbik olunur.

486 No.lu Tebliğ ile Defter-Beyan Sistemini kullanan mükellefler Sistem dışında kâğıt veya elektronik ortamda kayıt yapamaz, defter tutamaz ve Sistem harici yollarla kâğıt veya elektronik beyanname gönderemezler. Bu mükellefler Sistem haricinde kâğıt veya elektronik ortamda kayıt ve defter tutmaları halinde, hiç kayıt ve defter tutmamış sayılacakları gibi Defter-Beyan Sistemi dışından gönderecekleri beyannameler hiç verilmemiş kabul edilir. Söz konusu kayıt ve işlemlerin yapılmamış, defterlerin tutulmamış ve beyannamelerin verilmemiş sayılması nedeniyle 213 sayılı Kanunun ilgili ceza hükümlerine göre ceza uygulanır.

Tebliğ kapsamında Defter-Beyan Sistemini kullanan mükellefler, meslek mensupları ve meslek odaları, mükellefler, meslek mensupları ya da meslek odalarının yetkilendirdiği çalışanları kendilerine verilen kullanıcı kodu ve şifrenin güvenliğinden sorumludurlar. Sistem kullanıcıları, kullanıcı kodu ve şifrelerini başka amaçlarla kullanamazlar, herhangi bir üçüncü kişiye açıklayamazlar ve kullanımına izin veremezler, üçüncü kişilere devredemezler, kiralamazlar ve satamazlar. Sistem kullanıcıları kullanıcı kodu ve şifrenin yetkisiz kişilerce kullanıldığını öğrendikleri anda (kullanıcı kodu ve şifrenin kaybedilmesi, çalınması vb. durumlar dâhil) Vergi İletişim Merkezine (444 0 189) veya ilgili vergi dairesine derhal bilgi vermekle yükümlüdür.

Defter-Beyan Sistemine yapılan kayıtlar, oluşturulan defter, liste vb. bilgiler, elektronik ortamda gönderilen beyanname, bildirim ve dilekçeler ile elektronik belgelerin içeriğinden ve doğruluğundan Sistemi doğrudan kendisinin kullanması durumunda mükellefler sorumlu olacaktır. Sistemin aracılık ve sorumluluk sözleşmesi imzalanarak yetki verilen kişiler aracılığıyla kullanılması durumunda mükellefler, defter, beyanname, bildirim ve dilekçelere kaydedilmesi/yansıtılması gereken her türlü bilginin meslek mensubuna/odasına tam ve doğru bir şekilde sunulmasından sorumlu iken, meslek mensubu/odası deftere kaydedilen bilgilerin dayanağı olan ilgili belgelere uygunluğundan ve gönderilmesine aracılık ettiği beyanname, bildirim ve dilekçelerin defter kayıtlarına ve kayıtların dayandığı belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkacak vergi ziyanına bağlı olarak salınacak vergi, kesilecek ceza ve hesaplanacak faizlerin ödenmesinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludur. Bu kapsamda Başkanlığın herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır.

Beyannamelerin onaylanması sonucunda otomatik olarak hazırlanan tahakkuk fişleri ve/veya ihbarnamelerin, yine Sistem üzerinden mükellefe, vergi sorumlusuna veya bunların yetki verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda iletilmesi işlemi ile söz konusu tahakkuk fişleri ve/veya ihbarnameler mükellefe tebliğ edilmiş sayılacaktır.

Defter-Beyan Sistemi üzerinden yapılan işlemlerin, girilen kayıtların, deftere kaydedilmesi işleminin ve beyanname, belge, bildirim ile dilekçelerin verilmiş/düzenlenmiş/yapılmış sayılması için Sistem üzerinde onaylama işleminin yapılması gerekmektedir. Onaylanacak işlem, yapılması gereken kanuni/idari süresinin son günü saat 23:59'dan önce tamamlanmalıdır.

Elektronik ortamda yapılan işlemlerin tespit ve tevsikinde, Başkanlık/vergi dairesi kayıtları esas alınacaktır.

EK - GELİR VERGİSİ BEYANINA İLİŞKİN ÖRNEKLER

ÖRNEK 1:

Ankara'da kuruyemiş imalatı ve satışı faaliyetinde bulunan ve bilanço esasına göre defter tutan (A) 2018 yılı karı 200.000 TL'dir. Mükellef 2018 yılında 22.000 TL BAĞ-KUR Primi ve 30.000 TL geçici vergi ödemiştir.

Mükellef küçük çocuğu için 2018 yılında 20.000 TL eğitim, eşi için de 3.000 TL sağlık harcaması yapmıştır.

Mükellefin ayrıca tevkif yoluyla vergilendirilmiş brüt 80.000 TL mevduat faizi ve 12.000 TL repo geliri (bu gelirler ticari işletmesine dahil bulunmamaktadır) ile İzmir'de bulunan apartman dairesini kiraya vermiş olması dolayısıyla elde ettiği 40.000 TL kira geliri bulunmaktadır. (A) söz konusu daireyi 2015 yılında bankadan kredi kullanarak 300.000 TL'ye satın almış olup; kullanılan banka kredisi nedeniyle 2018 yılında ödediği toplam faiz gideri 1.000 TL'dir. (A) Ankara'da kirada oturmakta olup; 2018 yılında ödediği kira tutarı 12.000 TL'dir. Söz konusu gayrimenkule ilişkin başka bir gideri bulunmamaktadır. (Mesken kira gelirinin beyanında gerçek gider yöntemi seçilmiştir.)

Örnek Hakkında Açıklama;

Mükellef ticari kazancı nedeniyle yıllık beyanname vermek zorunda olup, beyannameye mesken olarak kiraya verdiği gayrimenkulden elde ettiği kira gelirini de dahil edecektir. Ticari, zirai ve mesleki kazancı nedeniyle yıllık beyanname verenler konut kira gelirine ilişkin istisnadan yararlanamayacağından bu gelire mesken istisnası uygulanmayacaktır.

Yıl içinde ödediği BAĞ-KUR primini Ticari Kazancı ile ilgili beyanından düşecektir.

Ayrıca mükellefin küçük çocuğu ve eşi için Türkiye'de yaptığı ve belgelendirdiği eğitim ve sağlık harcaması tutarı beyan ettiği gelirin % 10'unu aşmaması şartıyla indirim konusu yapılabilecektir.

Yıl içerisinde ödemiş olduğu geçici verginin tamamı hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir.

GVK'nın geçici 67'inci maddesi uyarınca mevduat faiz geliri ve repo kazancı beyan edilmeyecektir.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde (A)'nın 2018 Yılı Gelir Vergisi Beyannameşi aşağıdaki gibi olacaktır.

Ticari Kazanç	200.000 TL
BAĞ-KUR Primi	22.000 TL
Beyan Edilen Ticari Kazanç	178.000 TL
GMSİ Tahsilatı	40.000 TL
<u>Giderler</u> İktisap Bedelinin %5'i(300.000 *%5=) 15.000 Faiz Gideri 1.000 Amortisman (300.000 *%2=) 6.000 Oturlan Evin Kira Bedeli 12.000	
<i>Beyan Edilen GMSİ</i>	6.000 TL
Beyan Edilen Gelirler Toplamı (178.000 + 6.000)	184.000 TL
Beyan Edilen Gelirin* %10 u (184.000 * %10)	18.400 TL
Kar	184.000 TL
<u>İndirim*</u> Eğitim ve Sağlık Harcamaları	18.400 TL
Gelir Vergisi Matrahı (184.000-18.400)	165.600 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	48.440 TL
Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı (Geçici Vergi)	30.000 TL
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi (48.440 – 30.000)	18.440 TL

*Mükellef çocuğu ve eşi için 23.000 TL eğitim ve sağlık harcaması yapmış olsa da bu harcamanın sadece beyana tabi gelirin % 10'luk (18.400 TL ile sınırlıdır.) kısmı indirim konusu edilebilecektir.

ÖRNEK 2:

Serbest meslek erbabı (B)'nin 2018 yılında 100.000 TL gayrisafi hasılatı, 20.000 TL de indirilecek gideri bulunmaktadır. Ödevli bakmakla yükümlü bulunduğu çocuğu için 1. dereceden engellilik indiriminden yararlanmakta olup, ayrıca yıl içinde 10.000 TL BAĞ-KUR primi ödemiştir. Bu verilere göre beyan edilecek serbest meslek kazancı şöyle olacaktır.

2018 yılı için aylık engellilik indirimi tutarları birinci derece engelliler için 1.000 TL, ikinci derece engelliler için 530 TL, üçüncü derece engelliler için 240 TL olarak belirlenmiştir. (B) 1. derece engellilik indiriminden yararlanmakta olduğundan;

Engellilik İndirimi Tutarı (Yıllık) $1.000 \text{ TL} \times 12 = 12.000 \text{ TL}$ 'dir.

Serbest Meslek Kazancı	100.000 TL
İndirilecek Giderler	20.000 TL
Safi Kazanç $(100.000 - 20.000 =)$	80.000 TL
BAĞ-KUR Primi	10.000 TL
Engellilik indirim tutarı	12.000 TL
Gelir Vergisi Matrahı $[(80.000 - (10.000 + 12.000) =]$	58.000 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	12.540 TL

ÖRNEK 3:

(C) 2018 yılında tevkifata tabi tutulmuş birinci işverenden 50.000 TL, ikinci işverenden 40.000 TL ücret geliri elde etmiştir. Ayrıca, 10.000 TL alacak faizi ile brüt 40.000 TL de tam mükellef bir kurumdan kar payı elde etmiştir. (C) bunların yanı sıra 2011 yılında 50.000 TL'ye aldığı apartman dairesini 2018 yılında 280.000 TL'ye satmış ve (X) Bankasından 15.000 TL kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payı almıştır.

Birinci işverenden elde edilen ücret geliri	50.000 TL
İkinci işverenden elde edilen ücret geliri	40.000 TL
Tam mükellef kurumdan elde edilen toplam kar payı	40.000 TL
Alacak faizi	10.000 TL
Değer Artış Kazancı (280.000 – 50.000 =)	230.000 TL
Katılım Bankasından kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları	15.000 TL

Mükellef yıl içinde (Tam mükellef kurumdan elde edilen Kar Payından 6.000 + Birinci işverenden 10.770 + İkinci işverenden 8.070 =) 24.840 TL tevkif suretiyle vergi ödemiştir.

Birinci işveren hariç, ikinci işverenden alınan ücret tutarı 34.000 TL'lik beyan sınırını aştığından birinci işverenden alınan ücret geliri dahil ücret gelirinin tamamı olan 90.000 TL beyan edilecektir.

(C) tam mükellef bir kurumdan elde ettiği kesintiye tabi tutulmuş 40.000 TL'lik kar payının yarısı gelir vergisinden istisna olup her ne kadar kalan 20.000 TL GVK'nın 86/1-c maddesi hükmü gereğince 34.000 TL'lik beyanname verme sınırı altında kalsa da, vergiye tabi gelir toplamı bu 34.000 TL'lik sınırı aştığından söz konusu kar payının beyanı gerekmektedir. Beyan edilen tutar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, kurum bünyesinde karın dağıtım aşamasında yapılan vergi kesintisinin tamamı (istisnaya isabet eden kısım dahil) mahsup edilecektir.

GVK'nın 86/1-d maddesine göre kesinti ve istisna uygulamasına tabi olmayan menkul sermaye iradı toplamının 2018 yılı için 1.800 TL'yi aşmaması halinde beyan edilmemesi gerekmektedir. (C) elde etmiş olduğu 10.000 TL alacak faizi kesinti ve istisna uygulanmayan bir gelir olup, 2018 yılı için beyanname verme sınırı olan 1.800 TL'yi aştığından, 10.000 TL'nin tamamı beyan edilecektir.

Katılım Bankasından kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları GVK'nın Geçici 67 nci maddesi kapsamında tevkifata tabi tutulduğundan beyannameye dahil edilmeyecektir.

GVK'nın Mükerrer 80'inci maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı hükmü gereğince 5 yıldan daha fazla süreyle elde tutularak elden çıkarılan apartman dairesinin satışından elde

edilen değer artış kazancı niteliğindeki kazancın ise beyan edilmesine gerek bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, 2018 takvim yılında elde edilen ücret ve diğer gelirlerin vergilendirilmesinde uygulanacak tarife GVK'nın 103'üncü maddesinde belirlenmiş olup, ücret geliri ile diğer gelir unsurlarının birlikte beyan edilmesi ve beyannamedeki toplam gelirin 80.000 TL'yi aşması nedeniyle, gelir vergisinin hesaplanması 75 Sıra No'lu Gelir Vergisi Sirkülerinde yapılan açıklamalara göre yapılacaktır.

Buna göre, ödenecek gelir vergisi tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Gelir Vergisi Matrahı (50.000+40.000+20.000+10.000)	120.000 TL
Beyan Edilen Vergiye Tabi Gelir (Matrah) Üzerinden Hesaplanan Vergi [(120.000 - 80.000) x % 35 + 18.480]	32.480 TL
Beyan Edilen Ücret Gelirinin Beyan Edilen Toplam Gelir İçindeki Oran [90.000 / 120.000]	% 75
80.000 TL'yi Aşan Vergiye Tabi Gelirin (Matrah), Beyan Edilen Ücret Gelirine Tekabül Eden Kısmı [(120.000 – 80.000) x % 75] bu tutar en fazla (120.000-80.000=) 40.000 TL olabilecektir	30.000 TL
Beyan Edilen Ücret Geliri Dolayısıyla Eksik Hesaplanacak Gelir Vergisi (30.000 * % 8)	2.400 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi (32.480 – 2.400)	30.080 TL
Mahsup Edilecek Gelir Vergisi Toplamı (6.000 + 10.770 + 8.070 =)	24.840 TL
Ödenecek Gelir Vergisi (30.080 – 24.840)	5.240 TL



T Ü R M O B

**TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ**
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)