

GELİR VERGİSİ BEYANNAME

DÜZENLEME KILAVUZU

Ercan AKBAY
Baş Hesap Uzmanı

TÜRMOB YAYINLARI- 256
ANKARA - 2005
Sirküler Rapor Serisi
Seri No: 2005 - 3

TÜRMOB Adına Sahibi
Mehmet TİMUR

Sorumlu Yazışleri Müdürü
Ali E. DOĞANOĞLU

Dizgi - Düzenleme

TÜRMOB
Basın - Yayın Servisi

Yayın Türü

Yaygın Süreli

Baskı

Grup Matbaası
(0.312) 384 73 44

Sirküler Rapor kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir. Yayıncı kuruluş TÜRMOB'u bağlamaz.

ÖNSÖZ

Muhasebecilik, mali müşavirlik mesleği sürekli bir gelişim ve değişim içinde kendini yenilemek zorundadır. Bu yüzden TÜRMOB'un temel politikalarından birini eğitim faaliyetleri oluşturmaktadır. TÜRMOB ve Odalarımızın en fazla ağırlık verdiği konuların başında eğitim seminerleri ve yayınlar gelmektedir.

Meslektaşlarımızın ve aday meslek mensuplarımızın ihtiyaç duyacakları bilgiye, en kolay şekilde ulaşmalarını sağlamak, TÜRMOB'un temel hedeflerinden birisidir. Geniş bir yayın yelpazesi ile bu eğitim ve bilgileneilmeye yönelik ihtiyacı karşılamaya çalışıyoruz. **Sirküler Rapor** yayınımla mevzuatta meydana gelen değişiklikleri ve uygulamaya yönelik bilgilendirmeyi sağlama gayreti içindeyiz.

Sirküler Rapor kitaplarımız bir okuma komisyonu tarafından incelenen sonra basılarak sizlerin istifadesine sunulmaktadır.

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayacağına inandığımız 20053 Seri Numaralı bu kitabı; Baş Hesap Uzmanı Ercan AKBAY tarafından hazırlanan "**Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Kılavuzu**" isimli eser oluşturuyor. Bu çalışma bir kaynak kılavuz niteliğinde olup konuyu örnekleri ile açıklamaktadır.

Sirküler kitaplarımız, bir plan doğrultusunda hazırlanarak, her ay bir kitap olarak sizlere ulaştırılmaktadır. Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum. Eğitim serimize gösterilen ilgi ve destekten dolayı meslektaşlarımıza ve stajyerlerimize teşekkürlerimi sunarım.

Nail SANLI
Genel Sekreter

İÇİNDEKİLER

I-	Giriş .....	.1
II-	Yıllık Beyanname .....	.4
III-	Gelir Vergisinde Tam ve Dar Mükellefiyet .....	.4
	A- Tam Mükellefiyet .....	.4
	B- Dar Mükellefiyet .....	.6
IV-	Tam Mükellefiyette Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi Vermek Zorunda Olanlar .....	.8
	A) Ticari Kazanç Sahipleri (Tacirler) .....	.8
	B) Çiftçiler .....	.30
	C) Ücret Geliri Elde Edenler .....	.35
	D) Serbest Meslek Kazancı Elde Edenler .....	.37
	E) Gayrimenkul Sermaye İradı Elde Edenler .....	.48
	F) Menkul Sermaye İradı Elde Edenler .....	.59
	G) Diğer Kazanç ve İrat Elde Edenler .....	.77
	H) Yabancı Ülkelerden Gelir Elde Edenler .....	.80
V-	Dar Mükellefiyette Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi Vermek Zorunda Olanlar .....	.80
VI-	Tam Mükellefiyette Yıllık Beyanname Verilmeyecek ve Beyanname Toplanmayacak Gelirler .....	.81
VII-	Dar Mükellefiyette Yıllık Beyanname Verilmeyecek ve Beyanname Toplanmayacak Gelirler .....	.82
VIII-	Yıllık Beyanname Verilmesi ve Gelirin Toplanmasıyla İlgili Esaslar .....	.82
IX-	Gelirin Toplanması ve Beyanında Aile Bireylerinin Durumu .....	.83

X-	Yıllık Beyannameye Dahil Kazanç ve İratlarda Zarar Mahsubu . . .	.84
XI-	Beyanname Üzerinde Yapılacak Diğer İndirimler . . . . .	.85
	1- Sigorta Primi İndirimi . . . . .	.85
	2- Eğitim ve Sağlık Harcamaları İndirimi . . . . .	.86
	3- Sakatlık İndirimi . . . . .	.86
	4- Bağış ve Yardım İndirimi . . . . .	.87
XII-	Gelir Vergisinde Bazı İstisnalar . . . . .	.90
	1- Yatırım İndirimi İstisnası . . . . .	.90
	2- Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası . . . . .	.91
	3- 4325 Sayılı Kanun Kapsamındaki Kazançlara İlişkin İstisna . . . . .	.92
	4- Serbest Bölgelerden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna . . . . .	.93
	5- 4691 sayılı Kanun Kapsamında Teknoloji Geliştirme Bölgelerindeki Yazılım ve AR-GE Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna . . . . .	.94
	6- 4490 Sayılı Kanun Kapsamında Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesi ve Devrinden Elde Edilen Kazançlar . .	.95
XIII-	2004 Yılı Gelirlerine İlişkin Gelir Vergisi Tarifesi . . . . .	.95
XIV-	Yıllık beyannamenin Verilmesi . . . . .	.97
	1- Beyannamenin Verileceği Vergi Dairesi . . . . .	.97
	2- Beyanname Verme ve Ödeme Süreleri . . . . .	.97
	3- Yıl İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilerin Mahsubu . . . . .	.98
	4- Yıllık Beyannameye Eklenecek Bildirim ve Belgeler . . . . .	.99
	5- Diğer Hususlar . . . . .	.101
XV-	Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflere Ait Ticari Kardan Mali Kara Ulaşmak İçin Yapılan Hesaplamayı Gösteren Bildirimin Doldurulması . . . . .	.102
XVI-	2004 Yılında Elde Edilen Gelirlerin Yıllık Beyanname İle Bildirilmesine İlişkin Örnekler . . . . .	.109

I – GİRİŞ

Gelir vergisinin konusu gerçek kişilerin elde ettikleri gelirdir. Bu gelirin vergilendirilmesi ise GVK hükümlerine göre yapılır

Gerçek kişi, bir insanın insan olarak tek başına sahip olduğu kişiliktir. Gelir ise teoride genel olarak iki şekilde tanımlanmaktadır. Bunlar “kaynak teorisi” ve “net artış teorisidir”. Kaynak teorisine göre gelir; kişilerin sahip oldukları üretim faktörlerini (emek, sermaye) üretim sürecine sokmaları karşılığında elde ettikleri değerler akımı olarak tanımlanmaktadır Bu teoriye göre gelir sayılabilmek için iki önemli unsurun bir arada bulunması gerekmektedir. Bunlar belirli bir kaynağa (üretim faktörüne) bağlılık ve devamlılık unsurlarıdır Devamlı bir şekilde elde edilmeyen değerler, gelir olarak kabul edilmemektedir. Dolayısıyla hangi kaynaktan sağlanırsa sağlansın, arazi olarak elde edilen gelirler ile üretim faktörlerinin kullanıma sonucunda oluşmayan transfer niteliğindeki değer akımları (miras, piyango ikramiyeleri, bağışlar vb.) gelir olarak nitelendirilmemektedir. Ayrıca bu teoriye göre, çeşitli nedenlerle servet unsurlarında meydana gelen değer artışları, realize edilmiş olsalar dahi vergiye tabi gelir kapsamına girmemektedir.

Geliri daha geniş tanımlayan net artış teorisine göre ise vergiye tabi gelir kavramının belirlenmesinde “kaynak” ve “devamlılık” ölçütlerinin kullanılmasına ihtiyaç yoktur. Bu tanıma göre gelir; bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, tasarruf veya harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarı olup 4369 sayılı Kanunla gelir vergisi sistemimize girmiş, ancak uygulaması 4444 sayılı Kanunla 01.01.2003 tarihine kadar ertelenmiş, daha sonra da 4783 sayılı Kanunla 01.01.2003 tarihinden geçerli olmak üzere net artış teorisine dayalı bu gelir tanımından vazgeçilerek önceden olduğu gibi kaynak teorisine dayalı gelir tanımı

na geri dönülmüştür. Bu durumda gelir; **bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır** . Gelir kavramının özellikleri şunlardır:

- 1- Gerçek kişilere ait olmalıdır. (Gerçek kişinin belli bir yaşta olması ya da hukuki ehliyete sahip bulunması şart değildir.)
- 2- Yıllık (istisnai olarak ölüm, memleketi terk ve yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri gibi kanunda belli edilen) dönemler itibarıyla elde edilmelidir.
- 3- Safi olmalı, yani gelirin elde edilmesiyle ilgili giderler gelirin tespiti sırasında gayri safi tutardan düşülmelidir.
- 4- Safi olmanın yanında gerçek miktarlarıyla tespit edilmelidir. Kazanç ve iratların gerçek usullere göre tespiti yönündeki genel ilkenin yanında Kanunda özel usullerle safi kazancın tespitine ilişkin (örneğin diğer ücretlerin safi tutarı, dar mükelleflerin ulaştırma işlerinden elde ettikleri kazançlar ve dar mükellef serbest meslek erbabının biletle girilen yerlerden elde ettiği kazançlar gibi) usullere de yer verilmiştir.

GVK'daki gelir kavramına giren kazanç ve iratlar kanununun 2. maddesinde yedi grup halinde aşağıdaki gibi sayılmıştır

1. Ticari kazançlar,
2. Zirai kazançlar,
3. Ücretler,
4. Serbest meslek kazançları,
5. Gayrimenkul sermaye iratları,

6. Menkul sermaye iratları,

7. Diğer kazanç ve iratlar,

Dolayısıyla bir kazanç ve iradın gelir vergisine tabi tutulabilmesi için yukarıda sayılan yedi gelir unsurundan birine dahil olması gerekir. İlk altı gelir unsuruna girmeyen kazanç ve iratların tamamı yedinci grupta yer alan diğer kazanç ve iratlar grubuna gireceği şeklinde bir düşünce tarzı da yanlış olup, diğer kazanç ve iratların nelerden oluştuğu mükerrer 80 ve 82. maddelerde tek tek sayılmıştır.

Dolayısıyla yedi gelir unsuruna girmeyen kazanç ve iratlar (örneğin Bağışlar, Milli Piyango, Sayısal Loto, Eşya Piyangoları, Kumar ve Bahis Kazançları) gelir vergisine tabi tutulmazlar.

Buna karşılık 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 gelir vergisine tabidir. Çünkü Vergi Usul Kanunu'na göre vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz (VUK.md.9/2).

4783 sayılı Kanundan sonra 4842, 4884, 4962, 5024, 5035, 5228 ve 5281 sayılı Kanunlarla vergi kanunlarında önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler de gözönünde bulundurularak, 2004 yılında elde edilen gelirlerinin nasıl beyan edileceği ve beyanname düzenlenmesi sırasında dikkate alınacak hususlar (gelir vergisi tarifesi, indirim, istisna ve hadler) bu kitapta açıklanmıştır.

II- YILLIK BEYANNAME

Yıllık beyanname, mükelleflerin Gelir Vergisi Kanununun 2. maddesinde yazılı yedi kaynaktan, bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratların bir araya getirilip toplandığı ve bu suretle hesaplanan gelirin vergi dairesine bildirildiği belgedir.

Mükelleflerin, gelirlerini yıllık beyannameye toplayarak beyan etmeleri esastır (GVK md.85). Ancak, aşağıda açıklandığı gibi bazı gelirler için yıllık beyanname verilmeyecek, başka gelirler nedeniyle beyanname verilse dahi bazı gelirler bu beyannameye dahil edilmeyecektir.

III – GELİR VERGİSİNDE TAM VE DAR MÜKELLEFİYET

Vergi Kanunlarına göre kendisine vergi borcu yüklenen gerçek ve tüzel kişiler vergi mükellefidirler (VUK md.8). GVK'ya göre verginin mükellefi olan gerçek kişilerin vergilendirilmesinde tam ve dar mükellefiyet esasları olmak üzere iki çeşit mükellefiyet öngörülmüştür.

A- TAM MÜKELLEFİYET

GVK'nın 3. maddesinde; Türkiye'de yerleşmiş olanlar (ister Türk isterse yabancı 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 sayılmışlar 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. Bulunduğu ülke dışında üçüncü bir ülkede elde edilen gelirler ise elde edildiği ülkede vergilendirilmiş olsa bile Türkiye’de de vergiye tabi tutulur. Yabancı ülkede ödenen vergi Türkiye’de hesaplanan vergiden GVK’nın 123.maddesi hükmüne göre (mükerrer vergilendirmeyi önlemek için) mahsup edilir.

GVK'ya göre, Türkiye'de yerleşmiş olanlar;

- İkametgahı Türkiye'de bulunanlar,

- Bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak 6 aydan fazla oturanlardır (Geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresine kesmez). Altı aylık oturma süresi her bir takvim yılı itibariyle aranır

Yurt dışına giden Türk işçileri önceleri 112 seri no.lu gelir vergisi genel tebliği ile tam mükellef, daha sonra ise çalışma veya oturma izni alarak 6 aydan daha fazla bir süredir yurtdışında yaşayan Türk vatandaşları 210 seri no.lu gelir vergisi genel tebliği ile, dar mükellef sayılmışlardır

Dar mükellefiyet esasında vergilendirilecek Türk vatandaşlarının, Türkiye’de elde ettikleri gelir 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 beyanname ile, menkul sermaye iratlarının ise münferit beyanname ile beyan edilmesi gerekir.

B- DAR MÜKELLEFIYET

Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler (dar mükellefler) ise yalnız Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler. Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler; Türkiye'de ikametgahı bulunmayanlar ve bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak 6 aydan az oturanlardır.

Ancak, GVK'nın 5. maddesinde belirtilen yabancılar Türkiye'de altı aydan fazla kalsalar dahi Türkiye'de yerleşmiş sayılmamaktadır. Bunlar;

- 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 olanlardır.

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

Dar mükellefiyete tabi gerçek kişiler bakımından kazanç veya iradın Türkiye'de elde edilebilmesinin şartları gelir unsurlarına göre aşağıdaki gibi belirlenmektedir (GVK md.7).

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.

Yukarıdaki şartları haiz 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 (İhracat muafılığı olarak adlandırılmakta) 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.

Zirai kazançlarda;

Zirai faaliyetlerin Türkiye'de icra edilmesidir.

Ücretlerde;

- Hizmetin Türkiye'de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye'de değerlendirilmesi,
- Türkiye'de bulunan müesseselerin idare meclisi başkan ve üyelerine, denetçilerine, tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzerlerinin Türkiye'de değerlendirilmesidir.

Serbest meslek kazançlarında;

Serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türki-

ye'de değerlendirilmesi halinde kazanç Türkiye'de elde edilmiş olmaktadır.

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.

Menkul sermaye iratlarında;

Sermayenin Türkiye'de yatırılmış olması halinde menkul sermaye iradı Türkiye'de elde edilmiş olmaktadır.

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 değerlendirmeden 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

**IV - TAM MÜKELLEFİYETTE YILLIK GELİR VERGİSİ
BEYANNAMESİ VERMEK ZORUNDA OLANLAR**

Yıllık beyanname vermek zorunda olan tam mükellefler şunlardır;

A-) Ticari Kazanç Sahipleri (Tacirler)

Basit usulde ticari kazanç elde edenler ile defter tutmak zorunda olan tacirler (I. ve II. sınıf tüccarlar) gelir elde etmemiş olsalar bile

yıllık beyanname vermek zorundadırlar Tasfiye halinde bulunanlar da dahil olmak üzere kollektif şirket ortakları ile adi ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortakları da (tacir sayıldığından) yıllık beyanname vereceklerdir. Gerçek usulde vergilendirilen ticari kazançlar için yıllık beyanname Mart ayının 15. günü akşamına, basit usulde vergilendirilen ticari kazançlar için ise Şubat ayının 15. günü akşamına (basit usulde tespit edilen ticari kazanç dışında beyana tabi başka gelirin de bulunması halinde Mart ayının 15. günü akşamına) kadar gelir vergisi beyanamesi verilmesi gerekmektedir. Ancak 340 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yıllık gelir vergisi beyannamelerinin elektronik ortamda gönderilmesi uygulamasının ilk yılı olması nedeniyle,Vergi Usul Kanununun 17. maddesindeki yetki kullanılarak Maliye Bakanlığınca, kazancı basit usulde tespit olunan ticari kazançlardan ibaret olan gelir vergisi mükelleflerinin 2004 takvim yılına ait yıllık gelir vergisi beyanamesinin verilme süresi, **28 Şubat** akşamına kadar uzatılmıştır (04/02/2005 tarih ve 30 sayılı Gelir Vergisi Sirküleri)

Beyanname verme süresinin uzatılması ödeme süresini etkilemediğinden beyannamelerini ek süre içinde veren basit usule tabi mükelleflerin beyan ettikleri vergileri kanuni süresinde (2005 yılı Şubat ve Haziran aylarında) ödeyeceklerdir.

1- Ticari Kazancın Tespiti

Ticari kazançları vergilendirilecek gerçek kişilerin vergilendirilmeleri, basit usul ya da gerçek usul olmak üzere iki şekilde yapılır. Gerçek usulde vergilendirilen gerçek kişilerin ticari kazançları da, kanunen tutmak zorunda oldukları defterler bakımından (birinci ve ikinci sınıf tüccarlar) işletme hesabı esası ya da bilanço esasına göre vergilendirilir.

a) İşletme Hesabı Esasına Göre:

GVK'nın 39. 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 hasılatla, dönem başındaki emtia mevcudunun değeri ise giderlere ilave edilecektir.

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

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 yazarlar İşletme defterinin sağ tarafına ise emtia satış tutarlarını, sair gelirlerini ve dönem sonu emtia mevcutlarını yazarlar Her hesap dönemi sonunda VUK'nın 196. maddesi uyarınca "İşletme Hesabı Hulasası" çıkarırlar

b) Bilanço Esasına Göre:

GVK'nın 38. maddesine göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonundaki ve başındaki değerler 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 bu Kanunun 40 ve 41. 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.

Teoride işletmelerin öz sermayesi iki usulde tespit edilebilir. Birincisi işletmenin gerçek aktifinden borçlarının indirilmesi yöntemi (Analitik Yöntem), ikincisi özsermaye unsurlarının toplanması yöntemidir (Sentetik Yöntem). Ancak uygulamada öz sermayenin hesap dönemi sonundaki ve başındaki değerleri arasındaki fark olarak “690-Dönem Karı Veya Zararı” hesabının bakiyesi esas alınmaktadır.

2003 yılı kazançlarının tespitinde uygulanan; maliyet artış fonu, yeniden değerlendirme, finansman gideri kısıtlaması, LİFO stok değerlendirme yöntemi uygulamaları; 5024 sayılı Kanunla 01.01.2004 tarihinden itibaren “enflasyon düzeltmesi”ne geçildiğinden yürürlükten kaldırılmıştır Ancak 5024 sayılı Kanunun Geçici 1. maddesi ile, 2003 yılı cirosu 15 milyon YTL (15 trilyon TL) veya net aktif büyüklüğü 7,5 milyon YTL (7,5 trilyon TL)’yi aşmayan mükelleflerce 2004 yılı geçici vergi dönemlerine ilişkin matrahların tespitinde ihtiyari olarak uygulanan bu müesseseler 2004 yılı gelir vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmayacak, enflasyon düzeltmesi hükümlerine göre belirlenen matrah esas alınacaktır

c) İndirilecek Giderler:

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

- İndirilecek giderlerin tevsik edici belgelere dayanması gerekir.

Ana kural bu olmakla beraber VUK'nın 228. maddesinde tevsiki zaruri olmayan bazı harcamaların belgelere dayanması şartı aranmaktadır. Aynı şekilde götürü usulde tespit edilen bazı giderlerin de tevsiki zorunlu değildir.

- Giderlerin ilgili olduğu yıl kazancından indirilmesi gerekir Ancak uygulamada istisnaen bu kuraldan ayrılmalar söz konusu olabilmektedir.

Ticari kazancın tespitinde indirilecek giderler aşağıdaki gibidir:

1. Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler

1.1. Genel Olarak

Kanunda genel giderlerin bir tanımı yapılmamış olup, bu kanunda sayılan giderler dışında kalan, işletme faaliyetleri ile direkt 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 (Kurumlarda memur ve müstahdemlere temettü ikramiyesi olarak verilen meblağlar), yatırımlarda yatırımın tamamlanmasından sonra ödenen kredi faizleri sayılabilir. Gayrimenkullerin satın alınması sırasında yapılan ve VUK'nın 270. 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 aşan kısımları, normal tamir ve bakım giderleri, değeri 2004 yılı için 440,-YTL'yi (440 milyon TL'yi) aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaş giderleri ve yurt dışında açılan büro giderlerini vb. sayabiliriz.

Maliyet unsuru olan giderler ile amortismanına tabi iktisadi kıymet bedellerinin doğrudan gider yazılmamaları gerekir Ayrıca 4644 sayılı Kanunun ek 3. maddesi ile Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün gençlik spor hizmet ve faaliyetlerini desteklemek amacıyla özel ve tüzel kişilerin sponsorluk yapabileceği ve sponsorların uluslararası resmi spor organizasyonları ile Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünce uygun görülen spor tesisleri için yapacakları aynı ve/veya nakdi harcamaları GVK ve KVK'ya göre gider yazabileceği hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla bu harcamalar herhangi bir sınırla bağlı olmaksızın gider yazılabilecekti. Ancak 5228 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununun 89. maddesi yeniden düzenlenmiştir. Maddenin 8 numaralı bendi aşağıdaki gibidir: “3289 sayılı *Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17.6.1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si.*” Böylece daha önce sınırsız şekilde gider yazılabileceği kabul edilen sponsorluk harcamaları, son durumda beyanname üzerinden indirilecek indirim olarak kabul edilmiş ve profesyonel spor dalları için %50 sınırı getirilmiştir

Götürü Gider Uygulaması

GVK'nın 40/1. 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 işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler

Götürü gider uygulaması, mükelleflerin yurt dışındaki işleri ile ilgili olarak yapmış oldukları giderlerden belgesi temin edilemeyenlerin, anılan faaliyetlerden sağlanan hasılatın belli bir oranını aşmama

sı 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 işlerinden elde ettikleri kazançlar Türkiye'de elde edilen hasıllata 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:

- 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 hasıllatın %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 hasıllat da götürü gider uygulamasına konu olabilecektir.
- Türk Lirası karşılığı yapılan ihracat hasıllatı azami gider tutarının tespitinde dikkate alınmayacaktır. Ancak, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'ne Türk lirası karşılığı yapılmış ihracat, döviz cinsinden hasıllat 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 yararlanamayacaklar, ihracatı 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 Bankası'na 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 % 05'i (binde beşi) olarak hesaplanan götürü gider tutarını aşan kısmı, kanunen kabul edilmeyen gider olarak Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre belirlenen ticari kâra ilave edilecektir.

2. Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatında iâşe (yemek) ve ibate (barınma) giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (Bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye’de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla), 27. maddede yazılı giyim giderleri.

Hizmet erbabına işyerinde veya işyerinin müstemilatında yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler ücret sayılıp GVK'nın 23/8. maddesiyle vergiden istisna edilmiştir. Ancak, GVK'nın 40/2. maddesinde yazılı bu giderler ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilecektir. Aynı şekilde GVK'nın 57/4. maddesinin “işçilerin iâşe, ... gideri...”nin zirai kazancın gerçek usulde tespitinde zirai hasılattan indirileceği, 68/2. maddesinde” mesleki kazancın elde edilmesi ve iademe ettirilmesi için ödenen ... müstahdem ücretleri...”nin serbest meslek kazancının tespitinde mesleki hasılattan indirileceği ayrıca belirtilmiştir (186 seri no.lu GVGT). Serbest meslek kazançlarının tespiti için tebliğle düzenlenen bu husus 5035 sayılı Kanunla değiştirilen 68/2. maddede de açıkça ifade edilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 23/8. maddesinde yer alan yemek bedeline ilişkin hükümde; İşverenlerce hizmet erbabına işyerinde veya müstemilatında yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerin, herhangi bir tutarla sınırlı olmaksızın vergiden müstesna tutulmasına izin verilmiştir. Söz konusu istisnanın uygulanmasında, işvere-

nin işyerinde yemek hazırlanması şart olmayıp yemeğin dışarıdan temin edilmesi ve işyerinde ayın olarak yemek verilmesi suretiyle bağlanan menfaat niteliğinde olması yeterli bulunmaktadır

İşverenlerce, işyerinde veya müştemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 7,-YTL (7.000.000,-TL)'yi aşmaması ve buna ilişkin ödemenin yemek verme hizmetini sağlayan mükelleflere yapılması şarttır. Ödemenin bu tutarı aşması halinde, aşan kısım ile hizmet erbabına yemek bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilecektir. (7.000.000,- liralık tutar GVK'nın mükerrer 123./2. maddesi uyarınca her yıl artırılmakta olup 2005 yılı için 7,50 YTL olarak tespit edilmiştir). İstisna uygulamasında yemek bedeline katma değer vergisi dahil edilmeyecektir. Yemek bedelinin tutarının 7,-YTL (7.000.000,- TL)'yi aşması halinde, aşan kısım (istisna tutarına isabet eden katma değer vergisi hariç olmak üzere) net ödenen ücret olarak kabul edilecek ve vergiye tabi tutulacaktır.

Sosyal Sigorta Primlerinin Gider Kaydı

SSK primlerinin gelir ve kurumlar vergisi yükümlülerince gider yazılabilmesi için 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun değişik 80. maddesi hükmü uyarınca "İşveren, bir ay içinde çalıştırdığı sigortalıların primlerine esas tutulacak kazançlar toplamı üzerinden, bu Kanun gereğince hesaplanacak prim tutarlarını ücretlerinden kesmeye ve kendisine ait prim tutarlarını da bu miktara ekleyerek en geç ertesi ayın sonuna kadar Kuruma ödemeye mecburdur." denilmiş, aynı maddenin üçüncü fıkrasında da "Kuruma ödenmeyen prim Gelir ve Kurumlar Vergisi uygulamasında gider yazılmayacağı" ifade edilmiştir.

Dolayısıyla SSK priminin gider olarak dikkate alınabilmesi için bu primlerin Sosyal Sigortalar Kurumuna fiilen ödenmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle, sigorta primleri, dönemine ve ait olduğu yıla bakılmaksızın fiilen ödendiği tarihte gider yazılacaktır. Yine 506 sayılı Kanununun 80. maddesi gereğince bir aya ait sigorta primleri ertesi ayın sonuna kadar ödenebileceğinden, Aralık ayına ait olan sigorta primlerinin ertesi yılın Ocak ayı içinde ödenmesi durumunda bu primler Aralık ayında yapılmış gider olarak dikkate alınabilecektir (174 seri no.lu GVGT).

İsteğe bağlı olarak SSK'ya ödenen primler ticari faaliyet ile ilgili olmadığından safi ticari kazancın tespitinde gider yazılamayacağı gibi, verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesinde bildirilen gelirden de indirilemez (Maliye Bakanlığının 08.05.2000 tarih ve 44/4429-7/21624 sayılı özelgesi).

3. İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden 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 ödemesi iş sahibinin kişisel kusurundan doğmamış olması gerekir.

İş Kanununun 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.

Sulh yoluyla ödenen tazminatlar gider yazılamaz. Elektrik, su, doğalgaz ve telefon tüketim ve hizmet bedellerinin vadesinde öden-

memesi sebebiyle ilgili kurumlara ödenen gecikme faizleri vade farkı niteliğinde olup gider yazılabilirler

4. İşle ilgili ve yapılan işin önemi ve genişliği ile orantılı seyahat ve ikamet giderleri (seyahat maksadının gerektirdiği süreyle sınırlı olmak şartıyla)

İşletmeyle ve işle ilgisi olmayan kişilere ait seyahat ve ikamet giderleri indirilemez.

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

İşte kullanılan ve mülkiyeti işletmeye ait olan veya kiralanmış bulunan binek otomobillerinin giderlerinin tamamı 01.01.1999 tarihinden itibaren gider kaydedilebilecektir. Taşıtların giderlerinden kasıt, genel olarak taşıtların tamir bakım, yakıt ve benzeri cari giderleridir. Finansal kiralama yoluyla edinilen taşıtların finansal kira giderleri ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerden kiralanmış taşıtların kira giderleri GVK'nın 40/1. maddesi kapsamında gider yazılabilir. Ancak 4842 sayılı Kanunla VUK'na eklenen mükerrer 290. madde uyarınca 01.07.2003 tarihinden itibaren yapılacak finansal kiralama işlemlerinde uygulanmak üzere finansal kiralama yoluyla edinilen taşıtların kullanma hakkı üzerinden amortisman ayrılacağından, bu yolla edinilen taşıtlar için ödenen kira bedelleri ayrıca gider yazılmayacaktır

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 kullan-

dıkları 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

GVK'nın ticari kazancın tespitinde gider kabul edilmeyen ödemelere ilişkin 41. maddesine 7 numaralı bent hükmü ile, 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.

Binek otomobil dışında kalan diğer taşıtların (Kamyon, otobüs, kamyonet, minibüs vb.) gider ve amortismanlarının tamamı, bu taşıtların münhasıran işte kullanılmaları şartıyla ticari kazancın tespitinde indirilebilecektir. İşletmenin esas faaliyetinin nakliyecilik olup olmaması söz konusu taşıtların işletmenin esas faaliyetinin nakliyecilik olup olmaması söz konusu taşıtların giderlerinin ve amortismanlarının tamamının indirilmesine etki etmemektedir

6. İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 14. maddesine göre binek otomobillerinin vergileri gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider yazılamaz. Ancak 4962 sayılı Kanunla, Taşıtlar Vergisi adı altında yeni bir vergi ihdas edilmiş ve buna ilişkin olarak yayımlanan 1 seri no.lu Genel Tebliğde, ödenen taşıtlar vergisinin ticari, zirai ve mesleki kazançların tespitinde gider olarak indirilebileceği açıklanmıştı. Daha sonra iptal edilen bu vergiyi önceden ödeyerek gider yazmış olan mükellefler, (21 seri no.lu Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliğinde açıklandığı üzere), ödedikleri taşıtlar vergisi, kendileri-

ne mahsup veya iade edileceğinden; 2004 yılında ticari, zirai ve mesleki kazancın tespitinde mahsup veya iade edilen taşıt vergisi tutarını gelir olarak dikkate alacaklardır 2003 yılına ilişkin kayıtlarında herhangi bir düzeltme yapmayacaklardır

7. Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar

01.01.2004 tarihinden itibaren satın alınan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için faydalı ömürlerine göre amortisman ayrılacağından amortisman tutarları 333 ve 339 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu genel tebliğleri ile belirlenen oranlara göre hesaplanacaktır.

31.07.2004 tarihinden sonra satın alınan ödeme kaydedici cihazlar için %100 oranında amortisman ayrılacaktır. Bu tarihten önce alınan cihazlar ise eski hükümlere göre amorti edilecektir.

Maliye Bakanlığı, henüz taslak halindeki 345 sıra no.lu VUK Genel Tebliği ile, Vergi Usul Kanununun 315. maddesindeki yetkiye istinaden 01/01/2005 tarihinden itibaren kayıtların YTL olarak tutulabilmesi için bilgisayar yazılımlarıyla ilgili olarak yapılan harcamalarla yeni yazılım programları alınmasının zorunlu olduğu hallerde mükelleflerin bu dönüşüm nedeniyle yapmış oldukları (yazılımla ilgili) harcamalar için de amortisman oranının 2004 ve 2005 takvim yıllarına ait kazancın tespitinde % 100 olarak dikkate alınabileceğini açıklayacaktır. Ayrıca, bu zorunlu değişim nedeniyle bilgisayar yazılım programlarını değiştirmiş olan mükellefler eski yazılım programları için henüz itfa edememiş oldukları amortisman tutarlarını fevkalade ve teknik amortisman yoluyla da itfa edebileceklerdir.

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 alınmazlar (GVK Genel Tebliği Seri No: 149).

9. İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları

4697 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle 07.10.2001 tarihinden itibaren gerek işverenler gerekse ücretliler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen ve vergi matrahının tespitinde dikkate alınan katkı paylarının toplamı GVK'nın 63/3. maddesinde belirlenen oran ve haddi (indirim konusu yapılacak prim, aidat ve katkıların toplamı ödendiği aya elde edilen ücretin %10'unu, bireysel emeklilik sistemi dışındaki şahıs sigorta poliçelerinde %5'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını) aşamaz.

10. Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda maddelerinin maliyet bedeli

5035 sayılı Kanunla 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere getirilen bu düzenlemenin usul ve esasları, 251 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile açıklanmıştır Daha sonra 5281 sayılı Kanunla "gıda maddeleri"ne ilave olarak "temizlik, giyecek ve ya-

kacak” maddelerinin maliyet bedelleri de bu kapsama alınmıştır. Ancak kapsamı genişleten yeni düzenleme, 01.01.2005 tarihinden itibaren yapılacak bağışlar için geçerli olacaktır.

11. Mahsup edilemeyen fon paylarının durumu

Bilindiği üzere 4842 sayılı Kanun’la, fon payı uygulaması 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış, Geçici 1. maddesi uyarınca 2003 yılı gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinden fon payı hesaplanmamış, ancak 01.01.2004’den sonra verilmiş olmakla birlikte, Aralık 2003 dönemi muhtasar beyannamelerinde fon payı hesaplanmıştı.

Bu geçici maddede ayrıca, kazanç ve iratlara ilişkin olarak vergilendirme dönemi içinde kesilen fon paylarının mahsup ve iadeye de konu edilemeyeceğini hükme bağlanmıştı. Bu yüzden 2003 yılı gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde, yıl içinde kesilen fon payları mahsup edilemediği gibi iade de alınmamıştı.

Bu durum, 5228 sayılı Kanunla kısmen de olsa giderilmiştir. Söz konusu Kanun’un 40. maddesiyle, 4842 sayılı Kanuna aşağıdaki Geçici 4. madde eklenmiş ve bu madde, 5228 sayılı Kanun’un yayım tarihi olan 31.7.2004 de yürürlüğe girmiştir.

“GEÇİCİ MADDE 4 – Bu Kanunun Geçici 1’inci maddesi uyarınca mahsup ve iadeye konu olmayan fon paylarının 2003 yılı vergilendirme dönemlerine ilişkin 1.1.2004 tarihinden sonra verilen ve 31.12.2004 tarihinden önce sona eren özel hesap dönemlerine ilişkin olarak verilecek yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisi tutarlarının % 10’unu aşan kısmı, beyannamenin verildiği döneme ilişkin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınır.

Ancak, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma iş - lerinden, kâr veya zararı yukarıda belirtilen vergilendirme dönem - lerinden sonra tespit edilerek beyan edileceklerle ilgili fon payları - nın, bu işlere ilişkin kâr veya zararın beyan edildiği yıllık beyanna - me üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinin % 10 unu aşan kısmı, beyannamenin verildiği dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınır.”

Görüldüğü üzere mükellefler, 2003 beyannameleri üzerinden hesapladıkları gelir veya kurumlar vergisi tutarlarının % 10'unu aşan kısmını cari dönemde gider yazabileceklerdir

Örneğin, 2003 yılı içerisinde 7.000.000.000 fon payı kesintisine maruz kalan ve 2003 yılı kurumlar vergisi matrahı 150.000.000.000,- TL. olan bir kurumlar vergisi mükellefi bu fon payının $(150.000.000.000 \times 0,30 \times 0,10=)$ 4.500.000.000,- TL.'sını aşan tutarını yani 2.500.000.000,- TL.'sını 2004 yılında gider yazabilecektir. Aynı mükellefin zarar, yatırım indirimi vs. sebeplerle kurumlar vergisi matrahı ve dolayısıyla hesapladığı kurumlar vergisi olmasaydı, 7.000.000.000,- TL.'lık fon payının tamamını 2004 yılında gider kaydedebilecekti.

Yıllara sari inşaat işleriyle uğraşanlar bu şekilde mahsup edemedikleri fon payını, işin bitiminde gider yazabileceklerdir.

Söz konusu fon payları, 2003 yılında gider yazılıp KKEG olarak matraha ilave edildiyse, gider yazılacak tutar yukarıda belirtilen şekilde hesaplanıp, 2004 yılı beyannamesinde diğer indirim olarak dikkate alınacaktır. Gider yazılamayacak kısım ise, peşin ödenen vergi ve fonlar hesabında bekletilebilir ya da gider yazılarak KKEG olarak kazanca ilave edilebilir.

12. Enflasyon düzeltmesi yapanlarda amortismanına tabi tutulmamış reel olmayan finansman giderlerinin, gider kaydı

Vergi Usul Kanununun geçici 25. maddesinin (c) bendinin (3) numaralı alt bendi ile (31/12/2003 tarihli bilançoya ait düzeltme ile sınırlı olmak üzere) amortisman süresi bitmemiş olan kıymetlere ilişkin maliyet veya alış bedelinden düşülen reel olmayan finansman maliyetinden amortisman ayrılmamış tutarın, 2004 ve sonraki dönemlerde 5 yılda ve eşit taksitler halinde dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınacağı belirtilmiştir. Bu nedenle, amortisman ayrılmamış reel olmayan finansman giderlerinin beşte biri (1/5) beyanname üzerinde gider yazılabilecektir.

13. Banka kredi borçları nedeniyle tahakkuk etmiş ancak henüz ödenmemiş faizlerin gider yazılması

5228 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununda (md.281 ve 285) yapılan değişiklik ile, mevduat veya kredi sözleşmelerine dayanan alacak ve borçların, değerlendirme gününe kadar işlemiş faizleriyle birlikte dikkate alınacağı (değerleneceği) hükme bağlanmıştır. Bu değişiklik, dönem sonuna (değerleme gününe) kadar işlemiş olan kredi faizlerinin hesaplanarak gider yazılmasını aynı şekilde dönem sonuna kadar geçen süreye isabet eden mevduat faizlerinin de hesaplanarak gelir olarak dikkate alınmasını sağlamak amacıyla yapılmıştır.

d) İndirilemeyecek Giderler:

Safi ticari kazancın tespiti sırasında indirilemeyecek giderler GVK'nın 41. 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 GVK'nın 41/son maddesinde; münferit işletmede işletme sahibi, adi ve kollektif şirketlerde şirket ortakları, adi ve eshamlı komandit şirketlerde komandite ortaklar olarak açıklanmıştır),

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. 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.),

6. Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'si (Bu oran BKK ile (0) sıfır olarak tespit edildiğinden bu tür giderlerin tamamı gider olarak yazılabilecektir),

7. 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,

8. Basın yoluyla işlenen fiilerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri,

9. 5024 sayılı Kanunla, Finansman Gideri Kısıtlaması 01.01. 2004 tarihinden itibaren enflasyon düzelmesiyle birlikte yürürlükten kaldırılmıştır Ancak 5024 sayılı Kanunun Geçici 1. maddesi ile, 2003 yılı cirosu 15 milyon YTL (15 trilyon TL) veya net aktif büyüklüğü 7,5 milyon YTL (7,5 trilyon TL)'yi aşmayan mükelleflerce 2004 yılı geçici vergi dönemlerine ilişkin matrahların tespitinde ihtiyari olarak uygulanan bu müessese 2004 yılı gelir vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmayacaktır

Diğer taraftan GVK'nın 90. maddesi hükmü uyarınca kişisel Gelir Vergisi aslı 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 5228 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle sabit ve mobil telefonlardan alınan özel iletişim vergileri de gider yazılamayacaktır

e) Özelliği Olan Ticari Kazançlarda Kazanç Tespiti

• Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarım İşleri (GVK md.42)

GVK hükümlerine göre inşaat onarım işlerinden sağlanan kazançlar ticari kazançtır. Ancak, bu işlemin birden fazla takvim yılına sirayet etmesi halinde taşıdığı özellikler nedeniyle, genel verileme rejimi dışına çıkılarak özel bir vergileme rejimi kabul edilmiştir. GVK'nın 42. maddesi hükmü uyarınca bu işlerde kâr veya zararlar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılır Böylece gelirin yıllık olma prensibinin bir istisnasını oluşturur

Bir inşaat ve onarım işinin GVK'nın 42. 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 onbeşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar (GVK md. 42).

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, tahsil olunan istihkak bedellerinin birbirine olan nispeti dahilinde dağıtılırken 5024 sayılı Kanunla yapılan değişiklikte 01.01.2004 tarihinden itibaren, 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 tahsil olunan istihkak bedelleriyle diğer işlere ait satış veya hasılat tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde

dağıtılırken 5024 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle 01.01.2004 tarihinden itibaren; bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltilmesine 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.

İnşaat ve onarma işlerinde işin bitim tarihi; geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih iken 5024 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle 01.01.2004 tarihinden itibaren geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağının idarece onaylandığı tarih olarak değiştirilmiştir 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

Müteahhidin ölümü halinde ölen bakımından işin bittiği kabul edilir.

• **Ulaştırma İşlerinde Matrah (GVK md. 45)**

GVK'nın 45. maddesine göre dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerin Türkiye ile yabancı memleketler arasında yaptıkları ulaştırma işlerinden elde ettikleri kazançlar özel bir yöntemle saptanır. Bu kazançlar Kurumlar Vergisi Kanununun 18 ve 19. maddelerine yapılan atıf uyarınca vergiye tabi olacak kazançları, Türkiye'de elde edilmiş sayılan hasılatlarına ortalama emsal nispetlerinin uygulanması sure

tiyle tespit edilmektedir. Ortalama emsal nispetleri Resmi Gazetede yayınlanır Ortalama emsal nispetleri kâra ulaştırma işleri için % 12, Deniz Ulaştırma işleri için % 15 ve Hava Ulaştırma işleri için % 5'dir.

B-) Çiftçiler

GVK'nın 53. maddesi hükmüne göre çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançların vergilendirilmesi, temel olarak bunların herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın GVK'nın 94. maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yoluyla yapılmaktadır Ancak GVK'nın 54. 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.

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

Yukarıda sözü edilen on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olmama şartı, GVK'nın geçici 44. maddesi gereğince, çiftçinin kendi işinde kullanılması koşuluyla 2007 yılının sonuna kadar dikkate alınmayacaktır.

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

hükümündedir. 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.

1- Zirai Kazancın Tespiti

a) Zirai İşletme Hesabına Göre

Bu esasa göre zirai kazanç, hesap dönemi içinde para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılat ile, ödenen ve/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,
- Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin (zirai istihsalde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde VUK'nın 328. 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

b) Zirai İşletme Hesabı Esasında İndirilecek Giderler

Ödenen veya borçlanılan meblağları ihtiva eden giderler GVK'nın 57. 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 iaşe, 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 Vergi Usul Kanununun 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 yıl sonunda gider yazılması uygun olacaktır. Anılan tutarlar ayrıca GVK'nın 56. 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. maddesinde belirtilen ortalama maliyet bedeli esasına göre değerlendirilerek gider yazılır.

Yetiştirilmesi uzun zaman alan ve kesilip satılmak üzere yetiştirilen ağaçların bu maddede yazılı giderlerinden, VUK'nın 283. maddesi uyarınca aktifleştirilen kısmı, ağaçların satıldığı yıl hariç olmak üzere her takvim yılı için VUK hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak kazancın tespitinde dikkate alınırken 01.01.2004 tarihinden itibaren enflasyon düzeltilmesi müessesesinin yürürlüğe girmesi nedeniyle gider artış fonu (GAF) uygulaması kaldırılmıştır.

c) Hasılattan İndirilemeyecek Giderler

GVK'nın 58. maddesinde GVK'nın 41. maddesinde yazılı giderlerin hasılattan indirilemeyeceği hükmüne bağlanmıştır (Anılan giderler için ticari kazanç bölümüne bakınız.). Ancak 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 makul miktarlarda olmalıdır.

d) Bilanço Esasına Göre

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. maddelerinde yer alan (hasılat sayılan unsurlar, indirilecek giderler ve indirilmeyecek giderler) hükümler göz önünde tutularak, ticari kazancın bu husustaki hükümleri uygulanacaktır. Enflasyon düzeltmesi şartları olduğundan 2004 yılı gelir vergisi matrahının tespitinde, enflasyon düzeltmesi hükümlerine göre belirlenen kazanç, esas alınacaktır.

Bilanço esasında defter tutmak için kanunla belirlenmiş bir sınır bulunmamaktadır. Çiftçilerin, bilanço esasında defter tutmak istediklerini GVK'nın 59. maddesi hükmüne göre, yazı ile vergi dairesine bildirmeleri gerekmektedir. Yazı ile yapılacak talep, müteakip vergilendirme dönemi başından, yeni işe başlayanlarda ise işe başlama tarihinden itibaren hüküm ifade edecektir. Bu suretle bilanço esasını kabul edenler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler.

Zirai kazançlar açısından, çiftçilerin yatırım indiriminden yararlanabilmeleri için, bilanço esasına göre defter tutmaları zorunludur.

C-) Ücret Geliri Elde Edenler

GVK'nın ilgili maddeleri uyarınca vergiden muaf ve istisna edilen ödemeler dışında kalan ücretler GVK'nın 94/1. maddesi hükmü uyarınca tevkifat yoluyla gelir vergisine tabi tutulmaktadır. (4842 sayılı Kanunla GVK'ya eklenen geçici 64. madde uyarınca 24.04.2003 tarihinden itibaren sporculara ücret olarak yapılan ödemeler 31.12.2007 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır. Bu ücretler üzerinden %15 oranında vergi tevkifatı yapılır. Bu istisna, tevkif yoluyla ödenen gelir vergisini etkilemez.) Tevkif yoluyla

vergilendirilmiş, tek işverenden alınan ücretler için, tutarına bakılmaksızın beyanname verilmez, başka gelir unsurları nedeniyle verilen beyannameye de dahil edilmez. Birden fazla işverenden ücret geliri elde edilmesi halinde ise, birden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamı 14 milyar TL'yi (14.000 YTL) 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, 14 milyar TL'lik (14.000 YTL) 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 14 milyar TL'yi (14.000 YTL) aşması halinde ise birinci işverenden alınan da dahil olmak üzere ücret gelirlerinin tamamı beyan edilecektir.

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

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

Ayrıca GVK'nın 64. 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 imkan 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 ikametgahlarının bulunduğu vergi dairesinden "diğer ücret karnesi" alırlar. (VUK md.247) GVK'nın 109/2. maddesi uyarınca da vergilerini tarh ettirirler.

D-) Serbest Meslek Kazancı Elde Edenler

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 ol-

mayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır Bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olup olmadığı aşağıdaki unsurların varlığına bağlı bulunmaktadır.

-Faaliyet 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.

- 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

Kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyetleri sonucunda doğan kazançların serbest meslek ka-

zancı olacağı Kanunda açıkça belirtilmiştir Anonim ve limited şirketler tarafından her türlü faaliyet sonucu elde edilen kazançlar kurum kazancı olarak vergilendirilir.

Serbest meslek erbabı tanımına girmemekle beraber aşağıda yazılı faaliyetlerle uğraşan kişiler de 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.maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar.

a) Vergiden Muaf Serbest Meslek Erbabı

VUK'nın 155.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.

Ancak, GVK'nın 94. maddesinde sayılanlar, vergiden muaf serbest meslek erbabına yaptırdıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bunlara yaptıkları ödemelerden aynı kanunun 94/2-b maddesine göre tevkifat yapmak zorundadırlar. Nitekim, Maliye Bakanlığı muaflik şartlarını taşıyan turist rehberlerine yapılan ödemelerden GVK'nın 94/2-b maddesi uyarınca tevkifat yapılacağını açıklamıştır

b) Vergiden İstisna Edilen Serbest Meslek Kazançları (Telif Kazançları İstisnası)

Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiirhikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür fotoğraf, film, video band, 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).

Telif kazançları istisnasından yararlananlara GVK'nın 94. maddesinde yazılı olanlar tarafından aynı maddenin 2/a bendi uyarınca

yaptıkları ödemelerden (tutarına bakılmaksızın) % 17 oranında yapacakları tevkifat nihai vergileme sayılır

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

c) Defter Tutan Serbest Meslek Erbabında Kazancın Tespiti

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

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/son maddesi hükmü ile özel okul ve hastanelerle benzeri yerleri işleten serbest meslek erbabının, serbest meslek kazançlarını da işletmenin kayıtlarına dahil edebileceği ifade edilmiştir. Serbest meslek faaliyetinde bulunan kolektif, adi komandit ve adi şirketlerin bilanço esasına göre tuttukları defterler, serbest meslek kazanç defteri yerine geçer.

Serbest meslek kazançlarında elde etme tahsil esasına bağlıdır Giderlerin de gider kaydedilebilmesi için ödenmiş olmaları gerekir. Nakden tahsil edilmemiş olmasına rağmen aşağıda yazılı durumlar tahsil 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 temlikler de ivazın tahsil şartı aranmaz.) veya müşterisine olan borcu ile takası.

İşin terki halinde daha sonra tahsil edilecek alacaklar GVK'nın 82.maddesi gereğince arızı kazanç olarak vergilenmektedir.

d) 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. 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 itibariyle kur ilan edilmemişse TC 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 indirilmesin-

den sonraki değer (net değeri) arasındaki olumlu fark da hasıllata (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 hasıllat sayılmamaktadır Tamamen harcanmayan kısımlar hasıllata eklenir.

e) Serbest Meslek Kazançlarında Giderler

Serbest meslek kazançlarının tespitinde hasıllattan indirilecek giderler 5035 sayılı Kanunla 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere aşağıdaki gibi yeniden düzenlenmiştir.

- **Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler.**

Kanunda mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderlerin bir tanımını yapılmamış olup, 68. maddede sayılan giderler dışında kalan serbest meslek faaliyeti ile direkt ilgili faaliyetin yürütülmesi ve kazancın doğması için zorunlu olan giderlerdir. Bu giderlere örnek olarak kira, aydınlatma, ısıtma, telefon, kırtasiye, değeri 2004 yılı için 440 milyon lirayı aşmayan alet, edevat, mefruşat, demirbaş giderleri 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 İş yeri eşe veya ortaklardan birine aitse; kira ödeniyorsa bu tutar, yoksa emsal kirası gider yazılır

- **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 kain 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) hasılatтан 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 (Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde anılan kanunun 328. maddesine göre hesaplanacak zararlar dahil) kazancın tespitinde hasılatтан indirilir

Serbest meslek faaliyetinde bulunan ve bilanço esasına göre defter tutan kollektif ve adi ortaklıklar hariç serbest meslek erbabının azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayırması, yenileme fonu uygulaması söz konusu değildir.

Serbest meslek erbabı binek otomobillerinin envantere dahil edildiği hesap dönemi için ay kesri tam sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar (kıst) amortisman ayıracaktır Diğer taşıtlar için kıst amortisman söz konusu değildir. 01.01.2004 tarihinden sonra iktisap edilen amortismana tabi iktisadi kıymetler için Maliye Bakanlığınca ilan edilecek amortisman oranları esas alınacaktır

Vergi Usul Kanununa 5024 sayılı Kanunla eklenen ve 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe giren mükerrer 298. maddenin (A) fıkrasının (1) numaralı bendiyle enflasyon muhasebesi (düzeltmesi) vergi sistemimize girmiştir. Enflasyon düzeltmesi; fiyat endeksindeki artışın, üçer aylık dönemlerin son ayı dahil önceki otuz altı ay için % 100'den ve son on iki ay için % 10'dan fazla olması halinde yapılacaktır Aynı maddenin (A) fıkrasının (6) numaralı bendinde “Amortismanlar ve itfa payları, düzeltilmiş değerler üzerinden hesaplanır.

Kazançlarını işletme hesabı esasına göre tespit eden mükellefler ile serbest meslek erbabı da amortismana tâbi iktisadi kıymetlerini bu maddede belirtilen hükümlere göre düzeltilmiş tutarları üzerinden amortismana tâbi tutabilirler” hükmü yer almaktadır.

Yukarıda yer alan hükme göre, kazançlarını işletme hesabı esasına göre tesbit eden işletmeler ile serbest meslek kazancı elde eden serbest meslek erbabı da amortismana tabi kıymetlerini bu yeni düzenleme hükümlerine göre düzeltebilecekler ve amortisman giderlerini düzeltilmiş değerler üzerinden hesaplayabileceklerdir. Ayrıca, amortisman veya itfaya tabi bu iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde maliyet değeri olarak da düzeltilmiş değerler esas alınacaktır.

Enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortismana tâbi iktisadi kıymetin düzeltilmiş de-

ğerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilecektir.

Binek otomobillerine ait Motorlu Taşıtlar Vergisi gider olarak dikkate alınmayacaktır Katma Değer Vergisi Kanununun 30 ve 58. maddeleri hükümlerine göre, satın alınan binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen Katma Değer Vergisi de indirim konusu yapılmamaktadır. İndirim konusu yapılamayan Katma Değer Vergisi 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 hasılatından indirebilir Bu tür giderlerin hasılatından indirilebilmesi için söz konusu taşıtların kiralanan veya envantere dahil olması şarttır.

Taşıtların giderlerinden kasıt, genel olarak taşıtların tamir bakım, yakıt ve benzeri cari giderleridir. Taşıtların kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerden kiralanan taşıtların kira giderleri gider yazılabilir.

Vergi Usul Kanununun mükerrer 290. maddesi uyarınca 01.07.2003 tarihinden itibaren yapılan finansal kiralama işlemlerinde uygulanmak üzere finansal kiralama yoluyla edinilen taşıtların -kullanma hakkı- üzerinden amortisman ayrılacağından, bu yolla edinilen taşıtlar için ödenen kira bedelleri ayrıca gider yazılmayacaktır

- **Mesleki yayım bedelleri.**

Alınan meslek kitapları ve meslek değerleri için ödenen bedeller ka-

zancın tespitinde hasıllattan indirilir Genel nitelikteki yayınların, örneğin; günlük gazeteler bu kapsamda olmamakla beraber genel gider olarak kaydedilmesi de mümkündür.

- **Mesleki faaliyetin ifası için ödenen mal ve hizmet alım bedelleri.**

Serbest meslek faaliyeti çerçevesinde bir avukatın bir başka avukatın, bir mali müşavirin bir başka mali müşavirden hizmet alması gibi giderler ile mesleğin ifasına lüzumlu aletlerin eczaların ve sair maddelerin tedariki için yapılan giderler hasıllattan indirilir

- **Serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatlar.**

Serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş, basamak yükseltme ve emeklilik aidatları, yıl içinde ödenmek kaydıyla hasıllattan indirilir

Ödenen Bağ-Kur veya SSK primleri (ve varsa sakatlık indirimi), Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi Eki Tablo 7'deki ilgili alanlara kaydedilecektir.

(1136 sayılı Avukatlık Kanununun 156. maddesi 188. maddede yazılı olanlar dışında kalan avukatların, Sosyal Sigortalar Kanununun 86. maddesinde gösterilen topluluk sigortasına girmek zorunda olduklarını, aynı Kanunun 190. maddesi de sigorta primlerini zamanında ödemeyen avukatın adının, Baro Yönetim Kurulu kararıyla baro levhasından silineceğini hükme bağlamış olup; ihtilaf konusu topluluk sigortası primlerinin Gelir Vergisi Kanununun 68/8. maddesindeki emeklilik aidatı niteliğinde kabul etmeye imkan bulunmaması ve topluluk sözleşmesine istisnaen bu giderlerin mesleğin

icrasında kanunen yapılması zorunlu giderlerden bulunması sebebiyle tamamının 68/1.maddesinde yazılı mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler kapsamında tamamının gider yazılması gerektiğine dair Danıştay Kararı vardır)

- **Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen meslek, ilan ve reklam vergileri ile iş yerleriyle ilgili aynı vergi, resim ve harçlar.**
- **Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelemeye göre ödenen tazminatlar.**

Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelemeye göre ödenen tazminatlar (serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar gider olarak indirilemez), hasıllattan 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.90).

Serbest meslek erbabı vereceği yıllık gelir vergisi beyannamesinde, ayrıca, beyan ettiği gelirden belli şartlar dahilinde şahıs ve bireysel emeklilik sigorta primleri, eğitim ve sağlık harcamaları, bağış ve yardımlar, sponsorluk harcamalarını da (beyannamenin 28-35. satırlarında) indirim konusu yapabilir.

E-) Gayrimenkul Sermaye İradı Elde Edenler

GVK'nın 70. maddesinde sayılan mal ve hakların kiraya verilmesinden elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradidir. Gayrimenkul sermaye iradının mükellefi bu maddede sayılan mal ve hakların sa

hipleri, 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 tabii avlanma sahasıdır. Dalıyan ise kazık, çir, taş, beton, aę gibi engellerle çevrilmiş su ürünleri avlanma yeridir.),
- Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilimum 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), almeti farika, 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 ge

rekli 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 (GVK md.70/son). Üründen pay alan kişi ürünü, zirai kazanç ölçülerini belirleyen kararnamelerde yer alan fiyatlar üzerinden değerleyecektir. Bu değerle emsal bedeli yerine geçer (VUK md.45 ve 267).

a) Gayrimenkul Sermaye İradında Beyan

Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde sayılan mal ve hakları kiraya verenlerden;

- Tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunan ve gayrisafi tutarları toplamı 103. maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı [2004 yılı için **14.000.000.000,-TL (14.000 YTL)**] aşan tutarda irat elde edenler,

- Bir takvim yılı içinde elde ettiği mesken (konut) kira geliri istisna tutarını [2004 yılı için **1.800.000.000,-lirayı (1.800 YTL)**] aşanlar,

- Bir takvim yılı içinde elde ettiği tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan gayrimenkul sermaye iratları toplamı **750.000.000,-** lirayı (**750 YTL**) 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 zorundadırlar

Yukarıda bahsedilen 14.000.000.000,- TL'lik (14.000 YTL) 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 2004 yılı için **1.800.000.000,-TL'yi (1.800 YTL)** 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 zorundadırlar 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 (Gelir Vergisi Genel Tebliği Seri No:210 ile dar mükellef sayıldıklarından).

b) Mesken Kira Gelirlerinde İstisna

Mesken olarak kiraya verilen binalardan elde edilen kira gelirin bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın bir kısmı [2004 yılı için **1.800.000.000 TL (1.800 YTL)**] vergiden istisnadır. 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, bu istisnadan yararlanamazlar.

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 beyanamesi 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.

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 GVK'nın 73. maddesinde yazılı esaslara göre tespit edilen "emsal kira" bedelinden düşük kira gelirlinin beyan edilmemesi gerekir. Ancak, aşağıda açıklanan hallerde emsal kira bedeli uygulaması yapılmayabilir (1999/1 Sıra No.lu GVK İç Genelgesi).

c) Gayrimenkul Sermaye İradında Elde Etme

Gayrimenkul sermaye iratlarında elde etme, serbest meslek kazancında olduğu gibi tahsil esasına bağlıdır. Nitekim GVK'nın 72. 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.

Aynı olarak tahsil edilen kira bedelleri VUK'nın değerlendirme hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrilir. Emsal bedelinin kirala-yanın başvurusuna bağlı olarak takdir komisyonunca belirlenmesi gerekir. Gayrimenkul sermaye iratlarında tahsilat esasını geçersiz ol- makla beraber gelecek yıllara ait olarak peşin tahsil olunan kiralar ilgili buldukları yılların hasılatı sayılır.

Kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değerini devamlı surette artıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymet- ler, kira süresinin bitiminde bedelsiz (Kıymetlerin emsal bedelinden düşük değerle devri halinde, aradaki fark bedelsiz devir sayılır) ola- rak kiralayana devrolunduğu takdirde, söz konusu kıymetler kira- layan 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-

ları yılların hasılatı sayılır.Şu kadar ki, ölüm ve memleketi terk hal-
lerinde mükellefiyetin kalktığı tarihi takip eden zamanlara ait olmak
üzere peşin tahsil olunan kiralara, 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 ivaz-
lı 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 itibariyle kur ilan
edilmemişse TC Merkez Bankasının ilan edilen kurların esas alın-
ması gerekir.

Kiracıdan gider karşılığı adı ile alınan paralar (ısıtma, aydınlatma,
asansör vs. için) gayri safi hasılatı dahil edilir. Ayrıca gider olarak
dikkate alınır. Eğer söz konusu giderler kiracı tarafından ödeniyorsa
bu tür giderlerin hasılatından indirilmez.

d) Emsal Kira Bedeli

GMSİ'de hasılat kuralı olarak nakden ve aynen tahsil edilen kira be-
deli bedelleri olmakla beraber belirli bazı hallerde hasılat yerine
emsal kira bedeli esas alınır. GVK'nın 73. maddesine göre;

*" Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelin -
den düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının intifasına bırakılan
mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır.*

Bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanununa göre belirlenen vergi değerinin % 5'dir. Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve haklarının maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanununun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin % 10'udur."

Ancak aşağıda yazılı durumlarda emsal kira bedeli esas geçerli değildir.

- Boş kalan gayrimenkullerin muhafazaları maksadıyla bedelsiz olarak başkalarının ikametine bırakılması,

- Binaların mal sahiplerinin usul, fûru veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi (Usul, fûru ve kardeşlerden her birinin ikametine birden fazla konut tahsis edilmiş ise bu konutların yalnız birisi hakkında emsal kira bedeli hesaplanmaz. Kardeşler evli ise eşlerden sadece biri için emsal kira bedeli hesaplanmaz.),

- 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 diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamalarda.

Mükellefin mülkiyeti annesine, babasına veya eşine ait işyerinde faaliyette bulunması durumunda kendilerine nakden veya hesaben kira ödemesinde bulunulmaması başka bir ifade ile işyeri kirası karşılığı olarak hesaplarında gider göstermemesi halinde söz konusu gayrimenkulün emsal kira bedelinin tevkifata tabi tutulmaksızın mülkiyet sahipleri tarafından elde edilmiş gayrimenkul sermaye

iradı olarak yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir (750.000.000,- TL'yi -750 YTL- aşması halinde). Konut istisnasından da yararlanması mümkün değildir. (Maliye Bakanlığı'nın 18.12.1999 tarih 43/4303-47/48311 sayılı muktezası)

Yukarıda da belirtildiği üzere GVK'nın 73. maddesinde yazılı esaslara göre tespit edilen "emsal kira" bedelinden düşük kira gelirin beyan edilmemesi gerekir. Ancak, Maliye Bakanlığı elde edilen kira gelirin, kira sözleşmesi, ödemeye ilişkin banka dekontu veya havale makbuzu vb. belgelerle veya kiracının ifadesi ile ispat veya tevsik edildiği durumlarda ayrıca emsal kira bedeli uygulaması yoluna gidilmeyeceğini açıklamıştır (1999/1 Sıra No.lu GVK İç Genelgesi).

e) Safi İradın Bulunması Sırasında İndirilecek Giderler

Gayrimenkul sermaye iratlarında, safi iradın tespitinde indirilecek giderler GVK'nın 74. maddesinde aşağıdaki gibi sayılmış olup, giderlerin indiriminde iki usul mevcuttur.

- Gerçek gider usulü (o yıl içerisinde yapılan ve 74. maddede sayılan gerçek giderlerin indirilmesi usulü.)

- Götürü gider usulü (Kanunla belli edilen % 25 oranının götürü olarak indirilmesi usulüdür.) 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. İntifa hakkına konu taşınmazın kiraya verilmesi bu anlamda olmayıp bu kiralamadan elde edilen hasılatla götürü gider uygulanabilir. İndirilecek giderler 11 bent halinde sayılmıştır

• Kiraya verilen tarafından ödenen aydınlatma, ısıtma, su ve asansör giderleri,

- Kiraya verilen malların idaresi için yapılan ve gayrimenkulün ehemmiyeti ile orantılı olan idare giderleri. Hakların kiraya verilmesi halinde, bunlarla ilgili idare giderleri hasıllattan indirilemez.
- Kiraya verilen mal ve haklara ilişkin sigorta giderleri,
- Kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara sarf olunan borçların faizleri ile konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren beş yıl süre ile iktisap bedelinin % 5'i (İktisap bedelinin % 5'i tutarındaki bu indirim, sadece ilgili gayrimenkule ait hasıllata uygulanır. Ancak, indirilemeyen kısım GVK'nın 88/3. madde uygulamasında gider fazlalığı sayılmaz.),

Beş yıllık süre iktisap tarihi itibariyle başlar. Örneğin 2000 yılında alınan bir konut aynı yıl kiraya verilmişse indirim 2000 yılından başlanır ve 2001, 2002, 2003 ve 2004 yıllarında da indirilir Aynı konut 2002 yılında kiraya verilirse bu durumda da beş yıllık süre yine 2000 yılında başlar. 2002, 2003 ve 2004 yılı hasıllatlarından iktisap bedelinin % 5'i indirilir.

- Kiraya verilen mal ve haklar için ödenen vergi, resim, harç ve şerefiyelerle kiraya verenler tarafından ödenmiş olmak şartıyla belediyelere ödenen harcamalara iştirak payları,
- 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)
- Kiraya verinin yaptığı onarım giderleri (Emlakin iktisadi değerini artıracak surette yenilenmesi, onarımı veya bunlara ilaveler yapılması için yapılan giderler onarım gideri sayılmaz.)

- Kiraya verilen mal ve haklara ait bakım ve idame giderleri,
- Kiraladıkları mal ve hakları kiraya verenlerin ödedikleri kiralar ve diğer gerçek giderler,
- Sahibi buldukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutun kira bedeli. Kira indirimi gayri safi hasıllattan GVK'nın 74. 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). Tam mükellefiyete tabi olup yabancı ülkelerde bulunanların o ülkede ödediği konut kira gideri, Türkiye'de konut olarak verilen binadan elde edilen hasıllattan indirilir. Oturma ve çalışma izni ile yurtdışında çalışan Türk vatandaşı işçiler, Türkiye'de dar mükellefiyet esasında vergilendirildiklerinden Türkiye'de kiraya verdikleri konutlardan elde ettikleri kira gelirlerinden, yurt dışında oturdukları konutların kira bedelini düşemezler.
- Kiraya verilen mal ve haklarla ilgili olarak mukavelenameye kâna veya ilama istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar.

Gayrimenkul sermaye mahiyetindeki mal ve hakların kısmen kiraya verilmesi halinde, yukarıda yazılı giderlerden yalnız bu kısma isabet edenler hasıllattan indirilebilir.

Her türlü para cezaları ve vergi cezaları (GVK.md.74/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).

F-) Menkul Sermaye İradı Elde Edenler

GVK'nın 75. 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 iradidir

Menkul sermaye iratları bunları sağlayan sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı olması halinde bu iratlar ticari kazancın tespitinde dikkate alınır

Ayrıca, GVK'nın 75. 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 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 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 dağıtım, kazanç dağıtım sayılmaz.),

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. Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar (Kurumlar Vergisi Kanununun 8'inci maddesinin 1 numaralı bendinde yazılı kazançlar hariç) düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısım,
5. Her nevi tahvil ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler (Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları irat sayılmaz).
6. Her nevi alacak faizleri (Adi, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklarla cari hesap alacaklarından doğan faizler ve kamu 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. Mükerrer 75. maddede yazılı vergi alacağı (4842 sayılı Kanunla, 24.04.2003 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır),

14. Bu maddenin ikinci fıkrasının 5 numaralı bendinde yer alan menkul kıymetlerin geri alım ve satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler

15. Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından;

- On yıl süreyle prim, aidat veya katkı payı ödemediği ayrılanlara yapılan ödemeler,

- On yıl süreyle katkı payı ödemiş olmakla birlikte bireysel emeklilik sisteminden emeklilik hakkı kazanmadan ayrılanlar ile diğer sandık ve sigortalardan on yıl süreyle prim veya aidat ödeyenlere ve vefat, malûliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemeler,

- Bireysel emeklilik sisteminden emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat, malûliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemeler

Diğer taraftan GVK'nın 76. maddesinde; menkul kıymetlerin ku-

ponlu veya kuponsuz olarak satılması, iştirak hisselerinin devir ve temlik, menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin tamamen veya kısmen itfa olunması karşılığında alınan paralarla itfa dolayısıyla verilen ikramiyelerin menkul sermaye iradı sayılmayacağı belirtilmiştir

a- Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi

Menkul sermaye iratlarının genel olarak vergilendirilmesi GVK'nın 94. maddesi hükmü uyarınca tevkifat yoluyla yapılmaktadır. Tevkifat yoluyla vergilendirilen menkul sermaye iratları, belli tutarı [2004 yılı için **14.000.000.000,- TL**'yi (**14.000 YTL**)] aşmaları halinde yıllık beyanname ile beyan edilir. GVK'nın 94. maddesi uyarınca vergi tevkifatına tabi tutulmamış ve istisna uygulamasına konu olmayan ve tutarı **750.000.000,- TL**'yi (**750 YTL**) aşan menkul sermaye iratları da yıllık beyanname ile beyan edilecektir (750.000.000,- TL'lik tutar bir istisna olmayıp, gelirin beyan edilip edilmeyeceğine yönelik bir haddedir.) Ayrıca tevkifat yoluyla vergilendirilen bazı menkul sermaye iratları ise tutarları ne olursa olsun yıllık beyanname ile beyan edilmeyeceği gibi başka gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde dahi bu iratlar beyannameye dahil edilmez. Buna göre yukarıda yazılı menkul sermaye iratlarının türlerine göre beyan durumları aşağıdaki gibidir;

b- Tevkif Yoluyla Vergilendirilmekle Beraber Belli Tutarı Aşması Halinde Beyan Edilecek Menkul Sermaye İratları

Tevkifat yoluyla vergilendirilmiş bulunan bazı menkul sermaye iratlarını elde edenler; bu iratlarının gayrisafi tutarlarının GVK'nın 103. maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı [2004 yılı için **14.000.000.000,- TL**'yi (**14.000 YTL**)] aşması halinde beyanname vereceklerdir.

Menkul sermaye iratları toplamının 14.000.000.000,- lirayı aşır aş

madığının tespitinde indirim oranı ve istisna uygulanabilecek menkul sermaye iratlarının, indirim oranı ve istisna uygulandıktan sonra kalan kısımlarının dikkate alınması, bu iratların beyan edilmesinin gerektiği durumlarda ise indirim oranı ve istisna uygulandıktan sonra kalan kısımlarının beyan edilmesi gerekmektedir

Vergi uygulamasında, % 0 oranında tevkifata tabi kazanç, vergi tevkifatına tutulmuş kabul edilir.

Gelir Vergisi Kanununa 4842 sayılı Kanunla eklenen 22. madde ile tam mükellef kurumlardan elde edilen aşağıda yazılı 75/1, 2 ve 3 numaralı bentlerde yazılı kar paylarının yarısı gelir vergisinden istisna edilmiştir. (İstisna edilen tutar üzerinden GVK md. 94 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) (Menkul kıymetler yatırım ortaklıklarından sağlanan kar paylarında ayrıca indirim oranı (%**43,8**) uygulandıktan sonraki tutarı) (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 kooperative ortaklıkların kazançları dahil) (GVK 75/2),
- Tam mükellef kurumlardan elde edilen kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar paylarının istisnadan sonraki tutarı (GVK 75/3),

- Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin ikinci fıkrasının 5 numaralı bendinde sayılan her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirlerin (GVK 75/5) indirim oranı (%**43,8**) uygulandıktan sonraki tutarı,

GVK'nın geçici 59. maddesi uyarınca 26.07.2001-31.12.2005 (5281 sayılı Kanunla söz konusu maddedeki ihraç tarihi 31.12.2005'e, istisna süresi de 31.12.2007 tarihine kadar uzatılmıştır.) tarihleri arasında ihraç edilen Devlet tahvilleri ve Hazine bonolarının faiz gelirleri ve elden çıkarılmasından sağlanan diğer kazançlar toplamının 2001 yılında 50 milyar lirası, 2002 yılında 76,6 milyar lirası, 2003 yılında 121.794.000.000,- lirası ve 2004 yılında **156.505.290.000 TL (156.505,29 YTL)** gelir vergisinden istisna edilmiştir. (2005 yılında elde edilecek iratlar için istisna tutarı 174.033,88 YTL olarak dikkate alınacaktır)

- Döviz, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerden elde edilen kar payları (GVK 75/5),
- Döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilen gelirler (GVK 75/5) dir.

c- Tutarı 750 Milyon TL'yi (750 YTL) Aşması Halinde Beyan Edilecek Menkul Sermaye İratları

Türkiye'de vergi tevkifatına tabi tutulmamış ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul sermaye iradı elde eden;

- Adi Komandit Şirketlerden kar payı alan komanditerler (GVK md.75/2),
- Her nevi alacak faizi elde edenler (GVK md.75/6) (GVK md.76

uyarınca indirim oranı uygulandıktan sonraki tutarın beyan edilmesi gerektiğinden, 2004 yılına ilişkin olarak tespit edilen indirim oranını %43,8'in uygulanmasından sonra kalan tutar beyan edilecektir),

- Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından gelir elde edenler (GVK md.75/8),
- İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temlik karşılığında para ve ayın elde edenler (GVK md.75/9),
- Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında iskonto bedeli elde edenler (GVK md.75/10),
- Off-shore (kıyı bankacılığı) hesaplarından döviz cinsinden faiz geliri elde edenler [Türk Lirası cinsinden açılmış olan off-shore hesaplardan elde edilen faiz gelirlerine indirim oranı uygulanacak olup (227 Seri No.lu Gelir Vergisi GVK Genel Tebliği - 25.09.1999 tarih ve 23827 sayılı RG), kalan tutarın **750.000.000,- TL'yi (750 YTL)** aşması halinde yıllık beyanname ile bildirilecektir],
- Yurt dışından elde edilen diğer menkul sermaye iratları (Yurt dışından ödenen vergilerin mahsubu ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları çerçevesinde değerlendirilir).

Bu gelirlerin beyanında esas alınan 750.000.000,- liralık 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.

d - Tutarları Ne Olursa Olsun Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları

Gelir Vergisi Kanununun geçici 55. maddesi hükmü uyarınca, 2004 takvim yılında elde edilen ve vergi kesintisine tabi tutulmuş olan;

- GVK md.75/7'de yazılı mevduat faizleri,
- GVK md.75/12'de yazılı 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 karşılığın da ödenen kar payları,
- GVK md.75/14'de yazılı repo gelirleri,
- Menkul kıymetler yatırım fonlarının katılma belgelerine ödenen kar payları,

tutarları ne olursa olsun beyan edilmeyecektir.

Ayrıca;

- GVK md.75/15'te tanımlanan ve 07.10.2001 tarihinden itibaren düzenlenen şahıs sigorta poliçeleri dolayısıyla elde edilen menkul sermaye iratları,
- Kurumlar vergisi mükelleflerinin 31.12.1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançların dağıtım halinde, gerçek kişilerce elde edilen kar payları,
- Kurumların karlarını sermayeye eklemek suretiyle gerçekleştirdikleri kar dağıtım işlemlerinde gerçek kişi ortaklarca elde edilen kar payları (Maliye Bakanlığı 243 Seri no.lu tebliğ ile karın sermayeye ilavesi halinde sermayeye ilave edilen karın, kaynağının -ser

maye 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),

- 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 GVK 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.

e- İndirim Oranı Uygulandıktan Sonra Beyan Edilecek Menkul Sermaye İratları:

Gelir Vergisi Kanununun 76. maddesi hükmüne göre, aynı Kanunun 75. maddesinin ikinci fıkrasının 5, 6, 7, 12 ve 14 numaralı bentlerin de yer alan menkul sermaye iratlarına (döviz cinsinden açılan hesaplara ödenen faiz ve kar payları, dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetler ile döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilenler hariç) indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısım, bu iratların beyanı sırasında indirim olarak dikkate alınacaktır.

İndirim oranı: Vergi Usul Kanununa göre o yıl için tespit edilmiş olan yeniden değerleme oranının, aynı dönemde Devlet tahvili ve Hazine bonusu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranına bölünmesi suretiyle tespit edilmektedir.

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre 2004 yılı için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranı % 11,2'dir. Aynı dönemde Devlet tahvili ve Hazine bonusu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranı ise % 25,6'dır

Buna göre, 2004 yılı gelirlerine uygulanacak indirim oranı ($\%11,2 / \% 25,6 =$) **%43,8** olmaktadır. Bunun anlamı elde edilen gelirlerin %43,8'inin indirim olarak dikkate alınmasıdır Dolayısıyla 2004 takvim yılında elde edilen menkul sermaye iratlarından;

- Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin ikinci fıkrasının 5 numaralı bendinde sayılan her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler

- Her nevi alacak faizleri,

- Menkul kıymetler yatırım ortaklıklarından (menkul kıymet, gayri menkul, risk sermayesi yatırım ortaklıkları dahil) sağlanan kar payları,

İndirim oranı uygulanacak gelirler olup, buralardan sağlanan gelirlere indirim oranı (%43,8) uygulandıktan sonra kalan tutarın, alacak faizlerinde 750 milyon lirayı (750 YTL), diğerlerinde toplam 14 milyar lirayı (14.000 YTL) aşması halinde beyanname verilecektir.

İndirim oranı uygulanarak beyan edilen menkul sermaye iratlarında, tevkif yoluyla kesilen verginin, sadece beyannameye gösterilen kısmı üzerinden yapılan vergi kesintisinin mahsubu yapılabilecektir. Başka bir ifade ile, kazanç ve iradın indirim oranına isabet eden kısmı üzerinden yapılan vergi kesintisi mahsup edilemez (GVK Genel Tebliğ Seri No: 220).

Beyanname verilmesinin gerekmemesi halinde bu gelirlere daha önce tevkif yoluyla kesilmiş olan vergilerin iadesi söz konusu olmayıp, bunlar nihai vergi olacaktır.

Döviz, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetler ile döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilen menkul sermaye iratlarının beyanında indirim oranının uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

Ticari işletmelere dahil kazanç ve iratlar için indirim oranı uygulanması söz konusu değildir.

f- 26.07.2001 Tarihinden Sonra İhraç Edilen Devlet Tahvili ve Hazine Bonolarından Elde Edilen Gelirlerin Beyanı

Gelir Vergisi Kanununun geçici 59. madde hükmü ile 26.07.2001 - 31.12.2005 tarihleri arasında ihraç edilen Devlet tahvilleri ve Hazine bonolarının faiz gelirleri ve elden çıkarılmasından sağlanan diğer kazançlar toplamının 2004 yılında 156.505.290.000,- lirası (156.505,29 YTL) gelir vergisinden istisna edilmiştir. İstisna kapsamına giren söz konusu kazançlar için yıllık beyanname verilmeceği gibi, diğer gelirler dolayısıyla verilecek yıllık beyannameye de bu kazançlar dahil edilmeyecektir.

İstisna: faiz gelirleri açısından indirim oranı, elden çıkarma dolayısıyla elde edilen diğer kazançlar (değer artışı kazançları) açısından ise maliyet bedelinin endekslenmesi yapıldıktan sonra bulunan tutara uygulanacaktır.

İstisna, faiz gelirleri ile elden çıkarma dolayısıyla elde edilen diğer kazançlar toplamına uygulanacaktır. Bir gerçek kişinin, hem faiz hem de elden çıkarma dolayısıyla elde ettiği kazancın bulunması ve

gelir toplamının istisna sınırını aşması halinde, istisnanın hangi ka-
zanca uygulanacağı mükellefçe serbestçe belirlenebilecektir.

26.07.2001 tarihinden itibaren ihraç edilen Devlet tahvili ve Hazi-
ne bonolarının elden çıkarılmasından doğan kazançlar açısından Ge-
lir Vergisi Kanununun mükerrer 80. maddesinde yer alan 12 milyar
liralık (12.000 YTL) istisnadan ayrıca yararlanılamayacaktır Söz-
 konusu tarihten önce ihraç edilmiş Devlet tahvili ve Hazine bono-
 ları ile diğer menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan ka-
 zancılar açısından ise mükerrer 80. maddede yer alan istisnadan ya-
 rarılanılabilecektir.

İstisna sadece gerçek kişilerce elde edilen kazançlar yönünden ge-
 çerli olup, ticari işletmelere ait olan bu tür gelirler ile ilgili olarak
 uygulanmayacaktır.

g- Kurumlardan Elde Edilen Kar Paylarının Beyanı

Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b alt bendinde 4842 sayılı Kanunla
 yapılan değişiklikle kar payları üzerinden yapılan vergi tevkifatı,
 kar payına kaynak teşkil eden kurum kazancının istisna olup olma-
 dığına bakılmaksızın karın dağıtılması aşamasına bırakılmıştır

Tevkifat oranı 03/05/2003 tarih ve 2003/5590 ve 10/12/2003 tarih
 ve 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları ile % 10 olarak be-
 lirlenmiştir. Bu oran halka açık olan ve olmayan tüm şirketler için
 aynı olacaktır

Ancak, karın sermayeye ilavesi kar dağıtımı sayılmadığından tevkif-
 fat yapılmayacaktır

Gelir Vergisi Kanununda kar paylarının vergilendirilmesi ve kurum
 bünyesinde yapılacak vergi tevkifatına ilişkin olarak 4842 sayılı Ka-

nunla yapılan düzenlemeler 24/04/2003 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmakla birlikte, Gelir Vergisi Kanununun Geçici 61 ve Geçici 62. maddelerinde geçiş dönemine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

Bu düzenlemelere göre;

- 24/04/2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar ile aynı tarihten önce gerçekleşen yatırımlar üzerinden hesaplanan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle sonraki dönemlere devreden yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılın dağıtılmasın %19,8 oranında tevkifat yapılacaktır.

- Kurumların 31/12/1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançlarını dağıtmaları halinde tevkifat yapılmayacaktır.

- Kurumların 01/01/1999-31/12/2002 tarihleri arasında sona eren hesap dönemlerinde elde edilen ve kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlar ile Gelir Vergisi Kanununun Geçici 61 inci maddesi kapsamında tevkifata tabi tutulmuş olan yatırım indiriminden yararlanan kazançların dağıtımını halinde tevkifat yapılmayacaktır.

Kar Paylarının Beyanında Genel Uygulama

Gerçek kişilerce elde edilen ve 75. maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar payları, beyana tabi başka gelirlerin bulunmaması, Türkiye’de tevkifata tabi tutulmuş olması ve 103. maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan 14 milyar lirayı (14.000 YTL) aşmaması koşuluyla beyan edilmeyecektir. Gelir Vergisi Kanununun Geçici 55. maddesi uyarınca men-

kul kıymet yatırım fonlarından elde edilen kar payları tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecektir.

Gelir Vergisi Kanununun 22. maddesinin 2 numaralı fıkrasında; tam mükellef kurumlardan elde edilen kar paylarının yarısı gelir vergisinden istisna edilmiş, kar payının beyanı halinde, karın dağıtım aşamasında kurum bünyesinde yapılan tevkifatın tamamının yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edileceği hükme bağlanmıştır.

Buna göre, tam mükellef kurumlardan elde edilen 75. maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarının yarısı gelir vergisinden istisna olduğundan; kalan tutar 14 milyar lirayı (14.000 YTL) aşılıyor ise beyan edilecektir. Beyan edilen tutar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden karın dağıtım aşamasında kurum bünyesinde yapılan tevkifatın **tamamı** mahsup edilecektir. Mahsup sonrası kalan tutar genel hükümler çerçevesinde red ve iade edilecektir.

Karın sermayeye ilavesi sonucu elde edilen kar payları için beyanname verilmeyecektir.

Geçiş Dönemine İlişkin Uygulamalar

Geçiş dönemi ile ilgili düzenlemelere Gelir Vergisi Kanununun Geçici 61 ve 62. maddelerinde yer verilmiştir.

Buna göre;

- Kurumların 31/12/1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançlarını dağıtmaları 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 Geçici 61. madde kapsamında tevkifata tabi tutulmuş olan yatırım indiriminden yararlanan kazançların dağıtılması halinde, gerçek kişilerce elde edilen kar paylarının net tutarına 1/9 eklendikten sonra bulunan tutarın yarısının 14 milyar lirayı (14.000YTL) aşması halinde sözkonusu kar payları beyan edilecektir. Beyan edilen tutarın 1/5'lik kısmı hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecek, mahsuplar sonrası kalan bir tutarın olması halinde ise bu tutar genel hükümler çerçevesinde red ve iade edilecektir. Gelir Vergisi Kanununun Geçici 61 ve 62. maddesi çerçevesinde vergilendirilen kazançlar hakkında 22. maddede yer alan istisna uygulanmayacaktır

Öte yandan, kurumlar vergisi mükelleflerinin dağıttıkları söz konusu kar payını doğrudan veya iştirakleri aracılığıyla elde etmiş olmaları durumu değiştirmemektedir.

2004 Yılında Beyan Edilecek Menkul Sermaye İratları
(Gelirin sadece menkul sermaye iradı olduğu varsayımıyla)

26.07.2001 tarihinden önce TL cinsinden ihraç edilen Devlet tahvili ve Hazine bonusu faizleri	İndirim oranı (%43,8) uygulandıktan sonra, 2004 takvim yılında elde edilen ve beyana tabi olan menkul sermaye iratlarının toplam tutarı 14.000.000.000,- TL. nı (14.000 YTL) aşılıyorsa beyanname verilecektir.
26.07.2001 tarihinden sonra TL cinsinden ihraç edilen Devlet tahvili ve Hazine bonusu faizleri	İndirim oranı (%43,8) ve 156.505.290.000,- liralık (156.505,29 YTL) istisna uygulandıktan sonra, 2004 takvim yılında elde edilen ve beyana tabi olan menkul sermaye iratlarının toplam tutarı 14.000.000.000,- TL.nı (14.000 YTL) aşılıyorsa beyanname verilecektir.
26.07.2001 tarihinden önce ihraç edilen dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetler ile döviz cinsinden Devlet tahvili veya Hazine bonusu faizleri ve diğer her türlü tahvil ve bono faizleri	İndirim oranı (%43,8) ve 156.505.290.000,- liralık (156.505,29 YTL) istisna uygulanmayacak olup, 2004 takvim yılında elde edilen ve beyana tabi olan menkul sermaye iratlarının toplam tutarı 14.000.000.000,- TL. nı (14.000 YTL) aşılıyorsa beyanname verilecektir.
26.07.2001 tarihinden sonra ihraç edilen dövize, altına veya başka bir değere endeksli (döviz cinsinden ihraç edilenler dahil) Devlet tahvili ve Hazine bonusu faizleri	İndirim oranı (%43,8) uygulanmayacak olup, 156.505.290.000,- liralık (156.505,29 YTL) istisna uygulandıktan sonra 2004 takvim yılında elde edilen ve beyana tabi olan menkul sermaye iratlarının toplam tutarı 14.000.000.000,- TL. nı (14.000 YTL) aşılıyorsa beyanname verilecektir.
Her türlü özel sektör tahvil ve bono faizleri	Dövize, altına veya başka bir değere endeksli olanlar hariç, indirim oranı (%43,8) uygulandıktan sonra, 2004 takvim yılında elde edilen ve beyana tabi olan menkul sermaye iratlarının

	toplam tutarı 14.000.000.000,- TL.nı (14.000 YTL) aşılırsa beyanname verilecektir (Dövizli olanlarda anapara kur farkları irat sayılmaz)
Her nevi alacak faizleri	İndirim oranı (%43,8) uygulaması sonucu kalan tutar 750 milyonu (750 YTL) aşılırsa beyan edilecektir.
Adi Komandit Şirketlerden alınan kar payları	750 milyonu (750 YTL) aşılırsa beyan edilecektir.
Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen gelirler	750 milyonu (750 YTL) aşılırsa beyan edilecektir.
İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve ayınlar	750 milyonu (750 YTL) aşılırsa beyan edilecektir.
Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedeli	750 milyonu (750 YTL) aşılırsa beyan edilecektir.
Yurt dışından elde edilen diğer menkul sermaye iratları	750 milyonu (750 YTL) aşılırsa beyan edilecektir.
Kıyı bankacılığında (of-shore bankacılık) elde edilen faiz gelirleri	750 milyonu (750 YTL) aşılırsa beyan edilecektir. (TL cinsinden açılmış hesaplardan elde edilen faiz gelirlerinde indirim oranı uygulaması sonucu kalan tutar dikkate alınacaktır)
Yukarıda belirtilenlerin bir arada elde edilmesi	Vergi kesintisine tabi olmayan menkul sermaye iratları, tutarı ne olursa olsun beyan edilecektir. Vergi kesintisine tabi menkul sermaye iradını toplamı

	14.000.000.000 TL'yi (14.000 YTL) aşıyorsa tamamı için beyanname verilecektir.
Kar Payları (Temettüleri)	<p>Ele geçen brüt tutarın yarısı vergiden müstesnadır. Kalan kısmı ise 14.000.000.000,- TL'yi (14.000 YTL) aşıyorsa beyan edilecektir. Kar payı üzerinden yapılan stopajın tamamı hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.</p> <p>Kar payının kaynağı 1998 ve öncesine ait ise tamamı vergiden müstesna olduğundan tutarı ne olursa olsun hiç beyan edilmeyecektir. Kar payının kaynağı, 1999-2002 dönemine ait KV'nden müstesna gelirler ve/veya GVK geç.md.61'de yazılı tevkifata tabi tutulmuş yatırım indiriminden oluşuyorsa, ele geçen kar payının net tutarına bu tutarın 1/9'u eklenerek bulunan tutarın yarısı vergiden istisna edilecek, kalan yarısı 14 milyar lirayı (14.000YTL) aşıyorsa beyan edilecek. Beyan edilen tutarın 1/5'i de hesaplanan vergiden mahsup edilecektir. Karın sermayeye eklenmesi nedeniyle edinilen hisse senetleri, kar dağıtımı sayılmadığından beyan edilmeyecektir.</p>
Her nevi Yatırım Ortaklıklarından elde edilen kar payları	<p>Ele geçen brüt tutara(*) öncelikle indirim oranı (%43,8) uygulanır, kalan tutarın yarısı vergiden müstesnadır. İstisnadan sonra kalan kısmı ise 14.000.000.000,- TL'yi (14.000 YTL) aşıyorsa beyan edilecektir. Kar payı üzerinden yapılan stopajın tamamı hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.</p> <p>(*)Brüt tutar bilinmiyorsa ele geçen kar payının net tutarına bu tutarın 1/9'u eklenerek bulunacaktır.</p>

G-) Diğer Kazanç ve İrat Elde Edenler

2004 yılında elde edilen diğer kazanç ve iratlar aşağıda belirtildiği şekilde vergilendirilecektir. 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;

- Birinci grup; Değer Artışı Kazançları olup, GVK'nın mükerrer 80. maddesinde 6 bent halinde düzenlenmiştir. Bunlar;

1. İvazsız olarak iktisap edilenler, Türkiye'de kurulu menkul kıymetler borsalarında işlem gören ve üç aydan fazla süre ile elde tutulan hisse senetleri ile tam mükellef kurumlara ait olan ve bir yıldan fazla süre ile elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar

2. İhtira beratları hariç olmak üzere GVK'nın 70/5. maddesinde yazılı olan arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, alameti farika, 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. maddenin birinci fıkrasının 1, 2, 4 ve 7 numaralı bentlerin de yazılı mal (gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin ziraat istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların iktisap tarihinden başlayarak dört yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır).

Bir takvim yılında elde edilen değer artış kazançlarının 12 milyar lirası (12.000 YTL) vergiden istisnadır. İstisna tutarı değer artış kazançları toplamına uygulanacaktır. İstisnayı aşan kazançlar beyan edilirken, kazancın tamamı beyannamede gösterilip istisna düşüldükten sonraki kısım vergiye tabi matrah olacaktır. Diğer taraftan 1 numaralı bentte yazılı menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançların vergilendirilmesinde indirim oranı uygulaması kaldırılmıştır. Sadece maliyet artışı (TEFE ile endeksleme) yapılacaktır.

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. maddesi hükmü uyarınca diğer gelir unsurlarından mahsubu mümkün değildir.

- İkinci grup; Arzî Kazançlar olup, GVK'nın 82. maddesinde 6 bent halinde düzenlenmiştir. 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 girişilmemesi, ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hasılat,
3. Gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ile peştemallıklar (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.

Bunlardan 1, 2, 3 ve 4. numaralı bentlerde sayılan arızı kazançlarda (henüz başlanmamış olan ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girişilmemesi ile ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar hariç) bir takvim yılında elde edilen kazançlar toplamının 12 milyar liralık (12.000YTL) 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.

H-) Yabancı Ülkelerden Gelir Elde Edenler

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. maddesindeki esaslara göre yapılacaktır.

V- DAR MÜKELLEFİYETTE YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ VERMEK ZORUNDA OLANLAR

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 beyannamede gösterilecektir.

**VI - TAM MÜKELLEFİYETTE YILLIK BEYANNAME
VERİLMEMEYECİK VE BEYANNAMEDE
TOPLANMAYACAK GELİRLER**

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, bu Kanunun 75/15. maddesinde yazılı menkul sermaye iratları, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı,

b) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103. maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı -2004 yılı için 14 milyar lirayı (14.000 YTL)- aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş ücretleri dahil),

c) Vergiye tabi gelir toplamı [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103. maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı -2004 yılı için 14 milyar lirayı (14.000YTL)- aşmaması koşuluyla, Türkiye’de tevkifata tabi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilmiş ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları,

d) Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 750 milyon lirayı (750 YTL) 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 (Bu konudaki ayrıntılı açıklamalar IVF bölümünde yer almaktadır).

VII - DAR MÜKELLEFİYETTE YILLIK BEYANNAME VERİLMEMEYEN VE BEYANNAMEDE TOPLANMAYACAK GELİRLER

Dar mükellef gerçek kişiler, 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,

VIII - YILLIK BEYANNAME VERİLMESİ VE GELİRİN TOPLANMASIYLA İLGİLİ ESASLAR

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.

Ancak 4842 sayılı Kanunla GVK md.86'da yapılan değişiklikten sonra, bu maddenin 1/c bendi uyarınca, Türkiye'de tevkifata tabi tutulmuş olan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları, tek başlarına değerlendirildiğinde beyanı gerekmeseyse bile, bunlarla birlikte vergiye tabi gelir toplamı (bu maddenin a ve b bendlerindeki hariç), 103. maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşması halinde, beyannameye dahil edilecektir.

Ticari, zirai ve mesleki kazançlarını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olan tam mükellefler ile yıllık beyanname veren dar mükellefler de sadece yıllık beyanname verme yükümlülüğü getiren kazanç ve iratlarını yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde beyanname lerine dahil edeceklerdir.

IX - GELİRİN TOPLANMASI VE BEYANINDA AİLE BİREYLERİNİN DURUMU

Gelir Vergisi Kanununun "Aile reisi beyanı" başlıklı 93. maddesi, 29.07.1998 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırıldığından 1998 yılından itibaren, gelir elde eden aile bireylerinin (eş ve çocuk) durumu yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde ayrı ayrı değerlendirilecek ve yıllık beyanname ile beyan edilmesi gereken herhangi bir gelirin varlığı halinde beyanname, geliri elde eden aile bireyi adına düzenlenerek imzalanacaktır.

Beyanname vermek zorunda olan kişinin küçük veya kısıtlı olması ya da mümeyyiz olmaması hallerinde beyanname yine geliri elde edenler adına düzenlenmekle birlikte, bu kişiler adına veli, vasi ve-

ya bu kişileri temsile yetkili kayyım tarafından imzalanacak ve hangi sıfatla imzalandığı beyannamede belirtilecektir

X – YILLIK BEYANNAMEYE DAHİL KAZANÇ VE İRATLARDA 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.

Yurtdışı faaliyetlerden doğan zararlar, ülke içinde elde edilen gelirlerden belli koşulların yerine getirilmesi halinde mahsup edilebilir (GVK md.88).

4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu kapsamında matrah artırımında bulunan mükelleflerin, matrah artırımında buldukları yıllara ait zararların %50'si, 2002 ve izleyen yıl karlarından mahsup edilemeyecektir (4811 sayılı Kanun md.7/11) Buna göre mükellefler matrah artırımında buldukları 1998-2001 yıllarına ait olup indirim konusu yapılamamış geçmiş yıl zararlarının yarısını 2002 ve müteakip yıl karlarından mahsup etmeyeceklerdir. Kalan yarısı ise genel esaslar çerçevesinde mahsup edilebilecektir.

XI –BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILACAK DİĞER İNDİRİMLER

5228 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununun 89. maddesi, başlığıyla birlikte değiştirilerek beyan edilecek gelirden aşağıdaki indirimlerin yapılması hükmüne bağlanmıştır. Mükellefler bu indirimleri beyannamenin 28-35 numaralı satırlarında indirim konusu yapabileceklerdir.

1- Sigorta Primi İndirimi

Beyan edilen gelirin %10'unu (bireysel emeklilik sistemi dışındaki şahıs sigorta primleri için beyan edilen gelirin %5'ini) ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, kaza, hastalık, sakatlık, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigortalarının primleri ile bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları 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. Bireysel emeklilik sistemi ile diğer şahıs sigortaları için ödenen primlerin birlikte olması halinde matrahtan indirim konusu yapılabilecek tutar, beyan edilen gelirin %10'u ile sınırlı olacaktır. Bu durumda şahıs sigorta primleri için %5 oranındaki sınır ayrıca aranacaktır.

Sigortanın veya emeklilik sözleşmesinin Türkiye'de kain ve merkezi Türkiye'de bulunan bir sigorta veya emeklilik şirketi nezdinde akdedilmiş olması, prim ve katkı tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması ve ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarlarının hesaplanması sırasında, ayrıca indirilmemiş bulunması gerekir. Eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde,

bunlara ait prim ve katkı payları öncelikle kendi gelirlerinden indirilir.

2- Eğitim ve Sağlık Harcamaları İndirimi

Mükellefler, beyan ettikleri gelirin % 5'ini aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yaptıkları eğitim ve sağlık harcamalarını (mükerrer 121 inci madde çerçevesinde eğitim ve sağlık harcamaları nedeniyle vergi indiriminden yararlanan ücretliler, aynı harcamalarını bu hükümden yararlanarak matrahlarından indiremezler) gelir vergisi matrahının hesabında yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirebilirler.

3- Sakatlık İndirimi

01.01.1999 tarihinden geçerli olmak üzere; özürlü hizmet erbabı ile bakmakla yükümlü olduğu özürlü kişi bulunan hizmet erbabına, özürlü serbest meslek erbabı ile bakmakla yükümlü olduğu özürlü kişi bulunan serbest meslek erbabına, basit usulde vergilendirilenlerden, tüccar ve ücretli durumuna girmeksizin, imalat, tamirat ve küçük sanat işleriyle uğraşan (ilk madde ve yardımcı malzeme müşteriye ait olarak faaliyet gösteren terzi, tamirci, marangoz gibi) özürlülerin gelir vergisi matrahına esas kazançlarına Gelir Vergisi Kanununun 31. maddesinde yer alan esaslara göre hesaplanan yıllık indirim (sakatlık indirimi) uygulanır: Sakatlık indirimi;

- Birinci derece sakatlar için 440 milyon lira (440 YTL),
- İkinci derece sakatlar için 220 milyon lira (220 YTL),
- Üçüncü derece sakatlar için 110 milyon lira (110 YTL) dir.

Sakatlık indirimi uygulamasında "bakmakla yükümlü olunan kişi" tabirinden anlaşılması gereken; özürlü 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.

4- Bağış ve Yardım İndirimi

Bağış ve yardımların yıllık beyannamede vergiye tabi gelirden indirilmesi bazı şartlara bağlıdır. Bu şartlardan birincisi beyannamede toplanan gelirin pozitif olmasıdır. 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 alınmaz. Üçüncüsü bağış ve yardımın makbuz karşılığında yapılmış olması gerekir.

Bağış ve yardımın ayın olarak yapılması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, yoksa Vergi Usul Kanunu hükümleri dairesinde takdir komisyonunca tespit edilecek değeri indirime esas alınır.

a) Gelirin %5'i ile sınırlı bağışlar:

Genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere, kamu menfaatine yararlı derneklere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılacak bağış ve yardımın indirim olarak dikkate alınabilecek kısmı beyan edilen gelirin %5'i ile sınırlandırılmıştır. Kalkınmada öncelikli yörelerde %5'lik sınır %10 olarak uygulanır.

b) Gelirle sınırlı olmayan bağışlar:

- GVK'nın 89/5. maddesi gereğince yukarıda sayılan kamu idare ve müesseselerine bağışlanan okul, sağlık tesisi ve 100 (kalkınmada öncelikli yörelerde 50) yatak kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi inşaatı dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşaatı için anılan kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve ayni bağış ve yardımların tamamı yıllık beyannamede bildirilen gelirden indirilebilir
- GVK'nın 89/6. maddesi gereğince, fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde (bu usul ve esaslar 251 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile açıklanmıştır) bağışlanan gıda maddelerinin maliyet bedelinin tamamı, yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirilebileceği hükme bağlanmıştır.
- GVK'nın 89/7. maddesi gereğince, kültür ve tabiat varlıklarının korunması ile kültürel ve sanatsal etkinliklerin desteklenmesi amacıyla yapılan bağış ve yardımlar
- GVK'nın 89/8. maddesinde yer alan sponsorluk harcamaları (profesyonel spor dalları için yapılan bu tür harcamaların %50'si indirilebilir).
- 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:
 - 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu

gereğince Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonuna ve-
ya bu fona ilişkin vakıflara yapılan bağış ve yardımlar

- Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle
Yapılacak Yardımlara Dair 7269 Sayılı Kanuna göre afet felaketze
delerine yapılacak bağış ve yardımlar,

- 2828 Sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esigeme Kurumu Kanu-
nu gereğince bu kuruma ve kuruluşlarına yapılan bağış ve yardım-
lar,

- 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanununa göre üniversitelere ve yük-
sek teknoloji enstitülerine yapılan bağışlar,

- 222 Sayılı İlköğretim Kanununa göre ilköğretim kurumlarına ya-
pılan bağış ve yardımlar

- TÜBİTAK'ın kurulmasına ilişkin 278 sayılı Kanun gereğince Tür-
kiye Bilimsel Araştırma Kurumuna (TÜBİTAK) yapılan bağışlar,

- 2876 sayılı Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanunu
gereğince Atatürk Kültür Dil ve Tarih Kurumuna yapılan bağışlar,

- 4122 Sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik
Kanunu çerçevesinde yapılan ağaçlandırma ve erozyon kontrolü
harcamaları,

- 4306 sayılı Kanun uyarınca sekiz yıllık kesintisiz eğitim için yapı-
lan bağışlar.

c) Ar-Ge indirimi:

GVK'nın 89/9. maddesi gereğince mükelleflerin işletmeleri bünye-
sinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışı-
na yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %40'ı ora

nında hesaplanacak Ar-Ge indirimi. (Bu indirime ilişkin usul ve esaslar 86 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile açıklanmıştır.)

XII – GELİR VERGİSİNDE BAZI İSTİSNALAR

1- Yatırım İndirimi İstisnası

Yatırım indirimi istisnası, bilanço esasına göre tespit edilen ticari ve ya zirai kazançlara uygulanır. Diğer bir ifade ile İşletme Hesabı Esası veya Basit Usulde tespit edilen ticari veya zirai kazançta yatırım indirimi istisnası uygulanması mümkün değildir

Yatırım indiriminin konusu, Gelir Vergisi Kanununun 19. maddesinin 1 inci fıkrasında belirtilen mükelleflerin faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları veya imal ettikleri amortismana tabi iktisadi kıymetlerden yeni olanlarıdır Oranı ise, bu iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin %40' ıdır

Ayrıca, Petrol Kanunu ve Maden Kanununa göre yürütülen arama ve sondaj faaliyetleri için yapılan ve aktifleştirilen harcamalar yatırım indirimi istisnası uygulamasından yararlanacaktır

Mükelleflerin bilanço esasına göre tespit edilen birden fazla şahsi işletmesi varsa, yatırım indirimi “ticari kazançlar toplamına” uygulanacaktır. Ancak, bilanço esasına göre tespit edilen hem ticari hem de zirai işletmesi olan bir mükellefin ticari faaliyeti ile ilgili olarak yaptığı yatırımdan dolayı hak kazandığı yatırım indirimini, zirai faaliyetinden sağladığı kazançtan indirmesi mümkün değildir

Yatırım indirimi uygulaması açısından adi şirketler ile kolektif ve adi komandit şirketler, bağımsız birer ünite olarak kabul edilmişlerdir. Bu nedenle, bunların yaptıkları yatırımlara ait indirim, ortaklığın

bünyesi içinde kalacak ve dolayısıyla ortaklar hisselerine isabet eden indirim tutarlarını, vermiş oldukları yıllık beyannamelerinde yalnızca bu ortaklıktan elde etmiş oldukları ticari kazançlarına uygulayabileceklerdir.

Yatırım indiriminin başlangıcı, yatırım indirimine konu olan ve olmayan iktisadi kıymetler ve bunların elden çıkarılması, yatırım indiriminde endeksleme uygulaması hakkında 22 numaralı Gelir Vergisi Sirküleri ile ayrıntılı açıklama yapılmıştır

2- Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası

Eğitim ve öğretim işletmelerine tanınan kazanç istisnası, ticari kazanç mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefleri tarafından 625 sayılı Kanun kapsamında işletilen okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarından elde edilen kazançlara uygulanacaktır. (Ayrıca, kurumlar vergisi mükellefleri için Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara da istisna uygulanacaktır.)

İstisna, okulların eğitim-öğretim, merkezlerin ise rehabilitasyon faaliyetlerinden elde edilen kazançlara uygulanacaktır. Dolayısıyla, eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinde yer alan kantin, büfe, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanması söz konusu değildir. Ancak, yemek ve konaklama hizmetlerinin de okul bünyesinde verildiği ve yemek ve yatma bedelinin okul ücretine dahil olduğu durumlarda, herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın elde edilen kazançta istisna uygulanacaktır

Yukarıda belirtilenlerin dışında kalan; öğrencileri istedikleri derslere yetiştirmek, bilgi düzeylerini yükseltmek amacıyla faaliyet gös-

teren dershaneler ile kişilerin sosyal, kültürel ve mesleki alanlarda bilgi, beceri, yetenek ve deneyimlerini geliştirmek veya serbest zamanlarını değerlendirmek üzere faaliyet gösteren özel öğretim kurumları (üniversiteye veya Anadolu liselerine hazırlık, bilgisayar, sürücü, dans, bale, mankenlik ve spor kursları gibi) ile öğrenci etüt eğitim merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar hakkında istisna uygulanmayacaktır.

Aynı şekilde rehabilitasyon merkezi dışındaki sağlık tesislerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanması da söz konusu değildir.

Diğer taraftan, 1/1/2004 tarihinden önce faaliyete geçmiş bulunan okulların işletilmesinden elde edilen kazançlar ile bu okulları 1/1/2004 tarihinden sonra devralanlar tarafından işletilmesinden elde edilen kazançlar istisna uygulaması dışında bulunmaktadır.

İstisnadan yararlanmak isteyen mükelleflerin faaliyete geçmelerini müteakiben Maliye Bakanlığına yazılı olarak başvurmaları gerekmektedir. İstisna uygulaması ile ilgili olarak Maliye Bakanlığınca, (Milli Eğitim Bakanlığının görüşü alınmak suretiyle) mükelleflere duyurulmak üzere ilgili defterdarlıklara bilgi verilecektir.

Bu istisnaya ilgili olarak 254 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

3- 4325 Sayılı Kanun Kapsamındaki Kazançlara İlişkin İstisna

4325 sayılı Kanunun 3. maddesinin (a) fıkrasında "bu maddenin yürürlük tarihi ile 31.12.2000 tarihi arasında; Olağanüstü Hal Bölgesi kapsamında sayılan illerde yeni işe başlayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu illerdeki işyerlerinde fiilen ve sürekli olarak 10 ve daha fazla işçi çalıştırmaları şartıyla, münhasırsan bu iş-

yerlerinden elde ettikleri kazançları işe başlama tarihinden itibaren yatırım dönemi dahil 5 vergilendirme dönemi gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu kazançlar hakkında Kurumlar Vergisi Kanununun 25. maddesinin ikinci fıkrası ile Gelir Vergisi Kanununun 94/6 – b maddesi hükümleri uygulanmaz denilmektedir. Bu nedenle hangi işkolunda faaliyet gösterirlerse gösterebilirler, hizmet işletmeciliği dahil her türlü ticari, sınai, mesleki ve zirai faaliyet ile uğraşan ve yukarıda belirtilen şartları taşıyan bütün gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri bu istisnadan yararlanabilirler. Bu konuda ayrıntılı açıklamalar için 1 Seri No.lu Olağanüstü Hal Bölgesinde ve Kalkınmada Öncelikli Yörelere İstihdam Yaratılması ve Yatırımları Teşvik Edilmesi Genel Tebliğine bakılabilir (27.02.1998 tarih ve 23271 sayılı RG).

4- Serbest Bölgelerden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca, 06.02.2004 tarihine kadar (bu tarih dahil) serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin, ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlar gelir (ve kurumlar) vergisinden müstesnadır.

Faaliyet ruhsatı almak üzere ilgili mercilere başvurmuş olmakla birlikte, 06.02.2004 tarihine kadar henüz faaliyet ruhsatı alamamış mükelleflerin bu istisna hükümlerinden faydalanabilmeleri mümkün değildir.

İstisna, sadece faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkindir. Dolayısıyla, serbest bölgelerde şubesi bulunan mükellefler ile işyeri, kanuni yada iş merkezi serbest bölgelerde

olan mükelleflerin, bölgeler dışında yürüttükleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar istisna kapsamında değildir.

Diğer taraftan, sözü edilen istisna serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkin olduğundan, serbest bölgelerde elde edilmiş olsa dahi faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirlere teşmil edilebilmesi mümkün değildir. Bununla birlikte, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri istisna kapsamında değerlendirilecektir.

5084 sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3'üncü maddesinde yapılan değişiklik ile imalat faaliyetiyle uğraşanlar için farklı bir istisna uygulaması getirilmiştir. Buna göre serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, Türkiye'nin Avrupa Birliğine tam üyeliğinin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır.

Bu istisnadan, bölgede yeni faaliyete geçen mükellefler ile faaliyet ruhsatlarında yer alan sürenin dolmasıyla normal vergileme rejimine tabi olacak mükellefler yararlanacaktır.

Bu konuda 85 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile ayrıntılı açıklama yapılmıştır.

5- 4691 Sayılı Kanun Kapsamında Teknoloji Geliştirme Bölgelerindeki Yazılım Ve AR-GE Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna

Yönetici şirket adı verilen, 4691 sayılı Kanuna uygun ve anonim şirket olarak kurulan, Bölgenin yönetimi ve işletmesinden sorumlu

olan şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2013 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

Bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve AR-GE personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri de yine aynı tarihe kadar (31.12.2013) her türlü vergiden müstesnadır.

6- 4490 Sayılı Kanun Kapsamında Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesi Ve Devrinden Elde Edilen Kazançlar

4490 sayılı “Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” 12.maddesinin birinci fıkrası uyarınca; bu kanun uyarınca oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisnadır.

XIII - 2004 YILI GELİRLERİNE İLİŞKİN GELİRVERGİSİ TARİFESİ

2004 takvim yılında elde edilmiş olup 2005 yılı Şubat veya Mart aylarında beyan edilmiş/edilecek olan gelirlere ilişkin gelir vergisi tarifesi aşağıdadır (ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde aşağıdaki tarifede yer alan vergi oranları 5 (beş) puan indirilmek suretiyle uygulanacaktır);

2004 Takvim Yılı Gelir Vergisi Tarifesi

6.000.000.000 Liraya (6.000 YTL) kadar			%20
14.000.000.000 Liranın (14.000 YTL)	6.000.000.000 Lirası için (6.000 YTL)	1.200.000.000 lira fazlası (1.200 YTL)	%25
28.000.000.000 Liranın (28.000 YTL)	14.000.000.000 Lirası için (14.000 YTL)	3.200.000.000 lira fazlası (3.200 YTL)	%30
70.000.000.000 Liranın (70.000 YTL)	28.000.000.000 Lirası için (28.000 YTL)	7.400.000.000 lira fazlası (7.400 YTL)	%35
140.000.000.000 Liranın (140.000 YTL)	70.000.000.000 Lirası için (70.000 YTL)	22.100.000.000 lira fazlası (22.100 YTL)	%40
140.000.000.000 Liradan fazlasının (140.000 YTL)	140.000.000.000 Lirası için (140.000 YTL)	50.100.000.000 lira fazlası (50.100 YTL)	%45

Oranında vergilendirilir.

NOT: Yıllık gelir vergisi beyannamesinde ücret gelirlerinin de beyan edilmesi halinde, gelir vergisinin hesaplanmasında önce beyan edilen matrah üzerinden 103. maddede yer alan oranlar esas alınarak gelir vergisinin hesaplanması, daha sonra ise matrahın ücret gelirin e isabet eden kısmı üzerinden %5 oranında gelir vergisi hesaplanarak, ilk hesaplanan gelir vergisi tutarından indirilmesi gerekir. Bu yöntemle bulunan gelir vergisi tutarı ise yıllık beyanname de "Hesaplanan Gelir Vergisi" olarak gösterilecektir (12.02.2004 tarih ve 17 no.lu Gelir Vergisi Sirküleri).

XIV – YILLIK BEYANNAMENİN VERİLMESİ

1 – Beyannamenin Verileceği Vergi Dairesi

Tam mükellefiyette yıllık beyanname (ek bildirimleriyle) doldurularak, vergiyi tarha yetkili olan vergi dairesine verilir. 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 işmerkezlerinin bulunduğu yer vergi dairesine vereceklerdir.

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.

2 – Beyanname Verme ve Ödeme Süreleri

GVK'nın 92. maddesi gereğince yıllık beyanname;

Gerçek usulde vergilendirilen ticari kazançlar için Mart ayının 15. günü akşamına, basit usulde vergilendirilen ticari kazançlar için ise Şubat ayının 15. günü akşamına (basit usulde tespit edilen ticari kazanç dışında beyana tabi başka gelirin de bulunması halinde Mart

ayının 15. günü akşamına) kadar verilecektir Ancak Maliye Bakanlığınca, kazancı basit usulde tespit olunan ticari kazançlardan ibaret olan gelir vergisi mükelleflerinin 2004 takvim yılına ait yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilme süresi, **28 Şubat** akşamına kadar uzatılmıştır (04/02/2005 tarih ve 30 sayılı Gelir Vergisi Sirküleri).

Gelirin sadece basit usulde tespit edilen ticari kazançlardan ibaret olması halinde tahakkuk eden vergi, Şubat ve Haziran aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenir.

Diğer hallerde tahakkuk eden vergi Mart ve Temmuz aylarında iki eşit taksitte ödenir.

Beyanname verme veya ödeme süresinin sonu tatile rastladığı takdirde izleyen ilk işgünü içinde beyanname verilebilir, vergi ödenebilir.

3 – Yıl İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilerin Mahsubu

Gelir Vergisi Kanununun 121. maddesinde; yıllık beyannameye gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan bu kanuna göre kesilmiş bulunan vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edileceği hükme bağlanmıştır. Yıllık beyannameye dahil edilen kazanç ve iratlarla ilgili olarak aşağıda gösterilen vergiler ile beyannameye dahil edilen kar paylarına ilişkin hesaplanan vergi, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir:

- Kar paylarına ilişkin vergiler,
- Yabancı ülkelerde gelir üzerinden ödenen vergiler,
- Kesinti yoluyla ödenen vergiler,
- Ödenen geçici vergiler.

Mahsubu yapılan miktar, gelir vergisinden fazla olduğu takdirde aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunur.

Geçici verginin mahsubunda, mahsup yapılabilmesi için tahakkuk ettirilmiş geçici verginin mutlak suretle ödenmiş olması gerekmektedir. Ödenmemiş geçici verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilmesi mümkün değildir.

Ödenen geçici vergilerden 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 252 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde mükellefe red ve iade edilir.

4 – Yıllık Beyannameye Eklenecek Bildirim ve Belgeler

a) Ticari Kazançlar İçin:

- Bilanço Esasında Defter Tutanlar Ayrıntılı Bilanço ve Ayrıntılı Gelir Tablosu (önceki dönem sütunları da doldurulacaktır),
- Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflere Ait Ticari Kardan Mali Kara Ulaşmak İçin Yapılan Hesaplamayı Gösteren Bildirim,
- Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilere İlişkin Belgeler (beyanname gösterilen gelire dahil kazançlardan kesilen vergi varsa),
- Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilere İlişkin Belgeler,
- 4325 Sayılı Kanun Kapsamındaki Kazançlara Ait İstisna ve Gelir Vergisi İndirimine İlişkin Bildirim,

- Basit Usulde Ticari Kazanç Beyan Edenler, Basit Usulde Hesap Özeti,

- Ayrıca Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflerden, Muha-sebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Uyarınca Ek Mali Tablo-ları Düzenlemek Zorunda Olanlar "Kar Dağıtım Tablosu"nu Ekleye-ceklerdir.

b) Ziraî Kazançlar İçin:

- Ziraî Kazançlara Ait Bildirim,

- Bilanço Esasında Defter Tutanlar Ayrıntılı Bilanço ve Ayrıntılı Ge-lir Tablosu (önceki dönem sütunları da doldurulacaktır),

- Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflere Ait Ticari Kardan Mali Kara Ulaşmak İçin Yapılan Hesaplamayı Gösteren Bildirim,

- Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilere İlişkin Belgeler,

- Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilere İlişkin Belgeler,

- 4325 Sayılı Kanun Kapsamındaki Kazançlara Ait İstisna ve Gelir Vergisi İndirimine İlişkin Bildirim,

- Ayrıca Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflerden, Muha-sebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Uyarınca Ek Mali Tablo-ları Düzenlemek Zorunda Olanlar "Kar Dağıtım Tablosu"nu Ekleye-ceklerdir.

c) Serbest Meslek Kazancı İçin:

- Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilere İlişkin Belgeler (beynamede gösterilen gelire dahil kazançlardan kesilen vergi varsa),

- Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilere İlişkin Belgeler,

d) Ücret, Gayrimenkul ve Menkul Sermaye İradı İle Diğer Kazanç ve İratlar İçin:

- Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilere İlişkin Belgeler,
- Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilere İlişkin Belgeler,

Ayrıca ticari, zirai, mesleki kazanç sahipleri, varsa yaptıkları bağış ve yardımlar ile şahıs sigorta primlerine, Bağ-Kur primine ilişkin belgeleri de beyannamelerine eklemelidirler. Beyanname üzerinde eğitim ve sağlık harcamalarına ilişkin indirim yapılmışsa bunlara ilişkin belgelerin istendiğinde ibraz edilmek üzere muhafaza edilmesi yeterlidir.

5 – Diğer Hususlar

a) Damga Vergisi:

Beyannameye eklenecek bilanço ve gelir tablolarının önceki dönem sütunlarının doldurulması, Muhasebe Sistemi Uygulama GenelTebliğii ile getirilen bir zorunluluk olduğundan, Damga Vergisi uygulamasında önceki dönem sütunları da doldurulan mali tabloların bir birine bağlı bir işlem kabul edilerek 2004 yılından itibaren tek bir tablo olarak Damga Vergisine tabi tutulacaktır (22.12.2003 tarih ve 1 no.lu Damga Vergisi Sirküleri). Bu nedenle beyanname ekinde verilecek bilanço ve gelir tabloları için Damga Vergisi tek olarak alınacaktır

b) Fon Payı:

4842 sayılı Kanunla 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere Fon Payı yürürlükten kaldırıldığından, 2005 yılında verilecek beyannamelerde, hesaplanan vergi üzerinden Fon Payı hesaplanmayacaktır

**XV – BİLANÇO ESASINA GÖRE DEFTER TUTAN
MÜKELLEFLERE AİT TİCARİ KARDAN MALİ
KARA ULAŞMAK İÇİN YAPILAN HESAPLAMAYI
GÖSTEREN BİLDİRİMİN DOLDURULMASI**

Bilindiği üzere 01.01.1994 tarihinden itibaren "Tek Düzen Hesap Planı" uygulamasına geçilmiş ve hesap planına göre tespit edilen ticari kâr ile vergi mevzuatına göre tespit edilen kârın farklı olabileceği belirtilmiştir. Bu nedenle muhasebe usul ve esasları dikkate alınarak düzenlenecek mali tablolarda yer alacak dönem kârı (Ticari kâr) veya zarar ile vergiye matrah olacak kâr (mali kâr) veya zarar bilanço ya da gelir tablosu üzerinde giderilmeyecek, vergiye tabi safi kazanç mükellefler tarafından mali tablolar dışında hesaplanacaktır. Bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri ekte örneği yer alan bildirim üzerinde bu hesaplamayı yaparak yıllık gelir vergisi beyannamesi ile birlikte vergi dairesine vereceklerdir (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No : 4).

Bildirim düzenlenmesine ilişkin açıklamalar aşağıda yer almaktadır:

Bildirim, 3 ana bölümden oluşmaktadır. Birinci Bölüm, gelir tablosunun "Dönem Kâr'ı veya Zarar'ı" kısmında yer alan tutarlara tahsis edilmiştir. Bir başka anlatımla, bu bölüme 690- Dönem Kârı ve Zararı hesabının bakiyesi kaydedilecektir. Bu bölüm bildirimde 1 rakamı ile kodlanmıştır. Mükellefler gelir tablosundaki Dönem Kâr'ını veya Zarar'ını bu bölümdeki ilgili sütuna aktaracaklardır.

İkinci Bölüm, 1 ve 2 rakamları ile kodlanan alanlar arasındaki "Ticari Kâra İlave Edilecek Gider ve İndirimler" bölümüdür. Bu bölüm, muhasebe sistemine göre gider veya indirim olarak Ticari Kâr'ın tespitinde dikkate alınan ancak, vergi kanunlarına göre gider

ya da indirim olarak kabul edilmeyen ve bu nedenle ticari kâr'a ilave edilmesi gereken gider ve indirimler kaydedilecektir.

Üçüncü Bölüm ise, 2 ve 3 rakamları ile kodlanan alanlar arasındaki "Ticari Kâr'dan İndirilecek Kazanç ve İratlar" bölümüdür. Bu bölüme, muhasebe sistemi gereğince Ticari Kâr'ın içinde yer alan ancak, vergi mevzuatına göre vergiden istisna edilen kazanç ve iratlar yazılacaktır. Bu bölümde yer alan kalemler Mali Kâr'ın tespitinde, Ticari Kâr'dan indirilmesi gereken kalemlerdir.

2 rakamı ile kodlanan alana, "Ticari Kâr'a İlave Edilecek Gider ve İndirimler" bölümünde (bundan böyle kısaca İkinci Bölüm diye adlandırılacaktır) yer alan kalemlerin toplamı, 3 rakamı ile kodlanan alana ise "Ticari Kâr'dan İndirilecek Kazanç ve İratlar" bölümünde (bundan böyle kısaca Üçüncü Bölüm olarak adlandırılacaktır) yer alan kalemlerin toplamı kaydedilecektir.

Mükellefler sadece ihtiyaçları olan alanları dolduracaklar, kullanılmayan alanlar boş bırakılacaktır.

Bildirim Birinci Bölümünün Doldurulması:

Gelir tablosunda Dönem Kâr'ı var ise, bu rakam bildirim birinci bölümündeki (+) işaretinin sağ tarafına, Dönem Zarar'ı var ise (-) işaretinin sağ tarafına kaydedilecektir.

Bildirim İkinci Bölümünün Doldurulması:

1- Satış İndirimleri

Bildirim ikinci bölümünün "Satış İndirimleri" alanında yer alan "Satıştan İadeler" satırına, muhasebe sistemine göre 610- Satıştan İadeler Hesabına borç kaydedilen ve belgelendiremediği için veya başka herhangi bir nedenle vergi mevzuatına göre satıştan iade ola-

rak kabul edilmeyen tutarlar; "Satış İskontoları" satırına, 611- Satış İskontoları Hesabına borç kaydedilen ve vergi mevzuatına göre iskonto olarak kabul edilmeyen tutarlar; "Diğer İndirimler" satırına, 612- Diğer İndirimler hesabına borç kaydedilen ve vergi mevzuatına göre indirim olarak kabul edilmeyen tutarlar kaydedilecektir. Bu satırlar, halen yürürlükte bulunan vergi mevzuatı göz önünde bulundurulduğunda fazla kullanım alanı olmayan sütunlar olarak karşımıza çıkabilecektir. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğindeki temel yapıyı bozmamak ve teorik olarak, bu kalemlere ilişkin olarak vergi mevzuatı ile muhasebe sistemi arasında farklılıklar olabileceği göz önünde bulundurularak bildirimde dahil edilmişlerdir. Kaydedilecek bir tutar bulunmaması halinde diğer satırlarda olduğu gibi bu satırlar da boş bırakılacaktır

2- Satışların Maliyeti

"Satışların Maliyeti" alanında yer alan satırlara sırasıyla, 620- Satılan Mamuller maliyeti, 621- Satılan Ticari Mallar Maliyeti, 622- Satılan Hizmet Maliyeti ve 623- Diğer Satışların Maliyeti hesaplarına borç kaydedilen ancak, vergi mevzuatına göre gider olarak kabul edilmeyen ve yukarıdaki maliyetlere yansıyan tutarlar kaydedilecektir.

3- Faaliyet Giderleri

"Faaliyet Giderleri" alanında yer alan satırlara, yıl içinde 630-Araştırma ve Geliştirme Giderleri, 631- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri ve 632- Genel Yönetim Giderleri hesaplarına borç kaydedilen ancak, vergi mevzuatına göre gider olarak kabul edilmeyen tutarlar kaydedilecektir.

4- Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar

"Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar" alanında yer alan satırlara, yıl içinde 653- Komisyon Giderleri, 654- Karşılık Giderleri, 655- Menkul Kıymet Satış Zararları, 656- Kambiyo Zararları, 657- Reeskont Faiz Giderleri ve 659- Diğer Gider ve Zararlar hesaplarına borç kaydedilen ancak, vergi mevzuatına göre gider olarak kabul edilmeyen tutarlar kaydedilecektir. Eğer bir mükellef, muhasebe sistemine göre 121- Alacak Senetleri Hesabında kayıtlı alacaklarını reeskonta tabi tutarak hesaplanan reeskont miktarını, 657- Reeskont Faiz Giderleri Hesabına kaydetmiş ve Vergi Usul Kanununun 281. Maddesinin ikinci fıkrası hükmünden yararlanmak istemiyorsa, bu tutarın vergiye matrah olacak Kâr'ın tespitinde Ticari Kâr'a ilave edilmesi gerektiği için bildirim "Reeskont Faiz Giderleri" sütununa kaydedecektir.

5- Finansman Giderleri

"Finansman Giderleri" alanında yer alan satırlara, 660- Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri ve 661- Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri hesaplarına borç kaydedilen tutarlardan vergi mevzuatına göre gider olarak kabul edilmeyenler aktarılacaktır.

6- Olağan Dışı Gider ve Zararlar

Bildirim "Olağan Dışı Gider ve Zararlar" alanında yer alan satırlara, 680- Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları, 681- Önceki Dönem Gider ve Zararları ve 689- Diğer olağandışı Gider ve Zararlar hesaplarına borç kaydedilen ancak, vergi mevzuatına göre gider olarak kabul edilmeyen tutarlar kaydedilecektir.

Bildirim Üçüncü Bölümünün Doldurulması:

7- Brüt Satışlar

Bildirim üçüncü bölümünün "Brüt Satışlar" alanında yer alan satırlara, 600- Yurtiçi Satışlar, 601 - Yurtdışı Satışlar ve 602 - Diğer Gelirler Hesabına alacak kaydedilen ancak, vergi mevzuatına göre vergiden istisna edilen tutarlar aktarılacaktır. Muhasebe sisteminde, işletmenin ana faaliyet konusuyla ilgili gelir hesapları bu üç hesaptan oluşmaktadır. Bu itibarla, işletmelerin esas faaliyet konusu ile ilgili olarak elde ettikleri gelir ve hasıllardan, vergi kanunlarına göre vergiden istisna edilenler ilgili sütuna kaydedilerek vergiye matrah olacak kârın içinde yer almaması sağlanacaktır.

8- Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar

"Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar" alanında yer alan satırlara, işletmenin esas faaliyet konusuyla ilgili olmadığı için 640 - İştiraklerden Temettü Gelirleri, 641 - Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri, 642 - Faiz Gelirleri, 643 - Komisyon Gelirleri, 644 - Konusu Kalmayan Karşılıklar, 645 - Menkul Kıymet Satış Kârları, 646 - Kambiyo Kârları, 647 - Reeskont Faiz Gelirleri ve 649 - Faaliyetle İlgili Diğer Gelir ve Kârlar hesaplarına alacak kaydedilen tutarlardan, vergi mevzuatı uyarınca gelir vergisinden istisna edilenler kaydedilecektir.

9- Olağandışı Gelir ve Kârlar

"Olağandışı Gelir ve Kârlar" alanında yer alan satırlara ise, 671 - Önceki Dönem Gelir ve Kârları ve 679 - Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar hesaplarına alacak kaydedilen ancak, gelir vergisinden istisna edilen gelir ve kazançlar aktarılacaktır.

Mevcut hükümlere göre 625 sayılı Özel Eğitim Kurumları Kanunu kapsamında istisna edilen kazançlar, GVK'nın 20. maddesinde yer alan özel okulların işletilmesinden elde edilen kazançlar, 4325 sayılı Kanun kapsamındaki kazançlar, 4691 sayılı Kanun kapsamında Teknoloji Geliştirme Bölgelerindeki yazılım ve AR-GE faaliyetlerinden elde edilen kazançlar, 3218 sayılı Kanun kapsamında serbest bölgelerden elde edilen kazançlar, 4490 sayılı Kanun kapsamında Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesi ve devrinden elde edilen kazançlar vb. kazançlar bildirim üçüncü bölümünde yer alan satırlara kaydedilecektir. Söz konusu bildirim belirli bir mantık çerçevesinde hazırlanmış ve bugün mevcut olmamakla birlikte, daha sonraki yıllarda Gelir Vergisinden istisna edilecek kazanç ve iratlar ortaya çıkabileceği düşüncesiyle üçüncü bölüm bildirimine dahil edilmiş bulunmaktadır. Bu itibarla üçüncü bölümün "Brüt Satışlar" alanında yer alan "Diğer Gelirler" satırı dışındaki satırlar, bilanço usulüne göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri tarafından boş bırakılacaktır

Toplam Alanları

Bildirim ikinci bölümündeki satırlar toplamı 2 rakamı ile kodlanan alana ve üçüncü bölümdeki satırlar toplamı da 3 rakamı ile kodlanan alana aktarılacaktır. 1, 2 ve 3 rakamları ile kodlanan alanların toplamı ise 4 numara ile kodlanan alana yazılacaktır

Bildirim Doldurulmasında Dikkat Edilecek Hususlar:

- Gelir vergisi mükellefleri yukarıda belirtildiği üzere vergi kanunlarına göre gider olarak kabul edilmeyen harcamalarını, bildirim ilgili bölümüne kaydedeceklerdir.
- İşletme sahipleri adına tahakkuk eden Bağ-Kur primleri, işletmenin faaliyetiyle ilgili bir gider olmadığından bu tahakkuk ve ödeme

ler, muhasebe sisteminde yer alan hesaplara intikal ettirilmeyecektir. Ancak, ödenen Bağ-Kur primleri Gelir Vergisi beyannamesindeki ilgili alanlara kaydedilecektir.

- Uygulanan yatırım indirimi tutarları da beyanname üzerinde yer alacağından bilanço ya da gelir tablosu hesaplarında gösterilmeyecektir.

- 625 sayılı Özel Eğitim Kurumları Kanunu kapsamında istisna edilen kazançlar, GVK'nın 20. maddesinde yer alan özel okulların işletilmesinden elde edilen kazançlar, 3218 sayılı Kanun kapsamında serbest bölgelerden elde edilen kazançlar, 4490 sayılı Kanun kapsamında Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesi ve devrinden elde edilen kazançlar ile 4325 ve 4691 sayılı Kanunlar kapsamındaki kazançlar, bildirimün üçüncü bölümünde yer alan "diğer gelirler" satırına yazılacaktır

Toplamların Karşılaştırılması ve Beyannameye Aktarılması

Bilanço usulüne göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri bildirim, yukarıdaki bölümlerde yer alan açıklamalara uygun olarak doldurduktan sonra bildirimün 4 numaralı alanına kaydedilmesi gereken tutarı hesaplayacaklardır Bunun için de 1, 2 ve 3 numaralı alanlarda bulunan rakamlar toplanacaktır. Toplama işlemi sırasında (-) ve (+) işaretlere özellikle dikkat edilecektir. Örneğin, yapılan işlemler sonucunda 1 numaralı alanda (-) 5.000 YTL, 2 numaralı alanda (+) 1.000 YTL ve 3 numaralı alanda (-) 500 YTL kayıtlı bulunduğunu varsayalım. 4 numaralı alana kaydedilmesi gereken rakam $(-5.000 + 1.000 - 500 =) -4.500$ YTL olacaktır.

Bildirimün 4 numaralı alanında yer alan tutar eğer (-) işaretli ise "Gelir Vergisi Beyannamesi Eki"nin 10-13, 14 numaralı satırların "Zarar" alanlarına, 4 numaralı alanda yer alan tutar eğer (+) işaretli

ise "Gelir Vergisi Beyannamesi Eki"nin yukarıda belirtilen satırların "Kâr" alanlarına kaydedilecektir

XVI – 2004 YILINDA ELDE EDİLEN GELİRLERİN YILLIK BEYANNAME İLE BİLDİRİLMESİNE İLİŞKİN ÖRNEKLER

ÖRNEK 1: (TL ve Döviz Cinsinden Elde Edilen Mevduat Faiz Gelirlerinin Beyanı)

Bayan (A)'nın 2004 yılı geliri, 27 Aralık 2004 tarihinde elde ettiği; brüt (vergi kesilmeden önceki) 1.100 ABD Doları tutarındaki döviz tevdiat hesabı faizi ile brüt 30.000.000.000 lira tutarındaki Türk Lirası mevduat faizinden ibarettir. Söz konusu faizler üzerinden vergi tevkifatı yapılmıştır 27 Aralık 2004 tarihinde T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru 1.352.700,- liradır.

Buna göre, Bayan (A)'nın 2004 yılında elde ettiği mevduat faizlerinin toplamı aşağıdaki gibidir:

Döviz tevdiat hesabına ilişkin faiz geliri (1.100 ABD Doları x 1.352.700)	16.487,97
TL Mevduat faizi (YTL cinsinden)	30.000,00
TOPLAM GELİR	46.487,97

Vergi kesintisine tabi menkul sermaye iratlarının toplamı, (GVK'nın 86/1-c maddesi gereğince) 2005 yılına ilişkin olarak belirlenen 14.000 YTL'yi aşmasına rağmen GVK'nın geçici 55. maddesi hükmü uyarınca Bayan (A) bu gelirleri için 2005 yılı Mart ayın

da beyanname vermeyecektir. Tevkif edilen vergiler, Bayan (A)'nın nihai vergisi olacaktır.

ÖRNEK 2: (26.07.2001 Tarihinden Önce TL Cinsinden İhraç Edilen Devlet Tahvili Faiz Gelirinin Beyanı)

Bayan (B) 26.07.2001 tarihinden önce ihraç edilmiş olan Devlet tahvilinden 2004 yılında brüt 25 milyar TL tutarında faiz geliri elde etmiştir. Elde edilen Devlet tahvili faiz gelirin'e indirim oranı uygulandıktan sonra kalan tutar $[25.000.000.000 - (25.000.000.000 \times \%43,8)] = 10.950.000.000$.-TL'dir.

Devlet tahvili faiz geliri sıfır oranında v'egi tevkifatına tabi olduğundan ve tutarı beyan sınırı olan **14.000 YTL**'yi aşmadığından yıllık beyanname verilmeyecektir.

ÖRNEK 3: (26.07.2001 Tarihinden Önce Döviz Cinsinden İhraç Edilen Hazine Bonosu Faiz Gelirinin Beyanı)

Bay (A) 26.07.2001 tarihinden önce ihraç edilmiş olan döviz cinsinden Hazine bonosundan 2004 yılında 50 milyar TL faiz geliri elde etmiştir.

Hazine bonosu faiz geliri sıfır oranda v'egi tevkifatına tabidir.

Bay (A)'nın elde ettiği faiz geliri döviz cinsinden olan Hazine bonosundan oluştuğu için bu gelire indirim oranı uygulanması söz konusu değildir. Ayrıca, söz konusu bononun ihraç tarihi 26.07.2001 tarihinden önceki bir tarihi taşıdığı için **156.505,29 YTL**'lik istisna da uygulanmayacak olup, elde edilen gelir beyan sınırı olan **14 milyar lirayı** aştığından beyan edilecektir.

Bu durumda ödenecek vergi aşağıdaki gibi olacaktır:

Hazine bonusu faizi : 50.000,-

Hesaplanan vergi (ödenecek vergi) : 15.100,-

ÖRNEK 4: (26.07.2001 Tarihinden Sonra İhraç Edilen TL Cinsinden Hazine Bonusu Faiz Gelirinin Beyanı)

Bayan (C) 2004 yılında ihraç tarihi 15.08.2002 olan Hazine bonosundan 400 milyar lira faiz geliri elde etmiştir.

Hazine bonusu faiz gelirine indirim oranı (%43,8) uygulandıktan sonra kalan tutardan Hazine bonosunun ihraç tarihi 26.07.2001 tarihinden sonraki bir tarihi taşıdığından ayrıca **156.505,29 YTL**'lik istisna düşülecek olup, kalan tutar **14.000 YTL**'lik beyan sınırını aştığından elde edilen hazine bonusu faiz geliri beyan edilecektir

Hesaplama aşağıda gösterilmiştir.

Hazine bonusu faizi	:	400.000,-
İndirim oranına isabet eden tutar	:	175.200,-
(400.000 x % 43,8 =)	:	
Kalan tutar	:	224.800,-
400.000 – 175.200=)	:	
İstisna	:	156.505,29
Kalan tutar	:	68.294,71
(224.800 – 156.505,29=)	:	

GELİRVERGİSİ MATRAHI	:	68.294,71
Hesaplanan vergi (ödenecek vergi)	:	21.503,15

ÖRNEK 5: (26.07.2001 Tarihinden Sonra İhraç Edilen Döviz Endeksli Devlet Tahvili Faiz Geliri ile İşyeri Kira Gelirinin Beyanı)

Bayan (D) 2004 yılında ihraç tarihi 17.10.2002 olan döviz endeksli Devlet tahvilinden 300 milyar lira faiz geliri ile işyeri olarak kiraya verdiği gayrimenkulünden ise 24 milyar lira brüt kira geliri elde etmiştir. İşyeri için ödenen kira bedelleri üzerinden 5 milyar 280 milyon lira gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır

Bayan (D)'nin elde ettiği faiz geliri döviz endeksli Devlet tahvilinden oluştuğu için bu gelire indirim oranı uygulanması söz konusu değildir. Ancak, söz konusu Devlet tahvilinin ihraç tarihi 26.07.2001 tarihinden sonraki bir tarihi taşıdığından sadece **156.505,29 YTL**'lik istisna düşülecek olup, kalan tutar **14.000 YTL**'lik beyan sınırını aştığı için Devlet tahvili faiz geliri beyan edilecektir.

Bayan (D)'nin elde ettiği işyeri kira geliri de tutarı ne olursa olsun beyannameye dahil edilecektir (GVK md.86/1-c).

Bayan (D) işyeri kira geliri ile ilgili olarak götürü gider yöntemini seçmiştir.

Hesaplama aşağıda gösterilmiştir.

Devlet tahvili faizi	:	300.000,-
İstisna	:	156.505,29
Kalan tutar		143.494,71
(300.000 – 156.505,29)	:	
Gayrimenkul sermaye iradı (işyeri)	:	24.000,-
Götürü gider (%25)	:	<u>6.000,-</u>
Safi kira geliri	:	18.000,-
TOPLAM GELİR	:	161.494,71
148.494,71 + 18.000=)	:	
Hesaplanan vergi	:	59.772,62-
Kesinti Yoluyla denen Vergi		5.280,-
denecek Vergi	:	54.492,62

ÖRNEK 6: (Kar Paylarının Beyanı)

Bay (E) tam mükellef bir kurum olan (Z) Anonim şirketinden 2004 yılında brt 60 milyar lira tutarında kar payı (temettü) elde etmiştir. Bu mükellefin başkaca geliri bulunmamaktadır.

Elde edilen kar payı kurum bünyesinde %10 nispetinde tevkifata tabi tutulmuş olup, tevkif edilen tutar 6 milyar liradır.

Bay (E)'nin elde ettiği kar payının yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan yarısı 30 milyar liradır Bu tutar beyan sınırı olan **14 milyar lirayı** aştığı için beyan edilecektir. Kurum bünyesinde yapılmış olan vergi tevkifatının tamamı hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.

Bu durumda, ödenecek vergi aşağıdaki gibi olacaktır:

Kar payı	:	60.000,-
İstisna tutarı	:	30.000,-
(60.000.000.000 x 1/2=)		

KALAN TUTAR	:	30.000,-
Hesaplanan vergi	:	7.400,70
Mahsup edilecek vergi	:	6.000,-
Ödenecek vergi	:	1.400,70

Gelir vergisi üzerinden hesaplanan fon payı uygulaması 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış olduğundan örneğimizde gelir vergisi üzerinden fon payı hesaplanmamıştır

ÖRNEK 7: (26.07.2001 Tarihinden Önce TL Cinsinden İhraç Edilen Devlet Tahvili ve 26.07.2001 Tarihinden Sonra TL Cinsinden İhraç Edilen Hazine Bonosu Faiz Gelirlerinin Beyanı)

Bayan (F) 26.07.2001 tarihinden önce ihraç edilmiş Devlet tahvilinden 2004 yılında 18 milyar lira, 26.07.2001 tarihinden sonra ihraç edilmiş olan Hazine bonosundan ise 200 milyar lira faiz geliri elde etmiştir.

Devlet tahvili faiz gelirine 26.07.2001 tarihinden önce ihraç edil-

mesi sebebiyle sadece indirim oranı uygulanacak olup, 156.505,29 YTL'lık istisnanın uygulanması mümkün değildir 26.07.2001 tarihinden sonra ihraç edilmiş olan Hazine bonosu faiz gelirine ise hem indirim oranı (%43,8) hem de 156.505,29 YTL'lık istisna uygulanacak olup, bu durumda hesaplama aşağıdaki gibi olacaktır:

Devlet tahvili faizi	:	18.000,-
İndirim oranına isabet eden tutar (18.000 x % 43,8=)	:	7.884,-
Kalan tutar (18.000 – 7.884=)	:	10.116,-
Hazine bonosu faizi	:	200.000,-
İndirim oranına isabet eden tutar (200.000 x % 43,8=)	:	87.600,-
Kalan tutar (200.000 – 112.400=)	:	112.400,-
İstisna	:	156.505,29
Kalan tutar (112.400 – 121.400=)	:	-----
TOPLAM FAİZ GELİRİ	:	10.116,-

Bayan (F)'nin 2003 yılında elde ettiği faiz geliri toplamı beyan sınırı olan 14 milyar liranın altında kaldığından beyan edilmeyecektir

ÖRNEK 8: (26.07.2001 Tarihinden Önce İhraç Edilen Döviz Endeksli Hazine Bonosu Faiz Geliri ve 26.07.2001 Tarihinden Sonra TL Cinsinden İhraç Edilen Hazine Bonosu Faiz Gelirlerinin Beyanı)

Bay (G), 26.07.2001 tarihinden önce ihraç edilmiş olan döviz endeksli Hazine bonosundan 2004 yılında 75 milyar lira, 26.07.2001 tarihinden sonra ihraç edilmiş Türk Lirası cinsinden Hazine bonosundan ise 310 milyar lira faiz geliri elde etmiştir.

Hazine bonosu faiz gelirine söz konusu hazine bonosu döviz endeksli olduğu için indirim oranı (%43,8) uygulanmayacağı gibi, 26.07.2001 tarihinden önce ihraç edilmesi nedeniyle 156.505,29 YTL'lik istisna da uygulanmayacaktır.

Türk Lirası cinsinden Hazine bonosu faiz gelirine ise hem indirim oranı hem de 156.505,29 YTL'lik istisna uygulanacak olup, bu durumda hesaplama aşağıdaki gibi olacaktır:

Hazine bonosu faizi (Döviz endeksli)	:	75.000,-
Hazine bonosu faizi (TL cinsinden)	:	310.000,-
İndirim oranına isabet eden tutar	:	135.780,-
(310.000 x % 43,8=)	:	
Kalan tutar	:	174.220,-
(310.000 – 135.780=)	:	
İstisna	:	156.505,29

Kalan tutar	:	17.714,71
(174.220 – 156.505,29=)	:	
TOPLAM HAZİNE BONOSU FAİZ GELİRİ		92.714,71
(75.000 + 17.714,71 =)		
Hesaplanan vergi (ödenecek vergi)	:	31.185,88,-

ÖRNEK 9: (26.07.2001 Tarihinden Sonra TL Cinsinden İhraç Edilen Hazine Bonosu Faiz Geliri ve Değer Artış Kazancının Beyanı)

Bay (K) 10.10.2002 tarihinde iktisap ettiği (25.07.2002 tarihinde ihraç edilmiş) Hazine bonosundan 300 milyar lira faiz geliri ile aynı bonoların 450 milyar liralık kısmının 20.02.2004 tarihinde 700 milyar liraya elden çıkarılmasından 250 milyar lira değer artış kazancı elde etmiştir.

Bay (K)'nın elde ettiği menkul sermaye iradı (faiz geliri) ile değer artış kazançlarına ilişkin Hazine bonolarının ihraç tarihi 26.07.2001 tarihinden sonraki bir tarihi taşıdığından 156.505,29 liralık istisna uygulanacaktır.

İstisna; faiz gelirleri açısından indirim oranı, elden çıkarma dolayısıyla elde edilen diğer kazançlar açısından maliyet bedelinin (iktisap bedeli) endekslenmesi uygulandıktan sonra bulunan tutara uygulanacaktır.

Bu durumda, Bay (K)'nın beyanı aşağıdaki gibi olacaktır:

Hazine bonusu faizi	:	300.000,-
İndirim oranına isabet eden tutar (300.000 x % 43,8=)	:	131.400,-
Kalan tutar (300.000 – 131.400=)	:	168.600,-
Elden çıkarma bedeli Artış katsayısı(7.700,6/6.213,3=) 1,239	:	700.000,-
Endekslenmiş maliyet bedeli (600.000 x 1,239)	:	619.500,-
Değer artış kazancı (700.000 – 619.500)	:	80.500,-
TOPLAM TUTAR (168.600+80.500=)	:	249.100,-
İstisna	:	156.505,29,-
Hesaplanan vergi (ödenecek vergi)	:	8.347,10

Örneğimizde olduğu gibi, gerçek kişinin hem faiz hem de elden çıkarma dolayısıyla elde ettiği kazancın bulunması ve gelir toplamının istisna sınırını aşması halinde istisnanın hangi kazançta uygulanacağı mükellefçe serbestçe belirlenecektir.

ÖRNEK 10: (Serbest Meslek Kazancı Yanında Repo ve Temettü Gelirinin Beyanı)

Avukat Bayan (H)'nin 2004 yılında elde ettiği gelirleri aşağıdaki gibidir:

Serbest meslek kazancı	15.500,-
Repo geliri	35.500,-
Temettü (brüt)	5.000,-
TOPLAM GELİR	56.000,-

Repo geliri üzerinden % 20 oranında vergi kesilmiştir. Tam mükellef kurumdan alınan temettü (kar payı) kurum bünyesinde %10 oranında tevkifata tabi tutulmuş olup tevkif edilen tutar 500 milyon liradır.

Bayan (H), gerçek usulde tespit edilen serbest meslek kazancı nedeniyle beyanname vermek zorundadır.

Vergi kesintisine tabi menkul sermaye iratlarının gayrisafi tutarları toplamı (35.500.000.000 + 5.000.000.000 =) 40.500 YTL lira beyanname verme sınırı olan 14 milyar lirayı aşmasına rağmen, GVK'nın geçici 55. madde hükmü uyarınca repo gelirleri tutarına bakılmaksızın beyan edilmeyeceği gibi beyan haddinin hesabında da dikkate alınmayacaktır Aynı şekilde kar payının yarısı da vergiden istisna olduğundan dikkate alınmayacaktır Bu durumda vergi tevkifatına tabi temettü gelirinin yarısı tek başına haddi aşmamakla

birlikte serbest meslek kazancıyla birlikte toplamı (vergiye tabi gelir toplamı) 14 milyar liralık beyan haddini aştığından kar payı geliri de beyan edilecektir. Sonuç olarak bayan (H)'nin beyanı aşağıdaki gibi olacaktır:

Serbest meslek kazancı	15.500,-
Kar payı toplamı (brüt) (1/2'si)	5.000,-
Beyan edilen tutar	18.000
Hesaplanan vergi	4.550,-
Mahsup edilecek vergi	500,-
Ödenecek vergi	4.050,-

ÖRNEK 11: (Ticari Kazanç ile Ücret ve Özel Finans Kurumundan Elde Edilen Kar Payının Beyanı)

Bay (L)'nin 2004 yılı gelirleri aşağıdaki gibidir:

Ticari kazanç (Gerçek Usulde)	30.000.000.000,-
Ücret (iki işverenden, vergi kesintisine tabi tutulmuş) - Birinci işverenden 15.000.000.000 - İkinci işverenden 10.000.000.000	25.000.000.000,-
Faizsiz olarak kredi verenlerden elde edilen kar payı (brüt)	15.800.000.000,-
TOPLAM GELİR	70.800.000.000,-

Bay (L), gerçek usulde tespit edilen ticari kazancı için gelir vergisi beyannamesi verecektir. Birden fazla işverenden ücret alınmakla beraber, birden sonraki işverenden alınan ücret gelirinin toplamı 14 milyarı aşmadığından, GVK'nın 86/1-b maddesi gereğince ücret gelirlerinin tamamı; faizsiz olarak kredi verenlerden elde edilen kar payı da, GVK geçici 55. madde hükmü uyarınca tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyeceklerdir. Dolayısıyla Bay (L) sadece ticari kazancı nedeniyle beyanname verecek, diğer gelirlerini beyannameye dahil etmeyecektir.

ÖRNEK 12: (Yurt Dışında Yaşayan Türk Vatandaşlarının Türkiye'de Elde Ettiği Mesken Kirası ile Kar Payının Beyanı)

Çalışma veya oturma izni alarak 6 aydan daha fazla bir süreden beri yurt dışında yaşamakta olan Türk vatandaşı Bayan (M) 2004 yılında konut olarak kiraya verdiği binasından 3 milyar lira hasılat elde etmiştir. Ayrıca tam mükellef bir kurum olan (Y) Anonim Şirketten 2004 yılında brüt 30 milyar lira tutarında kar payı (temettü) elde etmiştir. Bu mükellefin başkaca geliri bulunmamaktadır. GMSİ'nda götürü gider yöntemi seçilmiştir.

Elde edilen kar payı kurum bünyesinde %10 nispetinde tevkifata tabi tutulmuş olup, tevkif edilen tutar 3 milyar lira, bu tutar üzerinden hesaplanan fon payı ise 300 milyon liradır

Bayan (M) dar mükellef olduğundan, elde ettiği tevkif yoluyla vergilendirilmiş kar payı, tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecektir.

Bayan (M)'nin tevkif suretiyle vergilendirilmemiş konut kira geliri istisna haddi olan 1.800.000.000 lirayı aştığından, bu geliri için yıllık beyanname verecektir

Bu durumda, Bayan (M)'nin beyanı aşağıdaki gibi olacaktır:

Gayrimenkul sermaye iradı (mesken)	3.000,-
Götürü gider (%25)	- 750,-
Safi kira geliri	2.250,-
Hesaplanan vergi (ödenecek vergi)	450,-

