

2011 GELİR VERGİSİ BEYANNAME DÜZENLEME REHBERİ

Altan YILMAZ
Devlet Gelir Uzmanı

TÜRMOB YAYINLARI- 424
Sirküler Rapor Serisi
Seri No: 2012 - 3

TÜRMOB Adına Sahibi
Nail SANLI

Sorumlu Yazışleri Müdürü
Ali E. DOĞANOĞLU

Dizgi - Düzenleme

Tuncay TEKYILDIZ

Yayın Türü

Yaygın Süreli

Yayıncı Sertifika No:10423

Baskı

Fersa Matbaacılık Paz.San.Tic.Ltd.Şti.

Ostim 36. Sk. No:5/C-D Yenimahalle/ANKARA

Tel: (0.312) 386 17 00 (pbx)

Baskı Tarihi

27 Şubat 2012

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

ÖNSÖZ

Bilginin büyük öneme sahip olduğu bir çağı yaşıyoruz. Bu çağda tek başına bilgiye sahip olmakta yetmiyor. Elde edilen bilginin raporlanması ve amaca uygun olarak kullanılması da ayrı bir öneme sahip. Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik mesleği güncel bilgiye ve bu bilginin bir sonucu olarak üretilen raporlara dayanmaktadır.

Meslek mensuplarımızın teknik muhasebe bilgisine sahip olmanın yanında; gerektiğinde işletme danışmanı, finansal analist, iletişimci, müzakereci ve yönetici olmalarını sağlayan becerilerde gerekmektedir. Mesleki değerler, etik kurallar, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki anlamda sağlam bir duruş meslek mensuplarının önemli özelliklerindedir. Mensuplarının, mesleklerini yerine getirirken gerekli donanıma sahip olmalarını sağlamak ise meslek örgütünün temel görevidir.

TÜRMOB olarak bugüne kadar meslektaşlarımızın ihtiyaç duyacakları bilgiye kolay erişmelerini sağlamak için bir çok çalışma yürüttük ve yürütmeye devam edeceğiz.

Bu çalışmalarımızdan en önemlilerinden biri de yayın faaliyetleridir. Yayımlarımızın bir parçası olan **Sirküler Rapor** kitaplarımız bir plan doğrultusunda hazırlanarak, sizlere ulaştırılmaktadır. Kitaplarımız bir okuma komisyonu tarafından incelendikten sonra basılarak sizlerin istifadesine sunulmaktadır.

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayacağıma inandığımız 2012-3 Seri Numaralı bu kitabı; Devlet Gelir Uzmanı Altan Yılmaz tarafından hazırlanan **“2011 Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi”** isimli eser oluşturuyor.

Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum.

Yücel AKDEMİR
Genel Sekreter

İÇİNDEKİLER

I. GİRİŞ	1
II. GELİR VERGİSİNDE MÜKELLEFİYET VE GELİRİN ELDE EDİLMESİ	2
1. Tam Mükellefiyet	2
1.1. Türkiye’de Yerleşmiş Kişiler	2
1.2. Yabancı Memlekette Oturan Bazı Türk Vatandaşları	4
2. Dar Mükellefiyet	5
2.1. Çalışma veya Oturma İzni Alarak Yurtdışında Yaşayan Türk Vatandaşlarının Durumu	5
3. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Antlaşmalarında Mukimlik	5
4. Gelirin Elde Edilmesi	7
4.1. Ticari ve Zirai Kazançlarda Elde Etme	7
4.2. Serbest Meslek Kazançlarında ve Gayrimenkul Sermaye İratlarında Elde Etme	7
4.3. Ücretlerde ve Menkul Sermaye İratlarında Elde Etme	9
4.4. Diğer Kazanç ve İratlarda Elde Etme	9
4.5. Dar Mükellefiyette Elde Etme	10
III. GELİR UNSURLARI İTİBARIYLA BEYAN	12
1. Ticari Kazancın Beyanı	13
1.1. Ticari Kazançlarda Bağ-Kur Primlerinin İndirimi	16
1.2. Ticari Kazançlarda Yatırım İndirimi	21
1.3. Ticari Kazançlardan İndirilebilecek ve İndirilemeyecek Giderler	28
1.4. Ticari Kazançlarda İstisnalar	53
1.5. İstisna Kazanç Tutarlarının Tespiti ve Beyanı	59
1.6. Kat Karşılığı İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesi	61
2. Zirai Kazançların Beyanı	62
2.1. Tevkif Yoluyla Vergilendirme	62
2.2. Gerçek Usulde Vergilendirme	62

2.3.	Beyana Tabi Olmayan Zirai Kazançlar	.63
2.4.	Beyana Tabi Olan Zirai Kazançlar	.64
3.	Serbest Meslek Kazancının Beyanı	.67
3.1.	Serbest Meslek Kazancın Tarifi	.67
3.2.	Serbest Meslek Faaliyeti	.67
3.3.	Serbest Meslek Erbabı	.67
3.4.	Serbest Meslek Kazancının Tespiti	.70
3.5.	Serbest Meslek Kazançlarından İndirilebilecek Giderler	.71
3.6.	Serbest Meslek Kazancının Tespitinde İndirimi Mümkün Olmayan Giderler	.89
3.7.	Serbest Meslek Kazançlarında İstisna	.92
3.8.	Serbest Meslek Kazançlarında Tevkifat Uygulaması	.95
3.9.	Serbest Meslek Erbablarının Ortaklık Olarak Faaliyette Bulunması	.96
3.10.	Serbest Meslek Kazancının Mükellef Türü İtibariyle Beyanı	.97
3.11.	Tam Mükellefler	.97
3.12.	Dar Mükellefler	.98
4.	Ücret Gelirlerinin Beyanı	.99
4.1.	Tevkifata Tabi Olan ve Yıllık Beyanname ile Beyan Edilmeyecek Ücretler	.99
4.2.	Tevkifata Tabi Olan ve Yıllık Beyanname ile Beyan Edilmesi Gereken Ücret Gelirleri	.100
4.3.	Dar Mükellef Gerçek Kişilerce Elde Edilen Ücretler	.104
4.4.	Çeşitli Kanunlarla İstisna Edilen Ücretler	.105
4.5.	Yıllık Beyannameye Dahil Edilen Ücretlerden Yıl İçinde Tevkif Suretiyle Kesilen Vergilerin Mahsubu	.106
4.6.	Tevkifata Tabi Olmaması Nedeniyle Yıllık Beyanname ile Beyan Edilecek Ücretler	.107
4.7.	Asgari Geçim İndirimi	.108
4.8.	2011 Yılı İçin Uygulanan Asgari Geçim İndirimi Oranları	.118
5.	Gayrimenkul Sermaye İratlarının Beyanı	.119
5.1.	Gayrimenkul Sermaye İratlarında Elde Etme	.121
5.2.	Kiraya İlişkin Tahsilat ve Ödemelerin Banka ve PTT Üzerinden Yapılması	.122

5.3. Gayrimenkul Sermaye İratlarında İstisna	123
5.4. Gayrimenkul Sermaye İratlarından İndirilebilecek Giderler	125
5.5. Gayrimenkul Sermaye İradında Zarar	128
5.6. Emsal Kira Bedeli	132
5.7. Sadece Gayrimenkul Sermaye İradı Elde Edenlerin Beyan Durumu	134
5.8. Serbest Meslek Erbabının Kiraladığı İşyerini Kiraya Vermesi	139
5.9. Beyannamenin Düzenlenmesi	140
5.10. Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi	141
6. Menkul Sermaye İratlarının Beyanı	143
6.1. Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları	143
6.2. 1.170 TL'lik Tutarı Aşması Halinde Beyan Edilecek Menkul Sermaye İratları	144
6.3. 23.000 TL'lik Tutarı Aşması Halinde Beyan Edilecek Menkul Sermaye İratları	146
6.4. Kar Paylarının Beyanı ve Kesilen Vergilerin Mahsubu	149
6.5. Kar Paylarının Beyanını İlişkin Örnekler	151
6.6. Safi İradın Tespitinde İndirilecek Giderler	154
6.7. Menkul Sermaye İratlarında Bağ-Kur Primlerinin İndirimi	154
7. Diğer Kazanç ve İratların Beyanı	158
7.1. Değer Artış Kazançları	158
7.2. Arızı Kazançlar	181
8. Menkul Kıymetlerden Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi	182
8.1. Geçici 67. Madde Kapsamında Tevkifata Tabi Olup, Beyan Edilmeyecek Gelirler	183
8.2. İhtiyari Beyan	189
8.3. Geçici 67. Madde Uyarınca Tevkifata Tabi Kazançların Vergilendirilmesine İlişkin Özet Tablo	193

**IV- FARKLI GELİR UNSURLARININ BİRARADA
ELDE EDİLMESİ HALİNDE BEYAN**194

**V- YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ
ÜZERİNDEN YAPILABİLECEK İNDİRİMLER**195

1. Bireysel Emeklilik Katkı Payları ile Şahıs Sigorta Primleri	195
--	-----

1.1. Kanun Maddesinde Yer Alan Eş ve Küçük Çocuk Tabirinin Kapsamı	198
1.2. İndirim Konusu Yapılacak Prim ve Katkı Paylarının Hesaplanmasında Dikkate Alınacak Ücretin Hangi Unsurlarını Kapsadığı	199
1.3. Ödenen Katkı Payı ve/veya Primlerin İndirim Konusu Yapılacağı Dönem	199
1.4. Geçmiş Dönemlere Yönelik Yapılan (Gecikmiş) Ödemelerin Durumu	200
1.5. İşverenler Tarafından Hizmet Erbabı İçin Yapılan Sağlık Sigortalarına Ödenen Primler	200
1.6. İndirim Konusu Yapılacak Prim ve Katkı Paylarının Belgelendirilmesi	201
1.7. Diğer Hususlar	201
2. Eğitim ve Sağlık Harcamaları	201
3. Sakatlık İndirimi	202
4. Makbuz Karşılığı Yapılan Bağış ve Yardımlar	205
5. Okul, Sağlık Tesisi vb. İnşası Nedeniyle Yapılan Harcamalar ile Bağış ve Yardımlar	205
6. Gıda Bankacılığı Kapsamında Yapılan Bağış ve Yardımlar	207
7. Kültür ve Turizm Bakanlığınca Desteklenen veya Desteklenmesi Uygun Görülen Çalışmalara Yapılan Bağış ve Yardımlar	208
8. Sponsorluk Harcamaları	208
9. Ar-Ge İndirimi	208
10. Diğer Bağış ve İndirimler	210
10.1. Başbakanlık Aracılığıyla Yapılan Bağışlar	210
10.2. Türkiye Kızılay Derneğine Makbuz Karşılığı Yapılan Nakdi Bağış ve Yardımlar	210
10.3. İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Ajansına Yapılan Bağış, Yardım ve Sponsorluk Harcamaları	211
VI- VERGİ BİLDİRİMİ TABLOSUNUN DOLDURULMASI	211
1. Yıllık Beyanname Üzerinde Mahsup	211
1.1. Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilerin Mahsubu	211
1.2. Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerin Mahsubu	212

1.3. Geçici Verginin Mahsubu	213
1.4. İlgili Satırında Gösterilmeyen Geçici Vergi	213
2. Mahsup Sonrası İade	214
2.1. Tevkif Yoluyla Alınan Vergilerin İadesi	214
2.2. Geçici Verginin İadesi	218
2.3. Katma Değer Vergisi İade Alacağının Geçici Vergiye Mahsubu	219
VII- 2011 YILI GELİRLERİNE UYGULANACAK VERGİ TARİFESİ	220
VIII- YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİNDE ÜCRETLER İLE BİRLİKTE DİĞER GELİR UNSURLARININDA BEYAN EDİLMESİ VE BEYANNAMEDEKİ TOPLAM GELİRİN 53.000 TL'Yİ AŞMASI DURUMUNDA GELİR VERGİSİNİN HESAPLANMASI	220
IX- YILLIK BEYANNAMENİN VERİLMESİ	222
X- HESAPLANAN VERGİNİN ÖDENME ZAMANI VE YERİ	223
XI- BEYANNAMEYE EKLENECEK BİLDİRİM VE BELGELER ..	223
XII- BEYANNAME VERMEYENLERE UYGULANACAK YAPTIRIMLAR	224
XIII- GELİR VERGİSİ BEYANINA İLİŞKİN ÖRNEKLER	224

I. GİRİŞ

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

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

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

olduğu hüküm altına alınmıştır.

Teorik olarak gelir vergisinin mükellefi, Gelir Vergisi Kanununda sayılan gelir unsurlarını elde eden tüm gerçek kişilerdir. **7 gelir unsurlarından hiçbirisine girmesi mümkün olmayan gelirler, gelir vergisine tabi tutulmaz.**

II. GELİR VERGİSİNDE MÜKELLEFİYET VE GELİRİN ELDE EDİLMESİ

Gelir Vergisi Kanununda tam ve dar mükellefiyet olmak üzere iki tür mükellefiyet şekli öngörülmüştür. Mükellefiyet türünün tespitine göre, mükellefler sadece Türkiye’de ya da dünyanın her yerinde elde ettikleri gelirlerini yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmektedirler.

1. Tam Mükellefiyet

Tam mükellefler, bir takvim yılında Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden gelir vergisine tabi tutulan kişilerdir. Bu kişilerin yabancı ülkelerde elde ettikleri gelirlerinden dolayı o ülkelerde gelir vergisi veya benzeri bir vergi ödemiş olmaları durumlarını değiştirmez.

GVK’nın 3. ve 4. maddeleri hangi gerçek kişilerin tam mükellef olabileceklerini açıklamıştır. Bu maddelerde tam mükellefiyet genel olarak bir kişinin bir ülkeyle kurduğu şahsi ilişkiye dayandırılmıştır. Şahsi ilişki ise kişinin o ülkede yerleşmesi ve o ülkenin vatandaşı olmasıyla ilişkilendirilmiştir.

1.1. Türkiye’de Yerleşmiş Kişiler

Türkiye’de yerleşmiş sayılma hali ikamet etme ve oturma süresi esaslarına bağlanmıştır.

1.1.1. İkametgaha Bağlı Yerleşme

Medeni Kanuna göre ikametgah, bir kişinin yerleşmek niyetiyle oturduğu yer olarak tanımlanmıştır. Bu anlamda ikametgah kişilerin belirli yerle olan hukuki ilişkilerinin düzeyini tespit etmektedir. Medeni Kanunda gerçek kişiler itibarıyla birincisi herkesin ikametga-

hının olması zorunluluğu ile ikinci olarak herkesin tek bir ikametgahının bulunması zorunluluğu şeklinde ikametgahın bağlı olduğu iki ilke öngörülmüştür. Buna göre gelir vergisi kanunu açısından ikametgâhı Türkiye’de olanlar tam mükellef sayılacaklardır.

1.1.2. Oturma Süresine Bağlı Yerleşme

İkametgah daha çok hukuki bir kavram olmakla beraber oturma hali maddi bir durumu ifade etmektedir. Kanunda, oturma terimiyle bulunma veya kalma durumu ifade edilmektedir.

Bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar Türkiye’de yerleşmiş sayılırlar. Türkiye’den geçici olarak yapılan ayrılmalar devamlılık şartını ortadan kaldırmaz.

Bir kişinin Türkiye’de ikametgahı olmasa bile Türkiye’de birinin yanında kaldığı sürenin bir takvim yılı içinde 6 aylık süreyi (183 gün) aşması, tam mükellef kabul edilmek için yeterli görülecektir.

Örnek 1. 07/10/2010 tarihinde Türkiye’ye gelen Bayan (B); 15/05/2011 tarihinde Türkiye’den ayrılmıştır. Bayan (B) 183 günden fazla Türkiye’de oturmuş olsa da “bir takvim yılında” 6 aydan fazla oturma şartı yerine gelmediğinden “dar mükellef” olarak vergilendirilecektir.

Örnek 2. 01/01/2011 tarihinde Türkiye’ye gelen Bay (A); 08/06/2011 tarihinde Türkiye’den ayrılmıştır. Bu kişi 6 aydan fazla Türkiye’de oturmadığından “dar mükellef” olacaktır.

Ancak GVK’nın 5. maddesi ile bir takvim yılında 183 günden fazla oturmakla beraber bazı yabancılar için istisnalar getirilmiştir.

- Belli ve geçici görev veya iş için Türkiye’ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kişiler

- Öğrenim, tedavi, dinlenme veya seyahat amacıyla gelenler
- Tutululuk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye’de alıkonmuş ve kalmış olanlar.

Örnek 3. İstanbul Üniversitesi Tıp Fakültesinde okumakta olan Alman uyruklu veya Türk Ordusunda staj gören Pakistan uyruklu bir gerçek kişi, bir takvim yılı içinde, aralıksız olarak altı aydan fazla da otursa, Türkiye’de yerleşmiş sayılmayacaktır.

1.2. Yabancı Memlekette Oturan Bazı Türk Vatandaşları

GVK’nın 3. maddesinin 2. fıkrasında altı aydan az oturmuş olsa bile, bu süreyle ilişkilendirilmeksizin resmi daire ve müesseseler veya Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları tam mükellef olarak kabul edilmiştir.

Ancak, bu kurumlarda çalışan Türk vatandaşları buldukları yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratlar dolayısıyla gelir vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulursalar bu kazançlar için ayrıca Türkiye’de gelir vergisine tabi olmazlar.

Tam mükellef olmanın sonuçları:

Tam mükellef olan bir kişi hem Türkiye’den hem de varsa Türkiye dışından elde ettiği gelirlerden dolayı Türkiye’de vergiye tabi olacaktır.

2. Dar Mükellefiyet

Türkiye’ de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler, yalnızca Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler.

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

Ülkemizden, Avrupa’nın çeşitli ülkelerine çalışmak amacıyla giden ve “Gurbetçi” olarak da isimlendirilen vatandaşların büyük çoğunluğu ailelerini de yanlarına alarak, uzun bir süreden beri buldukları yabancı ülkelerde yaşamaktadırlar. Bu kişilerin buldukları ülkeden elde ettikleri gelirlerin yanı sıra Türkiye’de de gelir elde ettikleri durumda vergilendirmenin hangi mükellefiyet esasına göre yapılacağı önem kazanmaktadır. Bu konunun açıklığa kavuşturulması amacıyla yayımlanan 210 Seri No.’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde yapılan açıklamalara göre, Kamu kurumlarına veya merkezi Türkiye’de bulunan özel teşebbüslere bağlı olarak işleri sebebiyle yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşlar hariç olmak üzere, çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla bir süredir yurtdışında yaşayan Türk vatandaşları Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratları bakımından **dar mükellefiyet** esasında vergilendirilmektedir.

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

3. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Antlaşmalarında Mukimlik

Sermaye ve emek hareketlerinin uluslar arası niteliğinin günümüzde artış göstermesi nedeniyle farklı ülkeler arasında gerçek kişilerin vergilendirilmesi konusunda tereddütler yaşanabilmektedir. Bu du-

rumda bulunan mükelleflerin diğler ÷lke ile Türkiye arasında anlaşma olup olmadığına bakması gerekmektedir.

OECD'nin tip çifte vergilendirmeyi önleme antlaşmalarının 4. maddesi mukimliğe ilişkin kriterleri tespit eden bir maddedir. Sorunun çözümü için dört kriter öngörmüştür.

a) Bu kişİ, daimi olarak kalabileceği bir meskenin bulunduğu Devletin mukimi kabul edilecektir. Eğer bu kişinin her iki Devlette de daimi olarak kalabileceği bir meskeni varsa, bu kişİ kişisel ve ekonomik ilişkilerinin daha yakın olduğu Devletin mukimi kabul edilecektir (hayati menfaatlerin merkezi);

b) Eğer kişinin hayati menfaatlerinin merkezinin yer aldığı Devlet saptanamazsa veya kişinin her iki Devlette de daimi olarak kalabileceği bir meskeni yoksa, bu kişİ kalmayı adet edindiği evin bulunduğu Akit Devletin mukimi kabul edilecektir;

c) Eğer kişinin her iki Akit Devlette de kalmayı adet edindiği bir ev varsa veya her iki Devlette de böyle bir ev söz konusu değilse, bu kişİ vatandaşı bulunduğu Devletin mukimi kabul edilecektir;

d) Eğer kişİ her iki Devletin de vatandaşıysa veya aksine her iki Devletin de vatandaşı değilse, Akit Devletlerin yetkili makamları sorunu karşılıklı anlaşmayla çözeceklerdir.

Örnek 1. Ankara ve Brüksel'de birer meskeni bulunan bir Türk vatandaşı yılın 11 ayında Belçika'da bir fabrikada çalışıyor, 1 ay tatil için ise Ankara'da oturuyorsa, bu kişİ hayati menfaatlerinin merkezi olan Belçika'nın mukimi sayılacaktır.

Ne Belçika ne de Türkiye'de daimi olarak oturabileceği bir meskeni olmayan ve Belçika'daki işlerini tasfiye edip dünyayı gezen ve

Antalya’da bir tanıdığının yanında yılın on ayı düzenli olarak oturan kişi 2. bende göre Türkiye mukimi sayılacaktır.

Bu kişinin hem Belçika’daki oğlunun yanında, hem de Antalya’daki tanıdığının yanında düzenli olarak oturması durumunda bu kişi, vatandaşı olduğu Türkiye’nin mukimi addedilecektir.

4. Gelirin Elde Edilmesi

Gelir vergisi açısından vergiyi doğuran olay **gelirin elde edilmesi**dir.

Gelir Vergisi Kanunu’nda gelirin elde edilmesi 3 farklı esasa bağlanmıştır.

- 1- Tahakkuk esası (Ticari kazanç, zirai kazanç)
- 2- Tahsil esası (Serbest meslek kazancı, GMSİ)
- 3- Hukuki ve ekonomik tasarruf esası (MSİ, ücret)

4.1. Ticari ve Zirai Kazançlarda Elde Etme

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

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

Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi bakımından genel esas tahakkuk olmakla birlikte, bazı Kanunlarla bu kuralın istisnaları öngörülebilmektedir. Örneğin, sosyal güvenlik primlerinin gider olarak in-

dirilebilmesi için 5510 sayılı Kanunla bu primlerin mutlak surette ödenmiş olması şartı getirilmiştir.

4.2. Serbest Meslek Kazançlarında ve Gayrimenkul Sermaye İratlarında Elde Etme

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

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

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

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

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

4.3. Ücretlerde ve Menkul Sermaye İratlarında Elde Etme

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

Ücretler açısından da geçerli olan hukuki ve ekonomik tasarruf ilkesine göre, hizmet erbabının kullanımına hazır tutulan ücret ücretli tarafından tahsil edilmemiş olsa dahi elde edilmiş sayılır. Ancak, işveren tarafından hesaben ödenmiş, ücretlinin cari hesabına alacak kaydedilmiş ancak hukuki tasarruf gerçekleşmemiş ücretin, elde edildiğinden bahsedilemez.

Örnek 1. Bir bankada hazine bonusu hesabı bulunan mükellefin ölümü durumunda, mirasçılar için ölüm tarihi itibarıyla tahakkuk etmiş bir faiz gelirinden söz etmek mümkün bulunmamaktadır. Menkul sermaye iratlarında elde etme hukuki ve ekonomik tasarruf esasına bağlandığından, ancak ölüm tarihinden bir ay sonra vadesi dolan hazine bonusu hesabından elde edilen faiz geliri mirasçılar tarafından hisseleri oranında beyan edilecektir.¹

4.4. Diğer Kazanç ve İratlarda Elde Etme

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

¹ Gelir İdaresinin 11.03.2004 tarih ve 4052-38/10201 sayılı özeldesesi.

üzerinden vergileme yapılması öngörüldüğünden tahsil esaslı geçerli bulunmaktadır.

4.5. Dar mükellefiyette Elde Etme

Dar mükellefler açısından gelirin elde edilmesi tam mükelleflerden farklılık göstermektedir. Şöyle ki tam mükellef olarak vergilendirilmeyen gerçek kişilerin Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratların Türkiye’de vergilendirilebilmesi için Gelir Vergisi Kanununun 7. maddesinde her gelir unsuru itibarıyla belirtilen şartların yerine getirilmesi gerekir.

Dar mükellefler açısından kazanç ve iradın Türkiye’de elde edilmiş olmasının şartları aşağıda yer almaktadır;

a) Ticari kazançlarda, kazanç sahibinin Türkiye’de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması gerekmektedir.

Kanununun 8. maddesi, işyerinin tayininde Vergi Usul Kanunu hükümlerinin dikkate alınacağını belirtmiştir. Konuya ilişkin Vergi Usul Kanununun 156. maddesi ise işyerini; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer olarak tanımlamıştır.

Daimi temsilci kavramı, Gelir Vergisi Kanununun 8. maddesinde, bir hizmet veya vekalet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına belirli veya belirsiz bir süre ile veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili kişi olarak açıklanmış; ayrıca bazı şahıs-

ların başka herhangi bir şart aranmadan daimi temsilci sayılacağı belirtilmiştir. Buna göre Borçlar Kanununda tanımlı ticari mümessiller, tüccar vekilleri seyyar tüccar memurları; Türk Ticaret Kanununda tanımlı acente durumunda bulunanlar ile temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere, giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler ve mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar Kanunun 7. maddesi uygulamasında daimi temsilci sayılacaklardır.

b) Zirai kazançlarda; zirai faaliyetlerin Türkiye’de icra edilmesi şartı aranmıştır. Bu durumda Türkiye’de yerleşik olmayan bir gerçek kişinin, Türkiye’de zirai faaliyet yapabilmesi için, kendisini temsil yetkili bir kimsenin de Türkiye’de bulunması gerekir. Zirai faaliyetin sadece “fiili” kısmı ile uğraşan kimse de vergileme ile ilgili görevleri yerine getirmek bakımından muhatap olarak alınacaktır.

c) Ücretlerde; hizmetin Türkiye’de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye’de değerlendirilmesi, yine Türkiye’de kain müesseselerin idare meclis başkan ve üyelerine, denetçilerine, tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzerlerinin Türkiye’de icra edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerekmektedir. Hizmetin Türkiye’de değerlendirilmiş sayılması için, ödenen ücretin kamu idare ve müesseseleri, dernek ve vakıf gibi kuruluşlar, kurumlar vergisi mükellefleri veya gerçek usulde gelir vergisine tabi olanların giderleri arasına intikal etmiş olması gerekir.

d) Serbest meslek kazançlarında; söz konusu faaliyetin Türkiye’de icra edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerekmektedir.

e) Gayrimenkul sermaye iratlarında; gayrimenkulun Türkiye’de

bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye’de kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi şartı aranmıştır.

f) Menkul sermaye iratlarında; sermayenin Türkiye’de yatırılmış olması gerekmektedir. Bu hüküm, menkul sermaye iradını sağlayan sermayenin Türkiye’de kullanılmasını ifade eder. Dar yükümlülüğe tabi olanların Türkiye’de kullanılan sermayelerinden elde edilen menkul sermaye iratları, Türkiye’de emirlerine amade kılındığı anda elde edilmiş sayılır.

g) Diğer kazanç ve iratlarda; söz konusu kazanç ve iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye’de ifa edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bu kazanç ve iratlardan yukarıda (c), (d), (e) ve (g) bentlerinde 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.

III. GELİR UNSURLARI İTİBARIYLA BEYAN

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

Gelir Vergisi Kanununun 86 ncı maddesi bu hükümlerden biridir. Diğer bir ifadeyle Kanunun 85. maddesinde hangi gelir unsuru iti-

barıyla beyanname vermenin zorunlu olduğu, 86 ncı maddesinde de hangi gelirlerin yıllık beyannameye dahil edilmeyeceği beyanname verilse de yıllık beyannameye dahil edilmeyeceği belirtilmiştir.

1. Ticari Kazancın Beyanı

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

1. Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden;
 2. Coberlik işlerinden;
 3. Özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden;
 4. Gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden;
 5. Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım-satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden;
 6. Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından;
 7. Diş protezciliğinden;
- elde edilen kazançlar.

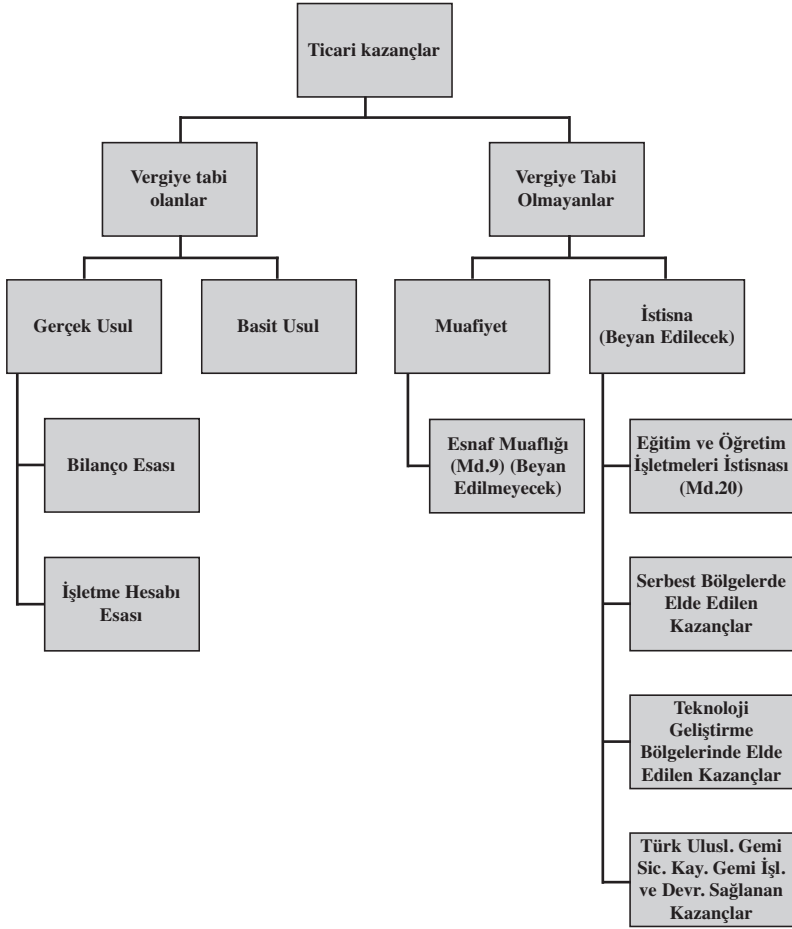
Ticari kazanç, gerçek ve basit usulde olmak üzere iki şekilde vergilendirilmektedir. Gelir Vergisi Kanununun 47. maddesinde yazılı genel şartlar ile 48. maddesinde yazılı özel şartları topluca taşıyanlar, “**Basit Usulde**” bunların dışında kalanlar ise “**Gerçek Usulde**” vergilendirilmektedir.

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

Gerçek usulde vergilendirilen ticari kazanç sahiplerinin ticari kazançları kanunen tutmak zorunda oldukları defterler bakımından, işletme hesabı esası veya bilanço esasına göre tespit edilmektedir.

Ticari kazancın tespitinde, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile Gelir Vergisi Kanununun indirilecek ve indirilemeyecek giderlere ait 40 ve 41. madde hükümleri uygulanmaktadır.

İşletme hesabı esası ve bilanço esasına göre defter tutan mükellefler “YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ EKİ” ni dolduracaklardır. Vergiye tabi ticari kazanç “TABLO-2 TİCARİ KAZANÇLARA İLİŞKİN BİLDİRİM” bölümünde gösterilecek olup, gelir vergisinden istisna edilen kazançlar bu bölüme dahil edilmeyecektir. Gelir vergisinden istisna edilen kazançlar ise “TABLO-3 İSTISNA EDİLEN KAZANÇLARA İLİŞKİN BİLDİRİM” bölümünde gösterilecek ve herhangi bir hesaplama dahil edilmeyecektir.



Tablo 1. Ticari Kazancın Beyanı

1.1. Ticari Kazançlarda Bağ-Kur Primlerinin İndirimi

1479 sayılı Bağ-Kur Kanununa göre Bağ-Kur'lu olarak adlandırılan ve sosyal güvenlik hizmetinden yararlanan kişiler sosyal güvenlik reformu sonrasında 5510 sayılı Kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca genel sağlık sigortası sistemi kapsamına alınmıştır.

Bu kişilerin ödedikleri primlerin (Bağ-Kur primleri) 5510 sayılı Kanununun 88. maddesi uyarınca gider olarak yazılabileceği belirtildiğinden söz konusu kesenek ve primlerin hangi esaslar çerçevesinde vergilendirilebilir kazançtan indirileceği mükellefler açısından önem taşımaktadır.

1.1.1. Bağımsız Çalışanların Sigortalılığı

5510 sayılı Kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, köy ve mahalle muhtarları, hizmet akdine bağlı olmaksızın kendi adına ve hesabına bağımsız çalışanlardan;

- 1) Ticarî kazanç veya serbest meslek kazancı nedeniyle gerçek veya basit usûlde gelir vergisi mükellefi olanların,
 - 2) Gelir vergisinden muaf olup, esnaf ve sanatkâr sicili ile birlikte kanunla kurulan meslek odalarına usûlüne uygun olarak kayıtlı olanların,
 - 3) Anonim şirketlerin kurucu ortakları ve/veya yönetim kurulu üyesi olan ortakları, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komandite ortakları, diğer şirket ve donatma iştiraklerinin ise tüm ortakların,
 - 4) Tarımsal faaliyette bulunanların,
- sigortalı oldukları belirtilmiştir.

Bu kişiler sosyal güvenlik reformu öncesinde Bağ-Kur'lu olarak adlandırılmaktaydı.

1.1.2. Prim ve Keseneklerin Gelir Vergisi Açısından Gider Yazılması

GVK'nın ticari kazançlardan indirilebilecek giderlerin yer verildiği 40. maddesinde bu kazanç sahipleri tarafından kendileri için emekli ve yardım sandıklarına veya sigorta şirketlerine ödenen emekli aidatı ve sosyal sigorta primlerin, gider yazılmasını öngören bir hüküm bulunmamaktadır. Dolayısıyla bağımsız çalışanların kendi adlarına ödedikleri primleri Gelir Vergisi Kanunu çerçevesinde gider yazmaları mümkün değildir.

Öte yandan, 5510 sayılı Kanunun 88. maddesinde prim oranları ile bunların hesaplanmasına ilişkin hükümlere yer verilmiş, anılan maddenin 8. fıkrasında ise Sosyal Güvenlik Kurumuna fiilen ödenmeyen prim tutarlarının, gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılmayacağı belirtilmiştir.

Dolayısıyla bu primler ödenmiş olmaları şartıyla gider olarak dikkate alınabilmektedir. Herhangi bir ödemenin gider olarak dikkate alınmasından genelde yapılan harcamanın hasılatından indirilmesi anlaşılmaktadır. Ancak Bağ-Kur primlerinin ne şekilde gider kaydedileceğine ilişkin açıklamaların yer aldığı 110 seri No.'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğindeki açıklamalara baktığımızda idarenin konuyu farklı bir şekilde ele aldığını görmekteyiz.

Şöyle ki 5510 sayılı Kanunun bu hükmü karşısında, anılan kanun uyarınca ödenen giriş keseneği ve primlerin, teşebbüs sahipleri tarafından hesaplara gider olarak yazılması gerekmekte ise de, söz konusu Bağ-Kur giriş keseneği ve primlerinin doğrudan doğruya kayıtlara gider olarak intikal ettirilmesi halinde, özellikle ortaklıklarda,

her bir ortağın ortaklıktaki kar payının her zaman eşit olmayacağı; ödenecek giriş keseneği ve primlerin seçilen aylık gelir basmağına göre değışebileceğı ve bu nedenlerle de safi ticari kazancın tespitinde güçlükler ve sakıncalar doğabileceğı gerekçeleri ile 110 seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğı ile Bağ-Kur giriş keseneğı ve sigorta primlerinin Gelir Vergisi Kanununun 89/1 maddesi hükmüne paralel olarak, gelirin elde edildiğı yılda ödenmiş olduğunun tevsik edilmesi kaydıyla, yıllık beyannameye bildirilen gelirden indirilmesi öngörülmüştür.

1.1.2.1. Bağ-Kur Primlerinin Gider Yazılması ile Beyan Edilen Gelir Üzerinden İndirimi Arasındaki Fark

Bağ-Kur primlerinin gider yazılarak indirilmesi durumunda kazancın yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen primler, Gelir Vergisi Kanununun 88. maddesi hükmü çerçevesinde diğer gelir unsurlarından elde edilen kazanca mahsup edilebileceğı gibi, mahsup neticesinde kapatılamayan kısım beş yılla sınırlı olmak kaydıyla müteakip yılların gelirinden indirilebilecektir. Ancak, 110 seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğı ile bu primlerin gider olarak indirimine değıl de, ilgili yıla ait beyan edilen gelir üzerinden indirilmesine izin verecek şekilde uygulamaya yön verilmiştir. Dolayısıyla, Bağ-Kur primleri, sadece indirim kabul edilen gelir unsurlarına ilişkin olarak, beyan edilen gelir üzerinden indirilebilecektir. Kazancın yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen tutarların ne diğer gelir unsurlarından indirim, ne de ertesi yıllara devri söz konusu değıldir. Ancak yapılan incelemelerde mükelleflerin yıl içinde ödedikleri primleri gider hesaplarında gösterdikleri gider hesaplarında düştikleri Bağ-Kur primlerini bir de beyanname üzerinden indirdikleri gözlenmektedir. **Vergi ziyama sebebiyet veren böyle bir uygulamadan kesinlikle kaçınılmalıdır.**

Yıl içinde ödenmiş Bağ-Kur primleri gider hesaplarına aktarılmışsa, yılsonunda bu tutarların kanunen kabul edilmeyen giderler hesaplarına aktarılması gerekmektedir. Gider hesaplarından çıkarılan bu tutarlar beyan edilen kazançla sınırlı olmak üzere beyanname üzerinden mahsup edilmelidir.

1.1.3. Geçmiş Yıllara Ait Bağ-Kur Primlerinin Topluca Ödenmesi

Sigortalılar çeşitli nedenlerle prim borçlarını geç ödeyebilmektedirler. Ayrıca prim borçlarının tahsilini sağlamak amacıyla Sosyal Güvenlik Kurumuna borcu bulunan sigortalılara ödeme kolaylığı getirilmesi, sigortalıların süresinde ödenmeyen borçlarının, talep edilmesi halinde belirlenen şartlarla tecil ve taksite bağlanması imkanı getirilmektedir.

Bu şekilde ödenen geçmiş yıllara ait prim borçlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olduğunun tevsik edilmesi şartıyla, söz konusu primlerin hangi yıla ait olduğuna bakılmaksızın fiilen ödendiği yıllarla ilişkin olarak verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesinde bildirilen gelirden indirilmesi mümkündür.

Örneğin, gerçek usulde vergilendirilen ticari kazanç sahibinin 2008, 2009 ve 2010 yılına ait prim borçlarının 2011 yılında defaten ödenmesi halinde ödenen primler 2011 yılına ait olup, 2012 yılının mart ayının 25. günü akşamına kadar verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinden mahsup edilebilecektir.

6111 sayılı Kanunda yer alan hükümler çerçevesinde ödenen geçmiş yıllara ait primler 2011 yılında ödenmiş olacağı için 2011 yılının mart ayından önce de ödenmiş olsa bu mükelleflerce ödenen prim-

ler 2011 yılına ait olup, 2012 yılının mart ayında verilecek beyanname üzerinden mahsup edilecektir.

Vergiye tabi ticari kazanç toplamından gelirin elde edildiği yıl ödenmiş olması kaydıyla öncelikle Bağ-Kur primleri indirilecektir. Bağ-Kur primi ancak kar olması durumunda indirim konusu edilecek olup, “14 numaralı” satırda gösterilecektir. Beyan edilen ticari kazançla sınırlı indirilebilecek olan Bağ-Kur priminin sonraki yıllara zarar olarak devri mümkün değildir.

1.1.4. Sosyal Güvenlik Destek Primlerinin İndirimi

1479 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu Kanununun Ek 20. maddesinin birinci fıkrasında; bu Kanuna göre yaşlılık aylığı bağlananlardan, ticari kazancı veya serbest meslek kazancı dolayısıyla gerçek veya basit usulde gelir vergisi mükellefiyeti devam edenlerin sosyal yardım zammı dahil tahakkuk eden aylıklarından, aylığın bağlandığı veya tekrar çalışmaya başlanılan tarihi takip eden aybaşından itibaren, çalışmalarının sona erdiği ay dahil % 10 oranında sosyal güvenlik destekleme primi kesileceği hükme bağlanmıştır.

Aynı uygulama 5510 sayılı Kanun döneminde de geçerli bulunmaktadır. 5510 sayılı Kanunun 30. maddesi uyarınca yaşlılık aylığı almakta iken sigortalı olarak yeniden çalışmaya başlayan bağımsız çalışanlardan faaliyete devam edeceğini beyan edenlerin aylıklarının kesilmemesi için yazılı istekte bulunmaları gerekmektedir. Bu şekilde beyanda bulunanların yaşlılık aylıklarının ödenmesine devam edilmekte, bunlardan 80. maddeye göre tespit edilen prime esas kazançlar üzerinden 81. maddenin (e) bendi gereğince sosyal güvenlik destek primi alınmaktadır.

5510 sayılı Kanunda ödenen primlerin gider yazılabileceği belirtil-

diğinden sosyal güvenlik destek primlerinin, gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olduğunun tevsik edilmesi şartıyla kazanç tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır².

1.2. Ticari Kazançlarda Yatırım İndirimi

Yatırım indirimi düzenlemesi ilk olarak GVK'da yapılan düzenleme ile 1963 yılında mevzuatımıza dahil olmuş, çeşitli Kanunlarla birçok değişikliğe uğramış, 2006 yılında yürürlükten kaldırılmış ve stoklarda bulunan yatırım indiriminin uygulanabilmesi için 3 yıllık bir geçiş süreci öngörülmüştür. Bu düzenlemenin de Anayasa Mahkemesince iptali üzerine, geçmiş yıllarda kullanılmayan yatırım indirimi ile sınırlı olmak üzere, uygulama ve beyannamedeki yatırım indirimi satırları geri dönmüştür. Mükelleflerin 2011 yılında beyannamelerini doldururken dikkate almaları gereken hususlar aşağıda açıklanmıştır.

1.2.1. Yatırım indiriminin mevcut durumda (2011 yılı beyannamesinde) uygulaması

Anayasa Mahkemesinin kararı ile birlikte, geçiş döneminin 3 yılla sınırlandırılması uygulaması kaldırılmıştır. 6009 sayılı Kanunun 5. maddesiyle de GVK'nın geçici 69. maddesi de aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Geçici Madde 69 - Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri; 31/12/2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile;

a) 24/4/2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden dü-

² Gelir İdaresi Başkanlığının 10/03/2006 tarihli ve 4017-46/016741 sayılı yazısı.

zenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 9/4/2003 tarihli ve 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1, 2, 3, 4, 5 ve 6 ncı maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 1/1/2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları,

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

nedeniyle, 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, yine bu tarihteki mevzuat hükümleri **(bu Kanunun geçici 61. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi oranına ilişkin hüküm dâhil)** çerçevesinde kazançlarından indirebilirler. Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, **ilgili kazancın % 25'ini aşamaz.** Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır.

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

Bu hüküm, 2010 takvim yılı kazançlarından itibaren uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. Son düzenlemeler çerçevesinde mükelleflerin 2011 yılı beyannamesinde dikkate alacakları yatırım indirimi istisnası tutarı, örneklerle aşağıda açıklanmıştır.

1.2.1.1. Yatırım indirimi istisnasına konu harcamalar

Anayasa Mahkemesi kararı ve 6009 sayılı Kanun çerçevesinde yatırım indirimine tabi olan harcamaların skalası değişmiştir.

a) 31.12.2005 tarihi itibarıyla mevcut olup devreden yatırım indirimi istisnası tutarları

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

Örnek 1. Bay (B)'nin 31.12.2005 tarihi itibarıyla yararlanamadığı 10.000 TL bakiye yatırım indirimi bulunmaktadır. Mükellef; 2006, 2007 ve 2008 yıllarında kazancı olmaması nedeniyle yatırım indiriminden yararlanamamış ve 2009 yılında da yatırım indirimi uygulamasının bitmesi nedeniyle yatırım indirimi hakkını kaybetmiştir.

Bu durumda, Anayasa Mahkemesi kararı ve 6009 sayılı Kanunla yapılan değişiklik uyarınca, 10.000 TL yatırım indirimi endekslenecek, aşağıda açıklanacak şartlar çerçevesinde indirim konusu edilecek ve yararlanılamayan bir tutar kalması durumunda da gelecek yıllara devredecektir.

b) 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında yapılan yatırımlar

- 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, GVK'nın yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1-6 maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımlar için, 01.01.2006 tarihinden sonra yapılan yatırım harcamaları dolayısıyla, 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplanan yatırım indirimi istisnası tutarlarından, 31.12.2008 tarihi itibarıyla mevcut olup kazancın yetersizliği nedeniyle indirilemeyen yatırım indirimi istisnası tutarları ile

- Bu yatırımlar kapsamında olup halen devam eden yatırım harcamaları dolayısıyla 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplanan yatırım indirimi istisnası tutarları

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

Örneğin; Bay (Y), 2001 yılında aldığı teşvik belgesi çerçevesinde 2002-2005 yılları arasında 50.000 TL yatırım harcaması yapmış ve bu tutarın 30.000 TL'sini beyanname üzerinden 31.12.2008 tarihine kadar indirim konusu yapmıştır. Ayrıca 2009 yılında, teşvik belgesi kapsamında 10.000 TL daha harcamada bulunmuştur.

Buna göre, 31.12.2008 tarihine kadar yararlanılamayan 20.000 TL ile belge kapsamında yeni yapılan harcama tutarı olan 10.000 TL önce endekslenecek, daha sonra da beyanname –belli sınırlarla- indirim konusu edilecektir. 2010 yılı beyannamesinde de indirim konusu yapılmayan yatırım indirimi tutarları gelecek seneye endekslenerek devredecektir. Ayrıca, yararlanılan yatırım indirimi tutarları üzerinden %19,8 oranında tevkifat yapılacaktır.

c) GVK'nın mülga 19. maddesi kapsamında yapılan yatırımlar

- GVK'nın mülga 19. maddesi kapsamında 01.01.2006 tarihinden önce yatırıma başladığını belgeleyen gelir vergisi mükellefleri, komple ya da entegre tesisler gibi tamamlanması belli bir süreci gerektiren yatırımlar ile ilgili ve bu yatırımlarla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yaptıkları yatırım harcamaları için, 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri çerçevesinde hesapladıkları yatırım indirimi istisnası tutarlarından 31.12.2008 tarihi itibarıyla mevcut olup kazancın yetersizliği nedeniyle indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile

- Bu yatırımlar kapsamında olup bu yatırımlarla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip halen devam eden yatırım harcamaları dolayısıyla 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını “ÜFE” oranında endekslenmiş değerleri ile birlikte 2010 ve müteakip yıllarda elde ettikleri kazançlarından indirebilirler.

Örneğin; Mükellef Bay (Z), 2005 yılında konfeksiyon atölyesi kurmak amacıyla inşaat yapmaya başlamış ve üretim tesisi ile ilgili 30.000 TL yatırım indirimi hakkı elde etmiştir. Bu indirim hakkının 15.000 TL'sini 2008 sonuna kadar kullanan mükellef bu fabrika inşaatı kapsamında 2009 yılında 20.000 TL ve 2010 yılında da 30.000 TL daha yatırım indirimi hakkı elde etmiştir.

Bu durumda, 2008 yılı itibariyle kullanılmayan 15.000 TL ve 2009 yılında yapılan 20.000 TL yatırım indirimi endekslenerek, 2010 yılındaki 30.000 TL yatırım indirimi ile toplanacak ve bulunan tutar 2010 ve müteakip yıl beyannamelerinde-belli şart ve sınırlamalarla- indirime konu edilecektir.

d) 01.01.2006 – 08.04.2006 tarihleri arasında yeni başlamış yatırımlar

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

ren endekslenmiş değerleri ile birlikte indirim konusu yapılması mümkündür.

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

Örneğin; Bay (C) 01.02.2006 tarihinde hizmet binası inşaatına başlamış ve 08.04.2006 tarihine kadar yaptığı harcamalar dolayısıyla 10.000 TL yatırım indirimi hakkı elde etmiştir. Öte yandan, 08.04.2006 tarihinden sonra da binaya ilişkin 50.000 TL harcama yapılmıştır.

Buna göre, şirketin 08.04.2006 tarihine kadar yaptığı harcamalar dolayısıyla elde ettiği yatırım indirimi hakkı olan 10.000 TL endekslenerek kullanılabilir, 08.04.2006 tarihinden sonra yapılan harcamalara ilişkin ise yatırım indirimi hesaplanmayacaktır.

1.2.2. Endeksleme

- Mülga 19. madde kapsamında yatırım indirimi istisnasından yararlanan mükellefler “ÜFE” oranını;

- Ek 1-6 maddeleri kapsamında yatırım indirimden yararlanan mükellefler ise “yeniden değerlendirme oranını”

dikkate almak suretiyle indirim konusu yapamadıkları yatırım indirim tutarlarını endeksleyeceklerdir.

1.2.3. Yatırım indirimi istisnasında uygulama

- Yukarıdaki şekilde belirlenen yatırım indirimi tutarları, 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri (Gelir Vergisi Ka-

nununun geçici 61. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan %19,8 tevkifat oranına ilişkin hüküm dâhil) çerçevesinde 2010 ve müteakip yılların kazançlarından indirilir.

Şu kadar ki, matrahın tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak mahsup konusu yapılacak tutar, İlgili kazancın % 25'ini aşamaz. İlgili kazanç ifadesi ise;

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

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

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

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

Bu nedenle, mükelleflerin önceki yıllarda (2006, 2007 ve 2008) kendi istekleriyle yararlanmadıkları yatırım indirimi istisnası tutarları, yatırım indirimi uygulamasının tercih edildiği diğer yıllarda indi-

rim konusu yapılamayacaktır. Kazanç yetersizliği nedeniyle indirimi fiilen mümkün olmayan kısmın ise müteakip dönemlerde indirilebileceği tabiidir.

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

1.3. Ticari Kazançlardan İndirilebilecek ve İndirilemeyecek Giderler

Gelir Vergisi Beyannamesi üzerinden yapılacak indirimler belirtildikten sonra bu bölümde ticari kazancın tespitinde indirilebilecek ve indirilemeyecek giderlere yer verilecektir. Aslında bu rehberin yayımlandığı tarihte mükellefler 2011 yılı hesaplarını kapatmış ve indirilebilecek giderleri dikkate almışlardır. Dolayısıyla bu rehberde mükelleflerin beyannameyi doldururken dikkat etmeleri gereken hususlara yer verilmek istenmiştir. Ancak yine de mali karı hesaplar-ken indirilecek ve indirilemeyecek giderler önem taşıdığından kısa da olsa ticari kazançlara ilişkin giderlere yer verilecektir.

1.3.1. Ticari Kazançlarda Giderlerin İndiriminin Genel İlkesi

a) Yapılan gider ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilgili olmalıdır. Bir giderin ticari kazancın tespitinde dikkate alınabilmesi için giderle, gelirin elde edilmesi ve idame ettirilmesi arasındaki bağı doğrudan olması gerekir.

b) Gider karşılığında sabit kıymet iktisap edilmiş olmamalıdır. Böyle bir durumda yapılan harcama değil aktif kıymetler arasında bir de-

ğışimdir. Yapılan bir harcama karşılığında maddi veya gayri maddi bir kıymet iktisap edilmesi halinde indirilecek bir genel giderden değil sahip olunan aktif kıymetlerin amortismanından bahsedilebilir.

c) Gider kanunen kabul edilebilir nitelikte olmalıdır. Giderin indirimini engelleyen bir kanun hükmünün bulunmaması gerekir. Böyle bir hükmün bulunması durumunda, giderin ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilişkisi açık da olsa gider olarak kabul edilemez.

1.3.2. İndirilebilecek Genel Giderlerin Belgelendirilmesi

Hangi giderlerin ticari kazançlardan indirilebileceğini tek tek saymadan önce yapılan bir giderin vergi kanunları açısından kabul edilebilir olmasının ispat edici vesikası olarak belgelendirmenin ele alınması gerekmektedir. Çünkü götürü gider hariç bütün giderlerin ispat edici bir vesikaya bağlanması şarttır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 232. maddesinde; “Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler:

1. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;
2. Serbest meslek erbabına;
3. Kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara;
4. Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;
5. Vergiden muaf esnafa.

Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler. Yukarıdakiler dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde

tespit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin (1.1.2011 tarihinden geçerli olmak üzere) 700 TL'yi (2012 yılı için 770 TL) geçmesi veya bedeli 700 TL'den az olsa dahi istemleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir.” denilmiş, 233'üncü maddesinde ise; Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışları ve yaptıkları işlerin bedellerinin yine aynı maddede sayılan vesikalardan biri ile tevsik olunacağı hükme bağlanmıştır.

Konuyla ilgili yayımlanan 206 Seri No.'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile mükelleflerin ticari faaliyetlerine ilişkin olarak işyerlerinde kullanılmak ve tüketilmek amacıyla satın aldıkları ve bedeli fatura düzenleme mecburiyetine ilişkin hadde ulaşmayan mal ve hizmet alımları için düzenlenen perakende satış veya yazar kasa fişlerinin gider belgesi olarak kabul edilmesi uygun görülmüştür.

Buna göre, belgelendirme esas olarak fatura ile yapılmakla birlikte bedeli fatura düzenleme mecburiyetini belirleyen kanuni haddi aşmayan ve işyerinde kullanılmak ve tüketilmek amacıyla satın alınan mal ve hizmetler için düzenlenecek perakende satış fişleri veya ödeme kaydedici cihaz fişleri de ticari kazancın tespitinde gider belgesi olarak kullanılabilir.

1.3.3. Ticari Kazançtan İndirilebilecek Genel Giderler

GVK'nın 40. maddesinde safi kazancın tespitinde indirilecek giderler bentler halinde sayılmış olup, anılan maddenin (1) numaralı bendinde ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu hükümden de anlaşılacağı üzere, bir giderin ticari kazançtan indirilebilmesi için giderin yapılmasıyla gelirin elde edilmesi veya idamesi arasında doğrudan ve açık bir ilişkinin bulunması gerekmektedir.

Diğer bir ifadeyle, ticari kazanç ticari organizasyon çerçevesinde elde edilen bir gelir olduğundan ticari organizasyona bağlı olan ve bu organizasyonun varlığının zorunlu kıldığı giderler kazançtan indirilebilmektedir.

Genel giderler aşağıdaki şekilde sayılabilir:

- Kırtasiye, temizlik, ısıtma, aydınlatma, su ve telefon giderleri,
- İşyeri, araç vb. giderleri,
- Yapılan işle orantılı temsil ve ağırlama giderleri,
- Bina, taşıt, emtia ve bunlara yönelik sigorta giderleri,
- Finansman giderleri,
- Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri,
- Reklam giderleri,
- Yurt dışındaki kişilere ödenen komisyonlar, sorunlu ürün iadesi ve komisyon giderleri.

1.3.3.1. Elektrik, Doğalgaz ve Su Giderleri

İşletmenin üretim tesislerinde kullanılanlar dışındaki yerlere ait elektrik, doğalgaz ve su giderleri daha önce açıklanan koşullara bağlı olarak ticari kazancın safi tutarının tespitinde indirim konusu yapılır.

- Bir hesap döneminde tüketilen elektrik ve su giderlerine ilişkin bedeller hesap dönemi itibariyle tahakkuk etmiş sayılır ve bu giderlere ilişkin faturalar daha sonraki bir dönemde düzenlenmiş olsa dahi ilgili hesap dönemine ilişkin ticari kazancın tespitinde dikkate alınması gerekir.³
- Gider tutarının mükellefçe bilinmemesi ve faturaların ilgili yıl hesaplarının kapatılmasından sonra düzenlenmesi halinde ilgili yılda indirim konusu yapılamayan giderlerin faturaların düzenlendiği döneme ilişkin ticari kazancın tespitinde dikkate alınması da mümkündür.
- Elektrik, su veya doğalgaz faturalarının zamanında ödenmemesi nedeniyle tahakkuk ettirilen gecikme zammı ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilir.⁴

1.3.3.2. İletişim Giderleri

- Posta, telefon, telgraf, internet gibi ticari kazancın elde edilmesi ve devam ettirilmesi için yapılan iletişim giderleri gider yazılabilir.
- **Temel ölçü görüşmelerin işle ilgili olmasıdır.**
- Telefonun işletme adına kayıtlı veya aktive dahil olup olmamasının önemi yoktur. Ancak işletme aktifine kayıtlı olmayan telefondan yapılan görüşmelerin iş için yapıldığının tevsik edilmesi gerekmektedir.
- İşletme aktifinde kayıtlı olup işletme sahiplerinin özel işleri için yapılan konuşma bedellerinin gider yazılması mümkün değildir.

³ Gelir İdaresinin 15.08.2000 tarihli ve 40/4041/38601 sayılı özelgesi

⁴ Gelir İdaresinin 25/04/2002 tarihli ve 5529-645/018226 sayılı özelgesi

- İletişim giderleri ilgili oldukları dönem kazancının tespitinde dikkate alınabileceği gibi ödendiği yıl gider yazılması da mümkündür. Gecikme zammı da gider yazılabilir.
- Personele verilen cep telefonlarına bağlı iletişim giderleri işle ilgili olmak kaydıyla gider yazılabilir. Aksi takdirde sağlanan menfaat ücret olarak değerlendirilir.

- Cep Telefonuna ait giderlerin, KDV'nin ve Özel İletişim Vergisinin indirimi

Cep telefonuna ilişkin haberleşme giderlerinin, cep telefonunun işletme aktifine kayıtlı olması, ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi ile açık ve doğrudan bir bağının bulunması, yapılan işin mahiyetine uygun olması ve iş hacmi ile mütenasip bulunması halinde ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün olup, faturada gösterilen katma değer vergisinin de indirim konusu yapılacağı tabiidir.

Ancak, fatura değil de otomatik ödeme talimatı ile banka aracılığıyla ödenen cep telefonu görüşme bedeline ilişkin banka dekontuna istinaden Katma Değer Vergisi indiriminin yapılması mümkün bulunmamakta olup, işletmenin aktifine kayıtlı olmayıp, işletme sahibinin şahsına kayıtlı cep telefonuna ilişkin haberleşme ücretinin ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Öte yandan, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 39. maddesi hükmü uyarınca; gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider olarak kaydı mümkün olmayan özel iletişim vergisinin hiç bir vergiden mahsup edilemeyeceği de tabiidir.⁵

⁵ 26/08/2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.16.16.01-GV-10-102-192 sayılı özelge.

1.3.3.3. Kira Giderleri

- Ticari işletmelerin faaliyetleriyle ilgili olarak kiraladıkları işyerleri, alet, edevat, makine ve tesisler, taşıt araçları için ödedikleri kira bedelleri genel gider olarak indirilebilir.
- İşletme sahibinin eşine ait işyerine ödenen kira bedeli gider olarak indirilebilir.
- Üretimle ilgili kira giderleri malın maliyet bedeline eklenir.
- Kiralanan taşıtla ilgili kira giderleri GVK 40/5'te yer alan ve kiralama yoluyla edinilen taşıtların giderleri kapsamında değil, 1 numaralı bentteki genel giderler kapsamında değerlendirilir. (180 Seri No.lu GV Genel Tebliğinde açıklanmıştır.)
- Kira bedelinin peşin ödenmesi durumunda peşin ödenen kira bedeli ilgili döneme kadar aktifleştirilir ve gider yazılmaz.
- İşletme faaliyete geçmeden ödenen kira ve kira ile ilgili diğer giderler ödeme tarihine bakılmaksızın faaliyete geçilen yılın hasılatından indirilir.
- İhtilafı olan, bedeli belli olmayan kira giderleri ihtilafın giderildiği dönem gider kaydedilir.

1.3.3.4. Ücret Giderleri

Ücret giderleri de genel giderler arasında sayılmaktadır. Genel gider kaydedilen ücretler üretim ünitelerinde çalışanlar dışındaki idari personelin ücretleridir. (İşletmelerde istihdam edilen personelin asıl ücretleri dönemsellik esasına uygun olarak tahakkuk ettikleri tarih itibarıyla gider yazılmakta ve stopaj matrahı üzerinden stopaja tabi tutulmaktadır.) Gider olarak kaydedilmesi gereken ücret brüt ücret

tutarıdır. Personele ayın olarak verilen mallar ile menfaatler ücretin bir unsurudur ve ortalama perakende fiyat ile değ erlenen bedeli personele verilmiş net ücret olarak kabul edilerek stopaja tabi tutulması ve brüt tutarın GVK 40/1 gereğince genel gider olarak dikkate alınması gerekir.

1.3.3.5. İşçilerin Ulaşım Giderleri

- Hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak amacıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri işverenler tarafından doğrudan gider yazılabilir. Bunlar aynı zamanda GVK 23/10 maddesi hükmü uyarınca ücretli bakımından istisnadır.
- Ancak, işyerine gidiş gelişi sağlamak için verilen bilet veya kart bedelleri personele sağlanan menfaat olarak ücret niteliğindedir. Söz konusu bilet ve kart bedellerinin personelin ücretine ilave edilerek vergilendirilmesi dolayısıyla GVK md.40/1'e göre ücret gideri olarak dikkate alınması gerekmektedir.
- Ayrıca, bilet ve kart bedellerinin GVK md. 23/10'a göre gelir vergisinden istisna edilmesi mümkün değildir.

1.3.4. Götürü Gider

GVK'nın 40/1 maddesinin parantez içi hükmü ile ihracat, yurtdışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetinde bulunan mükelleflere, bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla, yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları tutarı gider olarak indirebilme imkanı getirilmiştir.

Uygulamaya yönelik olarak ayrıntılı açıklamalar 07.03.1996 tarih ve 22573 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 194 Seri No.lu Gelir Ver-

gisi Genel Tebliğinde yapılmış olup, söz konusu Tebliğin “Götürü Olarak Hesaplanan Giderlerin Muhasebeleştirilmesi” başlıklı I/5 bölümünde; “Götürü gider uygulaması, mükelleflerin yurt dışındaki işleri ile ilgili olarak yapmış oldukları giderlerden belgesi temin edilemeyenlerin, anılan faaliyetlerden sağlanan hasılatın belli bir oranını aşmamak şartıyla ticari kazançtan indirilmesini öngören bir müessesedir. **Dolayısıyla götürü gider hesaplanabilmesi için harcamanın yapılmış ve işletmenin malvarlığında bir azalma meydana gelmiş olması gerekir.**

Ticari kazançlarda vergilendirilecek kazancın tespitinde indirim konusu yapılacak giderlerin VUK hükümlerine göre belgelendirilmesi gerekmektedir. Götürü gider uygulaması bunun bir istisnası olup, mükelleflerin bu uygulamaya yönelik olarak herhangi bir belge ibraz etme yükümlülükleri bulunmamaktadır.

Söz konusu uygulamadan ihracat, yurtdışında inşaat, onarım, montaj ve taşımacılık işleriyle uğraşanlar yararlanabilecektir.

Götürü gider uygulamasından, GVK 45. maddesi kapsamındaki işleri yapan dar mükellefler hariç olmak üzere tam ve dar mükellefler yararlanabilecektir.

Ayrıca, söz konusu faaliyetler nedeni ile elde edilen dövizin Türkiye'ye getirilme şartı bulunmamaktadır.VUK hükümlerine göre tutulması gereken defterlerin Türkçe olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, döviz olarak elde edilen hasılatın TL karşılığının tespitinde hasılatın kanuni defterlere kaydedildiği veya kaydedilmesi gerektiği tarihte geçerli olan TCMB döviz alış kuru ile değerlendirilerek bulunan tutar esas alınacaktır.

İhracat teslim şartları;

- FOB (Malın gümrükteki teslim bedeli)
- CF (satış bedeli=mal bedeli+navlun bedeli)
- CİF (bunlara ilaveten sigorta bedelini de kapsar)

İhracatta götürü gider uygulamasında bu bedeller esas alınacaktır.

İhracatta taşımanın döviz karşılığında başkasına yaptırılması halinde, götürü gider uygulamasında gümrük çıkış beyannamesinde yer alan FOB değerleri esas alınacaktır. Ancak taşımanın bizzat ihracatçı tarafından yapılması veya TL karşılığında diğer gerçek veya tüzel kişilere yaptırılması durumunda ise ihracatçı, götürü gider uygulamasında sigorta bedeli hariç CF hasılat tutarını dikkate alacaktır.

Örnek 1. Yurt dışına nakliye işiyle iştigal eden Bay (A) taşımacılık faaliyetiyle ilgili olarak yurtdışında yemek ve konaklama harcaması yapmakta ancak bu harcamaları belgelendirememektedir. Mükellef yaptığı ancak tevsik edemediği harcamalarına karşılık olmak üzere, yurt dışı taşımacılık faaliyetleri sonucu döviz olarak elde ettiği hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla götürü olarak hesapladığı giderleri ticari kazancın tespitinde indirebilecektir.⁶

- Götürü Giderin Muhasebeleştirilmesi

Tekdüzen Muhasebe Sistemi ticari kazancın tespitine yönelik olarak hazırlanmıştır. Bu nedenle mali tablolarda ve hesap planında vergi yasalarınca ticari kazançtan indirimi kabul edilmeyen giderlerin nasıl muhasebeleştirileceği konusunda açıklama yapılmamıştır. Muha-

⁶ 13.05.2010 tarihli ve B.07.1.GİB.4.45.15.01-GVK-40-2-11 sayılı özelge.

sebe sisteminde, işletmenin faaliyetleri sonucunda doğan tüm giderlerin, vergi yasalarıyla ticari kazançtan indirilmesi kabul edilmiş olsun veya olmasın doğrudan ilgili oldukları gider hesaplarında muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Muhasebe düzeninden sağlanan bilgilerle dönem sonunda vergi matrahına ulaşılmaktadır.

Buna göre, işletmenin yurt dışı faaliyetlerine ilişkin olarak yapılan belgesiz giderlerin de Tekdüzen Muhasebe Sisteminde ilgili gider hesaplarında izlenmesi ve dönem sonunda “690Dönem Kar-Zarar” hesabına aktarılması gerekir. Belgesi temin edilemeyen giderlerin, bu Tebliğde yapılan açıklamalar çerçevesinde hesaplanacak götürü gider tutarını aşan kısmı, kanunen kabul edilmeyen gider olarak Tekdüzen Muhasebe sistemine göre belirlenen ticari kara ilave olacaktır. Dolayısıyla, belgesiz giderlere karşılık olmak üzere götürü olarak hesaplanan giderler, ticari kara eklenmemiş olduğundan vergi matrahına da dahil edilmemiş olacaktır.⁷

1.3.5. Hizmetli ve İşçilerin İş Yerinde veya İş Yerinin Müştemilatında İaşe ve İbate Giderleri, Tedavi ve İlaç Giderleri, Sigorta Primleri ve Emekli Aidatı, Giyim Giderleri

Mükelleflerin işyerinde çalıştırdıkları hizmet erbabları için yaptıkları kimi zorunlu harcamalar ticari kazanç açısından indirim konusu edilebilmektedir. İndirim konusu yapılacak giderler için işyeri müştemilatı ile müştemilatı dışında yapılan harcamalar farklı esaslara göre gider olarak indirilebilmektedir.

1.3.5.1. İaşe ve İbate Giderleri

İaşe ve ibate giderleri çalışanlara işveren tarafından sunuluna yiyecek, giyecek ve yakacak gibi giderleri ifade etmektedir.

⁷ 06.04.2010 tarihli ve B.07.1.GİB.4.16.16.01-GV-16-10-7 sayılı özelge.

1.3.5.1.1. İşyerinde veya Müştemilatında Yemek Verilmek Suretiyle Sağlanan Menfaatlerin Gider Yazılması

İşverenlerce, işyerinde veya müştemilatında yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerin tamamı GVK'nın 40. maddesinin 2 numaralı bendine göre, kazancın gerçek usulde tespitinde hasıllardan gider olarak indirilebilmektedir. Ayrıca bu harcamaların gider olarak indirim konusu yapılabilmesi için Vergi Usul Kanunu hükümleri gereğince tevsik edilmesi gerektiği de tabiidir.

1.3.5.1.2. İşyeri veya Müştemilatı Dışında Verilen Yemek Bedelleri

- Hizmet erbabına işyeri ve müştemilatı dışındaki yerlerde verilen yemek bedellerinin 2011 yılı için 10,70 TL'si (2012 yılı için 11.70 TL) Kanunun 23/8 maddesinde belirtilen şartlar çerçevesinde gelir vergisinden istisnadır. Ancak bu tutarı aşan kısım ise ücret olarak vergilendirilmektedir.
- Personele yemek çeki verilmesi nedeniyle yapılan gider, çeki veren işletmenin faturası ile belgelendirilerek gider yazılır.
- Yemek çeki karşılığında yemeğin işyerinde yedirilmesi halinde yemek bedelinin tamamı gider yazılır, gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmaz.
- Yemek çeki ile işyeri dışında yemek yedirilmesi halinde, tamamı yine gider yazılır ancak istisnayı aşan tutar ücret kapsamında değerlendirilerek tevkifata tabi tutulur.
- Hizmet erbabına nakit veya erzak verilmesi halinde ise bu ödemeler de ücret niteliğindedir ve genel gider olarak ticari kazancın tespitinde dikkate alınır.

1.3.5.2. Barınma Giderleri

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

Personelin işyeri müştemilatı dışında barındırılması suretiyle sağlanan menfaatler GVK madde 23/9 uyarınca vergiden istisna edilmiştir. İstisna kapsamına girmeyen konut temini, ücretli açısından net menfaati ifade etmektedir. Konutun kira bedelinin, bu bedel bilinmiyor ise, emsal kira bedeli ile değerlendirilen menfaatin, net ücret olarak değerlendirilmesi, bu tutarın brütünün hesaplanarak bu tutar üzerinden vergilendirmenin yapılması mümkündür.

Bu şekilde hesaplanan tutar anılan Kanunun 40. maddesinin (1) numaralı bendi gereğince genel gider olarak dikkate alınır, personeli işyerinde barındırılması için yapılan giderler ise yine aynı maddenin (2) numaralı bendi kapsamında doğrudan gider kaydedilir.⁸

1.3.5.3. Tedavi İlaç Giderleri

- Sadece personele verilecek sağlık hizmeti gider yazılabilir. Yakınları için verilen verilen hizmetler gider yazılamaz.

⁸ Recep Bıyık, Aydın Kıratlı, Giderler ve İndirimler, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2007.

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

1.3.5.4. Emekli Aidatı ve Sigorta Primleri

- İstirdat (Geri alma) edilmemek üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliğe haiz olması koşuluyla emekli aidatı veya sosyal sigorta primleri ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.
- Bu fıkraya göre tek bir sosyal güvenlik kuruluşuna yapılan ödemeler indirim konusu yapılabilecektir.
- Özel sigortalar için yapılan ödemeler bu kapsamda değildir.
- Yine bu fıkra kapsamında indirim konusu yapılan sigorta primleri işveren payından oluşmaktadır. İşçi payları ücretin unsuru olarak 40/1 kapsamında gider yazılır.
- Genel Sağlık Sigortası Kanunu gereğince fiilen ödenmeyen prim tutarlarının gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider kaydedilemeyeceği hükme bağlandığından, primler fiilen ödendiği tarihte gider yazılmalıdır.
- Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesinin 2 numaralı bendinde yer alan sigorta primleri ve emekli aidatları esas olarak kanuni zorunluluk nedeni ile yapılan ve gider olarak kabul edilen öde-

melerdir. Avrupa Sosyal Güvenlik Sözleşmesi bu zorunluluğun, primlerin çalışanların kendi ülkelerindeki sosyal güvenlik kuruluşlarına ödenerek yerine getirilmesine imkan tanımıştır. Bu nedenle, Türkiye ve karşı ülkenin taraf olduğu söz konusu sözleşme çerçevesinde, taraf ülkede ödenen sosyal güvenlik primleri işveren paylarının, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu hükümleri çerçevesinde prime esas azami ücret üzerinden hesaplanan prim tutarı ile sınırlı olmak üzere, Türkiye’de kain sigorta şirketlerine ödenen sigorta primlerinde olduğu gibi gider kaydedilmesi mümkün bulunmaktadır.

Örnek 2. ABC kolektif şirketinde çalışmak üzere Almanya’dan geçici süreyle gelen çalışanlar, Türkiye ile Almanya arasında imzalanan sosyal güvenlik sözleşmesi hükümleri uyarınca Alman sosyal güvenlik mevzuatına tabidirler. Ancak sosyal güvenlik primleri Almanya’da ödenmektedir. Bu durumda şirket tarafından Almanya’dan gelen çalışanlar adına Almanya’da ödenen primler bu kapsamda gider yazılabilir.

1.3.6. Zarar, Ziyan ve Tazminatlar

Söz konusu zarar, ziyan ve tazminatların gider olarak dikkate alınabilmesi için;

- İşle ilgili olması,
- Kanun hükmüne veya sözleşmeye veya ilama bağlı olması

şarttır.

Ancak, teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatların kanunen kabul edilmeyen gider olduğu hükme bağlandığından, GVK 40/3’de belirtilen zarar, ziyan ve tazminatların teşebbüs sahibinin suçlarından doğmamış olması gerekmektedir.

Örnek 3. İşletmeye ait bir taşıtın, işle ilgili bir sefer sırasında, sebep olduğu ve ölümlü sonuçlanan bir trafik kazası sonucunda ödenen tazminat, kaza tamamen sürücünün hatasından ileri gelmiş olsa bile işveren tarafından masraf yazılabilir. Ancak, bunun için önceden kendisine düşen bütün tedbirleri almış olması gereklidir. (Aracın fenni bakım ve muayenesinin yapılmış olması, sürücünün trafik mevzuatına göre taşınması gerekli özelliklere sahip olması gibi.) Taşıt ehliyeti olmayan ya da alkollü olarak taşıt kullanma alışkanlığı olduğu bilinen bir sürücünün neden olduğu kaza sonucu işveren ödediği masrafı gider olarak indiremez.

Bu giderle ilgili olarak Gelir İdaresi farklı bir yaklaşımı benimsemiş bulunmaktadır. Şöyle ki şoförün yaptığı kazada kazayı yapanın kusuru oranında ödenen tazminatın gider olarak indirimine müsaade edilmemektedir. Örneğin şoför 3/8 oranında kusurluysa ödenen tazminatın 5/8'lik kısmı gider olarak indirilebilmektedir.

1.3.7. İşle ilgili ve Yapılan İşin Ehemmiyeti ve Genişliği ile Mütenasip Seyahat İkamet ve Eğitim Giderleri

Söz konusu giderler;

- işle ilgili,
- işin ehemmiyeti ve genişliği ile orantılı,
- seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olarak indirilebilir.

Ancak turistik mahiyetteki gezi harcamaları ile eşle çıkılan iş seyahatlerinde yapılan harcamaların eşe isabet eden kısmı gider olarak dikkate alınmaz.

Örnek 4. Bir tıbbi laboratuvar yurtdışındaki mesleki sempozyuma 5

çalışanını yollamıştır. Söz konusu giderler matrahtan indirilebilecekken, iş motivasyonunu arttırmak amaçlı çalışanlarının yurtdışındaki film festivaline gönderilmesine ilişkin harcamalar gider olarak indirmeyecektir.

Diğer taraftan şirket çalışanları yurtdışında da eğitime gönderilebilmektedir. Gelir Vergisi Kanununun 28/1'inci maddesi hükmüne göre, şirket personelinin yurtdışında eğitim yapmak amacıyla gönderilmesi durumunda yurtiçinde ödenen asıl ücretinin vergilendirilmesine devam edilmesi ve eğitim için yurt dışına gönderilmesi nedeniyle yapılan ödemelerin ise gelir vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir.

Ancak eğitime gönderilen kişinin aynı zamanda şirket ortağı ya da işletme sahibi olması durumunda, eğitime gönderilmesi dolayısıyla yapılan ödemeler şahsa yapılan ücret ödemesi olarak değerlendirilecektir.⁹ Bu durumda söz konusu ödemeler ücret gideri olarak GVK madde 40/1'e göre ücret gideri olarak indirilebilecektir.

1.3.8. Kiralama Yoluyla Edinilen veya İşletmeye Dahil Olan ve İşte Kullanılan Taşıtların Giderleri

GVK madde 40/5 kapsamındaki giderler, genel olarak taşıtların tamir, bakım, yakıt vb. cari giderleridir. Taşıtın işletmeye dahil olması, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerde, taşıtın bilançonun aktifinde yer alması demektir. İşletme hesabı esasına göre defter tutulması halinde ise taşıt, işletme hesabı defterinin demirbaşlarının kaydedildiği sayfada yer almalıdır. Ayrıca amortisman defteri tutuluyor ise orada da bulunmalıdır.

Taşıtlar için yapılan harcamanın gider olarak kaydedilebilmesi

⁹ 25/07/2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 8-1101 sayılı özelge.

için taşıtların kesinlikle işte kullanılması gerekmektedir. Ayrıca işletme aktifinde bulunmamakla beraber kiralama yolu ile edinilen ve işte kullanılan taşıtların giderleri de indirilebilecektir.

İşletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan yat, kotra, tekne, sürat teknesi, uçak ve helikoptere ait gider ve amortismanlar ile 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 14. maddesinde yer alan vergiler, gider olarak yazılamaz.

1.3.9. Vergi Resim ve Harçlar

İşletme ile ilgili olmak şartı ile ödenen bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir. Buna göre;

- ◆ İşletme ile ilgili olan
- ◆ Maddede sayılanlarla aynı mahiyette olan vergiler (banka ve sigorta vergileri, emlak vergileri, işletme ile ilgili olan taşıt vergileri) gider olarak kabul edilebilmektedir.

Motorlu Taşıtlar Vergisinin 14. maddesine göre, I-IV sayılı listelerde yer alan taşıtlardan alınan vergi ve cezalar ile gecikme zamları gelir ve kurumlar vergisi matrah tespitinde gider olarak kabul edilmez. Sözü edilen tarifelerde yer alan taşıtlardan sadece ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtların vergileri gider yazılabilir.

İşletme ile ilgili mükellef sıfatıyla ödenen emlak vergileri de indirilebilir.

Mükellef sıfatıyla ödenen damga ve harçlar indirilebilir. Verginin

asıl mükellefçe başka bir işletmeye yansıtılması durumunda, diğer işletmenin bu tutarı gider olarak yazması mümkün değildir.

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

Esas olarak indirimi kabul edilmeyen KDV'ler gider ya da maliyet unsuru olarak dikkate alınır

Örnek 5. Eczacılık faaliyetinde bulunan ticari kazanç mükellefi, çeşitli Kamu kurumlarına ilişkin reçete bedellerinin hesabına yatırılmasında kesilen damga vergisinin kazancının tespitinde gider olarak indirilip indirilemeyeceği ve bu giderin hangi belgeye dayandırılması gerektiği hususlarında görüş talep etmiştir.

Bu talebe karşılık tayin edilen özelgede, resmi dairelere düzenlenen reçete bedellerine ilişkin damga vergisi kesintilerinin, resmi daireler tarafından düzenlenen ödeme emri belgesi ile belgelendirilerek safi kazancın tespitinde gider olarak kaydedilebileceği belirtilmiştir.¹⁰

1.3.10. VUK Hükümlerine Göre Ayrılan Amortismanlar

Amortisman ayırabilmek için amortisman tabi kıymetin;

- ◆ İşletmede 1 yıldan fazla kullanılması ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunması gerekmektedir.

Değeri VUK`da belirtilen meblağları aşmayan peştemallıklar (2011 yılı için 700 TL) ile işletmede kullanılan ve değeri VUK`da belirtti-

¹⁰ 10/05/2010 tarihli ve B.07.1.GİB.4.27.15.01-10-515-32-4 sayılı özelge.

len meblağları aşmayan (2011 yılı için 700 TL) alet ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük gösterenlerde bu sınır topluca dikkate alınır.

1.3.11. İşveren Sendikalarına Ödenen Aidatlar

Bu aidatların bir aylık tutarı, işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşamaz.

Çıplak ücret; fazla mesai, prim, ikramiye, sosyal yardım gibi ek ödemeleri ihtiva etmeyen ücrettir. Çıplak ücretin brütlerinin aylık toplamının 30`a bölünmesi suretiyle ilgili ay için gider yazılabilecek aidat tutarı bulunur. Ancak aidatların işveren tarafından gider yazılabilmesi için aidatın ilgili olduğu yılda sendikaya ödenmesi gerekir.

1.3.12. Bireysel Emeklilik Sistemine veya Şahıs Sigortalarına Çalışanlar İçin Ödenen Primler

- 4697 sayılı Kanunla 7.10.2001 tarihinden geçerli olmak üzere, GVK`nun 40/9 ıncı maddesine eklenen hükümlerle işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebilecektir.
- Bu kapsamda indirim konusu yapılabilecek tutar, ücretlinin elde ettiği brüt ücretin %10`unu ve yıllık bazda asgari ücretin brüt yıllık tutarını aşamayacaktır.
- Aynı hüküm ücretliler tarafından ödenen katkı payı tutarı içinde geçerlidir.
- Hem işveren hem de ücretli tarafından katkı payı ödenmesi ve toplam tutarın yukarıda belirtilen sınırı (ücretin %10`nu ve asgari ücret tutarı) aşması halinde, indirimin öncelikli olarak ücret

matrahının tespitinde mi yoksa ticari kazancın tespitinde mi yapılacağı konusu taraflarca serbestçe belirlenebilecektir.

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

Örnek 6. Bir işverenin Mart 2011 döneminde 1.800 TL ücret alan çalışmanı adına bireysel emeklilik sistemine ödediği katkı payı tutarı 200 liradır.

Ödenen katkı payı toplam tutarı 200 lira olmasına rağmen brüt ücretin %10'unun 180 lira olması nedeniyle, işveren tarafından ücretle ilişkilendirilmeksizin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebilecek katkı payı tutarı 180 lira olacaktır.

İşveren tarafından ödenen ancak GVK'nun 40/9. maddesine göre, indirilemeyen 20 lira ise ücret olarak vergilendirilmek suretiyle ticari kazancın tespitinde dikkate alınacaktır

Aylık Brüt Ücret	1.800 TL
Bireysel Emeklilik Sistemine İşveren Tarafından Ödenen Katkı Payı Tutarı	200 TL
Önceki Dönemlerde(Ocak-Şubat/2011) İndirim Konusu Yapılmış Toplam Tutar	120 TL
Asgari Ücretin Yıllık Tutarı*	9.801 TL
Brüt Ücretin % 10'u	180 TL
Brüt Ücretin % 5'u	90 TL

* **Asgari Ücretin Yıllık Tutarı ((796,50 *6) + (837*6))**

Örnek 7. Aylık 2.000 TL ücretle çalışan ücretlinin Kasım 2011 döneminde bireysel emeklilik sistemine ödediği katkı payı tutarı 300 liradır. Bu tutarın yarısı işveren tarafından emeklilik şirketine ödenmektedir.

Aylık Brüt Ücret	2.000 TL
Bireysel Emeklilik Sistemi Katkı Payı Ödemesi(ücretli)	150 TL
Bireysel Emeklilik Sistemi Katkı Payı Ödemesi(işveren)	150 TL
Önceki Dönemlerde (Ocak-Ekim/2011) İndirim Konusu Yapılmış Toplam Tutar	600 TL
Asgari Ücretin Yıllık Tutarı	9.801 TL
Brüt Ücretin % 10`u	200 TL
Brüt Ücretin % 5`u	100 TL

Ödenen katkı payı toplam tutarı 300 lira olmasına rağmen brüt ücretin %10`unun 200 lira olması nedeniyle, hem işçi hem de işveren tarafından toplam indirilecek katkı payı tutarı 200 lira olacaktır.

İndirimde ücret matrahının tespitine öncelik verilmesi durumunda, ücretli tarafından ödenen katkı payı olan 150 lira GVK`nın 63/3. maddesi uyarınca ücretin safi tutarının tespitinde indirim konusu yapılacaktır. Aynı dönemde işveren tarafından ödenen tutarın sadece 50 liralık kısmı ücretle ilişkilendirilmeksizin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilecektir.

İşveren tarafından ödenen ancak GVK`nın 40/9. maddesine göre, indirilemeyen 100 lira ise ücret olarak vergilendirilmek suretiyle ticari kazancın tespitinde dikkate alınacaktır.

1.3.13. Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflar

GVK.nın 40/10 maddesine göre gıda bankacılığı kapsamında yapılan yardımlar ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilmektedir.

Gıda maddesi bağışının dernek veya vakfa yapılmış olması gerekmektedir. İhtiyacı bulunanlara doğrudan veya başka organizasyonlar aracılığıyla yapılacak gıda, yakacak ve giyim yardımlarının bu kapsamda yapılmış bağış olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

Bağışı kabul edecek dernek veya vakfın tüzüğünde veya senesinde ihtiyacı bulunanlara gıda yardımı yapabilmesine ilişkin hükümlerin bulunması gerekmektedir. Bununla beraber, dernek veya vakfın başka alanlarda da faaliyet gösteriyor olmasının, kamuya yararlı dernek veya vergiden muaf vakıf olup olmamasının uygulama açısından herhangi bir önemi yoktur.

Bağışa konu mal bedeli Vergi Usul Kanununun 232. maddesinde belirtilen fatura düzenleme sınırının altında kalsa dahi mutlaka fatura ile belgelendirilecek ve ayrıca taşıma için sevk irsaliyesi düzenlenecektir.

Bağışlanan mala ilişkin bilgileri eksiksiz olarak içerecek fatura, bağış yapılan dernek veya vakıf adına düzenlenecektir. Mal bedeli olarak faturada, bağışa konu malın maliyet bedeli (yüklenilen katma değer vergisi hariç) yazılı olacaktır.

Faturada “İhtiyaç sahiplerine yardım şartıyla bağışlandığından KDV hesaplanmamıştır” ibaresinin yer alması zorunludur.

Ticari işletmeye dahil malların bağışlanması durumunda bu malların maliyet bedeli Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesi çerçevesinde

gider kaydedilir. Bu işlem, faturanın bir yandan gelir bir yandan da gider kaydedilmesi suretiyle gerçekleştirilir.

Bağışlanan gıda maddelerinin işletmeye dahil olmaması halinde ise, söz konusu malın maliyet bedeli Gelir Vergisi Kanununun 89. maddesi çerçevesinde yıllık beyannamenin bağış ve yardımlara ilişkin bölümüne yazılarak gelir vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınacaktır.¹¹

1.3.14. Ticari Kazancın Tespitinde İndirilemeyecek Giderler

- a) Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler,
- b) Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar,
- c) Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler,
- d) Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler,
- e) a, b, c ve d bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar,

¹¹ 21/03/2004 tarihli 25409 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 251 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

f) Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar,

g) Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklâm giderleri,

h) 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,

i) Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.

(Yukarıdaki maddelerin uygulanmasında, kollektif şirketlerin ortakları ile adi ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortakları teşebbüs sahibi olarak kabul edilir)

1.3.14.1. Çalınan mal ve nakitlerin Gider Niteliği

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde, safi ticari kazancın tespitinde hasılatattan indirilecek giderler 10 bent halinde sayılmış olup, bunlar arasında ticari işletmede mevcut varlıkta herhangi bir suretle meydana gelen eksilmelerin gider yazılacağı hususuna yer verilmemiştir.

Buna göre, işyerinden çalınan emtia bedelinin ve nakit para tutarının vergi matrahının tespitinde zarar veya gider olarak indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.¹²

¹² 10/01/2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.07.16.01-GVK.2010.99-4 sayılı özelge.

1.4. Ticari Kazançlarda İstisnalar

Ticari kazançlarla ilgili istisnalar Gelir Vergisi Kanununda düzenlendiği gibi başka Kanunlarda da ticari kazançlarla ilgili istisnalara yer verilmiş bulunmaktadır. İstisnalar “YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ EKİ” nin “TABLO-3 İSTİSNA EDİLEN KAZANÇLARA İLİŞKİN BİLDİRİM” de gösterilmek suretiyle beyan edilecektir.

1.4.1. Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası

31 Temmuz 2004 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 5228 sayılı Kanunla “**Eğitim ve Öğretim işletmelerinde kazanç istisnası**” yeniden düzenlenmiştir. Eğitim ve öğretim işletmelerine tanınan kazanç istisnası, ticari kazanç mükellefleri tarafından 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu kapsamında işletilen okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarından elde edilen kazançlara uygulanmaktadır.

Konuya ilişkin açıklamalar 25/11/2004 tarih ve 25651 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 254 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılmış olup,

İstisna kapsamında yer alan;

-Okul Öncesi Eğitim Okulu, 1739 sayılı Milli Eğitim Temel Kanununun 19, 20 ve 21. maddelerine göre kurulan ve mecburi ilköğretim çağına gelmemiş çocukların eğitimini sağlayan okulları,

-İlköğretim Okulu, 1739 sayılı Kanunun 22-25. maddelerinde belirtilen ve 6-14 yaşlarındaki çocukların eğitim ve öğretimini sağlayan okulları,

-Orta Öğretim Okulları, 1739 sayılı Kanunun 26-30 uncu maddeler-

rinde belirtilen ilköğretime dayalı, en az üç yıllık öğrenim veren genel, mesleki ve teknik öğretim okullarını,

-Özel Eğitim Okulları, engelliler için açılan okul öncesi, ilköğretim ve ortaöğretim okullarını,

ifade etmektedir.

Özellikle yabancı uyruklu kişilerin yerleştikleri sahil bölgelerinde kurulan ve bu kişilerin çocuklarına kendi dillerinde eğitim veren uluslar arası özel öğretim kurumları 5580 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunuyor olmalarına rağmen bu istisnadan yararlanamayacakları yönünde idarenin görüşü bulunmaktadır.¹³

İstisnadan yararlanmak isteyen mükelleflerin faaliyete geçmelerini müteakiben Gelir İdaresi Başkanlığına yazılı olarak başvurmaları gerekmektedir.

Özel eğitim ve öğretim kurumlarının istisnadan yararlanabilmeleri için 1/1/2004 tarihinden itibaren faaliyete geçmiş olmaları gereklidir. Söz konusu tarihten önce faaliyete geçmiş olan özel okullar ile kalkınmada öncelikli yörelerde açılan özel okullarla ilgili olarak, 625 sayılı Kanunun 5228 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki hükmü uygulanmaktaydı. Ancak bu uygulama 31/12/2008 tarihi itibarıyla son bulmuş olup, 2012 yılı Gelir Vergisi Beyannamesinde 625 sayılı Kanun kapsamında işletilen okullara ilişkin kazanç istisnasına yer verilmeyecektir.

¹³ İdarenin görüşü bu yönde olmakla birlikte aksi yönde verilmiş mahkeme kararları da bulunmaktadır.

1.4.1.1. İstisna Kapsamında Olan Hasılat

İstisna, okulların eğitim-öğretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına uygulanmaktadır. Okullarda yer alan kantin, büfe, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanması mümkün değildir. Okul bünyesinde verilen yemek ve konaklama hizmetlerinin okul ücretine dahil olduğu durumlarda, herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın elde edilen kazancın tamamına istisna uygulanacaktır.

1.4.1.2. İstisna Süresi İçinde Yeni Eğitim ve Öğretim İşletmesinin Açılması

Eğitim öğretim işletmelerinin kazanç istisnasından yararlanan mükelleflerin, istisnadan yararlanan okul ve merkezlere ilave olarak yeni okul veya merkez açmaları durumunda, yeni açılan okul veya merkez ayrı bir birim olarak değerlendirilerek istisnadan ayrıca yararlandırılacaktır. Bu nedenle mükellefin yeniden Gelir İdaresi Başkanlığına başvurması gerekmektedir.

Örneğin, 2008 yılında özel ilköğretim kurumunu işletmeye başlayan Bay (Z) bu işletme için 5 yıl istisnadan yararlanacaktır. Bu mükellefin 2011 yılında yeni bir eğitim kurumu açması halinde bu işletme için 2011 yılından itibaren ayrıca 5 yıl daha istisnadan yararlanılacaktır. Bu mükelleflerin kayıtlarını farklı yıllarda faaliyete geçen işletmelerinden elde edilen kazançları ayrı ayrı tespit etmeye imkân verecek şekilde tutmaları gerekmektedir.

1.4.1.3. İstisnadan Yararlanan İşletmenin Satılması veya Devredilmesi

İstisnadan yararlanan mükelleflerin bu işletmeleri başka bir kişiye

devretmeleri halinde, devralan kişi istisnadan 5 vergilendirme dönemi değil, faydalanılmayan dönem kadar yararlanacaktır.

Örneğin, 2007 yılında faaliyete başlayan ve bu tarihten itibaren eğitim öğretim kazançları istisnasından yararlanan mükellefin bu işletmesini 2011 yılında başka birine devretmesi halinde devralan mükellef istisnadan, devir tarihinden itibaren yararlanacaktır. Devralan kişinin istisnadan yararlanma hakkı 2012 yılında son bulacaktır.

Bu çerçevede, eğitim öğretim işletmelerine tanınan kazanç istisnası kapsamında olan mükellefler zarar da etmiş olsalar yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Bu faaliyetlere ilişkin kar ya da zarar “TABLO-3 İSTİSNA EDİLEN KAZANÇLARA İLİŞKİN BİLDİRİM” in “Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Elde Edilen Kazançlar” satırında gösterilecektir.

1.4.2. Serbest Bölgelerden Elde Edilen Kazanç İstisnası

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununda 5084 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayılmış; bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı belirtilmiş; işletmeci ve kullanıcıların yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulunca belirlenecek vergi dışı teşviklerden yararlandırılabilen hükme bağlanmıştır.

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca, 6/2/2004 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 vergisinden istisnadır.

İstisna, sadece faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkindir. Dolayısıyla, serbest bölgelerde şubesi bulunan mükelleflerin, bu bölgeler dışında yürüttükleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar istisna kapsamında değildir.

İstisna, bir kazanç istisnası olduğundan, mükelleflerin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri hasılatın bu faaliyetlere ilişkin olarak yapılan giderlerin düşülmesi sonucu bulunacak kazanç, gelir vergisinden istisnadır. Serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri de istisna kapsamında değerlendirilmektedir.

Ayrıca, serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne tam üyeliğinin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur. Bu istisnadan, bölgede yeni faaliyete geçen mükellefler ile faaliyet ruhsatlarında yer alan sürenin dolmasıyla normal vergileme rejimine tabi olacak mükellefler yararlanacaktır.

Ancak,

- Üretim dışı faaliyetlerden,
- Serbest bölge dışında üretilen malların satışından,
- Faaliyet ruhsatında belirtilen alan dışında üretilen malların satışından,
- Serbest bölgede veya serbest bölge dışında fason olarak imal ettirilen ürünlerin satışından

elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

İstisna kapsamında olan kazançlar, gelir vergisi mükellefleri tarafından Gelir Vergisi Beyannamesi Ekinin “**TABLO-3 İSTİSNA EDİLEN KAZANÇLARA İLİŞKİN BİLDİRİM**” in “**Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlar**” satırında gösterilecektir.

1.4.3. 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda yer alan istisna

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2. maddesi hükmü gereğince, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları faaliyete başlanılan tarihten bağımsız olmak üzere, 31/12/2013 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin, 4691 sayılı Kanun kapsamı dışındaki ticari işlemlerinden elde edebilecekleri gelirleri ile olağandışı gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Bu faaliyetlere ilişkin kar ya da zarar beyanname ekinin “**TABLO-3 İSTİSNA EDİLEN KAZANÇLARA İLİŞKİN BİLDİRİM**” in “**Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar**” satırında gösterilecektir.

1.4.4. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin ve Yatların İşletilmesinden ve Devrinden Sağlanan Kazançlara Tanınan İstisna

4490 sayılı Kanunla oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden elde edilen kazançlar, faaliyetin gelir vergisi mükelleflerince yapılması halinde gelir vergisinden istisna edilmiştir. İstisnadan dar mükellefler de yararlanabileceklerdir.

Bunun yanında, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin devrinden elde edilecek kazançlar da gelir vergisinden istisnadır.

Bu istisna, gerçek ve tüzel kişilerin Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıt ettirdikleri gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde ettikleri kazançları ile sınırlıdır. Ancak, Türkiye’de inşa edilen gemi ve yatlardan anılan Sicile kayıtlı olanların işletilip işletilmediğine bakılmaksızın devrinden elde edilen kazançlar da istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların otel veya restoran işletmeciliğinde (yüzer otel veya restoran) kullanılması durumunda bu faaliyet gemi işletmeciliği faaliyeti kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, elde edilen kazançların söz konusu istisnalardan yararlandırılması mümkün değildir.

Bu faaliyetlere ilişkin kar ya da zarar beyanname ekinin “**TABLO-3 İSTISNA EDİLEN KAZANÇLARA İLİŞKİN BİLDİRİM**” in “**Türk Ulusl. Gemi Sic. Kay. Gemi İşl. ve Devr. Sağlanan Kazançlar**” satırında gösterilecektir.

1.5. İstisna Kazanç Tutarlarının Tespiti ve Beyanı

Yukarıda sayılanlar kazanç istisnası olup, mükelleflerin istisna kapsamındaki faaliyetlerinden elde ettikleri hasıllardan bu faaliyetlere ilişkin olarak yapılan giderlerin düşülmesi sonucu bulunacak kazanç, gelir vergisinden istisnadır.

İstisna kazancın ve bu bağlamda gelir vergisi matrahının tespiti açısından, istisna kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve istisna kapsamında olan faaliyetlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

Mükellefler zarar da etmiş olsalar yıllık beyanname vermek zorundadırlar.

İstisna kapsamında olan faaliyetlerin zararlarla sonuçlanması halinde, bu zararların istisna kapsamında olmayan diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilmesi mümkün olmadığı gibi ertesi yıla devredilmesi de mümkün değildir.

Örnek 1. Bay (A)'nın 2011 yılı makine imalatı ve satışı faaliyetinden sağladığı gelir tutarı 20.000. TL, buna ilişkin giderleri ise 12.000. TL olarak gerçekleştirmiştir.

Bu kişi, aynı yılda serbest bölgede bulunan şubeden 10.000.TL hasılat elde etmiş olup bu faaliyetin elde edilmesi için 4.000.TL gider yapılmıştır.

Kişi 2011 yılı içerisinde 1.000 TL de Bağ-Kur primi ödemiştir.

Bu durumda, anılan kişinin gelir vergisi matrahı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Kişinin 2011 yılı gelirlerinin toplam tutarı <i>-Makine imalat ve satış geliri: 20.000 TL</i> <i>-Serbest bölgeden elde edilen gelir:10.000 TL</i>	30.000 TL
Giderler <i>-Makine imalat ve satışı ile ilgili giderler: 12.000 TL</i> <i>-Serbest bölge gelirinin elde edilmesi için yapılan gider: 4.000 TL</i>	(-) 16.000 TL
Ticari bilanço kârı <i>-Makine imalat ve satış kârı (20.000-12.000): 8.000 TL</i> <i>-Serbest bölge kârı (10.000-4.000): 6.000 TL</i>	14.000 TL
İstisna kazanç (serbest bölge kazancı)	(-) 6.000 TL
Ticari Kazanç Toplamı	8.000 TL
Beyan Edilen Ticari Kazanç (8.000-1.000=)	7.000 TL

TABLO-2 TİCARİ KAZANÇLARA İLİŞKİN BİLDİRİM (**)									
Sıra No	Ticaret Sicil No veya Ortaklığı Unvanı	Faaliyet Konusu	Piyasası	Kar		Zarar		Kazanan Gelir Vergisi (***)	
				(TL)	(%)	(TL)	(%)	(TL)	(%)
10	A adı şirketi	Makine İmalatı ve Satışı	100	8.000	0				
11									
12									
13									
14	Badii (Kısmi) Priz (****)			1.000	0				
15	Yatırım İndirimi (*****)								
16	Faaliyet Toplamı (14+15)			1.000	0				
17	İstisna Edilen Ticari Kazançlar Toplamı (15-16) (Her yıl maksimum TL ile sınırlı tutulmaktadır.)			7.000	0				

TABLO-3 İSTISNA EDİLEN KAZANÇLARA İLİŞKİN BİLDİRİM				
	Kar		Zarar	
	(TL)	(%)	(TL)	(%)
Çalışım ve Ölçüm/İstisnasızlıkta Edilen Kazançlar(*****)				
Serbest Bölgelerde Edilen Kazançlar	6.000	0		
Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Edilen Kazançlar				
Türk Likası, Demir Öc. Kay. Geri Kald. ve Devr. Sağlanan Kazançlar				
TOPLAM	6.000	0		

Görüldüğü gibi, gelir vergisinden istisna olan serbest bölgeden elde edilen gelirler için yapılan 4.000 TL gider, bölge dışı faaliyetlerle ilişkilendirilmemiş ve gelir vergisine tabi diğer kazançlardan indirim konusu yapılmamıştır. Mükellefin vergiye tabi geliri Tablo-2 “Ticari Kazançlara İlişkin Bildirim” de gösterilerek sadece bu tutarın vergilendirilmesi sağlanmıştır. İstisna kazanç da vergiye tabi kazanç ile ilişkilendirilmeksizin “Tablo-3 İstisna Edilen Kazançlara İlişkin Bildirim”de gösterilmiştir.

1.6. Kat Karşılığı İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesi

Kat karşılığı inşaat işleri ile ilgili bu rehberin “6.1.2.1. Kat Karşılığı İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesi” başlıklı bölümde gerekli açıklamalar yer verilmiş bulunmaktadır.

2. Zirai Kazançların Beyanı

Zirai faaliyetten doğan kazançlar Gelir Vergisi Kanununun zirai kazançlara ilişkin hükümlerine göre vergilendirilmektedir. Zirai kazançlar iki şekilde vergilendirilmektedir:

2.1. Tevkif Yoluyla Vergilendirme

Çiftçilere yapılan zirai ürün ve hizmet bedelleri üzerinden stopaj yapılır. Gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler için stopaj, nihai vergilendirme olmaktadır.

2.2. Gerçek Usulde Vergilendirme

Belirlenmiş işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçilerin kazançları zirai işletme hesabı veya bilanço esasına göre defter tutmak suretiyle tespit edilip, beyan yoluyla vergilendirilmektedirler.

Öte yandan; Kollektif şirketler, zirai faaliyetle uğraşsalar dahi ortaklarının kazançları ticari kazanç olarak vergilendirilmektedir. Zirai faaliyetle iştigal eden komandit şirketlerin komandite ortaklarının şirket kârından aldıkları paylar da şahsi ticari kazanç hükmündedir.

Zirai kazanç hangi usulde tespit edilirse edilsin zirai ürünlerin alış bedeli üzerinden her halükarda vergi tevkifatı yapılması temel kuraldır.

Çiftçilerden satın alınan zirai mahsullerin alış bedeli ve hizmet bedelleri üzerinden tevkifat yapılmaktadır. Alım satım işlemlerinin ticaret borsasında tescil ettirilerek yapılması halinde tevkifat oranı %50 indirimli uygulanmaktadır.

12/1/2009 tarihli ve 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen ve halen yürürlükte olan tevkifat oranları aşağıdaki gibidir:

- Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınan; zirai mahsuller için %2, hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri için %1,
- Ticaret borsalarına tescil edilmeden satın alınan; zirai mahsuller için %4, hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri için %2,
- Zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetler için;
 - o Orman idaresine veya orman idaresine karşı taahhütte bulunan kurumlara yapılan ormanların ağaçlandırılması, bakımı, kesimi, ürünlerin toplanması, taşınması vb. hizmetler için %2 , diğer hizmetler için %4

oranında tevkifat yapılacaktır.

Öte yandan, çiftçilere yapılan doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemeleri için tevkifat oranı % 0 olarak belirlenmiştir.

Kamu kurum ve kuruluşları zirai ürünleri kimden satın alırsa alsın tevkifat yapmak zorundadır. Vergi Usul Kanununun 11. maddesi ve 164 Seri No.'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre, ticaret borsaları zirai ürün alım satımında tevkifat yapılmasını sağladıktan sonra tescil yapacaklardır. Dolayısıyla alım satımı ticaret borsalarında tescil edilmiş olan bir ürünün satın alınması ile kamu kurum ve kuruluşlarından ürün satın alınması halinde gelir vergisi tevkifatı yapılmayacağı gibi müteselsil sorumluluk da söz konusu olmayacaktır.

2.3. Beyana Tabi Olmayan Zirai Kazançlar

Aşağıda belirtilen çiftçilerin defter tutma ve yıllık beyanname verme yükümlülükleri bulunmamaktadır.

- Ziraat gruplarına göre belirlenen işletme büyüklüğü ölçüsünü aşmayan,
- Bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca sahip olmayan,
- On yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olmayan,

çiftçiler, hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilir.

Bu gruba giren çiftçiler, beyanname vermezler. Ancak, yaptıkları satış ve hizmetleri dolayısıyla müstahsil makbuzu almak ve saklamak zorundadırlar.

2.4. Beyana Tabi Olan Zirai Kazançlar

Aşağıda belirtilen çiftçiler gerçek usulde vergilendirilmektedir:

- Ziraat gruplarına göre belirlenen işletme büyüklüğü ölçüsünü aşan,
- Bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca sahip olan,
- On yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan

çiftçilerin kazançları gerçek usulde tespit edilerek vergilendirilir.

Bu gruba giren çiftçiler, zirai işletme hesabı veya bilanço esasına göre defter tutmak ve beyanname vermek, alış ve satışları için belge almak, vermek ve saklamak zorundadırlar.

Çiftçiye ait olmakla beraber zirai işletmeye dahil edilmeyen biçerdöver veya bu mahiyetteki bir motorlu araç veya on yaşına kadar

ikiden fazla traktörün işletilmesinden elde edilen gelirler ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir.

Çiftçilerin zirai işletme hesabı veya bilanço esasında defter tutmaları kendi isteklerine bırakılmıştır. Bilanço esasını kabul edenler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler.

2.4.1. Zirai İşletme Hesabı Esasına Göre Kazancın Tespiti

Çiftçiler işletme hesabı esasında “Çiftçi İşletme Defteri” tutmak zorundadırlar. Zirai işletme hesabı esasına göre zirai kazanç bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile yapılan giderler arasındaki müspet farktır. Hasılat Gelir Vergisi Kanununun 56 ncı maddesinde belirtilen ve hesap dönemi içinde para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden unsurlardan, giderler ise aynı Kanunun 57. maddesinde sayılan ve ödenen veya borçlanılan meblağlardan oluşmaktadır. Ancak aynı Kanunun 41. maddesinde yazılı giderler hasılattan indirilemeyecektir.

2.4.2. Bilanço Esasına Göre Kazancın Tespiti

Bilanço esasında zirai kazancın tespiti öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerlerinin kıyaslanması yoluyla yapılır. Zirai kazancın bilanço esasına göre tespitinde Gelir Vergisi Kanununun 56, 57 ve 58. maddelerinde yer alan hasılat sayılan unsurlar ve giderler ile 41. (Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler) maddesinde yazılı indirilemeyecek giderlere ilişkin hükümler dikkate alınır.

Çiftçiler elde ettikleri bütün zirai kazançları üzerinden ister ürün satışı olsun, ister zirai hizmet karşılığı kazanç elde etmiş olsun tevki-fata tabi tutulmaktadır.

Gerçek usulde vergilendirilen zirai kazanç sahipleri gelir elde etme-

miş olsalar bile yıllık beyanname vermek zorundadırlar. (G.V.K Madde 85, 86)

Yıllık beyanname ile beyan edilecek zirai kazancı olan mükellefler **“TABLO-6 ZİRAİ KAZANÇLARA İLİŞKİN BİLDİRİM”** i dolduracaklardır. Söz konusu bildirim 23 no.lu satırına “Zirai Kazançlara Ait Bildirim” adı verilen ek föy üzerinde yapılan hesaplama sonucu bulunan zirai kazançlar toplamı aktarılacaktır.

Zirai kazançları defter tutmak suretiyle tespit edilen mükellefler tarafından Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi ekinde verilmesi gereken ve **“ZİRAİ KAZANÇLARA AİT BİLDİRİM”** adı verilen bu ek föy, ayrı ayrı muhtarlıklar bölgesinde bulunan veya ayrı ayrı işletme niteliğinde olan zirai işletmeler ile adi ortaklık halindeki işletmelerden elde edilen zirai kazançlar için ayrı ayrı yapraklar halinde düzenlenmek zorundadır.

Zirai kazanç sahipleri **“TABLO-6 ZİRAİ KAZANÇLARA İLİŞKİN BİLDİRİM”** bölümünün 26 no.lu satırında yer alan tutardan Bağ-kur primi ile yatırım indirimini düşecekler ve bulunacak tutarı Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinin 18 numaralı Zirai Kazançlar satırına aktaracaklardır. Bağ-Kur primi ve yatırım indirimi ile ilgili olarak Ticari Kazançlar bölümünde yapılan açıklamalar bu bölümde de geçerlidir.

2.4.3. Zirai Kazançlarda Yatırım İndirimi

Kazancı bilanço esasında tespit edilen zirai kazanç mükellefleri de yatırım indiriminden yararlanmaları mümkün bulunmaktadır. Yatırım indirimi ile ilgili açıklamalara ilgili bölümde yer verilmiş bulunmaktadır.

3. Serbest Meslek Kazancının Beyanı

3.1. Serbest Meslek Kazancın Tarifi

Serbest meslek kazancı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 65. maddesinde her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazanç olarak tanımlanmıştır.

3.2. Serbest Meslek Faaliyeti

Serbest meslek faaliyetinin ana unsurları şunlardır:

- Sermayeden ziyade şahsi çalışmaya, bilimsel veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması,
- Faaliyetin ticari mahiyette olmaması,
- Bir işverene tabi olmaksızın kişisel sorumluluk altında, kendi nam ve hesabına yapılması,
- Devamlılık unsuru taşıması.

3.3. Serbest Meslek Erbabı

Bir kişinin serbest meslek erbabı olabilmesi için, hem serbest meslek faaliyetinde bulunması, hem de bu faaliyeti mutad meslek halinde yapması gerekmektedir. Serbest meslek faaliyetine konu olan işlerin devamlı (mutad meslek) olarak yapıp yapılmadığı, Vergi Usul Kanunu'nun 155. maddesinde sayılan ölçülerden hareket etmek suretiyle saptanacaktır.

Buna göre, kendi nam ve hesabına, mutad meslek halinde faaliyette bulunan

- avukat,
- doktor,

- mimar,
- mühendis,
- müşavir,
- serbest muhasebeci,
- serbest muhasebeci mali müşavir,
- yeminli mali müşavir,
- ressam,
- yazar,
- bestekar,
- kimyager,
- noter,
- serbest öğretmen,
- artist,
- sağlık memuru

vb. kişiler serbest meslek erbabıdır.

3.3.1. Kanunen Serbest Meslek Erbabı Sayılanlar

Gelir Vergisi Kanunu'nda nelerin serbest meslek faaliyeti sayılacağı, kimlerin serbest meslek erbabı vasfına sahip kişiler olduğu belirlenmiştir. Ancak bazı faaliyetler serbest meslek faaliyeti unsurlarını sağlamasa dahi, Gelir Vergisi Kanunu'nda tek tek sayılmak suretiyle serbest meslek faaliyeti olduğu hükme bağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 65. maddesinin 3. fıkrasında, tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançların, serbest meslek kazancı olduğu hükme bağlanmıştır. Bunun dışında aynı kanunun 66'ncı maddesinin uygulanmasında;

- 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 teŖkilat kurmak veya bunlara sermaye temin etmek suretiyle veya sair suretlerle serbest meslek kazancından hisse alanlar,
- Serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif ve adi Ŗirketlerde ortaklar, adi komandit Ŗirketlerde komanditeler,
- Dava vekilleri, mŖavirler, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticari ve mesleki iŖlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçıları,
- Gelir Vergisi Kanunu'nun 70.maddesinin 5 numaralı bendi hkm uyarınca, ihtira beratlarının mucitleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar serbest meslek kazancı olarak vergilendirilecektir,
- Gelir Vergisi Kanunu'nun 70.maddesinin 6 numaralı bendi hkm uyarınca, telif haklarının müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar serbest meslek kazancı olarak vergilendirilecektir.
- Vergi Usul Kanunu'nun 155'nci maddesinde belirtilen Ŗartlardan en az ikisini taŖıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar;

Bu Ŗartlardan en az ikisini taŖımayanlar ile köylerde veya belediye içi nüfusu 5000 i aŖmayan yerlerde faaliyette bulunanlar gelir vergisinden muaftır.

3.4. Serbest Meslek Kazancının Tespiti

Serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ile diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır. **Müşteri veya müvekkilinden serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde alınan gider karşılıkları da kazanca ilave edilecektir.** Serbest meslek erbabı tarafından amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 328. maddesine göre hesaplanan farkın da kazanca eklenmesi gerekir. Ancak vergi, resim, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz gibi hususlara harcanmak üzere müşteri veya müvekkilinden alınan ve tamamen bu hususlara sarf edilen para ve ayınlar kazanç sayılmayacaktır. Serbest meslek erbabı için; ıttıla hasil etmeleri kaydıyla, namlarına kamu müesseselerine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması; serbest meslek kazancı olarak doğan alacağın başka bir şahsa temlikli (temlikin ivazlı olup olmadığına bakılmaz. İvazlı temliklerde ivazın tahsil şartı aranmaz) veya müşterisine olan borcu ile takası tahsil hükmündedir.

3.4.1. Serbest Meslek Kazancında Tahsil Şekilleri

Serbest meslek kazancında ilke olarak tahsil esası geçerli olmakla birlikte tahsili sadece nakden tahsil olarak anlamamak gerekmektedir. Mesleki faaliyetin karşılığının ayın olarak ya da menfaat şeklinde yapılmasını da tahsil olarak değerlendirmek gerekir.

Mesleki faaliyetin karşılığının ayın olarak alınması halinde bu ayının karşılığının VUK md. 267'nin (3) numaralı fıkrası hükmü gereği takdir komisyonunca değer takdirinin yaptırılması gerekir.

Menfaat olarak yapılan tahsilatların değerinin ise emsal bedele göre o da yoksa takdir esasına göre tespiti yerinde olacaktır.

3.5. Serbest Meslek Kazançlarından İndirilebilecek Giderler

3.5.1. Mesleki Faaliyetle İlgili Genel Giderler

GVK'nın 68. maddesinin (1) numaralı bendine göre, mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler hasılatтан indirilebilmektedir. Genel giderler kapsamına giren bazı giderler şöyledir;

- işyeri kirası, aydınlatma, ısıtma (havagazı, doğalgaz ve elektrik vb.),
- su, internet, telefon, (cep ve araç telefonu dahil),
- mükellef tarafından işyerinde kullanılan, ancak aboneliği başkası adına olan telefon, ve elektrik giderleri,
- hizmetli ve işçi ücretleri,
- ihbar ve kıdem tazminatları,
- sigorta giderleri,
- hizmet erbabına yemek verilmek suretiyle sağlanan ve ücret olarak değerlendirilen, ancak 23/8. maddeye göre gelir vergisinden istisna edilen menfaatler,
- kırtasiye giderleri (kalem, kağıt, cetvel, dosya, klasör, vb.),
- temsil ve ağırlama giderleri,
- reklam giderleri,
- işle ilgili olmak şartıyla bilgisayar, bilgisayar yazılım ve internet giderleri,
- işyeri ile ilgili normal tamir, bakım ve temizlik harcamaları,
- işle ilgili şehir içi ulaşım, otoyol gişe ücreti, posta ve kargo giderleri,

- mesleki kurslara ödenen giderler,
- işle ilgili çay-kahve-meşrubat giderleri,
- işle ilgili veya taşıt alımlarında kullanılan krediler için ödenen kredi faizleri,
- değeri amortisman ayırma sınırını geçmeyen demirbaş alımları,
- banka teminat mektubu ile ilgili masraflar ile oluşan faiz giderleri,
- mesleki faaliyetle ilgili davalarda ödenen vekalet ücreti,
- meslek lisesinde okuyan öğrencileri çalıştıran serbest meslek erbabı tarafından ücret bordrosuna dayanarak yapılan ücret ödemeleri,
- serbest meslek faaliyeti ile ilgili olan eşyanın işyerine nakli ile ilgili olarak ödenen hamaliye ve diğer nakliye giderleri,
- işyerinde çalıştırılan serbest meslek erbabının eşine ve çocuklara ödenen ve GVK'nın 61, 94, 103. maddeleri uyarınca vergilendirilen ücretler,
- işyerinde kullanılan ofis malzemeleri (masa, koltuk, vb).

3.5.1.1. İşyeri kirası, aydınlatma ve ısıtma giderleri

İkametgâhın bir kısmının iş yeri olarak kullanılması durumunda, ikametgah için ödenen kiranın tamamının; ısıtma ve aydınlatma gibi giderlerin ise yarısının indirilmesi gerekmektedir. İş yeri kendi mülkü olanlar ise kira yerine amortismanı, ikametgâhı kendi mülkü olup bunun bir kısmını iş yeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabileceklerdir.

Bazı durumlarda mükellef eşine ait bir binayı işyeri olarak kullanmakta veya adi ortaklık şeklinde yürütülen serbest meslek faaliyeti ortaklardan birisinin işyerinde yapılmaktadır. Bu durumlarda eş

veya ortağa ödenen kiranın tamamının gider yazılması gerekmektedir. Mükellefin eşine ait bir binayı hem işyeri hem de ikametgah olarak kullanması durumunda ise ödenen kiranın tamamı gider yazılacak, ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını gider yazabilecektir. Eğer kira ödenmiyorsa işyerinin emsal kira bedelinin gider yazılması gerekir. Aynı zamanda hem işyeri hem de ikametgah olarak kiralanan gayrimenkullerin vergi mevzuatımız açısından işyeri olarak kabul edildiğinden, serbest meslek erbabının mesken olarak kullanmış olduğu evde, aynı zamanda serbest meslek faaliyetini de sürdürmesi durumunda, bu gayrimenkulün işyeri olarak kabul edilerek ödenen kira bedelinin tamamı üzerinden GVK'nın 94/5. maddesine göre gelir vergisi tevkifatının yapılması gerekir. Ayrıca, mükelleflerin işyerlerinin taşınması ile ilgili olarak ödedikleri hamaliye ve nakliye giderlerinin de hasıllattan gider olarak indirilmesi mümkündür.¹⁴

Örnek 1. Serbest Avukat Volkan DURU kiraladığı ve bir kısmını konut olarak kullandığı dairede aynı zamanda mesleki faaliyetini de yürütmektedir. Mükellefin 2011 yılında ödediği kira tutarı 7.200 TL, bina gideri (ısıtma ve aydınlatma) ise 4.000 TL'dir. Bu durumda mükellef kira bedelinin tamamı olan 7.200 TL ile ısıtma ve aydınlatma giderinin yarısı olan 2.000 TL olmak üzere toplam 9.200 TL'yi gider olarak indirebilecektir.

3.5.1.2. Serbest Meslek Erbabının Bürosunun Bir Kısmını Kiraya Vermesi

Bu konuda, gayrimenkul sermaye iratlarının “**5.8. Serbest Meslek Erbabının Kiraladığı İşyerini Kiraya Vermesi**” başlıklı bölümünde ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

¹⁴ Gelir İdaresinin 01/03/2004 tarih ve 8603 sayılı özeldesesi.

3.5.1.3. Serbest Meslek Erbabının Eşine ve Çocuğuna Ücret Ödenmesi

Serbest meslek erbabının işyerinde hizmet akdine dayalı olarak eşini veya çocuğunu çalıştırması ve belli bir ücret ödemesi durumunda, söz konusu ödemelerin ücret olarak vergilendirilmesi ve ödediği ücretin mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirmesi mümkün bulunmaktadır.

3.5.1.4. Telefon, ADSL, Kablolu TV Giderleri (İşyeri, Özel Araç ve Cep Telefonları)

Telefon, internet, kablolu TV gibi bilişim giderlerinin serbest meslek kazancından indirimi mümkündür. Cep telefonlarına ilişkin haberleşme giderlerinin serbest meslek kazancından indirim konusu yapılabilmesi için yapılan harcamanın;

- Serbest meslek kazancının elde edilmesi ve idamesi ile açık ve doğrudan bir bağının bulunması,
- Yapılan işin mahiyetine uygun olması ve,
- İş hacmi ile mütenasip bulunması

gerekmektedir.¹⁵

Örneğin, yıllık gayrisafi hasılatı 20.000 TL olan bir serbest meslek erbabının yıllık 5.000 TL cep telefonu ödemesini gider yazması ve kazancından indirim konusu yapması, iş hacmi ile mütenasip değildir. Ancak bu giderin işle ilgili olarak yapıldığı tevsik edilebilirse gider olarak indiriminin mümkün olacağı da düşünülebilir. Serbest meslek erbabının kendi adına kayıtlı olmayan, bürosunda ücretli ola-

¹⁵ Gelir İdaresinin 04/11/2010 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32-7941-689 sayılı özelgesi.

rak çalışan hizmet erbabına ait cep telefonlarına ilişkin haberleşme ücretlerinin bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün değildir. Ayrıca, personele alınan hazır kartlar, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilemez.¹⁶ Yine, ortaklık olarak faaliyette bulunan serbest meslek erbablarının kendi şahıslarına ait cep telefonu giderlerini, ortaklığın hasılatından indirim konusu yapmaları da mümkün değildir.

Bilişim giderlerinin indiriminde dikkat edilmesi gereken bir husus da Özel İletişim Vergisidir. Mükelleflerin faturada ayrıca gösterilen ÖİV'yi gider olarak göstermeleri mümkün değildir.

3.5.1.5. İşyerine Ait Su ve Elektrik Aboneliğinin Başkasına Ait Olması

Mükelleflerce kullanılmakta olan, ancak başka kişiler adına kayıtlı olan telefon, su, elektrik ve benzeri genel giderlerin ödevlilerin faaliyette buldukları işyerlerine ilişkin olduğunun kesin delillerle ispatı halinde bunların kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkündür.¹⁷

3.5.1.6. Banka Teminat Mektuplarına Ödenen Faiz ve Masraflar İle Banka Kredi Faizleri

Serbest meslek erbabının yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyannamede hesaplanan gelir vergisinden mahsup edildikten sonra arta kalan tutarın nakden iadesi için vergi dairesine verilen banka teminat mektubu ile ilgili olarak bankaya ödenen masraf ve faiz giderlerinin finansman gideri olarak kabul edilerek, ödenen fa-

¹⁶ Gelir İdaresinin 27/02/2003 tarih ve 7679 sayılı özelgesi.

¹⁷ Gelir İdaresinin 05/06/2001 tarih ve 30411 sayılı özelgesi.

iz ve masrafların serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak hasılatтан indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Ayrıca, mesleki faaliyetin devamı için, işle ilgili bina, demirbaş veya taşıt alımı için bankalardan sağlanan kredilere ödenen faizler indirim konusu yapılabilmektedir.

3.5.2. Hizmetli ve İşçilerle İlgili Giderler

Gelir Vergisi Kanununun 68. maddesinin (2) numaralı bendine göre, hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müştemilatındaki iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (bu primlerin ve aidatın geri alınmamak üzere Türkiye’de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla) ile GVK’nın 27. maddesinde yazılı giyim giderleri hasılatтан indirilir.

3.5.2.1. Hizmet Erbabı İçin Ödenen Yemek Giderleri

İşyerinde veya müştemilatında personele yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerin, GVK’nın 61. maddesine göre ücret olarak değerlendirilmesi, ancak sağlanan bu menfaatlerin aynı Kanunun 23. maddesinin 8 numaralı bendi uyarınca gelir vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir. Bu suretle sağlanan menfaat, mesleki kazancın tespitinde hasılatтан gider olarak indirilebilecektir. Söz konusu istisnanın uygulanması ve gider indirimi için işverenin işyerinde yemek hazırlatması şart olmayıp yemeğin hazır olarak lokanta veya diğer yemek şirketlerinden temin edilerek işyeri veya müştemilatında verilmesi de mümkündür.

Öte yandan, hizmet erbabına civar lokantalar veya yemek verme hizmeti sağlayan yerlerde yemek verilmesi halinde çalışılan günlere

ait bir günlük yemek bedelinin 2011 yılı için 10,70 Türk Lirasının gelir vergisinden istisna edilmesi aşan kısmın ücret hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekir. Ancak söz konusu istisnanın uygulanabilmesi için yemek bedelinin, yemek verme hizmetini sağlayan mükelleflere ödenmesi ve yemek bedeli faturasının işveren adına düzenlenmesi; ayrıca bu faturaya yemek yiyen hizmet erbabının adı ve soyadı ile yemek yediği gün sayısını belirten bir listenin eklenmesi şarttır. Ayrıca, serbest meslek erbabının kendisi, işyerinde çalıştırmış olduğu personel ve gelen misafirlere ikram edilen çay, kahve ve meşrubat giderlerinin de işle ilgili olması nedeniyle serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi gerekir.

3.5.2.2. Hizmet Erbabına Verilen Giyim Eşyası

Serbest meslek kazancının tespitinde hizmetli ve işçilerle ilgili olarak indirim konusu yapılabilecek giderlerden bir tanesi de giyim giderleridir. GVK'nın 27/2. maddesinde "Demirbaş olarak verilen giyim eşyası (Resmi ve özel daire ve müesseselerce hizmet erbabına işin icabı olarak verilen ve bunların işten ayrılmaları halinde geri alınan giyim eşyası)"nın gelir vergisinden istisna edildiği hükme bağlanmıştır. Bu istisnanın uygulanabilmesi için, hizmet erbabına verilen giyim eşyasının işin icabı olarak verilmesi, işte giyilen ve demirbaş niteliğinde bulunan giyim eşyası olması gerekir. Personele giyim eşyası alınması veya diktirilmesi için kişilere nakten yapılan ödemeler ile personele ayakkabı ve elbise gibi giyim eşyası verilmesi istisna kapsamında değildir. Serbest meslek erbabı tarafından personele demirbaş olarak verilen giyim eşyası gelir vergisinden istisna olmakla birlikte, kazanç tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir. İstisna kapsamında olmayan giyim eşyalarının ise ücret olarak vergilendirilmesi gerektiğinden, hizmet erbabına ödenen ücret olarak genel giderler kapsamında indirim konusu yapılacaktır.

3.5.2.3. Hizmet Erbabı İçin Bireysel Emeklilik Katkı Payı denmesi veya Hizmet Erbabının Kendisi, EŞi ve çocukları İçin zel Sağlık Sigortası Yapıtırılması

Bilindiği üzere 4697 sayılı Kanunla GVK'nın 40/9. maddesine göre ticari kazanç sahiplerinin çalıştırdıkları hizmet erbabı için bireysel emeklilik Şirketlerine denen katkı paylarının ticari kazancın tespiti-nde gider olarak indirilmesine karŐın, serbest meslek kazancının tespitinde çalıştırılan hizmet erbabı için ödenecek katkı paylarının gider olarak indirim konusu yapılması **mümkün değildir**. Ödenen katkı payının hizmet erbabına sağlanan bir menfaat olarak ücret kapsamında vergilendirilmesi ve genel gider olarak indirim konusu yapılması gerekir.

Ayrıca, serbest meslek erbabı tarafından hizmet erbabı için özel sağlık sigortası yapıtırılması ve özel sağlık sigortasının tamamının veya bir kısmının serbest meslek erbabı tarafından karşılanması halinde vergilendirme ve giderleŐtirme işleminin nasıl yapılacağı sorusu gündeme gelmektedir. GVK'nın 61. maddesinde ücretin tanımı, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlanmıştır. Bu nedenle, işverenler tarafından hizmet erbabı için yapılan sağlık sigortalarının ücret kapsamında değerlendirilmesi ve hizmet erbabının kümülatif ücret matrahına dahil edilerek gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir. IŐverenler tarafından ücretlilerin sağlık sigortaları için Şahıs sigortalalarına demiŐ olduğu primlerin ise normal ücretlerin giderleŐtirilmesinde olduğu gibi 68/1. maddeye göre gider yazılması gerekir.

Öte yandan, serbest meslek erbabının mesleki kazancın tespitinde gider olarak indiremediği (kendisine, eşine ve küçük çocuklarına ait) sağlık harcamaları (muayene, ilaç, tedavi, ameliyat, tahlil, göz-

lük, lens vb.); GVK'nın 89/2. maddesine göre yıllık beyanname beyan edilen gelirin %10'unu aşmamak ve belge ile tevsik edilmek şartıyla indirim konusu yapılabilmektedir.

3.5.3. Mesleki Faaliyetle İlgili Seyahat ve İkamet Giderleri

Mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri (seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak şartıyla) hasıllattan indirilir. Seyahat ve konaklama giderinin gider olarak indirim konusu yapılabilmesi için;

- seyahatın mesleki faaliyetle ilgili olması,
- yapılan işin önem ve genişliği ile orantılı olması,
- seyahat süresinin seyahat amacıyla uyumlu olması ve,
- belgeyle tevsik edilmesi şarttır.

Seyahat harcamaları, yolculuklar nedeniyle taşıma araçlarına (uçak, tren ve otobüs gibi) ödenen ücretlerden; konaklama nedeniyle (otel, motel gibi) yapılan ödemelerden ve seyahat süresince şehir içi ulaşım araçlarına ödenen ücretlerden oluşur.

Örneğin, bir serbest meslek erbabının hafta sonları ve diğer tatil günlerinde başka şehirde bulunan ailesini ziyaret amacıyla yapılan seyahatler ile akaryakıt giderlerinin, mesleki faaliyetle ilgili bir gider olmaması nedeniyle serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.¹⁸

3.5.4. Amortismanlar

Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşınmazlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amor-

¹⁸ Gelir İdaresinin 13/07/2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 68-968 sayılı özelgesi.

tismanlar (amortismanına tâbi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde aynı Kanununun 328. maddesine göre hesaplanacak zararlar dahil) hasıllattan indirilir. Mesleki faaliyette kullanılan tesisat ve demirbaşların bir yıldan fazla kullanılması ve yıpranmaya, aşınmaya ve kıymetten düşmeye maruz bulunması gerekir. Mesleki faaliyette kullanılan tesisat ve demirbaşın değeri, VUK'nun 313. maddesinde belirlenen amortisman ayırma limitini (2011 yılı için 700 TL) aşmaması durumunda doğrudan gider yazılacaktır. Diğer taraftan, mesleki faaliyette kullanılan ve envantere dahil edilen taşıtlara ilişkin giderler ile Vergi Usul Kanununa göre ayrılan amortismanların serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak hasıllattan indirilmesi mümkün olup, taşıtların münhasıran işte kullanılma şartı aranmaktadır.

Serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılacak amortismanlar, mesleki faaliyette kullanılan tesisat ve demirbaşlar ile envantere dahil olan taşıtların amortismanları ile sınırlıdır. Mesleki faaliyetle ilgili bulunmayan tesisat ve demirbaşların amortismanları ile envantere dahil olmayan taşıtların amortismanları gider kaydedilemez. Örneğin, bir mühendislik bürosu; çarşaf, bornoz, yatak ve benzer giderlerle, plak, teyp bandı ve kaset gibi giderleri mesleki kazancın tespitinde gider kaydedemez. Buna karşılık işyerinde kullanılan buzdolabı, halı, koltuk takımı ve benzeri kıymetler için amortisman ayrılabilir. Konu ile ilgili olarak yayımlanan 221 seri no.lu Genel Tebliğde de belirtildiği üzere, VUK'nun 211. maddesi uyarınca serbest meslek erbabı, işlerinde bir yıldan fazla kullandıkları ve amortismanına tabi tuttıkları tesisat ve demirbaş eşyanın kıymetleri ile amortismanlarını 189. maddede yazılı şekilde amortisman kayıtlarında gösterirler. Kanununun 189. maddesinde ise; üzerinden amortisman ayrılan kıymetler ve bunların amortismanlarının aşağıda yazılı şekillerden herhangi biri ile gösterileceği belirtilmiştir.

- Envanter defterinin ayrı bir yerinde,
- Özel bir amortisman defterinde,
- Amortisman listelerinde.

Serbest meslek erbabının, yukarıda belirtilen kıymetler ile bunların amortismanlarını serbest meslek kazanç defterinin ayrı bir yerine yazmaları da mümkündür. Aynı Genel Tebliğde, bu nevi giderlerin hasıllattan indirilebilmesi için söz konusu binek otomobillerin envantere dahil edilmesi şarttır. Öteden beri faaliyette bulunan serbest meslek erbabı, işlerinde kullandıkları halde envanterlerine dahil etmedikleri binek otomobillerini maliyet bedeli ile envanterlerine dahil edebileceklerdir. Maliyet bedelinin tespit edilememesi veya bilinmemesi halinde binek otomobilleri, mükellefler tarafından alış tarihindeki rayice göre tahmin olunacak bedeli ile envantere dahil edilecektir.

Bu şekilde envantere dahil edilecek binek otomobillerin maliyet bedeli veya alış tarihindeki rayice göre tahmin olunacak bedelinden, otomobilin iktisap tarihinden envantere alınma tarihine kadar ayrılması gereken amortisman tutarlarının indirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, amortisman süresinin başlangıcı binek otomobilinin iktisap edildiği tarih olacaktır. Amortisman süresi dolmamış ise kalan süre için amortisman ayrılacaktır. Daha önceki düzenlemede sadece envantere dahil olan binek otomobillerin amortismanları gider olarak indirim konusu yapıldığından ve yeni düzenlemeye göre envantere dahil olan taşıtlara ait amortismanlar da gider olarak kabul edileceğinden, yukarıda yapılan açıklamalar bu taşıtlar içinde geçerli bulunmaktadır. Serbest meslek erbabının envantere dahil ettiği taşıtları için azalan bakiyeler usulünde amortisman ayırmaları mümkün değildir. Öte yandan, VUK'nun 320'nci maddesine göre, binek otomobillerinin envantere dahil edildiği hesap dönemi için ay kesri

tam sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılacaktır.

Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin iktisabında kullanılan krediler nedeniyle ödenen faizlerin iktisadi kıymetin maliyet bedeline eklenecek kısmı ile doğrudan gider yazılacak kısmının tespitinde değerlendirme hükümlerinin uygulanması ile ilgili olarak 163 seri no.lu Vergi Usul Genel Tebliğinde yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanların sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi gerekmektedir; işletme dönemine ait olanların ise ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortismanına tabi tutulması mümkün bulunmaktadır. Anılan Tebliğe göre, mükelleflerin yatırım döneminde ödedikleri faizleri ilgili iktisadi kıymetin maliyet bedeline eklemelerinin zorunlu olduğu, işletme döneminde ödedikleri faizleri ise maliyet bedeline eklemek veya doğrudan gider yazmak hususunda serbest oldukları bildirilmiştir.

Maliyet bedeline eklenmesi zorunlu olan kısmın tespitinde, iktisadi kıymetin iktisap tarihinden (yatırımlarda aktife alındıkları tarihten) hesap dönemi sonuna kadar yani bilanço gününe kadar geçen sürenin dikkate alınması gerekir. Bu itibarla, aktife kaydedilen taşıt için aktife alındığı tarihten itibaren hesap dönemi sonuna kadar ödenen faizlerin maliyete eklenmesi zorunludur. Aktifleştirilen hesap döneminden sonra tahakkuk eden kredi faizlerinin ise maliyete intikal ettirilmesi suretiyle amortismanına tabi tutulması veya doğrudan gider olarak da muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, mükelleflerin taşıtları ile ilgili kredi faizlerinin ilgili buldukları yılda doğrudan gider mi yazacakları yoksa amortismanına mı tabi tutacakları hususundaki tercihlerini başlangıçta yapmaları gerekmektedir. Önce gider yazma yolunun seçilmesi halinde

daha sonraki yıllarda bu tür giderlerin sabit kıymetin maliyetine eklenerek amortisman yoluyla itfa edilmesi veya daha önce amortisman ayırmaya başlayıp sonra gider yazma yoluna gidilmesine kanunen imkan bulunmamaktadır.

3.5.4.1. Mesleki Faaliyette Kullanılmak Üzere Satın Alınan Cep Telefonu Bedelinin Gider Yazılması veya Amortisman Tabi Tutulması

Mesleki faaliyette kullanılmak üzere satın alınan cep telefonunun değerinin 700 TL'yi aşmaması durumunda, cep telefonu alım bedelinin, yapılan işin mahiyetine uygun olması (alım bedelinin makul ölçüler içerisinde olduğunun kabulü şartıyla) halinde serbest meslek kazancının tespitinde doğrudan gider olarak indirim konusu yapılması mümkündür. Cep telefonunun değerinin 700 TL'yi aşması halinde ise amortisman tabi tutularak indirim konusu yapılması gerekir.

3.5.5. Kiralanan veya Envantere Dahil Olan ve İşte Kullanılan Taşıtların Giderleri

Kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri hasıllattan indirilir. Kiralanan ve işte kullanılan taşıtın bazı durumlarda adi ortaklık şeklinde (SM Mali Müşavirlik Ortaklık Bürosu, Avukatlık Ortaklık Bürosu gibi) faaliyette bulunan serbest meslek erbabından birine ait olması durumunda da söz konusu taşıt için yapılan giderler hasıllattan indirim konusu yapılacaktır. Ancak, taşıtlara ilişkin giderler ile amortismanların serbest meslek kazancının tespitinde hasıllattan indirim konusu yapılabilmesi için;

- taşıtın kiralanmış veya envantere kayıtlı olması ve,
- işte kullanılması gerekmektedir.

Kiralanan veya envantere kayıtlı olan taşıtların mutlaka mesleki faaliyette kullanılan bir taşıt olması gerekmektedir.

Örneğin, bir yük taşıma aracı olan kamyonetin mali müşavirlik faaliyetinde bulunan serbest meslek erbabının mesleki faaliyetinde kullanması ve bu taşıta ait gider ve amortismanları gider olarak indirim konusu yapılması söz konusu olamaz. Kiralanan araçlarla ilgili olarak, mesleki faaliyetlerle ilgili işlerde kullanılmak üzere Finansal Kiralama Kanununa göre finansal kiralama yoluyla edinilen araçlara ait giderlerinde indirim konusu yapılması gerekmektedir. Konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığına, serbest meslek faaliyetinde kullanmak üzere satın alınan Transporter Panelvan Citivan marka araca ait amortisman ve giderlerin serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapıp yapılamayacağını sorulması üzerine verilen cevapta, 68. maddenin (4) ve (5) numaralı bentleri gereğince, söz konusu taşıtın işletmeye kaydedilmesi ve işte kullanılması halinde, amortisman ve giderlerinin serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılması gerektiği açıklanmıştır.

Konu ile ilgili olarak yayımlanan 221 seri no.lu Genel Tebliğin, Binek Otomobillerinin Amortismanları ve Giderleri başlıklı bölümünde, serbest meslek erbabının binek otomobillerinin amortismanlarının yanı sıra bu araçların akaryakıt, bakım, onarım ve sigorta gibi giderlerini hasılatlarından gider olarak indirebilecekleri, ancak bu taşıtların motorlu taşıtlar vergisinin gider olarak dikkate alınmayacağı açıklanmıştır. Buna göre, envantere kayıtlı olan ve hem mesleki faaliyetin ifasında hem şahsi işlerde müştereken kullanılan taşıtların, mesleki faaliyetin icrası için yapılan giderlerinin serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Mükelleflerin otomobil ile ilgili kredi faizlerinin ilgili oldukları yılda doğrudan gider mi yazacakları yoksa amortismanla mı tabi tutacakları hususundaki tercihlerini amortismanlar bölümünde

belirtildiği üzere başlangıçta yapmaları gerekmektedir. Öte yandan, mükellefin tercihi doğrultusunda maliyete ilave edilmeyen banka kredi faizlerinin genel gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Sonuç olarak, envantere kayıtlı olan ve işte kullanılan taşıtlara ilişkin giderler ile Vergi Usul Kanununa göre ayrılan amortismanların serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak hasılatтан indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

3.5.6. Mesleki Yayınlar İçin Ödenen Giderler

Mesleki faaliyetle ilgili olarak alınan mesleki yayınlar için ödenen bedeller hasılatтан indirilir. Serbest meslek erbabının mesleği ile ilgili olarak almış olduğu mesleki kitaplar, mesleki dergiler ve meslekli ilgili CD'ler bu kapsamdadır. Ancak, günlük gazeteler, siyasi içerikli dergiler gibi mesleki faaliyetle ilgisi bulunmayan gazete ve dergiler için ödenen bedellerin, mesleki yayınlar için ödenen bedeller kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından, gider olarak indirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Vergi idaresi vermiş olduğu bir çok görüşte günlük gazeteler için yapılan giderlerin serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacağını belirtmiştir. Günlük gazeteler, her ne kadar mesleki bir yayın olmasa da ekonomiyi ve günlük mesleki gelişmeleri takip etmek isteyen bir çok serbest meslek erbabı için (Mali müşavir, avukat, tercüman, mühendis, manken, profesyonel sanatçı, medyum gibi) her gün alınıp takip edilmesi gereken yayınlardır. Bu nedenle, bu konunun yeniden değerlendirilmesinde fayda vardır.

3.5.7. Mesleki Faaliyetin İfası İçin Satın Alınan Mal ve Hizmet Bedelleri

Mesleki faaliyetin ifası için ödenen mal ve hizmet alım bedelleri hasılatından indirilir. Buna göre, serbest meslek erbabının faaliyetini yapabilmesi için gerekli olan alet, madde ve malzemeler ile faaliyetinin gereği olarak hizmet satın alması durumunda, yapılan ödemelerin indirim konusu yapılacaktır. Örneğin dişçi, diş dolgu malzemesini ve ilaç bedellerini gider yazabilecektir. Ancak, alınan alet ve malzemelerin mesleki faaliyetin ifası için gerekli olması gerekir. Konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığınca verilen bir görüşte, filmcilik, reklamcılık ve tiyatro alanında faaliyet gösteren manken, fotomodel, film ve sahne oyuncusu gibi sanatçıların mesleklerini ifa edebilmeleri için gerekli olan kıyafet alımları için yapılan harcamaların serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilebileceği, ancak estetik ameliyat, diş protez ve spor salonları için yapılan harcamaların gider kabul edilmeyeceği açıklanmıştır. Yine serbest meslek erbabının faaliyeti ile ilgili olmayan tamamen özel ihtiyaçlar için yapılan giyim, kuaför, bakım-parfümeri gibi harcamaların indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Maliye Bakanlığınca Avukatlık faaliyetinde bulunan serbest meslek erbabı tarafından mesleğinde sesini etkin kullanmak için gittiği diksiyon kursuna ödediği ücretin serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilip indirilemeyeceğinin sorulması üzerine verilen cevapta; GVK'nın 68. maddesinin (7) numaralı bendine göre, mesleki faaliyetin ifası için ödenen mal ve hizmet alım bedellerinin mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirileceği hüküm altına alınmış olduğu belirtilerek, mesleğin ifası için alınan eğitim hizmeti (diksiyon kursu) için yapılan ödemelerin, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilmesinin mümkün olduğunu açıklamıştır.

3.5.8. Faaliyetle İlgili Olarak Ödenen Meslek, İlan ve Reklam Vergileri

Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen meslek, ilan ve reklam vergileri ile iş yerleriyle ilgili aynı vergi, resim ve harçlar hasılatından indirilir. Örneğin, Belediye Gelirleri Kanununa göre ödenen ilan ve reklam vergileri, mülkiyeti kendisine ait olan işyerleri ile ilgili emlak ve çevre temizlik vergileri bu kapsamdadır.

1136 sayılı Avukatlık Kanunu uyarınca vekaletname örneklerine yapılandırılmak üzere Türkiye Barolar Birliğinden alınan vekalet pullarına ilişkin ödemelerin, Vergi Usul Kanununda belirtilen şekilde belgelendirilmesi durumunda, serbest meslek kazancının tespitinde hasılatından indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

3.5.9. Mesleki Faaliyetle İlgili Olarak Ödenen Tazminatlar

Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelenameye göre ödenen tazminatlar hasılatından indirilir. Örneğin, serbest meslek faaliyetinde kullanılmak üzere kiralanmış işyeri için öngörülen kira tutarının süresinde ödenmemesi nedeniyle, gayrimenkul kiralanma özel şartnamesine dayanarak gecikme zammı oranında ödenen faiz, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır. Yine, harita mühendisi olarak faaliyette bulunan bir serbest meslek erbabının belediye ile harita ve plan çizmek için sözleşme yapması ve bu işi taahhüt edilen süre içinde tamamlaması durumunda, sözleşmede yer alan hükümlere göre ödeyeceği gecikme cezasının gider olarak indirim konusu yapılması gerekir.

3.5.10. Emekli Sandıklarına ve Mesleki Teşekküllere Ödenen Aidatlar

Serbest meslek erbabları mesleki faaliyetlerini yapabilmek için meslek odalarına üye olmak zorundadırlar. Bu meslek odalarına (Tabipler Odası, Mimarlar ve Mühendisler Odası, Barolara, SMMM, YMM Odası gibi) ödenen aidatlar gider olarak indirim konusu yapılabilmektedir.

Kanunda bahsedilen emekli sandıkları ifadesinden kanunla kurulmuş sigorta ve emeklilik kuruluşlarının anlaşılması gerekmekte olup, serbest meslek faaliyetinde bulunan serbest meslek erbablarının yasal olarak bağlı oldukları ve prim ve aidat ödemek zorunda oldukları kuruluşlara ödenen primler için herhangi bir tutar sınırlaması bulunmamakta olup, ödenmiş olması şartıyla primlerin tamamı indirim konusu yapılmaktadır. Kanunları gereğince SGK'ya ödenen borçlanma primleri de bu kapsamda indirim konusu yapılabilecektir.

Ancak, mesleki kazancı dolayısıyla vergiye tabi olan mükellefin isteğe bağlı olarak SGK'ya ödenen sigorta primlerinin gider yazılacağına dair bir hüküm bulunmadığından, söz konusu sigorta primlerinin mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün değildir.¹⁹ Yine aynı şekilde, kanunla kurulu sosyal güvenlik kurumlarından malullük veya emeklilik aylığı almakta iken 5510 sayılı Kanuna tabi sigortalı bir işte çalışanlardan kesilen 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 30 uncu maddesi gereğince ödenen "Sosyal Güvenlik Destek Primleri" nin de indiriminin mümkün olduğu düşünülmektedir.

¹⁹ Gelir İdaresinin 27.05.2004 tarih ve 23680 sayılı özelgesi.

Mesleki teşekküller ile ilgili olarak da Gelir İdaresince verilen bir özalgede, üyesi olunan ve merkezi yurtdışında bulunan omurga cerahisi üzerine çalışmalar yapan derneğe yapılan aidat ödemeleri ile yılda bir kez talep edilen ek ödemenin, anılan derneğin mesleki teşekkül niteliğinde olmaması nedeniyle indirim olarak dikkate alınmasının mümkün bulunmadığı belirtilmiştir.²⁰

Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odasına yıllık aidat ve giriş aidatı olarak yapılan ödemeler Gelir Vergisi Kanununun 68. maddesinin (8) numaralı bendine göre serbest meslek kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. Diğer taraftan, ödemelere ilişkin makbuzda yer alan TÜRMOB'a **eğitim fonu, TÜRMOB kampüs inşaat fonu, sosyal yardımlaşma ve dayanışma fonu** adı altında yapılan ödemelerin indirim olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olarak serbest meslek faaliyetine başlamak amacıyla Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğine **kimlik ücreti, ruhsat ücreti ve sirküler rapor ücreti** adı altında yapılan ödemeler, Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinin 1 inci bendine göre gider olarak indirilebilir.²¹

3.6. Serbest Meslek Kazancının Tespitinde İndirimi Mümkün Olmayan Giderler

GVK'nın 68. maddesinin son fıkrasında, her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazmi-

²⁰ Gelir İdaresinin 08/09/2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[65-11/3]-701sayılı özelgesi.

²¹ Gelir İdaresinin 08/06/2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-GVK-65-2-371 sayılı özelgesi.

natların serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre, mükellefin şahsi kusurundan ve yasalara aykırı hareketlerinden kaynaklanan para cezaları ve tazminatlar gider olarak kabul edilmez. (Örneğin, trafik cezaları, belediyelerce kesilen cezalar gibi.) Aynı fıkra hükmüne göre, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre mükellef adına kesilen vergi ziyai cezası, özel usulsüzlük ve genel usulsüzlük cezaları da gider olarak kabul edilmeyecektir.

Ayrıca, Gelir Vergisi Kanununun matrahtan ve gider unsurlarından indirilemeyecek giderler başlıklı 90'ncı maddesinde, gelir vergisi ile diğer şahsi vergilerin, her ne şekilde olursa olsun vergi cezaları ve para cezalarının, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre ödenen cezaların, gecikme zamları ve faizlerin gelir vergisi matrahından ve gelir unsurlarından indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizlerinin de vergi matrahından ve gelir unsurlarından indirilemeyeceği belirtilmiştir.

Kanun hükmü gereğince indirimi kabul edilmeyen giderler dışında, serbest meslek kazancının tespitinde indirimi kabul edilmeyen bazı giderler ise şöyledir;

- ❖ Serbest meslek erbabının, herhangi bir surette zayı ettikleri paralar, çalınan mal, ecza ve demirbaş eşya bedelleri,
- ❖ Mesleki faaliyetle ilgisi bulunmayan kurslara yapılan ödemeler (lisan öğrenimi için dil kurslarına yapılan ödemeler gibi),
- ❖ Günlük gazeteler ile mesleki faaliyetle ilgili olmayan dergi ve kitap alımları için ödenen tutarlar,

- ❖ Personele ait cep telefonu fatura bedelinin (hazır kart bedelleri dahil) ödenmesi için yapılan giderler,
- ❖ Ortaklık olarak faaliyette bulunan serbest meslek erbablarının, kendi şahıslarına ait cep telefonu masrafları,
- ❖ Serbest meslek erbabının işyerinde personeline veya müşterilerine ikram ettiği içki bedelleri,
- ❖ Serbest meslek faaliyeti ile ilgisi olmayan seminer ve konferanslar için yapılan yol giderleri, konaklama ve yemek giderleri,
- ❖ Serbest meslek erbabının yanında çalıştırdığı hizmet erbabı için bireysel emeklilik şirketlerine ödediği katkı payları ve özel sağlık sigortası giderleri,
- ❖ İsteğe bağlı olarak Emekli Sandıklarına ödenen sigorta primleri,
- ❖ Kiralanan veya envantere dahil olan taşıtlar için ödenen Motorlu Taşıtlar Vergisi,
- ❖ Serbest meslek erbabının kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ait sağlık harcamaları (muayene, ilaç, tedavi, ameliyat, tahlil, gözlük, lens vb.) mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirilemez. Ancak, GVK'nın 89/2'uncu maddesine göre beyan edilen gelirin %10'u aşılmamak ve belge ile tevsik edilmek şartıyla beyan edilen gelirden indirim konusu yapılabilir,
- ❖ Serbest meslek erbabının kendi ev ihtiyaçları için yapmış olduğu her türlü harcamalar,
- ❖ Serbest meslek erbablarının bağlı olduğu meslek odası seçimleri ile ilgili olarak verilen yemek ve kokteyl hizmeti karşılığı olarak ödenen bedeller,

- ❖ Meslek odaları ve meslek birliklerinin hizmet binalarının yapımı için ödenen katılım payları (Kanunları veya yönetmelikleri gereğince aidat niteliğinde olmayan ödemeler),
- ❖ Serbest meslek erbabının kendi özel ihtiyaçları için yapmış olduğu giyim, bakım, kuaför, parfüm gibi benzeri harcamalar,
- ❖ Mesleki faaliyette kullanılmayan özel araç, cep telefonu, araç telefonu ödemeleri, gider olarak indirilemez.

3.7. Serbest Meslek Kazançlarında İstisna

3.7.1. Telif Kazançları İstisnası

Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde yer alan hüküm gereğince; müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr ve mucitlerin ve bunların yasal mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video bant, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, 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 istisna edilmiştir.

Anılan Kanunun 94/2-a maddesinde ise 18. madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden % 17 vergi kesintisi yapılacağı belirtilmiştir.

Görüldüğü gibi telif kazançlarının vergilendirilmesinde tam istisna uygulamasından söz edilmesi mümkün değildir. Yapılan vergi kesintisinin dışında, ortaya çıkacak bir vergi yükü söz konusu olmayacağından yapılan % 17 oranındaki vergi kesintisi nihai vergileme ol-

maktadır. Böylece, telif kazancı elde eden mükellefler gelir vergisinin artan oranlı tarife uygulamasına tabi olmayacakları gibi, defter tutma ve beyanname verme gibi şekli mükellefiyete de tabi tutulmamış olmaktadır.

3.7.1.1. İstisnanın Kapsamı:

- **İstisnadan Yararlanacak Olanlar:** İstisna müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının tanınmıştır.
- **İstisnanın Kapsamı:** Şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeler, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu, kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratları girmektedir.
- **İstisna Edilen Kazanç:** İstisnadan yararlanma hakkı olanların gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayımlamak 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 istisna kapsamındadır.

Söz konusu istisna serbest meslek faaliyeti çerçevesinde elde edilmiş kazançlara uygulanacak bir istisna olup maddede yer alan fikri ürünlerin serbest meslek faaliyetinin sonucu olması ve elde edilen gelirin serbest meslek kazancı olması gerekmektedir.

İstisnadan yararlanma, istisnaya konu kazançta esas olan eserin 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu hükümlerine göre eser niteliği taşıması ve bu durumun tevsik edilmesi şartına bağlanmaktadır. İstisnadan yararlanacak olanlar bu durumu Kültür Bakanlığına başvurmak suretiyle belgelendirmek durumundadırlar

3.7.1.2. Serbest Meslek Faaliyetinin Devamlı veya Arızı Yapılmasının Telif Kazançları İstisnası Karşısındaki Durumu

İstisna uygulamasına ilişkin olarak serbest meslek faaliyetinin devamlılığı açısından herhangi bir sınırlama getirilmemiştir. Bu nedenle Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesi kapsamındaki kazançların devamlı veya arızı olarak elde edilmesi istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

Bu işlerin ticari organizasyon içinde veya devamlılık arz edecek hizmet sözleşmesine istinaden yapılması halinde söz konusu istisnanın uygulanması mümkün değildir.

3.7.1.3. İstisnadan Yaralanacakların Vergisel Ödevleri

224 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile münhasıran Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde belirtilen türden faaliyetlerde bulunan ve eserlerini sadece aynı Kanunun 94. maddesinde belirtilen kişi veya kurumlara teslim eden serbest meslek erbabından isteyenlerin;

- ❖ defter tasdik ettirme ve tutma,
- ❖ belge düzenleme zorunlulukları,

hasılat tutarına bağlı olmaksızın kaldırılmıştır. Ayrıca, serbest meslek faaliyetini arızı olarak yapanların da defter tutma ve belge düzenleme zorunlulukları bulunmamaktadır.

Geliri sadece telif kazançlarından ibaret olanlar bu gelirleri için beyanname vermezler, başka gelirleri dolayısıyla beyanname vermeleri halinde bu gelirlerini beyannameye dahil etmezler.

3.7.2. Sergi ve Panayır İstisnası (G.V.K. Md. 30)

Dar mükellefiyete tabi olanların, hükümetin izniyle açılan sergi ve panayırlarda yaptıkları serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları, gelir vergisi kapsamı dışında bırakılmıştır.

3.8. Serbest Meslek Kazançlarında Tevkifat Uygulaması

GVK'nın 94. maddesinin birinci fıkrasında vergi tevkifatı yapmak zorunda olanlar belirtilmiş, aynı fıkranın 2 numaralı bendinde yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hükme bağlanmıştır. Tevkifat oranı, 12/1/2009 tarihli ve 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereğince;

- GVK'nın 18. maddesi kapsamına giren serbest meslek işlerinde %17,
- Diğerlerinde % 20 olarak belirlenmiştir.

Tevkifat uygulamasında serbest meslek kazancının **devamlı veya arızı nitelikte** olmasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

3.8.1. Serbest Meslek Makbuzunda tevkifatın gösterilmesine ilişkin örnek:

Tacir (A), defterlerini serbest muhasebecisi (B)'ye tutturmakta ve bu hizmeti aylık %18 KDV dahil 1.180 TL'ye yaptırmaktadır. Her ikisi de gerçek usulde gelir vergisi mükellefidir. Bu durumda; mükellef, Serbest Muhasebeci (B) olup, vergi sorumlusu da tacir (A)'dır. Düzenlenecek Belge, Serbest Meslek Makbuzudur. Düzenlenecek SM Makbuzunda gelir vergisi tevkifatı ve KDV şöyle gösterilecektir;

- Hizmet Bedeli (Brüt)	: 1.000 TL
- KDV (%18)	: 180 TL
- Tevkifat Tutarı (1.000X0,20=)	: 200 TL
- Ödenecek Net Tutar (1.180-200=)	: 980 TL

3.9. Serbest Meslek Erbablarının Ortaklık Olarak Faaliyette Bulunması

Günümüzde bazı meslek mensupları aynı işyerinde ortaklık olarak faaliyette bulunmaktadır. Buna göre ortaklık şeklinde faaliyette bulunan serbest meslek erbablarının vergilendirilmesinde aşağıdaki şekilde işlem yapılması gerekmektedir;

- Ortaklığa (adi ortaklığa) bağlı çalışan ortakların serbest meslek faaliyeti neticesinde elde ettiği kazancın serbest meslek kazancı olarak kabul edilmesi,
- Ortaklığına bağlı çalışan ortakların serbest meslek faaliyeti neticesinde elde ettikleri kazançlarından dolayı ayrı ayrı gelir vergisi, ortaklık adına katma değer vergisi ve gelir stopaj vergisi yönünden mükellefiyet tesis edilmesi,
- Adi ortaklıklar ile kollektif şirketlerde ortakların, adi komandit şirketlerde komandite ortakların şirketten aldıkları kazançlar, şahsi ticari veya mesleki kazanç sayıldığından geçici verginin konusuna girmektedir. Bu nedenle ortaklık şeklinde faaliyette bulunan serbest meslek erbablarının her biri ayrı ayrı gelir vergisi mükellefi olduklarından, her ortak için ayrıca geçici vergi mükellefiyeti tesis ettirilerek, üçer aylık dönemler halinde geçici vergi beyannamesi verilmesi,
- Ortaklığı adına serbest meslek kazanç defterinin tasdik ettirile-

rek tutulması ve serbest meslek makbuzlarının ortaklık adına bastırılarak kullanılması,

- GVK'nın 94. maddesinde sayılan kişi ve kurumlar tarafından ortaklıktan alınan hizmet sonucu söz konusu ortaklığa yapılan serbest meslek ödemelerinden, aynı Kanununun 2/b maddesine göre %20 nispetinde gelir vergisi tevkifatı yapılması,
- Ortaklık tarafından GVK'nın 94. maddesinde bentler halinde sayılan ödemelerin yapılması durumunda (nakden veya hesaben) bu ödemelerden yapılan tevkifatların, aynı Kanununun 98. maddesine göre ortaklık adına verilen muhtasar beyanname ile beyan edilmesi,
- Ortaklığı oluşturan ortaklar tarafından kendi adlarına verecekleri geçici vergi ve yıllık gelir vergisi beyannamelerinde, GVK'nın 94. maddesine göre yapılan tevkifatların ortaklıktaki hisselerinin dikkate alınarak mahsup edilmesi, gerekmektedir.

3.10. Serbest Meslek Kazancının Mükellef Türü İtibariyle Beyanı

Serbest meslek kazancı ile ilgili yukarıda yapılan açıklamalar genelde tam mükellefler açısından uygulanabilmektedir. Dar mükellefler de mesleki kazançlarını beyan ederken yukarıda yer alan hükümlere tabi olmakla birlikte, kimi durumlarda beyanname verme yükümlülüğü taşımamaktadırlar.

3.11. Tam Mükellefler

İstisna edilen mesleki kazanç dışında (Telif Kazançları ve sergi panayır istisnası) tam mükellefler kazançlarını yıllık beyanname ile beyan etmek zorundadırlar.

3.12. Dar Mükellefler

Dar mükelleflerce elde edilen ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan serbest meslek kazançları için tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname verilmemektedir.

Serbest meslek faaliyeti sonucu elde edilen hasılat üzerinden tevkifat yapılmamışsa bu kazanç **yıllık beyanname** ile beyan edilmektedir. Serbest meslek faaliyetinin arizi olarak yapılması ve elde edilen kazançtan tevkifat yapılmaması halinde ise bu kazanç **münferit beyanname** ile beyan edilmek zorundadır.

Serbest meslek kazancının dar mükellef tarafından elde edilmesi ile olarak da Gelir Vergisi Kanununun 7. maddesinin 5. bendinde hüküm bulunmaktadır. Buna göre, dar mükellefler tarafından serbest meslek kazancının elde edildiğinden bahsedebilmemiz için serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye’de icra edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerekmektedir. 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.

Buna göre, serbest meslek kazancını yıllık beyanname ile beyan edecek olan mükellefler **“YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ EKİ”**nin **“TABLO 7 SERBEST MESLEK KAZANÇLARINA İLİŞKİN BİLDİRİM”** i dolduracaklardır. Serbest meslek faaliyeti karşılığı elde edilen hasılatın giderler düşüldükten sonra kalan tutar söz konusu bildirimde yazılacak ve Bağ-Kur primi veya SSK primi ile varsa sakatlık indirimi düşüldükten sonra kalan tutar Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinin 19 numaralı Serbest Meslek Kazançları satırına aktarılacaktır.

Gelir elde edilmemiş olsa dahi beyanname verilecektir.

4. Ücret Gelirlerinin Beyanı

Tevkif yoluyla vergilendirilmiş, tek işverenden alınan ücretler için yıllık gelir vergisi beyanamesi verilmemektedir. Birden fazla işverenden ücret geliri elde edilmesi durumunda, birden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamının gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2011 yılı gelirleri için 23.000 TL) aşması halinde birinci işverenden alınan da dahil olmak üzere ücret gelirlerinin tamamı beyan edilmek zorundadır.

4.1. Tevkifata Tabi Olan ve Yıllık Beyanname ile Beyan Edilecek Ücretler

Ücretliye ödenen ücretlerin vergilendirilmesinde öncelikle Gelir Vergisi Kanununun 63. maddesinde belirtilen indirimler yapılmak suretiyle safi tutar tespit edilmekte, söz konusu indirim yapıldıktan sonra kalan bir tutar varsa, bu tutardan sakatlık indirimi de düşülmek suretiyle vergi matrahı tespit edilip matrah üzerinden de 103. maddede belirtilen vergi tarifesine göre gelir vergisi hesaplanmaktadır. Tevkifata tabi tutulması gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde ise bu vergi, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır. Yıl içinde birden fazla işveren tarafından ücret olarak yapılan ve vergiye tabi olan ödemelerin ise birbirleriyle ilişkilendirmeksizin her bir işveren nezdinde vergi tarifesinin ayrı ayrı uygulanması gerekmektedir.

Bu çerçevede, 2011 yılı içerisinde tek bir işverenden alınan ve tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret geliri elde edenlerin 2012

Yılı Mart ayında bu gelirleri için beyanname vermeleri gerekmektedir.

4.2. Tevkifata Tabi Olan ve Yıllık Beyanname ile Beyan Edilmesi Gereken Ücret Gelirleri

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 86. maddesinin 1 numaralı fıkrasının (b) bendinde, tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103. maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dahil) için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Tam mükellef gerçek kişiler tarafından birden fazla işverenden ücret geliri elde edilmesi durumunda birden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamının gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2011 yılı gelirleri için 23.000 TL) aşması halinde birinci işverenden alınan da dahil olmak üzere ücret gelirlerinin tamamının yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Birinci işverenin nasıl tespit edileceği sorusu ise 16 No.'lu Gelir Vergisi Sirküleri ile açıklığa kavuşturulmuş olup, ücretliye bu konuda ihtiyariyet tanınmıştır. Dolayısıyla, birden fazla işverenden ücret alınması halinde, birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağı mükellef tarafından serbestçe belirlenebilecektir.

Buna göre, birden fazla işverenden ücret geliri elde edilmişse, ilk işverenden alınan ücret toplam dışında tutularak, birinci ve ikinci işverenden sonra alınan ücretler toplamı 23.000 TL'yi aşarsa ilk işverenden alınan ücret de dahil ücret gelirinin tamamı beyan edilecek-

tir. Beyan aşamasında Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif suretiyle kesilen vergiler mahsup edilerek, kalan vergi tutarı ödenecektir.

Dar mükellef gerçek kişiler ise, tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret gelirleri için beyanname vermeyeceklerdir. Bu uygulamada, ücret tutarının ve işveren sayısının bir önemi bulunmamaktadır.

4.2.1. Beyan Sınında Dikkate Alınacak Ücret

Gerek Kanunda gerekse de anılan Sirkülerde “ücret geliri” , “alınan ücret” ibaresi kullanılmış olup, beyan sınırında göz önünde bulundurulacak tutarın gayrisafi(brüt) ücret mi yoksa net ücret veya vergi matrahı mı olduğu hususunda herhangi bir açıklamaya yer verilmiştir.

Konuyla ilgili olarak 86 ncı maddenin 4842 sayılı Kanunla değişmeden önceki halinde “ birden fazla işverenden ücret alan ve ücretlerinin yıllık gayrisafi tutarları toplamı” hükmü yer almaktaydı. Dolayısıyla beyan sınırına ulaşmış ulaşılmadığı brüt tutar üzerinden değerlendirilmekteydi.

Ücret gelirinin beyan sınırını aşmış aşmadığının tespitinde SSK primi düşülmeden önceki gayrisafi ücretin dikkate alınması gerekmektedir.

Örnek 1. H Devlet Hastanesinde görevli Doktor Bay (A) 2011 yılında bu hastaneden tevkif suretiyle vergilendirilmiş 24.000 TL ücret geliri elde etmiştir. Aynı zamanda Z Özel hastanesinde yarı zamanlı çalışan ücretli bu hastaneden tevkif suretiyle vergilendirilmiş 16.000 TL ücret geliri elde etmiştir.

Ücretlinin ikinci işveren olarak özel hastaneyi belirlediği varsayı-

mıyla, ilk işverenden (H Devlet Hastanesi) aldığı ücreti toplam dışında tutacak, ikinci işverenden elde ettiği ücret geliri 23.000 TL'yi aşmadığı için bu ücretlinin yıllık beyanname verme zorunluluğu bulunmamaktadır.

Örnek 2. Bir kamu kurumunda üst düzey yönetici olarak çalışan Bayan (Y) buradan yıl içerisinde tevkif suretiyle vergilendirilmiş, 17.500 TL ücret geliri elde etmiştir. Ayrıca bir iktisadi devlet teşekülü olan X A.Ş.'nin yönetim kurulu üyeliğinden ise tevkif suretiyle vergilendirilmiş 26.000 TL, yapmış olduğu bilirkişilik karşılığında ise 2.850 TL ücret geliri elde etmiştir.

Bilindiği üzere, bilirkişilik karşılığında sağlanan menfaatler ücret geliri olarak değerlendirilmektedir. Bu nedenle ücretli 2011 yılı içerisinde 3 ayrı işverenden ücret geliri elde etmiş bulunmaktadır.

<i>Ücret Gelirini Elde Ettiği İşveren</i>	<i>Tutar (TL)</i>
Kamu kurumu	24.500
X A.Ş.	16.000
Bilirkişilik	2.850

Bu örnekte, Bayan (Y)'nin birinci işveren olarak Kamu kurumunu kabul ettiğini varsayarsak bu işverenden alınan ücret hariç; X A.Ş.'den ve Bilirkişilik faaliyetinden elde edilen ücret geliri (16.000+2.850=) 18.850 TL 23.000 TL'yi geçmediğinden ve bu ücretler yıl içinde tevkif usulüyle vergilendirildiğinden yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir.

Örnek 3. Bay (A) bir Kamu kurumunda müfettiş olarak çalışmaktadır. Bu görevi nedeniyle 2011 yılında elde ettiği ücret geliri 19.870 TL'dir. Bu kişi iki ayrı işverenden ilkinden 21.000 TL ikincisinden de 6.000 TL ücret geliri elde ettiğini varsayalım.

1. İşveren	21.000
2. İşveren	6.000
3. İşveren	19.870
Toplam	46.870

Bu ücretli birinci işveren olarak 21.000 TL ücret geliri elde ettiği işvereni seçmiş olup, bu işverenden sonra elde etmiş olduğu ücret geliri (19.870+6.000=) 25.870 TL'dir. Bu tutar 2011 yılı beyan sınırı olan 23.000 TL'yi aştığından ilk işverenden de alınan ücret dahil, ücret gelirlerinin tamamı olan 46.870 TL beyan edilecektir.

4.2.2. Yurtdışından Elde Edilen Ücretler Toplama Dahil Edilmesi

Neredeyse bütün sektörlerin uluslar arası özellik göstermesi nedeniyle, yurtdışından gelen ve hem yurtdışından hem de Türkiye'de ücret alan önemli sayıda kişi bulunmaktadır. Bu kişilerin Gelir Vergisi Kanunu uygulaması bakımından tam mükellef sayılmaları halinde yurt dışından elde ettikleri ücret gelirlerini beyannameye dahil edip etmeyecekleri yönünde tereddütler yaşanabilmektedir. Konuyla ilgili olarak Gelir İdaresinin yaklaşımı bu durumda olan kişilerin tevkifata tabi olsun olmasın birden sonraki işverenlerden aldıkları

ücretlerin toplamı, 103. maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2011 yılı gelirleri için 23.000 TL) aşması halinde, Türkiye’de ödenen ve tevkif suretiyle vergilenmiş bulunan ücretlerinin de yıllık beyannameye dahil etmeleri gerektiği, birinci işverenden alınan ücret olarak yurt dışı ücretin veya Türkiye’de alınan tevkifata tabi ücretlerden herhangi birinin serbestçe belirlenebileceği yönündedir.²²

Buna göre, Türkiye’de tam mükellefiyet esasında vergilendirilen gerçek kişilerin yurtdışından elde ettikleri ücret gelirleri de ücret gelirinin beyanında dikkate alınacaktır.

4.3. Dar Mükellef Gerçek Kişilerce Elde Edilen Ücretler

GVK’nın 86. maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendine göre dar mükellef gerçek kişiler, tamamı Türkiye’de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan ücret gelirleri için yıllık beyanname vermeyecekler ve diğer gelirleri için beyanname vermeleri halinde de bu gelirlerini beyannameye dahil etmeyeceklerdir.

Örnek 4. Alman vatandaşı Bay Hans Türkiye’de bir montaj işi için 120 gün ikamet etmiş ve bu süre zarfında tevkifata tabi 25.000 TL ücret geliri elde etmiştir.

Dar mükellef Bay Hans, tevkifata tabi tutulmuş olmak kaydıyla elde ettiği ücret gelirleri için birden fazla işverenden elde edilip edilmediğine ve tutarına bakılmaksızın yıllık beyanname vermeyecektir. Bu gelirini diğer gelirler için verilecek olan beyannameye de dahil etmeyecektir.

²² Gelir İdaresini 4214-2005 sayılı özelgesi.

4.4. Çeşitli Kanunlarla İstisna Edilen Ücretler

Teknoloji geliştirme bölgesinde, serbest bölgede faaliyet gösteren işletmelerde çalışan ücretliler ile Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerde çalışan gemi adamlarının elde ettikleri ücretlerde olduğu gibi bazı ücret gelirleri gelir vergisinden istisna edilmiştir. Uygulamada bu çerçevede elde edilen ücretlerin beyan sınırının tespitinde dikkate alınıp alınmayacağı hususunda zaman zaman tereddütler yaşanmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 86/1(a) maddesinde kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı için beyanname verilmeyeceği, belirtilmiş bulunmaktadır. Bu hükümden hareketle başka bir Kanunun istisna tuttuğu ücret gelirinin beyan sınırının toplamına dahil etmek istisna'nın amacına ters düşeceğinden, istisna kapsamında olan ücret gelirleri toplama dahil edilmemelidir.

Örnek 5. Mühendis Bay (G) üç ayrı işverenden ücret geliri elde etmekte ve ücretlerin tamamı kesinti yoluyla vergilendirilmiş bulunmaktadır. Üçüncü işverenden elde ettiği ücret, Teknoloji geliştirme bölgesindeki çalışması karşılığı alınmış olup, gelir vergisinden istisnadır.

Birinci işverenden alınan ücret	30.000 TL
İkinci işverenden alınan ücret	18.000 TL
Üçüncü işverenden alınan ücret	5.000 TL

Üçüncü işverenden elde edilen ücretin Teknoloji Geliştirme Bölgesindeki araştırma faaliyeti çerçevesinde istisna olduğunu varsayalım. Örnekte yer alan ve birinci işverenden alınan ücret toplama dahil edilmeyecektir.

Üç. işverenden alınan ücret, gelir vergisinden istisna olduğu için toplama dahil edilmeyecek, ikinci işverenden alınan ücretler toplamı, 23.000TL'lik beyan sınırını aşmadığı için ücret gelirinin tamamı için beyanname verilmeyecektir.

4.5. Yıllık Beyannameye Dahil Edilen Ücretlerden Yıl İçinde Tevkif Suretiyle Kesilen Vergilerin Mahsubu

Gelir Vergisi Kanununun 121. maddesine göre yıl içinde tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretlerin, yukarıda belirtilen şartların oluşması nedeniyle yıllık beyanname ile beyan edilmesi halinde, vergi beyan edilen ücret gelirlerinin tamamı üzerinden artan oranlı olarak hesaplanacaktır. Ancak hesaplanan bu vergiden yıl içerisinde tevkif edilmiş olan vergiler mahsup edilecektir. Mahsubu yapılan miktarın gelir vergisinden fazla olması halinde, aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilecek ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracatı üzerine kendisine red ve iade edilecektir.

Buna göre, 2011 yılında elde ettiği ücret gelirleri nedeniyle 2012 yılında yıllık beyanname veren mükelleflerin, 2011 yılı içinde ücret gelirleri üzerinden tevkif suretiyle kesilen vergiler öncelikle beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisine mahsup edilecek; yıllık beyanname üzerinde hesaplanan vergi yıl içerisinde tevkif edilen yani beyanname üzerinde mahsup edilen vergilerden fazla olması halinde aradaki fark ücretli tarafından ödenecektir. Tam tersi olması yani hesaplanan verginin mahsup edilen vergiden düşük olması halinde kalan tutarlar nakden veya mahsuben mükellefe iade edilecektir.

Ücretlerinden vergi tevkifatı yapılan ve işverenler aracılığıyla yıl içinde asgari geçim indiriminden yararlanan mükelleflerin, beyan edilen gelir üzerinden hesaplanan vergiden, yıl içinde kendilerine ödenen ücret üzerinden kesilen gelir vergisinin asgari geçim indiri-

mi mahsup edilmeden önceki tutarını mahsup etmeleri gerekmektedir. Bu konuyla ilgili ayrıntılı açıklama ve örneğe asgari geçim indirim bölümünde yer verilmiştir.

Nakden veya mükellefin diğer vergi borçlarına mahsuben yapılacak iadeler ile ilgili gerekli açıklamalar 252 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer almıştır.

4.6. Tevkifata Tabi Olmaması Nedeniyle Yıllık Beyanname ile Beyan Edilecek Ücretler

Gelir Vergisi Kanununun 95. maddesine göre,

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

tevkifata tabi olmayıp, bu ücretler için vergi tevkif usulü cari olmayacaktır. Ancak bu durumlarda ücret gelirleri yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

Buna göre, tevkifata tabi tutulmamış ücret gelirleri (Gelir Vergisi Kanununun 64. maddesinde yer alan diğer ücretler hariç) için tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname verilecektir.

Örnek 6. A Ülkesinin Büyükelçiliğinde görevli olan Türk vatandaşı Bay (B) 2011 yılında elde etmiş olduğu ücret gelirini tevkifata tabi olmadığı için tutarı ne olursa olsun beyan edecektir.

4.7. Asgari Geçim İndirimi

4.7.1. Asgari Geçim İndirimi Uygulamasından Yararlanabilecek Ücretliler

Ücretleri gerçek usulde vergilendirilen tam mükellef gerçek kişiler (Diğer bir ifade ile ücretleri tevkif veya beyan usulüyle vergilendirilen tam mükellef kişiler),

Birden fazla işverenden elde ettikleri tevkifata tabi tutulmuş ücretleri GVK'nın 86. maddesine göre beyan edenler,

Tevkifata tabi tutulmamış ücret gelirlerini yıllık beyanname ile bildirenler,

Gelir Vergisi Kanununun 61. maddesi kapsamında ücret kapsamında değerlendirilen ücret geliri elde edenler (Örneğin sosyal güvenlik destekleme primi ödemek suretiyle çalışanlar ile kurumların yönetiminde görevli olanlar),

Yabancı uyruklu olup da Türkiye'de tam mükellefiyet esasında elde ettikleri ücret gelirleri tevkif suretiyle vergilendirilenler,

yararlanabileceklerdir.

Kısaca, gerçek usulde vergilendirilen ücret geliri elde eden ücretlilerin asgari geçim indiriminden yararlanması mümkün bulunmaktadır.

4.7.2. Asgari Geçim İndirimi Uygulamasından Yararlanamayacak Olan Ücretliler

- Ücretleri diğer ücret kapsamında vergilendirilen hizmet erbabı,
- Dar mükellefiyet kapsamında ücret geliri elde edenler,

- Başka bir kanun hükmü (3218, 4490, 4691 sayılı kanunlar v.b.) uyarınca ücretlerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayanlar,
- Ücret geliri dışında diğer gelir unsurlarını elde eden diğer gerçek kişiler,

asgari geçim indiriminden yararlanamaz.

Ücretleri gerçek usulde vergilendirilen kamu ve özel sektör çalışanları, Türkiye’de yerleşmiş bulunan yabancı uyruklu bir araştırmacı, (X) Anonim Şirketinin yönetim kurulu üyesi, aynı zamanda Gayri Menkul Sermaye İradı elde eden ücretli, hem bir hastane de ücretli olarak çalışan hem de serbest meslek erbabı olarak faaliyette bulunan doktor, aldıkları ücretler nedeniyle asgari geçim indiriminden yararlanabileceklerdir.

Elde ettiği ücret geliri gelir vergisinden istisna olan kapıcılar, Teknoparklarda çalışan araştırmacı, yazılımcı, Ar-Ge personeli, Serbest Bölgelerde çalışanlar, Türkiye’de yerleşik olmayan yabancı uyruklu kişiler, sadece serbest meslek geliri elde eden avukat, sadece ticari kazanç elde edenler elde ettikleri bu gelirleri nedeniyle asgari geçim indiriminden yararlanamayacaklardır.

4.7.3. Asgari Geçim İndirimi Oranları

Asgari geçim indirimini, ücretin elde edildiği takvim yılı başında belirlenen 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarına;

- Mükellefin kendisi için %50’si
- Çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için %10’u
- Çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere ilk iki çocuk için %7,5’i
- Diğer çocuklar için %5’i

olmak üzere ücretlinin şahsi ve medeni durumu dikkate alınarak hesaplanan indirim oranlarının uygulanması sonucu bulunacak tutarın, GVK'nın 103. maddesinde yer alan Gelir Vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanan oranla çarpılması sonucu bulunacak indirim tutarının 1/12'sinin aylık olarak hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmesi suretiyle bulunacaktır.

Örnek 1- Eşi bir kamu kurumundan emekli olan ve 4 çocuğu bulunan ücretli Bay (A)'nın çocukları sosyal güvenlik yönünden kendisine tabi bulunmaktadır. Asgari geçim indiriminin uygulanmasında, asgari geçim indirimi oranı şöyle hesaplanacaktır;

Ücretlinin kendisi için	%50
Çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için	%10
ilk 2 çocuk için (%7,5X2=) %15	%15
Diğer 2 çocuk için ise (%5X2=)	%10
Toplam asgari geçim indirimi oranı	%85

A.G.İ. Yıllık Tutarı = (Asgari Ücretin Yıllık Brüt Tutarı X A.G.İ. Oranı) X %15

4.7.4. Tevkifata Tabi Olmayan Ücret Geliri İçin Yıllık Beyanname Verilmesi Durumunda Asgari Geçim İndirimi Uygulaması

Gelir Vergisi Kanununun 95. maddesi gereği ücretlerinden vergi tevkif usulü cari olmayan ve bu nedenle ücretlerini yıllık beyanname ile beyan etmek zorunda olan ücretlilerde asgari geçim indirimi, yıllık beyanname hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmek suretiyle gerçekleştirilecektir.

Asgari geçim indiriminden faydalanmak isteyen ücretli; 265 Seri No.'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ekinde yer alan "Aile Durumu Bildirimi"ni (EK:1) doldurarak yıllık beyannameye ekleyecektir.

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

Buna göre, anılan ücretliler ücret gelirlerini yıllık beyanname ile beyan ederken beyanname üzerinden her türlü indirim yaparak vergiye tabi matrahı bulacaklardır. Daha sonra bu matrah üzerinden gelir vergisi hesaplayıp 2011 yılı içinde hak ettikleri asgari geçim indiriminin yıllık toplamını bu vergiden mahsup edeceklerdir. Ancak bu mahsup ücret üzerinden hesaplanan vergi tutarını aşamayacaktır.

Burada şuna dikkat etmek gerekir; ücret gelirinden çeşitli indirimler yapıldıktan sonra vergiye tabi matrahın azalması nedeniyle düşük tutarda vergi hesaplanması durumunda beyanname üzerinde mahsup edilecek asgari geçimi indirimi bu tutardan fazla olmamalıdır. Aksi takdirde, "iadesi gereken gelir vergisinin" oluşmasına neden olacaktır. Ancak asgari geçim indirimi sadece vergiden mahsup edilebilecek olup, mahsup edilemeyen tutarın iadesi söz konusu değildir.

Örnek 2: Yabancı bir ülke konsoloslüğünde çalışan Türk uyruklu bir hizmet erbabı 2011 yılında 30.000 TL ücret geliri elde etmiştir. Hizmet erbabının eşi çalışmamakta ve 8 yaşında bir çocuğu bulunmaktadır. Bu geliri için 2012 yılında vereceği yıllık beyannameye asgari geçim indirimi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

2011 Asgari Ücretin* Yıllık Brüt Tutarı (796,50 X 12)	9.558,00 TL
Mükellefin Asgari Geçim İndirimi Oranı	% 67,5
-Mükellefin kendisi için % 50	
-Mükellefin eşi için % 10	
-Mükellefin çocukları için % 7,5	
Asgari Geçim İndirimine Esas Tutar (9.558,00 X % 67,5)	6.451,65 TL
Asgari Geçim İndiriminin Yıllık Tutarı (6.451,65 X % 15)	967,74 TL'dir.

* Hesaplama da takvim yılı başında geçerli olan asgari ücretin esas alınması gerekmektedir.

Ücret geliri üzerinden çeşitli indirimler yapıldığını ve vergiye tabi matrahın 20.000 TL olduğunu varsayarsak yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisi tutarı 3.530 TL olacaktır. Bu tutardan asgari geçim indirimi tutarı olan 967,74 TL beyanname üzerinden mahsup edilecektir. Kalan (3.530 -967,74 =) 2.562,25 TL vergi da-iresine ödenecektir.

Asgari geçim indirimi tutarı “Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi”nin (45) numaralı “**Asgari Geçim İndirimi**” satırında gösterilecektir.

4.7.5. Birden Fazla İşverenden Ücret Alınması Nedeniyle Yıllık Beyanname Veren Ücretlilerde Asgari Geçim İndirimi Uygulaması

Aynı zamanda birden fazla işverenden ücret alınması halinde, asgari geçim indirimi uygulaması, en yüksek ücretin elde edildiği işveren tarafından gerçekleştirilmektedir. Ücretliler medeni durumu ve çocuk sayısı hakkında bildirimlerini, en yüksek ücret geliri elde et-

tikleri işverene vererek uygulamanın ilgili işverence yerine getirilmesini sağlamaktadırlar. En yüksek ücretin hangi işverenden alınacağı belli olmaması halinde, indirimden yararlanılacak işvereni ücretli kendisi belirlemektedir.

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere birden fazla işverenden ücret geliri elde eden ücretliler yıl içinde asgari geçim indiriminden yararlanmaktadırlar. Dolayısıyla bu kişilerin tevkifata tabi ücret gelirlerini yıllık beyannameye dahil etmeleri halinde, beyanname üzerinden hesaplanan vergiyle ilgili olarak tekrar asgari geçim indiriminden yararlanmaları mümkün değildir. Anılan kişiler açısından önem taşıyan husus yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilecek tutarın tespiti olup, ücretlerinden vergi tevkifatı yapılan ve işverenler aracılığıyla yıl içinde asgari geçim indiriminden yararlanan mükelleflerin, beyan edilen gelir üzerinden hesaplanan vergiden, yıl içinde kendilerine ödenen ücret üzerinden kesilen gelir vergisinin **asgari geçim indirimi mahsup edilmeden önceki** tutarını mahsup etmeleri gerekmektedir. Böylece kaynakta vergileme sırasında ücretliye ödenmiş olan asgari geçim indirimi tutarlarının, yıllık beyanname üzerinden yapılan vergileme sonucunda da ücretlide kalması sağlanmış olmaktadır.

Örnek 3. Eşi ücretli olarak çalışan ve üç çocuğu olan bir ücretli; 2011 yılında bir işverenden 24.000 TL, diğer işverenden ise 36.000 TL ücret geliri elde etmiştir. Ücret gelirlerinin tamamı yıl içinde tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunmaktadır.

Birinci işveren olarak 36.000 TL ücret aldığı işvereni kabul edersek, birden sonraki işverenden alınan ücret (24.000 TL), 2011 yılı için geçerli olan 23.000 TL'lik beyanname verme sınırını aştığı için, 60.000 TL'lik ücret gelirin tamamı beyan edilecektir.

Ücretli için 2011 yılı başında geçerli olan ve 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan brüt asgari ücret esas alınarak asgari geçim indirimi hesaplanacaktır.

2011 Yılı Asgari Ücretin Yıllık Brüt Tutarı (796,50 X 12)		9.558,00 TL
Mükellefin Asgari Geçim İndirimi Oranı		% 70
- Mükellefin kendisi için % 50		
- Mükellefin çocukları için % 20	(7,5+7,5+5=)	
Asgari Geçim İndirimine Esas Tutar (9.558,00 X % 70)		6.690,60 TL
Asgari Geçim İndiriminin Yıllık Tutarı (6.690,60 X % 15)		1.003,59 TL'dir.

Ücretlinin yüksek ücret geliri elde ettiği işveren aracılığıyla asgari geçim indiriminden yararlanmış olması, 2011 takvim yılı için hesaplanan yıllık 1003,59 TL asgari geçim indiriminin en yüksek ücret geliri elde ettiği işvereni tarafından, yıl içinde net ücreti hesaplanırken tevkif edilecek vergi tutarından (ücretin aylık ödenmesi halinde her aya isabet eden asgari geçim indirimi tutarının aylık olarak kesilen vergiden) mahsup edilmesi suretiyle kendisine yansıtılmış olması gerekmektedir.

Ücretli yıllık beyanname verirken, beyanname üzerinden 2011 gelirlerine uygulanan vergi tarifesine göre hesaplanan 13.910,32 TL'lik (İki ücret için de SSK ve işsizlik sigorta primleri dikkate alınarak vergi hesaplanmıştır.) gelir vergisinden, asgari geçim indirimi mahsup edilmeden önceki vergi tevkifatı tutarları toplamı olan (3.610,00 + 6.182,00=) 9.792,00 TL beyanname üzerinden mahsup edecektir.

Yani, yıl içinde en yüksek ücreti ödeyen işverenden alınan 36.000 TL ücret geliri üzerinden tevkif edilen gelir vergisi tutarı olan 6.182,00 TL'den yıl içinde ücretliye ödenen yıllık 1.003,59 TL tutarındaki asgari geçim indirimi tutarı mahsup edilmesine rağmen, yıllık beyannamede mahsup edilecek vergi olarak, mahsuptan önceki tutar olan 6.182,00 TL dikkate alınacak ve yıl içinde ücretliye ödenen 1.003,59 TL ücretlide kalmış olacaktır. Sonuç olarak mükellef, yıllık beyannamede 4.118,32 TL (13.910,32 - 9.792,00 =) gelir vergisi ödeyecektir. Asgari geçim indirimi sonrası vergi tutarı mahsuba konu edilmiş olsaydı bu ücretli yıl içinde yararlanmış olduğu asgari geçim indirimi kadar fazladan vergi ödemiş olacaktı.

4.7.6. Yıllık Beyannamede Ücret Dışında Diğer Gelir Unsurlarının da Beyan Edilmesi Durumunda Asgari Geçim İndiriminin Uygulanması

Gelir vergisi mükellefleri gelir vergisine tabi gelirlerinin tamamını tek bir beyanname ile beyan etmektedirler. Dolayısıyla bir takvim yılı içinde elde edilen ticarî kazançlar, ziraî kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratların safi tutarı tek bir beyanname (Yıllık Beyanname) ile beyan edilir ve bu beyanname üzerinde toplanan kazanç ve iratların tamamı için artan oranlı vergi tarifesi uygulanır.

Asgari geçim indirimi sadece ücret gelirlerine tanınmış olduğundan, tevkifata tabi olmayan ücretlerini yıllık beyanname ile beyan etmek zorunda olan ücretliler bu beyannameye diğer gelir unsurlarını da dahil etmeleri halinde asgari geçim indiriminin mahsubunu sadece ücret gelirlerine münhasır olmak üzere yapmalıdırlar. Asgari geçim indirimini, yıllık beyannamede beyan edilen ücret gelirlerine isabet eden vergiden mahsup etmelidirler.

Örnek 4. Bay (X) in 2011 yılında elde ettiği gelirlere ait bilgiler aşağıdaki gibidir.

2011 yılında Elde Ettiği Tevkifata Tabi Olmayan Ücret Geliri	26.000,00 TL
2011 yılında Elde Ettiği İşyeri Kira Geliri	24.000,00 TL
Yıllık Beyanname Üzerinde Hesaplanan Gelir Vergisi	8.070,00 TL
2011 yılı İçin Bu Mükellefin şahsi durumuna uygun olarak hesaplanan asgari geçim indiriminin yıllık tutarı	967,74 TL
İşyeri Kira Gelirinden Yapılan Tevkifat	4.800,00 TL

Bu mükellefin 2011 yılına ait olup 2012 yılında beyan edilecek gelirin e ait beyan ve mahsup işlemi şu şekilde olacaktır:

Mükellefin beyan edeceği gelir (GMSİ’de Götürü Gider Düşüldükten Sonra Kalan tutar hesaplanmıştır.) $(26.000+18.000 =)$ 44.000 TL’dir. Yıllık beyanname üzerinde hesaplanan gelir vergisi (ücret gelirin e ilişkin sigorta primleri hesaplamaya dahil edilmiştir.) 8.070,00 TL’dir.

Mükellef öncelikle kesinti yoluyla ödediği vergiyi mahsup edecektir.

Daha sonra, asgari geçim indirimi mahsup edilecektir. Ancak mahsup edilecek asgari geçim indirimi bu verginin tamamı üzerinden değil de beyan edilen ücret gelirlerine isabet eden vergi tutarıyla sınırlı olarak mahsup edilecektir. Bu nedenle bu aşamada, ücrete isabet eden vergi hesaplanacaktır.

$$\text{-Ücrete isabet eden vergi} = \frac{26.000 \times 8.070,00}{44.000} = 4.768,63 \text{ TL'dir}$$

Bu durumda, 967,74 TL olan asgari geçim indirimi tutarı ücret gelirlerine isabet eden vergi tutarından düşük olduğu için asgari geçim indiriminin tamamı mahsup edilebilecektir.

Diğer taraftan, ücret gelirine isabet eden vergi tutarının, asgari geçim indirimi tutarından az olması halinde sadece ücret gelirine isabet eden vergi kadar kısım mahsup edilecek olup, aşan kısım diğer gelirlere isabet eden vergiden mahsup edilmeyecektir. Yukarıdaki örnekte ücrete isabet eden vergi tutarı 800 TL olsaydı asgari geçim indirimi tutarı olan 967,74 TL'nin tamamı mahsup edilemeyecekti.

Damga vergisi ihmal edilerek düzenlenen "Tablo-3 Vergi İndirimi" aşağıdaki gibi düzenlenecektir.

TABLO - 3		VERGİ BİLDİRİMİ				
		(TL'nin Üçü)		(TL)		
40	Vergiyü Tebli Geli (Mitraklı)			4	4000000	40
41	Hesaplanan Geliir Vergisi			8	0700000	41
42	Yabancı Ülkelilerde Ödenen Vergiler					42
43	Kesinti Yökiyle Ödenen Vergiler(*)		4	800000		43
44	Geçici Vergiler					44
45	Asgari Geçim İndirimi (ÜM, 95 maddede kapsamında listede gelin beyan edenlerle dikkatünacaktır.) (**)		9	6774		45
46	Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı (42 + 43 + 44 + 45)			5	76774	46
47	Ödenmesi Gereken Geliir Vergisi (41 - 46)			2	30226	47
48	İadesi Gereken Geliir Vergisi ve/veya Geçici Vergi (Ml-41) (Bu Tutar-43+44 ün Toplamını Geçemez.)					48
49	İadesi Gereken Geçici Vergisi (48 - 44)					49
50	İadesi Gereken Geçici Vergi (48 - 45)					50
51	Ödenmesi Gereken Damga Vergisi					51

4.8. 2011 Yılı İçin Uygulanan Asgari Geçim İndirimi Oranları

ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİ TABLOSU – 2011				
Asgari Ücret	:	796,50		
Asgari Ücret Gelir Vergisi	:	101,55		
Yıllık Brüt Asgari Ücret	:	9.558,00		
Ücretlinin Medeni Durumu (1)	Oran (2)	İndirim Matrahı (3)	Yıllık İndirim Tutarı (4)	Aylık İndirim Tutarı(5)
		(Yıllık Brüt Asgari Ücret x A.G.İ. Oranı)	(3 x % 15)	(4 / 12)
Bekar	% 50	4.779,00	716,85	59,74
Evli + Eşi Çalışmayan	% 60	5.734,80	860,22	71,69
Evli + Eşi Çalışmayan + 1 Çocuklu	% 67,5	6.451,65	967,75	80,65
Evli + Eşi Çalışmayan + 2 Çocuklu	% 75	7.168,50	1.075,28	89,61
Evli + Eşi Çalışmayan + 3 Çocuklu	% 80	7.646,40	1.146,96	95,58
Evli + Eşi Çalışmayan + 4 Çocuklu	% 85	8.124,30	1.218,65	101,55
Evli + Eşi Çalışmayan + 5 Çocuklu	% 90	8.602,20	1.290,33	* 101,55
Evli + Eşi Çalışan	% 50	4.779,00	716,85	59,74
Evli (Eşi Çalışan) + 1 Çocuklu	% 57,5	5.495,85	824,38	68,70
Evli (Eşi Çalışan) + 2 Çocuklu	% 65	6.212,70	931,91	77,66
Evli (Eşi Çalışan) + 3 Çocuklu	% 70	6.690,60	1.003,59	83,63
Evli (Eşi Çalışan) + 4 Çocuklu	% 75	7.168,50	1.075,28	89,61
Evli (Eşi Çalışan) + 5 Çocuklu	% 80	7.646,40	1.146,96	95,58

* Asgari ücretin 2011 yılı ilk 6 aylık dönemi için geçerli oran tutarı esas alınarak hesaplanan Gelir Vergisi tutarı 101,55 TL olduğundan çalışanlar için Asgari Geçim İndirimi tutarı aylık 101,55 TL'yi aşmayacaktır.

5. Gayrimenkul Sermaye İratlarının Beyanı

2011 ve müteakip takvim yıllarında sadece gayrimenkul sermaye iradı (GMSİ-kira geliri) elde eden mükelleflerin bu iratlarına ilişkin beyannamelerinin Gelir İdaresi Başkanlığınca önceden doldurulup mükelleflerin onayına sunulacağı “Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi” uygulamasına geçilmektedir.

Mükellefler kira (GMSİ) beyannamelerini, Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi ile verebilecekleri gibi, kağıt ortamında elden vergi dairesine veya elektronik beyanname sistemi üzerinden de (beyanname düzenleme programı kullanılarak) Gelir İdaresinin sistemine gönderebileceklerdir.

Beyannameler idare tarafında düzenlenmiş olsa da nihai kontrol bu rehberde yapılan açıklamalardan da yararlanılarak mükellefler tarafından yapılabilecektir.

Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden elde edilen gelirler “Gayrimenkul Sermaye İradı” olarak adlandırılırlar ve belli koşullarda gelir vergisine tabi tutulurlar. Bunlar;

- Arazi, bina, maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı;
- Voli mahalleri ve dalyanlar;
- Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilumum tesisatı, demirbaş eşyası ve döşemeleri;

- Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar;
- Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı, alamenti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar;
- Telif hakları;
- Gemi ve gemi payları ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları;
- Motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri

olarak anılan maddede tek tek sayılmıştır.

Söz konusu mal ve haklar ticari veya zirai bir işletmeye dahil bulunduğu takdirde bunların iratları ticari veya zirai kazancın tespitine müteallik hükümlere göre değerlendirilerek vergilendirilir.

Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde yazılı mal ve hakları kiraya veren sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifa ve intifa hakları sahipleri ile kiracıları gayrimenkul sermaye iradı mükellefleridir.

İhtira beratının mucitleri veya kanunî mirasçıları ile telif haklarının müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır. Ancak bu hakların üç. kişilerce kiralanmasından elde edilen kazançlar gayri menkul sermaye iradı olarak vergilendirilir.

Vakfın gelirinden hizmet karşılığı olmayarak alınan hisseler ile zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirleri de gayrimenkul sermaye iradı kabul edilir.

5.1. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Elde Etme

Mükelleflerce bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedelleri o yılda elde edilmiş gelir kabul edilecektir. Örneğin; 2008 2009 ve 2010 yılları kira gelirleri topluca 2011 yılında tahsil edilirse; 2011 yılının geliri olarak dikkate alınacaktır.

Ancak, gelecek yıllara ait olup peşin tahsil edilen kira bedelleri, ilgili yılın geliri olarak kabul edilerek ilgili yıllarda beyan edilir. Örneğin; 2011, 2012 ve 2013 yılları kira gelirleri topluca 2011 yılında tahsil edilirse; her yıla ait kira bedeli ilgili yılda beyan edilecektir.

Döviz cinsinden kiraya verme işlemlerinde tahsilatın yapıldığı tarihteki T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınarak gayri safi hasılat belirlenir. Yabancı paranın Borsada rayici yoksa Maliye Bakanlığı tarafından saptanan kur üzerinden Türk Lirası'na çevrilir.

Kiranın aynı olarak alınması halinde, tahsil edilen kiralar Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrilir.

Örnek 1. 01.05.2011 tarihinde kiraya verilen bir gayrimenkule ilişkin olarak 3 yıllık kira geliri olan 36.000 TL peşin olarak tahsil edilmiştir. Bu durumda 2011 yılına ait kira geliri olan 8.000 TL 2012 yılı Mart ayında beyan edilecektir. 2012 yılına ilişkin kira tutarı (12.000TL) 2013 yılı Mart ayında, 2013 yılına ilişkin kira tutarı (12.000TL) 2014 yılı Mart ayında, 2014 yılına ait kira tutarı olan 4.000 TL ise 2015 yılı Mart ayında beyan edilecek gelire dahil edilecektir.

Geçmiş yıllara ilişkin olmakla birlikte tahsilatı 2011 yılında gerçekleştirilen kira gelirleri de 2011 yılı gelirlerine ilişkin beyannameye dahil edilecektir.

Örnek 2. Hatice Şener 2010 yılında kiraya verdiği konuta ilişkin olarak 2010 yılı Ekim, Kasım ve Aralık ayları kira tutarı olan toplam 2.400 TL'yi zamanında tahsil edememiştir. Kiracı bu aylara ilişkin kira ödemesini Nisan 2011 tarihinde yapmıştır. Hatice Şener'in 2011 yılına ilişkin tahsil ettiği kira geliri tutarı ise 10.000 TL'dir. Bu durumda Hatice Şener 2011 yılı gelirlerine ilişkin vereceği beyannameye 2010 yılına ait olup 2011 yılında tahsil ettiği 2.400 TL'yi de dahil ederek toplam 12.400 TL kira geliri beyan edecektir.

5.2. Kiraya İlişkin Tahsilat ve Ödemelerin Banka ve PTT Üzerinden Yapılması

Konutlarda her bir konut için 500 TL ve üzerinde kira geliri elde edenler ile işyerlerinde işyerini kiraya verenlerde miktar sınırlaması olmaksızın kiraya ilişkin tahsilat ve ödemelerinin banka veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü tarafından düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi zorunluluğu getirildiğinden 500 TL ve üzeri kira ödemelerinin bu kurumlar aracılığıyla yapılması gerekmektedir.

Banka veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü aracı kılınmak suretiyle, para yatırma veya havale, çek veya kredi kartı gibi araçlar kullanılmak suretiyle yapılan tahsilat ve ödemeler karşılığında dekont veya hesap bildirim cetvelleri düzenlendiğinde, bu belgeler tevsik edici belge kabul edilecektir. Bankaların internet şubeleri üzerinden yapılan ödeme ve tahsilatlar da aynı kapsamdadır.

Söz konusu zorunluluklara uymayanlara kesilecek ceza, Vergi Usul Kanununun mükerrer 355. maddesinin o yıl için belirlenen özel usulsüzlük cezası miktarından az olmamak üzere her bir işlem için bu işleme konu tutarın % 5'dir.

5.3. Gayrimenkul Sermaye İratlarında İstisna

Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 2011 takvim yılı için 2.800 TL'si gelir vergisinden müstesnadır. Bir gayrimenkulün işyeri olarak kiraya verilmesi halinde istisnadan yararlanılamayacaktır.

Mesken kira geliri elde eden kişilerin, yıllık olarak tespit edilen istisna tutarının altında kira geliri elde etmesi halinde vergi dairesinde mükellefiyet kaydı açtırmasına ve beyanname vermesine gerek bulunmamaktadır.

İstisna tutarının üzerinde mesken kira geliri elde edilmesi halinde ise yıllık beyanname ile beyan edilen kira gelirinden istisna tutarının düşülmesi gerekmektedir.

Ticari, zirai ve mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar bu istisnadan faydalanamazlar. Gelirleri basit usulde tespit edilen ticari kazanç mükellefleri de bu istisnadan faydalanamazlar.

Söz konusu istisna şahsa bağlıdır. Ortak olarak sahip olunan gayrimenkullerden sağlanan gelirlerde istisna ayrı ayrı ve tam olarak uygulanır. Mirasın paylaşılmamış olması halinde, her bir mirasçı istisnadan ayrı ayrı yararlanır.

Bir mükellefin birden fazla konuttan kira geliri elde etmesi halinde, istisna kira gelirleri toplamına bir defa uygulanacaktır.

İstisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya ek-sik beyan edilmesi halinde bu istisnadan yararlanılamaz.

Ayrıca, ilgili döneme ilişkin beyanname vermeyip daha sonra kendiliğinden pişmanlık (VUK. Madde 371) hükümleri çerçevesinde

beyanname verilmesi halinde, istisna hükmünden yararlanılabilecektir.

Örnek 4. Arda YILMAZ gayrimenkulünü konut olarak 2011 yılı Temmuz ayında kiraya vermiştir. Yılsonuna kadar tahsil ettiği toplam kira tutarı 2.350 TL'dir. Mehmet Can'ın başka bir geliri bulunmamaktadır. Bu durumda elde ettiği kira geliri 2011 yılı için belirlenen istisna tutarının altında kaldığından Mehmet Can beyanname vermeyecektir.

Örnek 5. Yukarıdaki örnekte Arda YILMAZ'ın kira geliri yanında ticari işletmesinden elde ettiği 15.000 TL'de ticari kazancı mevcuttur. Bu durumda ticari kazancı dolayısıyla beyanname vermek zorunda olduğundan konut kira gelirinden elde ettiği 2.350 TL için istisna uygulamasından yararlanamayacaktır. Hem ticari kazancını hem de konut kira gelirini beyannameye dahil edecektir.

Gayrimenkulün ortak olması halinde istisna tutarı her bir ortak için ayrı ayrı dikkate alınacaktır.

Örnek 6) Zeynep ve Ferhat ARSLAN çifti %50'şer hissesine sahip oldukları bir adet gayrimenkülü kiraya vermiş ve 2011 yılında 8.000 TL kira geliri elde etmişlerdir. Zeynep ARSLAN kira gelirinin kendi hissesine düşen 4.000 TL'lik kısmını istisna tutarının üzerinde olduğu için beyan edecek beyanname verirken bu gelirden 2.800 TL istisna tutarını düşecektir. Aynı şekilde Ferhat ARSLAN da hissesine düşen 4.000 TL'lik kısmı beyan edecek ve beyannameye 2.800 TL istisnayı dikkate alacaktır.

Mükellefin hem konut hem de işyeri kira gelirinin bulunması halinde istisna sadece konuttan elde edilen kira geliri için uygulanacaktır.

Örnek 7) Songül DENİZ 2011 yılında kiraya verdiği konuttan 7.800 TL, işyeri olarak kiraya verdiği bir gayrimenkulünden de 14.400 TL kira geliri elde etmiştir. Songül DENİZ'in başka bir geliri bulunmamaktadır. 2011 yılı için vereceği beyannameye elde ettiği konut kira geliri 2.800 TL istisna tutarının üzerinde olduğundan beyan edecek ve 2.800 TL istisna tutarını dikkate alacaktır. İşyeri olarak kiraya verilen gayrimenkullerde istisna uygulaması söz konusu olmadığından bu gelir tevkifat uygulanıp uygulanmamasına göre beyan sınırlarına ilişkin diğer hususlar da dikkate alınarak beyan edilecektir. (Bu hususlar aşağıda açıklanacaktır.)

Bir mükellefin birden fazla konuttan kira geliri elde etmesi halinde istisna toplam kira gelirine bir defa uygulanır.

5.4. Gayrimenkul Sermaye İratlarından İndirilebilecek Giderler

Elde edilen iradın vergilendirilecek olan safi tutarı belirlenirken giderler indirilir. İndirilecek giderler ise gerçek usul ve götürü usul olmak üzere iki şekilde belirlenir.

Gelir Vergisi Kanununun 74. maddesinde gayrisafi hasıllardan indirilebilecek giderler sayılmıştır. Bu giderlerin gerçek tutarları ile belgelendirilmeleri gerekmektedir.

Giderler indirilirken dikkat edilmesi gereken husus istisnaya isabet eden giderlerin indirilemeyeceğidir.

Bu giderlerin vergiden istisna edilen tutara isabet eden kısmı indirilemez. Vergiye tabi hasıllara isabet eden yani indirilebilecek gider kısmı aşağıdaki formül kullanılarak bulunacaktır.

$$\frac{\text{Vergiye Tabi Hasılat} \times \text{Toplam Gider}}{\text{Toplam Hasılat}}$$

5.4.1. Götürü Gider Usulü

GMSİ elde edenler isterlerse, gerçek giderlerine karşılık olmak üzere, hasılatlarının % 25'ini götürü gider olarak indirerek iratlarının safi tutarını belirleyebilirler. Bu usulü seçen mükellefler;

- ✓ İki yıl geçmedikçe gerçek usule dönemezler,
- ✓ Hakların iratlarına (intifa hakkı hariç) götürü gider uygulamazlar,
- ✓ Bütün gayrimenkullere aynı gider usulünü uygulaması gerekir,
- ✓ GMSİ istisna tutarı hasılattan indirildikten sonra kalan tutara götürü gider uygulayacaklardır.

5.4.2. Gerçek Gider Usulü

Gerçek gider yönteminin seçilmesi durumunda, brüt kira geliri tutarından aşağıdaki giderlerin gerçek tutarları indirilebilir:

- Kiraya veren tarafından kiraya verilen gayrimenkul için ödenen aydınlatma, ısıtma, su ve asansör giderleri,
- Kiraya verilen malların idaresi için yapılan ve gayrimenkulün önemi ile orantılı olan idare giderleri,
- Kiraya verilen mal ve haklara ait sigorta giderleri,
- Kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara harcanan borçların faiz giderleri,
- Konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren 5 yıl süre ile iktisap bedelinin % 5'i (İktisap bedelinin % 5'i tutarındaki bu indirim, sadece ilgili gayrimenkule ait hasılatla uygulanacak, indirilmeyen kısım gider fazlalığı sayılmaz).

yacaktır. 2005 yılından önce iktisap edilen konutlar için indirimden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.)

- Kiraya verilen mal ve haklar için ödenen vergi, resim, harç ve şerefiyelerle kiraya veren tarafından belediyelere ödenen harcamalara katılma payları,
- Amortismanlar,
- Kiraya veren tarafından kiraya verilen gayrimenkul için yapılan onarım giderleri ile bakım ve idame giderleri,
- Kira ile tuttukları mal ve hakları kiraya verenlerin ödedikleri kiralar ve diğer gerçek giderler,
- Sahibi buldukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konut veya lojmanların kira bedeli,

Türkiye’de yerleşik olmayan mükelleflerin (çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla bir süredir yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları dahil), yabancı ülkelerde ödedikleri kira bedelleri Türkiye’de elde ettikleri kira gelirinden gider olarak indirim konusu yapılamaz.

- Kiraya verilen mal ve haklarla ilgili olarak sözleşmeye, kanuna veya ilama istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar.

Gerçek gider yönteminin seçilmesi halinde yukarıdaki giderlerden iktisap bedelinin %5’i tutarındaki indirim, sadece konut olarak kiraya verilen **bir adet** gayrimenkul için uygulanacaktır. İşyeri olarak kiraya verilen gayrimenkuller için %5’lik gider indiriminden yararlanılması mümkün değildir.

Sahibi oldukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutun kira bedelini indirim konusu yapabilmeleri için söz konusu

kira giderinin Türkiye’de yapılması gerekmekte olup, **yurtdışında yapılan kira ödemeleri indirim konusu yapılamayacaktır.**

Mükelleflerin gerçek gider ve götürü gider yöntemlerinden hangisini seçecekleri konusunda yapılan giderleri dikkate almaları önemlidir. Özellikle bankadan kredi almak suretiyle gayrimenkul alanlar ile sahibi oldukları konutu kiraya verenlerden kendileri de kirada oturanların gerçek gider yöntemini seçmeleri daha yararlarına olabilecektir.

5.5. Gayrimenkul Sermaye İradında Zarar

Giderlerin gelirden fazla olması yani zarar meydana gelmesi halinde de mükellefler beyanname vereceklerdir. Giderlerin fazla olması nedeniyle oluşan zararlar 5 yılı geçmemek suretiyle devredilebilecek, gelecek yılların kira gelirlerinden indirilebilecektir.

Gerçek gider yöntemini seçen ve konutlarını kiraya vererek, başka konutlarda kirada oturanların indirim konusu yapacakları kira bedeli tutarı elde ettikleri gayrimenkul sermaye iradı ile sınırlıdır. İndirilemeyen kısım gider fazlalığı sayılmayacağı gibi zarar olarak da kabul edilmez. Ayrıca, diğer gelirlerden mahsup edilemez. Ancak, alınan konut kirası kadar olan kısmı gider olarak indirilebilir.

Ayrıca, gayrimenkul sermaye iradından indirilebilecek giderler ile ilgili bölümde de belirttiğimiz üzere, konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren 5 yıl süre ile iktisap bedelinin % 5’i elde edilen kira hasılatından indirilebilmektedir. Bu % 5’lik kısmın hasılatı aşan kısmı da gider fazlalığı olarak değerlendirilemez.

Kira indirimi ile 5 yıl boyunca iktisap bedelinin % 5’lik kısmı hariç olmak üzere, yapılan giderlerin elde edilen gayrimenkul sermaye

iradından fazla olması durumunda ortaya çıkan zarar Gelir Vergisi Kanununun 88. maddesi hükmü çerçevesinde zarar mahsubu kapsamında değerlendirilir.

Gayrimenkul sermaye iratlarında sermayede meydana gelen eksilmeler zarar sayılmaz.

5.5.1. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Meydana Gelen Zararların Başka Gelirlerden Mahsubu

Gerçek gider usulünün seçilmesi nedeniyle gayrimenkul sermaye iradından indirim konusu yapılamayan konuta ilişkin giderlerin diğer gelirlerden indirim konusu yapılması mümkün olup, gayrimenkul sermaye iradından indirim konusu yapılamayan gider fazlalığı sayılmayan gerçek giderlerin ise diğer gelirlerden indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Örnek 8. Bay (D) 2011 yılında 12.000 TL kira geliri elde ettiği dairelerini 2010 yılında 200.000 TL bedelle satın almış ve dairenin % 75'lik tutarı olan 150.000 TL'si için kredi kullanmıştır. Kredi için bir yılda ödediği tutar 24.000 TL olup, bu tutarın 14.000 TL'si BSMV, faiz; geri kalanı da anaparadır.

Daire için 230 TL sigorta ile 270 TL Emlak Vergisi gideri yapılmıştır. Mükellef çalıştığı kurumun kendisine tahsis ettiği lojman için bir yılda 3.000 TL ödemiştir.

Örnekle İlgili Açıklama:

- Elde edilen konut kira geliri 2.800 TL'lik istisna sınırını geçtiğinden elde edilen kira gelirinin istisnayı aşan tutarı beyannameye dahil edilecektir.

- Mükellefin gerçek gider yöntemini seçmesi yararına olup, istisnaya isabet eden gider hariç indirebileceği giderler şöyle hesaplanacaktır.
 - o Gelir Vergisi Kanununun 74/3. maddesi hükmü gereği kiraya verilen gayrimenkul için ödenen 230 TL'lik sigorta bedeli gider olarak değerlendirilebilecektir.
 - o Anılan Kanunun 74/4. maddesi hükmü gereği konut olarak kiraya verilen dairenin 200.000 TL'lik iktisap bedelinin %5'lik kısmı olan 10.000 TL 5 yıl boyunca gider olarak dikkate alınabilecektir. Ancak bu giderin hasılatı aşması durumunda aşan kısmın gider fazlalığı olarak değerlendirilmesi, dolayısıyla sonraki yıllara zarar olarak devri mümkün değildir.
 - o Aynı hüküm gereği konutun alımı için kullanılan kredi faizi de gider olarak dikkate alınabilecektir. Anaparanın gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.
 - o 74 üncü maddenin (5) numaralı bendi gereği ödenen BSMV ile Emlak Vergisi de gider olarak dikkate alınabilecektir.
 - o 74 üncü maddenin (6) numaralı bendi gereği, gayrimenkulün iktisap bedelinin %2'si amortisman gideri indirilebilecektir.
 - o 74 üncü maddenin (10) numaralı bendi gereği lojman kirası da gider olarak dikkate alınabilecek ancak gider fazlalığı olarak dikkate alınamayacaktır.

İndirilebilecek Giderin Hesaplanması

<i>Gider fazlası olarak değerlendirilebilecek</i>		<i>Gider fazlası olarak değerlendirilemeyecek</i>	
Sigorta Gideri	230	Gayrimenkulün	
Kredi Faizi+BSMV	14.000	İktisap bedelinin % 5'i	10.000
Emlak Vergisi	270	Konut kirası	3.000
Amortisman %2	4.000		
Toplam	18.500	Toplam	13.000
İstisnaya İsbet		İstisnaya İsbet	
Etmeyen Gider*	14.183,33	Etmeyen Gider	9.966,67

$$* \text{İstisnaya İsbet Etmeyen Gider} = \frac{\text{Vergiye Tabi Hasılat} \times \text{Toplam Gider}}{\text{Toplam Hasılat}}$$

$$\begin{aligned} \text{Vergiye tabi hasılat} &= 12.000 - 2.800 \\ &= 9.200 \end{aligned}$$

Mükellefin istisna sonrası geliri 9.200 TL olup, zarar olarak devredilebilecek gider toplamı olan 14.183,33 TL'nin altında kalmaktadır.

Gayrisafi İrat Toplamı 12.000 TL
 Vergiden İstisna Tutar. (2.800 TL)
 Kalan (12.000 – 2.800) 9.200 TL
İndirilebilecek Gerçek Gider Tutarı 14.183,33 TL
(Gider Fazlası Sayılacak Gider)
 Devredilebilecek Zarar (14.183,33 – 9.200) (4.983,33) TL
İndirilebilecek Gerçek Gider Tutarı 9.966,67 TL
(Gider Fazlası Sayılmayacak Gider)
 Toplam Zarar (24.150 TL)

Mükellefin 2011 yılı zararı 24.150 TL olmakla birlikte bunun sadece 4.958,33 TL'si diğer gelir unsurlarının tespitinde indirim olarak dikkate alınabilecek ya da sonraki yıllara zarar olarak devredebilecektir.

5.6. Emsal Kira Bedeli

Gelir Vergisi Kanununun 73. maddesi gereğince, kira bedelinin hiç olmaması veya düşük olması halinde “emsal kira bedeli” esas alınacaktır. Buna göre;

- ◆ Kiraya verilen gayrimenkullerin kira bedelinin emsal kira bedelinden düşük olması,
- ◆ Gayrimenkulün bedelsiz olarak başkalarının kullanımına bırakılması

hallerinde emsal kira bedeli esası uygulanacaktır.

5.6.1. Emsal Kira Bedelinin Uygulanmayacağı Durumlar

Aşağıda belirtilen hallerde emsal kira bedeli esası uygulanmaz:

- ◆ Boş kalan gayrimenkullerin korunması amacıyla bedelsiz olarak başkalarının kullanımına bırakılması,
- ◆ Bunların mal sahiplerinin çocuklarının, anne ve babalarının veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi (Ancak, bu kimselerin ikametine birden fazla konut tahsis edilmişse bu konutların yalnız birisi hakkında emsal kira bedeli hesaplanmaz.)
- ◆ Mal sahibi ile birlikte akrabaların da aynı evde veya dairede oturması,
- ◆ Genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamarlar.

Yukarıda belirtilen durumda olan mükelleflerin emsal kira bedelinin uygulanmaması için durumu GMSİ yönünden bağlı oldukları vergi dairesine bir dilekçe ile bildirmeleri gerekmektedir.

05/01/1999 tarih ve 1999/1 sayılı Gelir Vergisi Kanunu İç Genelgesinde kira bedelinin emsal kira bedelinden düşük olmasına rağmen bazı durumlarda emsal kira bedelinin uygulanmayacağı hallere ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. İç Genelgedeki açıklamalar doğrultusunda, elde edilen gerçek kira gelirinin kira sözleşmesi, ödemeye ilişkin banka dekontu veya havale makbuzu, vb. belgelerle veya kiracının ifadesi ile ispat veya tevsik edildiği durumlarda ayrıca emsal kira bedeli karşılaştırılması uygulaması yoluna gidilmemektedir. Sözü edilen ispat veya tevsik işlemine ise, ancak beyan edilen kira gelirinin gerçek durumu yansıtmadığına ilişkin karinelerin bulunması veya vergi incelemeleri sırasında yetkililerce talep edilmesi durumunda başvurulmaktadır.

Gerçek kira gelirinin kira sözleşmesi, ödemeye ilişkin banka dekontu veya havale makbuzu, vb. belgelerle veya kiracının ifadesi ile ispat veya tevsik edildiği durumlarda ayrıca emsal kira bedeli karşılaştırılması uygulaması yoluna gidilmemektedir.

5.6.2. Emsal Kira Bedelinin Hesaplanması

Kiraya verilen bina ve arazilerde emsal kira bedeli, varsa yetkili özel makamlarca veya mahkemelerce saptanmış kira bedelidir. Böyle bir makam yoksa, o bina ya da arazi için kira takdiri veya tespiti yapılmamışsa; emsal kira bedeli, emlak vergisi değerinin % 5'idir.

Örneğin bir kimse, emlak vergisi değeri 200.000 TL olan bir daireyi arkadaşına kirasız yani bedelsiz olarak vermişse, kira geliri elde etmediği halde emsal kira bedeli olarak en az $(200.000 \text{ TL} \times \% 5 =) 10.000 \text{ TL}$ kira geliri beyan etmek zorundadır.

Bina veya arazi dışında kalan mal ve haklarda emsal kira bedeli, bunların maliyet bedelinin $\% 10$ 'udur. Bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanununun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin $\% 10$ 'udur.

5.7. Sadece Gayrimenkul Sermaye İradı Elde Edenlerin Beyan Durumu

5.7.1. Bir Takvim Yılı İçinde Elde Ettiği Mesken Kira Geliri, İstisna Tutarını [2011 Yılı İçin 2.800 Türk Lirasını] Aşanlar

Örnek: Bayan (A) 2011 yılında konut olarak kiraya verdiği gayrimenkulden 2.600 TL kira geliri elde etmiş olup, beyana tabi başka bir geliri bulunmamaktadır. Elde edilen kira geliri 2.800 TL'lik istisna sınırının altında olduğundan elde edilen gelir için beyanname verilmeyecektir.

Örnek: Bayan (C) 2011 yılında dairesini konut olarak kiraya vermesi sonucu 24.000 TL kira geliri elde etmiştir.

Beyana tabi başka geliri bulunmayan mükellef, götürü gider yöntemini seçmiştir.

Mükellefin kira gelirine ilişkin vergiye tabi geliri aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Gayrisafi İrat Toplamı	24.000 TL
Vergiden İstisna Tutar	2.800 TL
Kalan (24.000 – 2.800)	21.200 TL
%25 Götürü Gider (21.200 x %25)	5.300 TL
Vergiye Tabi Gelir (21.200 - 5.300)	15.900 TL
Hesaplanan Vergi	2.770 TL

Örnek: Bay (B), 2011 yılında konut kiraya verdiği gayrimenkulden 8.400 TL kira geliri elde etmiştir. Başka geliri bulunmayan Bayan (B) gayrimenkülü ile ilgili olarak 1.000 TL harcama yapmış olup, gerçek gider yöntemini seçmiştir.

Bayan (B)'nin gerçek gider olarak indirebileceği tutar, 1.000 TL tutarındaki toplam giderin vergiye tabi hasılatı isabet eden kısmı kadar olacaktır.

İstisnaya isabet eden gider indirilemeyeceğinden öncelikle istisnaya isabet etmeyen dolayısıyla indirilebilecek gideri hesaplamamız gerekmektedir.

$$\text{İstisnaya İsbet Etmeyen Gider} = \frac{\text{Vergiye Tabi Hasılat} \times \text{Toplam Gider}}{\text{Toplam Hasılat}}$$

$$\text{Vergiye Tabi Hasılat} = 8.400 - 2.800 = 5.600 \text{ TL}$$

$$\text{İndirilebilecek Gider} = (5.600 \times 1.000) / 8.400 = 666,67 \text{ TL}$$

Gayrisafi İrat Toplamı	8.400 TL
Vergiden İstisna Tutar	2.800 TL
Kalan (8.400 – 2.800)	5.600 TL
İndirilebilecek Gerçek Gider Tutarı	666,67 TL
Vergiye Tabi Gelir (5.600 – 666,67)	4.933,33 TL

5.7.2. İşyeri Kira Gelirleri Üzerinden Vergi Kesintisi Yapılanlardan, Kira Gelirlerinin Brüt Tutarı Beyanname Verme Sınırını [2011 Yılı İçin 23.000 Türk Lirasını] Aşanlar

Beyanname verme sınırı olan 23.000 Türk Lirasının aşılp aşılmadığının tespitinde, gelir vergisi tevkifatına tabi kira gelirleri ile mesken kira gelirlinin gelir vergisinden istisna edilen tutarı aşan kısmı birlikte dikkate alınacaktır.

Örnek: Bay D, 2011 yılında işyeri olarak kiraya verdiği dairesinden 18.000 TL brüt kira geliri elde etmiştir. İşyeri için ödenen kira bedelleri üzerinden 3.600 TL tevkifat yapılmıştır.

Beyana tabi başka geliri olmayan mükellef, götürü gider yöntemini seçmiştir.

Tevkifata tabi tutulan işyeri kirasının toplamı 23.000 Türk Lirasını aşmadığından elde edilen gelir beyan edilmeyecektir. Yıl içerisinde tevkif edilmiş olan 3.600 TL nihai vergi olacaktır.

Örnek: Bay (R), 2011 yılında konut olarak kiraya verdiği dairesinden 24.000 TL ve işyeri olarak kiraya verdiği dairesinden ise 36.000

TL brüt kira geliri elde etmiştir. İşyeri için ödenen kira bedelleri üzerinden 7.200 TL tevkifat yapılmıştır.

Beyana tabi başka geliri olmayan mükellef, götürü gider yöntemini seçmiştir.

Bu örnekte 23.000 TL'lik beyan sınırının aşılmış ve aşılacağı mesken kira gelirinin istisna haddini aşan kısmı ile tevkifata tabi tutulan işyeri kirasının toplamı üzerinden değerlendirilecektir.

Konut kira gelirinin istisnayı aşan tutarı olan 21.200 TL (24.000-2.800 =) ile iş yeri kirasının brüt tutarı olan 36.000 TL'nin toplamı (36.000+21.200=) 57.200 TL olduğundan beyan edilecektir.

Gayrisafi İrat Toplamı (24.000 + 36.000=)	60.000 TL
Vergiden İstisna Tutar	2.800 TL
Kalan (60.000 - 2.800=)	57.200 TL
%25 Götürü Gider (57.200 x %25=)	14.300 TL
Vergiye Tabi Gelir (57.200 - 14.300=)	42.900 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	9.643,50 TL
Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler	7.200 TL
Ödenecek Gelir Vergisi (9.643,50-7.200=)	2.443 TL

5.7.3. Bir Takvim Yılı İçinde Elde Ettiği, Tevkifata Ve İstisna Uygulamasına Konu Olmayan Gayrimenkul Sermaye İratları Toplamı Beyanname Verme Sınırını [2011 Yılı İçin 1.170 Türk Lirasını] Aşanlar

Örnek: Bayan (N), sahibi bulunduğu işyerini 2011 yılında basit usulde vergilendirilen bir mükellefe kiralamış ve karşılığında 1.800 TL işyeri kira geliri elde etmiştir.

İşyeri kira ödemesini basit usulde vergilendirilen kişi yaptığından vergi kesintisi; iş yeri kiralaması olduğundan da istisna uygulaması söz konusu değildir. Dolayısıyla mükellefin beyanında iş yeri kira gelirlerinin, beyanname verme sınırı 1.170 TL’yi aşıp aşmadığına bakılacaktır. İşyeri kira gelirinin 2011 yılı için beyanname verme sınırı olan 1.170 TL’yi aşması nedeniyle tamamı beyan edilecektir.

Götürü gider yöntemini seçen mükellefin kira gelirine ilişkin gelir vergisi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

İşyeri Kira Geliri	1.800 TL
%25 Götürü Gider (1.800 x %25=)	450 TL
Vergiye Tabi Gelir (1.800-450)	1.350 TL
Hesaplan Gelir Vergisi	202,50 TL

5.7.4. Diğer Mal Ve Haklardan Kira Geliri Elde Edenlerden, Tevkifata Tabi Olmayanlardan 1.170 Türk Lirasını Geçenler İle Tevkifata Tabi Olanlardan 23.000 Türk Lirasını Geçenler

Örnek: Bay (G) yurt dışındaki programcıdan satın almış olduğu bir

muhasebe uygulama programının telif hakkını 2 yıl boyunca başka bir kuruma kiralamıştır. Bu kiralamadan 2011 yılında elde ettiği gelir 100.000 TL'dir.

Bu kiralama karşılığında kurum tarafından yapılan vergi kesintisi 20.000 TL'dir.

Bay (G)'nin 2011 yılı program için 5.000 TL sigorta gideri ödemiş olup, başka da bir gideri bulunmamaktadır. Kiraya verilen haklar nedeniyle istisnadan yararlanılmadığı gibi götürü gider usulünün seçilmesi de mümkün değildir. O halde tevkifata tabi olan kira bedelinin 23.000 TL'yi aşması nedeniyle 100.000 TL'lik kira gelirinin tamamının beyan edilmesi gerekmektedir.

Gayrisafi İrat Toplamı	100.000 TL
İndirilebilecek Gerçek Gider Tutarı	5.000 TL
Vergiye Tabi Gelir (100.000 – 5.000)	95.000 TL
Hesaplanan Vergi	27.270 TL

5.8. Serbest Meslek Erbabının Kiraladığı İşyerini Kiraya Vermesi

Günlük hayatta işyeri kiralalarının yüksekliği veya diğer sebeplerden dolayı doktor, avukat, mühendis, serbest muhasebeci ve mali müşavir gibi serbest meslek faaliyetinde bulunan mükellefler, kiraladıkları işyerinin bir kısmını (bir veya birkaç odasını veya bir bölümünü) başka bir serbest meslek erbabına kiraya vermektedir. GVK'nın 70. maddesinde, maddede belirtilen mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tara-

fından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradı olarak tanımlanmıştır. Buna göre, serbest meslek faaliyetinde bulunan bir mükellefin, kiraladığı işyerinin bir kısmını başka bir serbest meslek erbabına kiraya vermesi durumunda, elde edilen kira gelirinin gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu durumda serbest meslek erbabı kiraladığı gayrimenkul için ödemiş olduğu kira bedelinin ve diğer giderlerinin kendi faaliyetine isabet eden kısmını serbest meslek kazancının tespitinde; kalan kısmını ise gayrimenkul sermaye iradının tespitinde dikkate alacaktır.

Bu durumda, yeni kiracı olan serbest meslek erbabı GVK'nın 94. maddesinde sayılanlardan biri ise ödediği kira tutarından 94/5-a maddesine göre %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapacaktır. Tevkifata tabi kira geliri elde eden serbest meslek erbabı ise 86/1-c'nci maddeye göre serbest meslek kazancı ile kira geliri toplamı 2011 yılı için 23.000 TL'yi aşması halinde, elde ettiği kira gelirini yıllık beyannameye dahil edecek, bu tutarın altında kalması durumunda tevkifata tabi gayrimenkul sermaye iradını beyannameye dahil etmeyecektir. Ancak, serbest meslek erbabının, işyerinin bir kısmını kiraya verdiği kişinin 94. maddede sayılanlardan olmaması durumunda, tevkifatsız olarak elde edilen işyeri kirasının 1.170 TL'yi aşması halinde tamamının, gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan edilmesi gerekmektedir.²³

5.9. Beyannamenin Düzenlenmesi

Yukarıda belirtilen mükellefler kira gelirlerini, “Beyana Tabi Geliri Sadece Gayrimenkul Sermaye İradından İbaret Olanlar İçin” hazır-

²³ Gelir İdaresinin 27/06/2000 tarih ve 30959 sayılı özelgesi.

lanmış olan yıllık gelir vergisi beyannamesi (1001 B) ile beyan edeceklerdir.

Gayrimenkul sermaye iradının yanında beyana tabi diğer gelirlerin de olması halinde, gayrimenkul sermaye iradı, “Beyana Tabi Geliri Sadece Gayrimenkul Sermaye İradından İbaret Olanlar İçin” hazırlanmış olan yıllık gelir vergisi beyannamesi (1001B) ile beyan edilmeyecek bu gelirler bütün gelirlerin beyanı için kullanılan yıllık gelir vergisi beyannamesine (1001 A) dahil edilecektir.

5.10. Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi

Maliye Bakanlığına verilen yetkilere istinaden; 2011 ve müteakip takvim yıllarında sadece gayrimenkul sermaye iradı (GMSİ-kira geliri) elde eden mükelleflerin bu iratlarına ilişkin beyannamelerinin Gelir İdaresi Başkanlığınca önceden doldurulup mükelleflerin onayına sunulacağı “Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi” uygulamasına geçilmektedir.

Mükelleflere ilişkin olarak üçüncü taraflardan (banka, tapu, sigorta şirketleri, vb) elde edilen bilgiler ve diğer bilgiler kullanılarak GMSİ beyannameleri Gelir İdaresi tarafından otomatik olarak doldurulacak ve mükelleflerin onayına sunulacaktır.

5.10.1. Sistem Kapsamındaki Mükellefler

Öteden beri GMSİ mükellefiyeti bulunanlar sistemden yararlanacağı gibi ilk defa 2012 yılında GMSİ mükellefiyeti tesis ettirerek beyanname gönderecekleri de kapsamaktadır. Bu bakımdan daha önce GMSİ mükellefiyeti bulunmayan şahıslar, İnternet Vergi Dairesinde kendileri için hazırlanan GMSİ beyannamelerini elektronik ortamda onayladıkları anda, adlarına GMSİ mükellefiyeti tesisi ve vergi tahakkuku işlemleri otomatik olarak gerçekleştirilecektir.

5.10.2. Sistemin İşleyişi

Sistem ile sicil, gayrimenkul, irat tür ve tutarı, gider türü, indirim, vergi kesintisi gibi GMSİ beyannamesinde bulunan tüm bilgilerin görüntülenmesi, doldurulması ve değiştirilmesi işlemlerine imkân sağlanacaktır. Gelir İdaresi tarafından otomatik olarak doldurulan beyanname üzerinden mükellef gerekli tüm değişiklikleri yapabilecektir. Örneğin gider türü ile ilgili olarak gerçek veya götürü gider yöntemini seçme ve buna göre beyanlarını düzeltme konularında seçimlerini belirleyebileceklerdir.

Önceden hazırlanmış GMSİ beyannamesinin mükellef tarafından düzeltme yapılması halinde bu düzeltmeleri de içerecek şekilde elektronik ortamda onaylanması ile beraber vergiye ilişkin tahakkuk işlemleri otomatik olarak gerçekleştirilecek ve tahakkuk fişi aynı anda elektronik ortamda mükellefe yansıtılacaktır.

Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi'ne erişim ve uygulama hakkında detaylı bilgiye Gelir İdaresinin İnternet Vergi Dairesi'nden (<https://intvd.gib.gov.tr>) ulaşılabilecektir.

Dolayısıyla mükellefler GMSİ beyanı ile ilgili olarak bu beyannamedeki açıklamaları dikkate alarak gerekli kontrolleri yaparak beyannamelerini vergi dairesine gitmeden onaylayabileceklerdir.

Ayrıca mükellefler kira (GMSİ) beyannamelerini, Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi ile verebilecekleri gibi, kağıt ortamında elden vergi dairesine veya elektronik beyanname sistemi üzerinden de (beyanname düzenleme programı kullanılarak) Gelir İdaresinin sistemine gönderebileceklerdir.

6. Menkul Sermaye İratlarının Beyanı

Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesine göre, sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde edilen kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradı olarak tanımlanmıştır

Gerçek kişilerce elde edilen menkul sermaye iratlarının kimisi hiç beyan edilmemekte kimisi **1.170. TL'lik** (G.V.K. md. 86/(1)/d) haddi aşması durumunda beyan edilmekte kimisi de **23.000 TL'lik** (103. maddede yer alan gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir dilimi) haddi aşması halinde beyan edilmektedir.

Menkul sermaye iratlarının yıllık beyanname ile beyan edilip edilmeyeceğine ilişkin açıklamalar aşağıda yer almaktadır.

6.1. Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları

Gelir Vergisi Kanununun 86. maddesi gereğince;

- 07/10/2001 tarihinden itibaren düzenlenen şahıs sigorta poliçeleri ve bireysel emeklilik sistemi dolayısıyla elde edilen menkul sermaye iratları (Gelir Vergisi Kanunu 86/1-a) (07.10.2001 tarihten önce düzenlenen şahıs sigorta poliçeleri eski hükümlere göre ücret olarak değerlendirilmektedir.)

tutarı ne olursa olun beyan edilmeyecektir.

Ayrıca, Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67. maddesi gereğince, 01/01/2006 tarihinden itibaren banka veya aracı kurumlarca tevkif yoluyla vergilendirilen;

- Mevduat faizleri,

- Repo gelirleri,
- Özel finans kurumlarından elde edilen gelirler

için yıllık beyanname verilmeyecektir. Ancak ticari faaliyet kapsamında elde edilen gelirlerin ticari kazanç hükümleri çerçevesinde ticari kazancın tespitinde dikkate alınacağı tabiidir.

Diğer taraftan,

- Kurumlar vergisi mükelleflerinin 31/12/1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançların dağıtımı halinde, gerçek kişilerce elde edilen kar payları. (Gelir Vergisi Kanunu Geçici 61. Madde)
- Kurumların karlarını sermayeye eklemek suretiyle gerçekleştirdikleri kar dağıtım işlemlerinde gerçek kişi ortaklarca elde edilen kar payları. (Bedelsiz hisse senetleri ile iştirak payları) (231 ve 243 Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği)

tutarı ne olursa olun beyan edilmeyecektir.

6.2. 1.170 TL'lik Tutarı Aşması Halinde Beyan Edilecek Menkul Sermaye İratları

1. Kıyı bankacılığından (off-shore bankacılık) elde edilen faiz gelirleri,
2. Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller (01/01/2006 tarihinden önce ihraç/iktisap edilenler),
3. İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve ayınlar,

4. Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri,
5. Yurt dışından elde edilen diğer menkul sermaye iratları (faiz, repo, kar payı v.b.),
6. Her çeşit alacak faizleri.

Türkiye’de vergi kesintisine tabi olmayan ve istisna uygulanmayan yukarıda belirtilen menkul sermaye iratları **1.170 TL**’lik tutarı aşması halinde yıllık beyanname ile beyan edilmeyeceklerdir. Yurtdışından elde edilen menkul sermaye iratlarının elde edildikleri ülkelerde tevkifata tabi tutulmuş olması bu gelirlerin tevkifata tabi gelirler olduğu anlamına gelmemektedir.

1.170 TL’lik tutar bir istisna olmayıp, gelirin beyan edilip edilmeyeceğine yönelik tespitte dikkate alınacak bir haddedir. Bu had yukarıda belirtilen gelirlerin her biri için ayrı ayrı uygulanmayacak olup, bu gelirler ile vergi kesintisine tabi olmayan ve istisna uygulanmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının toplam tutarı dikkate alınacaktır.

6.2.1. Alacak Faizlerinin Vergilendirilmesi

Alacak faizleri Gelir Vergisi Kanunu’nun 75. maddesinin (6) numaralı bendinde adi, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklarla kamu tüzel kişilerine borçlanılan ve senede bağlanmış olan meblağlar için ödenen faizler olarak tanımlanmıştır. Ancak uygulamada, alacak faizlerinin ne olduğu yeterince açık olmamakta, bazı gelirler yorum yoluyla alacak faizi olarak değerlendirilmektedir.

Örneğin, belediyelerce veya ilgili kurum ve kuruluşlarca istimlak edilen arsa/ arazilerin bedellerinin düşük olması nedeniyle açılan davalarda gayrimenkul sahibi kişilerin talepleri haklı görülmekte,

ayrıca bu bedelle ilgili olarak geçen sürede paranın satın alma gücündeki eksilme nedeniyle ayrıca faiz ödenmesine hükmedilmektedir.

Ya da özellikle kıdem tazminatları eksik ödendiğinden bahisle açılan davalarda da aynı şekilde işçinin talebi yerinde görülerek hem eksik kıdem tazminatının ödenmesine, hem de ayrıca bir faiz ödenmesine karar verilebilmektedir

Ayrıca, arsa karşılığı inşaat işlerinde müteahhit daireleri taahhüt edilen tarihte teslim edememesi halinde gecikilen her ay için arsa sahiplerine kira adı altında ödeme yapabilmektedir. Sözleşmede her ne kadar gecikme karşılığında gecikilen her ay için kira ödeneceği belirtilse de esasen bu ödeme gecikme tazminatı niteliğinde bir ödeme olup, alacak faizi olarak nitelendirilmektedir.

İşte bu şekilde hükmolunan faizler ve tazminatlar Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında alacak faizi olarak adlandırılmakta olup, bu gelirler Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinde yer alan tevkifat kapsamındaki gelirler içinde yer almadığından tevkifata tabi tutulmamaktadır.

6.3. 23.000 TL'lik Tutarı Aşması Halinde Beyan Edilecek Menkul Sermaye İratları

1. 01/01/2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan her çeşit tahvil ve hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler,
2. Tam mükellef kurumlardan elde edilen kar payları.

Elde edilen gelirin **23.000 TL**'yi aşması halinde bu gelirlerin tamamı yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Menkul sermaye iratları

toplamının **23.000 TL**'yi aşıp aşmadığının tespitinde, indirim oranı ve istisna uygulanabilecek menkul sermaye iratlarının, indirim oranı ve istisna uygulandıktan sonra kalan kısımlarının dikkate alınması gerekmektedir.

6.3.1. 01/01/2006 Tarihinden Önce İhraç Edilen Her Nevi Tahvil ve Hazine Bonolarından Elde Edilen Faiz Gelirlerinin Beyanı

2011 takvim yılında elde edilen menkul sermaye iratlarından, 01/01/2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan ve Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin ikinci fıkrasının 5 numaralı bendinde sayılan her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler **indirim oranı uygulanmak suretiyle** beyan edilecektir.

Döviz, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetler ile döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilen menkul sermaye iratlarının beyanında indirim oranı uygulanmayacaktır.

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

01/01/2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan, Devlet Tahvili ve Hazine Bonusu faiz gelirlerinde gelir vergisi tevkifat oranı % 0 olup, oranın sıfır olması bu gelirlerin tevkifata tabi olma özelliğini etkilememektedir. Devlet Tahvili ve Hazine Bonolarında sıfır olan tevkifat oranı, özel sektör tahvillerinden elde edilen faiz gelirlerinde %10 olarak uygulanmaktadır.

6.3.2. İndirim Oranı

İndirim oranı; Vergi Usul Kanununa göre o yıl için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranının, aynı dönemde Devlet tahvili ve

Hazine bonusu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranına bölünmesi suretiyle tespit edilmektedir.

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre 2011 yılı için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranı % 10,26'dır. Bu dönemde Devlet tahvili ve Hazine bonusu ihalelerinde

Bu oranlar dikkate alındığında, 2011 yılı gelirlerine uygulanacak indirim oranı birden büyük çıkmaktadır.

Bu kapsamda, 2011 takvim yılında elde edilen menkul sermaye iratlarından, 1/1/2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan ve Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde sayılan her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler indirim oranının birden büyük olması dolayısıyla beyan edilmeyecektir.

2011 yılı gelirlerine uygulanacak indirim oranı birden büyük çıktığından 1/1/2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan ve Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde sayılan her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler beyan edilmeyecektir.

6.3.3. Faiz Gelirlerinde İstisna Uygulaması

01/01/2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan Devlet Tahvili ve Hazine Bonolarından elde edilen gelirlere ilişkin Gelir Vergisi Kanu-

nu'nun Geçici 59 uncu maddesinde yer alan istisna uygulaması 31/12/2007 tarihinde son bulduğundan, 01/01/2008 tarihinden itibaren bu kıymetlerin faiz gelirleri ve elden çıkarılması dolayısıyla elde edilen gelirler ile ilgili olarak istisna uygulaması söz konusu değildir.

6.3.4. Eurobondlardan Elde Edilen Faiz Gelirleri

Devlet tarafından ihraç edilen borçlanma senedi niteliğindeki Eurobondlar Türkiye'de ihraç edilmiş olmadığından bu araçlardan elde edilen faiz gelirleri Gelir Vergisi Kanununun geçici 67. maddesi kapsamında tevkifata tabi tutulmamakta ancak GVK 94. Madde uyarınca %0 oranında tevkifata tabi tutulmaktadır.

Vergi uygulaması bakımından da Devlet tahvili ve Hazine bonusu gibi değerlendirilen Eurobondlardan 2011 yılında elde edilen ve **23.000 TL**'yi aşan faiz gelirleri beyan edilecektir.

Eurobondlar döviz cinsinden ihraç edilmiş olduğundan, 1/1/2006 tarihinden önce de ihraç edilmiş olsa bunlardan elde edilen faiz gelirlerinin beyanında indirim oranı uygulanması söz konusu değildir.

Eurobondların elden çıkarılması aşamasında sağlanan kazançla ilişkin ise değer artış kazancı bölümünde açıklamalara yer verilmiş bulunmaktadır.

6.4. Kar Paylarının Beyanı ve Kesilen Vergilerin Mahsubu

Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde yer alan gelirler, vergi uygulaması bakımından kar payı olarak adlandırılmaktadır. Söz konusu kar payları aşağıda açıklanmaktadır:

1. Her nevi hisse senetlerinin kar payları (Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kar payları da bu kapsamdadır.)

Söz konusu hisse senetleri daha ziyade Anonim Şirket hisse senetleri olmaktadır.

2. İştirak hisselerinden doğan kazançlar

Limited şirket ortaklarının, iş ortaklıkları ortaklarının ve komanditerlerin kar payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu kapsamdadır.

3. Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar payları

Bilindiği üzere, Gelir Vergisi Kanununa 5281 sayılı Kanunla eklenen Geçici 67. maddede, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması ve elde tutulması sürecinde elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin düzenlemelere yer verilmiş, ancak hisse senetleri kar payları Geçici 67. madde kapsamı dışında bırakılmıştır. Dolayısıyla, hisse senetleri kar paylarından yapılacak tevkifat anılan Kanunun 94. maddesi hükmüne göre yapılacaktır.

6.4.1. Kar Paylarında İstisna

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 ve yukarıda sayılan kar paylarının yarısı gelir vergisinden istisnadır. Yarının hesaplanmasında kar payının brüt tutarı esas alınacaktır. İstisna sonrası kalan tutar 2011 yılı için belirlenen 23.000 TL beyan sınırını aşıyor ise beyan edilecektir. Beyan edilen tutar üzerinden hesaplanan gelir ver-

gisinden karın dağıtım aşamasında kurum bünyesinde yapılan % 15 oranındaki tevkifatın tamamı mahsup edilecektir. Mahsup sonrası kalan tutar 252 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer alan açıklamalar çerçevesinde red ve iade edilecektir.

GVK geçici 62. md.'ye 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.

GVK geçici 62. md.'nin (3) numaralı bendine göre, **01/01/1999-31/12/2002 tarihleri arasında** sona eren hesap dönemlerine ilişkin olup, kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlar ile Gelir Vergisi Kanununun Geçici 61. maddesi kapsamında vergi kesintine tabi tutulmuş olan yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançların dağıtılması halinde, gerçek kişilerce elde edilen kar paylarının net tutarına elde edilen kar payının 1/9'u eklendikten sonra bulunan tutarın yarısı vergiye tabi gelir olarak dikkate alınacaktır. Beyan edilen tutarın 1/5'lik kısmı hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir.

6.5. Kar Paylarının Beyanına İlişkin Örnekler

Örnek 1. Tam mükellef kurumdaki elde edilen kar paylarının beyanı

Mehmet FUAT'a ortağı bulunduğu (D) limited şirketi tarafından 2011 yılında net 51.000 TL kar payı ödenmiştir.

Kar payı dışında beyana tabi geliri bulunmayan mükellef öncelikle kar payının brüt tutarını hesaplayacaktır. Karın dağıtım aşamasında %15 oranında tevkifat yapılmış olduğundan brüt tutar $(51.000/0,85=)$ 60.000 TL olarak hesaplanacaktır. Dolayısıyla karın

dağıtım aşamasında mükelleften 9.000 TL gelir vergisi kesintisi yapılmıştır.

Kar payının tam mükellef kurum tarafından ödenmesi nedeniyle brüt tutarının yarısı ($60.000/2=$) 30.000 TL gelir vergisinden istisna olacaktır. Kalan 30.000 TL 23.000 TL'lik beyan haddini aştığından bu tutar yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Beyanname üzerinden hesaplanan vergiden kurum bünyesinde yapılmış olan kesinti 9.000 TL mahsup edilecektir. Hesaplama şöyle olacaktır;

NET KAR PAYI (A)	51.000 TL
BRÜT KAR PAYI ($B=A/0,85$)	60.000 TL
İSTİSNA EDİLEN TUTAR (C)	30.000 TL
BEYANA TABİ GELİR ($D=B-C$)	30.000 TL
GELİR VERGİSİ KESİNTİSİ ($E=A-B$)	9.000 TL
HESAPLANAN VERGİ (F)	6.020 TL
İADESİ GEREKEN GELİR VERGİSİ ($G=F-E$)	3.020 TL

Örnekten de görüldüğü üzere, istisna edilen kar payı beyannameye dahil edilmediği halde istisna edilen tutar üzerinden kesilen vergi beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilmiştir.

Örnek 2. Kurumların 31.12.1998 öncesi sona eren hesap dönemleri karlarının dağıtımdan elde edilen kar paylarının beyanı

Mükellef Fatma KAYA ortağı bulunduğu G A.Ş.'nin 1998 yılı karını 2011 yılında dağıtması sonucu 56.000 TL kar payı elde etmiş bulun-

maktadır. GVK geçici 62. md.'ye göre, Kurumların 31/12/1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançlarını dağıtımaları halinde, gerçek kişilerce elde edilen bu kar payları, tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname ile beyan edilmeyeceğinden. Beyana tabi başka geliri bulursa dahi Mükellef bu kazançını beyannameye dahil etmeyecektir.

Örnek 3. Kurumların 01.01.1999-31.12.2002 tarihleri arasında sona eren hesap dönemlerinde elde edilen istisna kazançlarının dağıtımdan elde edilen kar paylarının beyanı

(S) A.Ş. 2001 yılında Teknoparktaki faaliyetinden elde etmiş olduğu kazancını 2011 yılında dağıtmıştır. Ortak Eyüp KARABULUT bu kar dağıtımdan 54.000 TL kar payı almıştır.

Mükellef GVK geçici 62. md.'nin (3) numaralı bendine göre hareket edecektir. Kar payı kurumun 01/01/1999-31/12/2002 tarihleri arasında sona eren hesap dönemlerine ilişkin olup, kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlara ilişkin olduğundan elde edilen kar payının net tutarına (54.000 TL) kar payının 1/9'u (6.000 TL) eklendikten sonra bulunan tutarın yarısı $((54.000+6.000)/2=)$ 30.000 TL vergiye tabi gelir olarak dikkate alınacaktır. Beyan edilen tutarın 1/5'lik kısmı (6.000 TL) hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir.

Kurumların 01.01.1999-31.12.2002 tarihleri arasında sona eren hesap dönemlerinde elde edilen istisna kazançları dağıtılsın dağıtılmasın gelir vergisi tevkifatına tabi tutulduğundan elde edilen kar payının beyanında tevkifata tabi menkul sermaye iratlarının beyanında dikkate alınacak 23.000 TL'lik sınıra bakmak gerekmektedir. Beyan tabi kar payı 30.000 TL'yi aştığından beyan edilecektir. 30.000 TL için beyanname üzerinden hesaplanan vergi 6.020 TL olup, bu ver-

giden beyan edilen tutarın 1/5'lik kısmı (6.000 TL) mahsup edilecektir. Dolayısıyla mükellef 20 TL gelir vergisi ödeyecektir.

6.6. Safi İradın Tespitinde İndirilecek Giderler

Menkul sermaye iradının elde edilmesi için gayrisafi irattan indirilebilecek sınırlı sayıdaki giderlerin neler olduğu Gelir Vergisi Kanununun 78. maddesinde açıklanmış olup, gayrisafi irattan iradın elde edilmesi için yapılan giderler düşüldükten sonra kalan net tutar safi irat olarak beyan edilecektir. Bu tutar Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinin 22 numaralı Menkul Sermaye İratları satırına aktarılacaktır.

6.7. Menkul Sermaye İratlarında Bağ-Kur Primlerinin İndirimi

Menkul sermaye iratlarından sadece kar payı elde eden anonim şirketlerin kurucu ortakları ve/veya yönetim kurulu üyesi olan ortakları, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komandite ortakları, diğer şirket ve donatma iştiraklerinin ise tüm ortakları ödedikleri primleri elde edilen menkul sermaye iradı tutarıyla sınırlı olmak üzere indirebilirler.

Örneğin, limited şirketten kar payı elde eden ortak bu şirketten elde ettiği geliri beyan etmesi durumunda ödemiş olduğu primleri bu kazançla sınırlı olmak üzere indirebilir. Ancak devlet tahvili faiz geliri elde eden kişinin Bağ-Kur primlerini bu gelirinden indirebilmesi mümkün değildir.

Bağ-Kur primleri “Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi Eki”nin “Menkul Sermaye İratlarına İlişkin Bildirim” tablosunun (50) numaralı satırında gösterilecektir.

MENKUL KIYMETLERİN BEYANINA İLİŞKİN ÖZET TABLO

MENKUL SERMAYE İRADININ TÜRÜ	BEYAN DURUMU	ÖZELLİKLERİ
Mevduat faizleri	Beyan Dışı	Gelir Vergisi Kanununun geçici 67. maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuşlardır. Tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyeceklerdir.
Özel Finans Kurumlarınca (Katılım Bankası) Ödenen Kar Payları	Beyan Dışı	
Repo Gelirleri	Beyan Dışı	
01/01/2006 tarihinden itibaren ihraç edilen Devlet Tahvili ve Hazine Bonolarının faiz gelirleri	Beyan Dışı	
Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından yapılan ödemeler.	Beyan Dışı	Tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyeceklerdir.
Kurumlar vergisi mükelleflerince 31/12/1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen kazançların dağıtım halinde, gerçek kişilerce elde edilen kar payları.	Beyan Dışı	İstisna
Kurumların karlarını sermayeye eklemek suretiyle gerçekleştirdikleri kar dağıtım işlemlerinde gerçek kişi ortaklarca elde edilen kar payları.	Beyan Dışı	Tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyeceklerdir.
01/01/2006 tarihinden önce ihraç/iktisap edilen hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller	1.170 TL'yi aşması halinde tamamı beyan edilecektir.	Tevkifat ve istisna uygulanmayan gelirlere ilişkin 1.170 TL'lik beyan haddinin aşılması halinde beyan edileceklerdir.

İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve ayınlar	1.170 TL'yi aşması halinde tamamı beyan edilecektir.	Tevkifat ve istisna uygulanmayan gelirlere ilişkin 1.170 TL'lik beyan haddinin aşılması halinde beyan edileceklerdir.
Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri		
Kıyı bankacılığında (off-shore bankacılık) elde edilen faiz gelirleri		
Yurt dışından elde edilen diğer menkul sermaye iratları (faiz, repo, kar payı v.b.)		
Her çeşit alacak faizler		

MENKUL SERMAYE İRADININ TÜRÜ	BEYAN DURUMU	ÖZELLİKLERİ
01/01/2006 tarihinden önce ihraç edilen Devlet Tahvili ve Hazine Bonusu faiz gelirleri (TL cinsinden)	2011 yılı gelirlerine uygulanacak indirim oranı birden büyük çıkmıştır.	2011 yılında bunlardan elde edilen gelirler beyan edilmeyecektir.
01/01/2006 tarihinden önce ihraç edilen Devlet Tahvili ve Hazine Bonusu faiz gelirleri (döviz, altına veya başka bir değere endeksli)	İndirim oranı uygulanmayacak olup, toplam tutarı 23.000 TL'yi aşılırsa beyanda bulunulacaktır.	Tevkifat uygulanan gelirlere ilişkin 23.000 TL'lik tutarı aşması halinde beyan edilecektir.
1999-2002 tarihleri arasında sona eren hesap dönemlerinde elde edilen, kurumlar vergisinden istisna kazançlar ile yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançların dağıtım halinde gerçek kişilerce elde edilen kar payları	Elde edilen kar payının net tutarına bu tutarın 1/9'u eklenerek bulunacak tutarın yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutar 23.000 TL'yi aşılırsa beyanda bulunulacaktır.	
Her nev'i hisse senetlerinin kar payları	Elde edilen kar payının brüt tutarının yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutar 23.000 TL'yi aşılırsa beyanda bulunulacaktır.	
İştirak hisselerinden doğan kazançlar	Elde edilen kar payının brüt tutarının yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutar 23.000 TL'yi aşılırsa beyanda bulunulacaktır.	
Kurumların idare meclisi başkanı ve üyelerine verilen kar payları	Elde edilen kar payının brüt tutarının yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutar 23.000 TL'yi aşılırsa beyanda bulunulacaktır.	

7. Diğer Kazanç ve İratların Beyanı

Diğer kazanç ve iratların vergilendirilmesine ilişkin olarak 01/01/2003 tarihinden geçerli olmak üzere, Gelir Vergisi Kanununun 80, mükerrer 80, 81, mükerrer 81 ve 82. maddeleri yürürlüğe girmiştir.

Yapısı itibariyle devamlılık göstermeyen mutad meslek halinde yapılmayan, daha çok spekülatif ve arızı denilebilecek kazançlar diğer kazanç ve irat olarak adlandırılmaktadır. Bir kazanç veya iradın “Diğer kazanç ve irat” kapsamında vergiye tabi tutulabilmesi için, bu irada ilişkin faaliyetin Kanunda açıkça yazılı olması gerekmektedir.

Diğer kazanç ve iratlar değer artışı kazançları ve arızı kazançlar olmak üzere iki farklı gelir unsurundan oluşmaktadır.

Değer artışı kazancı olarak vergilendirilen gelir, mal ve hakların elden çıkarılmasından sağlanan kazançtır.

Arızı kazançlar ise, yapılması devamlılık arzetmeyen faaliyetlerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine yönelik düzenlemeler içermektedir.

Değer artışı kazançları Gelir Vergisi Kanununun 80. maddesinde altı bent halinde sayılmıştır. Aşağıda uygulamada karşımıza sıkça çıkan menkul ve gayrimenkullerin elden çıkarılması halinde doğan değer artış kazançlarına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

7.1. Değer Artış Kazançları

7.1.1. Menkul Kıymetlerin Elden Çıkarılması Halinde Vergileme

Menkul kıymetlerin alım-satım kazançlarının vergilendirilmesi ile ilgili olarak Gelir Vergisi Kanununda iki ayrı düzenleme bulunmaktadır.

dır. Bunlardan ilki değer artış kazançlarının mükerrer 80. maddesinde yer alan hükümler olup, ikincisi de Kanunun geçici 67. maddesinde yapılan düzenlemelerdir. Bu ayırım vergileme açısından önem taşımadır. şöyle ki, eğer bir menkul kıymet geçici 67. madde kapsamında vergilendirilecekse burada vergilendirme banka veya aracı kurumlar aracılığıyla yapıldığından mükellefin vergilendirmeye yönelik ödevleri yok denecek kadar azdır. Ancak eğer menkul kıymet, Kanunun değer artış kazançlarına ilişkin hükümlerine göre vergilendirilecekse bu durumda mükelleflerin vergisel ödevleri artmaktadır. nk menkul kıymetin alış satış bedellerinin tespit edilmesi, alış bedelinin endekslenmesi, matrahın tespit edilerek beyan edilmesi mükellef açısından önem kazanmaktadır.

Bu nedenle, mükelleflerin menkul kıymetten elde ettikleri kazancın nasıl vergilendirileceğine ilişkin bilgi sahibi olmaları yararlarına olacaktır.

Biz de bu bölümde geçici 67. madde kapsamı dışında kalan menkul kıymetlerin vergilendirilmesine ilişkin açıklamalara yer vereceğiz.

Değer artış kazançlarına ilişkin hükümlerin yer aldığı bölümde aşağıda belirtilen menkul kıymetler vergileme dışında tutulmuştur.

- İvazsız olarak iktisap edilen menkul kıymetler,
- Tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri.

Bu kazançlar için yıllık beyanname verilmeyeceği gibi diğer gelirler nedeniyle verilecek beyannameye de dahil edilmeyecektir.

Yukarıda belirtilenlerin dışında kalan yani ivazlı olarak elde edilmiş olması şartıyla;

- Tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıllık süreden önce elden çıkarılan hisse senetlerinden elde edilen kazançlar,
- Diğer menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar,

diğer kazanç ve irat olarak vergilendirilecektir. Menkul kıymetlerin türüne göre, vergilemenin nasıl yapılacağına ilişkin aşağıda açıklamalara yer verilmiştir.

7.1.1.1. Hisse Senetlerinden Sağlanan Değer Artış Kazançlarının Vergilendirilmesi

Hisse senetlerinin vergilendirmesine ilişkin ayrıntılara aşağıda başlıklar halinde yer verilmiştir.

7.1.1.1.1. Hisse Senedi İvazlı Olarak Elde Edilmelidir

Yukarıda da belirtildiği üzere, hisse senedinden elde edilen kazancın vergilendirilmesi için bu senedin öncelikle ivazlı (bir alacak/bedel karşılığı iktisap edilmiş) olması gerekmektedir.

Ancak idarenin bu konudaki yaklaşımında bir farklılık söz konusudur. 30/09/2006 tarihli ve 26305 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 258 Seri No.’lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin “**1- Veraset Yoluyla veya İvazsız Olarak Edinilen Menkul Kıymetlerde Alış Bedeli**” bölümünde yapılan açıklamadan ivazsız olarak iktisap edilen menkul kıymetlerin elden çıkarılmasının da vergileme kapsamında olduğunun benimsendiği anlaşılmaktadır.

7.1.1.1.2. Hisse Senetleri Belli Bir Süreden Önce Elden Çıkarılmaldır

Türkiye’de ihraç edilmiş ve Sermaye Piyasası Kurulunca kayda

alınmış ve/veya Türkiye’de kurulu menkul kıymet ve vadeli işlem ve opsiyon borsalarında işlem gören hisse senetlerinden 01/01/2006 tarihinden sonra elde edilenlerin elden çıkarılması halinde elde edilen kazançlar Gelir Vergisi Kanununun geçici 67. maddesi hükmü uyarınca tevkifata tabidir. Dolayısıyla bu hisse senetlerinden elde edilen kazançlar için mükellefler tarafından herhangi bir beyan söz konusu değildir.

Bu hisse senetlerinin dışında kalan örneğin,

- Türkiye’de ihraç edilmemiş
- Sermaye Piyasası Kurulunca kayda alınmamış
- Türkiye’de kurulu menkul kıymet ve vadeli işlem ve opsiyon borsalarında işlem görmeyen hisse senetlerinin,

elden çıkarılması halinde vergileme Kanununun “ **Değer Artış Kazançlarına**” ilişkin hükümlerine göre yapılacaktır.

Bu durumda, 01/01/2006 tarihinden sonra elde edilmiş söz konusu hisse senetlerinin **iki yıldan** sonra elden çıkarılması halinde herhangi bir vergileme söz konusu olmayacaktır.

Örnek: Tam mükellef gerçek kişi, dar mükellef A anonim şirketin- ce yurtdışında ihraç edilmiş hisse senedini 01/05/2010 tarihinde iktisap etmiştir. İMKB’de de işlem görmeyen söz konusu hisse senet- lerinin 01/06/2011 tarihinde elden çıkarılması halinde elde edilen kazanç değer artış kazancı olarak beyan edilecektir.

Örnek : Tam mükellef gerçek kişi Cem Ceylan, dar mükellef bir kurum tarafından ihraç edilmiş ancak İMKB’de işlem görmeyen hisse senetlerini 02/12/2006 tarihinde iktisap etmiş ve söz konusu hisse senetlerini 04/08/2011 tarihinde elden çıkarmıştır.

Hisse senetleri İMKB’de işlem görmediğinden geçici 67. Madde kapsamında tevkifata tabi değildir. Dolayısıyla elde edilen kazanç değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir. Hisse senetleri 2 yıldan sonra elden çıkarılmakla birlikte tam mükellef kuruma ait olmadığı için 2 yıldan sonra da elden çıkarılmış olsa, değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir.

7.1.1.1.2.1. 01/01/2006 tarihinden Önce İktisap Edilmiş Hisse Senetlerinde Süre Şartı

Menkul kıymetlerin vergilendirilmesi ile ilgili düzenlemeler 01/01/2006 tarihinden geçerli olmak üzere yapıldığından, kazanılmış haklarda herhangi bir değişiklik yapılmaması amacıyla 01/1/2006 tarihinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan gelirlerin vergilendirilmesinde 31/12/2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümlerin uygulanması benimsenmiştir. Nitekim Kanunun geçici 67. maddesinin (16) numaralı bendinde de “Bu madde kapsamına girmeyen ve 01/1/2006 tarihinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan gelirlerin vergilendirilmesinde 31/12/2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümler uygulanır.” hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, 01/01/2006 tarihinden önce iktisap edilen hisse senetlerinin elden çıkarılmasında 31/12/2005 itibarıyla geçerli olan hükümlere bakmak gerekmektedir. Bu tarihte geçerli olan hükümlere göre,

- Türkiye’de kurulu menkul kıymet borsalarında işlem gören ve üç aydan,
- Tam mükellef kurumlara ait olan ve bir yıldan,

Fazla süre ile elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasında değer artış kazancı hesaplanmayacaktır.

7.1.1.1.2.2. Hisse Senetlerinin İktisap Tarihinin Tespiti

Hisse senetlerinin 2 yıl süreyle elde tutulduktan sonra satılması halinde doğan değer artış kazancının vergilendirilmeyecek olması hisse senedinin iktisap tarihinin bilinmesini önemli kılmaktadır. Ayrıca, 01/01/2006 tarihinden önce veya sonra iktisap edilen hisse senetlerinin vergilendirilmesi farklılık göstermektedir. Bu nedenle, hisse senedi alım satımı yapanların vergisel yükümlülüklerini tam olarak yerine getirebilmeleri açısından hisse senetlerinin iktisap tarihini izlemeleri gerekmektedir.

İktisap tarihi konusunda karşılaşılan tereddütlerle ilgili olarak 232 Seri No.'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde ayrıntılı açıklamalara yer verilmiş bulunmaktadır.

Anılan Tebliğ'de yapılan açıklamalara göre, genel olarak hisse senedi üzerinde tasarruf hakkına sahip olunan tarihin iktisap tarihi olarak dikkate alınması gerekmektedir. Bununla birlikte gerçek kişi ortakların şirketin sermaye artırımına gitmesi dolayısıyla sahip oldukları hisse senetlerinin ve aynı hisse senedinden değişik tarihlerde alım yapıldıktan sonra bunların bir kısmının elden çıkarılması halinde elden çıkarılan hisse senetlerinin iktisap tarihinin belirlenmesi farklılık göstermektedir.

7.1.1.1.2.2.1. Sermaye Artırımları Dolayısıyla Sahip Olunan Hisse Senetlerinin İktisap Tarihi

Hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesinde, sermaye ve kar yedeklerinin sermayeye eklenmesi dolayısıyla sahip olunan hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak, daha önceden sahip olunan hisse senetlerinin iktisap tarihi esas alınacaktır.

Örnek: Bay (A) 13/2/2011 tarihinde (B) A.Ş.'nin hisse senetlerinden 1.000 adet satın almıştır. (B) A.Ş. 19/3/2011 tarihinde tamamı sermaye yedeklerinden karşılanmak üzere sermayesini % 50 oranında artırmıştır. Bu işlem sonucunda Bay (A) 500 adet hisse senedi almıştır. Söz konusu 500 adet hisse senedinin iktisap tarihi olarak 13/2/2011 tarihi esas alınacaktır.

7.1.1.1.2.2.2. Rüçhan Hakkı Kullanılarak İktisap Edilen Hisse Senetleri

Şirketler tarafından sermaye artırımına gidildiği durumlarda, ortaklar rüçhan haklarını kullanmak suretiyle artırılan sermayeyi temsil eden hisse senetlerini almaktadırlar. Hisse senedi sahipleri tarafından rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibari değerleri ödenerek sahip olunan hisse senetleri yönünden de iktisap tarihi olarak sahip olunan eski hisse senetlerinin iktisap tarihi esas alınacaktır. Ortakların rüçhan haklarını sınırlamak suretiyle sermaye artırımını temsil eden hisse senetlerinin satılması durumunda ise yeni bir alım işleminin gerçekleştiği kabul edilecektir.

7.1.1.1.2.2.3. Aynı Hisse Senedinden Yıl İçinde Birden Fazla Alım Yapılması Halinde Satılan Hisse Senedinin İktisap Tarihinin Belirlenmesi

Belirli bir şirketin hisse senedinden değişik tarihlerde alımlar yapıldıktan sonra, alınan hisse senetlerinin bir kısmının elden çıkarılması halinde mükellefler elden çıkarılan hisse senetlerinin hangi işlem ile alındığı konusunda serbestçe karar verebilecektir.

7.1.1.1.3. Hisse Senetlerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazancın Tespiti

Hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan değer artışında safi

kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunacaktır.

Hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların tespitinde aşağıda belirtilen hususların dikkate alınması gerekmektedir.

7.1.1.1.4. Değer Artış Kazancının Tespitinde Esas Alınacak Maliyet Bedeli

Hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazancın tespitinde, satış bedelinden elden çıkarılan hisse senetlerinin maliyet bedelinin düşülmesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanununun 262. maddesinde maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamı olarak tanımlanmıştır.

7.1.1.1.5. İktisap Bedelinin Tevsik Edilememesi

Hisse senetlerinin iktisap bedelinin tevsik edilememesi halinde, iktisap tarihindeki rayiç bedel iktisap bedeli olarak kabul edilecektir.

Vergi Usul Kanununun mükerrer 266 ncı maddesi uyarınca rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeri olarak tanımlanmıştır.

7.1.1.2. Hisse Senedi Dışındaki Menkul Kıymetlerin Elden Çıkarılmasında Değer Artış Kazancı

01/01/2006 tarihinden önce ihraç edilen her nevi tahvil ve hazine bonoları ile menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının vergilendirilmesinde bu gelirler gerek tam gerekse dar mükellefler

açısından 31/12/2005 tarihinde geçerli olan eski hükümlere göre vergilendirilmektedir.

Bu menkul kıymetlerin vergilendirilmesinde,

1. Vergilendirmenin yapılması için menkul kıymetlerin ivazlı olarak elde edilmiş olması gerekmektedir.
2. Elde tutma süresinin bir önemi bulunmamaktadır. Yani hisse senetleri için geçerli olan 2 yıllık süre sınırı diğer menkul kıymetler için geçerli değildir. Bu menkul kıymetler 2 yıldan fazla süre de elde tutulsa elden çıkarma sonrası oluşan kazanç değer artış kazancı olarak vergilendirilir.

7.1.2. Gayrimenkullerin Elden Çıkarılması Halinde Vergileme

Gayrimenkullerin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl **(01/01/2007 tarihinden önce iktisap edilmiş olanlarda 4 yıl)** içinde elden çıkarılması halinde doğan kazanç değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir. Dolayısıyla, 5 yıldan fazla bir süre ile elde tutulduktan sonra satılan gayrimenkulle ilgili olarak vergilendirme yapılması söz konusu değildir.

Aynı şekilde ivazsız olarak intikal eden gayrimenkul satışı dolayısıyla elde edilen gelirler de gelir vergisine tabi tutulmayacaktır. Ancak, ivazsız intikal eden gayrimenkulün cins tahsisi ile değişikliğe uğraması halinde ise vergileme yapılacağı tabiidir. Örneğin; miras yoluyla intikal eden arsanın daire karşılığında müteahhide verilmesi ve elde edilen dairenin 5 yıl içinde satılması halinde doğan kazanç vergilendirilecektir. Çünkü ivazsız intikal konusu arsa olup, satışı yapılan gayrimenkul ise dairedir. Bu durumda gayrimenkul için ivazsız intikalden söz edilemeyeceğinden vergileme yapılacaktır.

7.1.2.1. Kat Karşılığı İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesi

Gayrimenkullerin elden çıkarılmasında karşılaşılan en büyük sorun, özellikle kat karşılığı olarak arsasını müteahhide veren kişilerin iktisap ettikleri gayrimenkullerin vergilendirilmesinde ortaya çıkmaktadır. Bu aşamada satışların hangi hallerde ticari kazanç hangi hallerde de değer artış kazancı olarak vergilendirileceği konusunda sorun yaşanmaktadır.

7.1.2.1.1. Ticari Kazanç Hükümlerine Göre Vergilendirilecek Gayrimenkul Satışları

Gelir Vergisi Kanununun 37. maddesinin 1. fıkrasında, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiş, söz konusu maddenin 2. fıkrasının 4 numaralı bendinde ise, gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettikleri kazancın ticari kazanç olduğu hükme bağlanmıştır.

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

Dolayısıyla ticari bir organizasyon çerçevesinde yapılan gayrimenkul satışlarının tamamı ticari kazançla ilişkin hükümler çerçevesinde vergilendirilecektir.

Öte yandan şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşan **mesken** veya şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşmamakla birlikte **işyeri** yada **mesken ve dükkan ünitelerinden oluşan** inşaatın yapılması durumunda, ticari bir organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça ortaya çıkması nedeniyle bu faaliyetin de ticari sayılması gerekmektedir.

7.1.2.1.2. Değer Artış Kazançları Hükümlerine Göre Vergilendirilecek Gayrimenkul Satışları

Ticari bir organizasyon olmaksızın birden fazla yapılan satışların (**bir yılda birden fazla veya her yıl bir satış yapılması**) ise hangi amaçla yapıldığının araştırılması gerekmektedir. Zira bu tür konularda her olayın kendi özelliği içerisinde ayrıca değerlendirilmesi gerekmekte olup, şahsi ihtiyaç ya da servetin korunması amacı ile yapılan gayrimenkul alım satım faaliyetinden elde edilen kazancın, bu faaliyetin birden fazla yapılması durumunda dahi değer artış kazancı hükümlerine göre değerlendirileceği tabiidir.

Mükelleflerin, 01/01/2007 tarihinden itibaren iktisap ettikleri gayrimenkulleri iktisap ettikleri tarihten itibaren beş yıl içerisinde, bu tarihten önce iktisap ettikleri gayrimenkulleri ise dört yıl içerisinde topluca tek satış işlemi ile satmaları halinde elde ettikleri kazanç değer artışı kazancı olarak vergilendirilecektir.

Örnek: Defne ÖZ kat karşılığı olarak 12/03/2008 tarihinde iktisap ettiği 1.000.000 TL değerindeki 15 daireyi 21/12/2011 tarihinde topluca tek bir işlemle hizmet binası olarak kullanılmak üzere 1.350.000 TL bedelle Belediyeye satmıştır.

Mükellef birden fazla daire de satmış olsa da bunları tek bir işlemle ve ticari bir organizasyon gerektirmeden sattığı için elde ettiği kazanç değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir. Ancak bu satış

işlemleri yukarıda da belirtildiği üzere ticari bir organizasyon çerçevesinde yapılırsa tamamı ticari kazanç olarak vergilendirilecek, aksi taktirde her olay kendi özelliği içerisinde değerlendirilecektir.

Öte yandan şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşan mesken veya şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşmamakla birlikte işyeri ya da mesken ve dükkân ünitelerinden oluşan inşaatın yapılması durumunda bu faaliyetin ticari sayılması gerekmektedir.

7.1.2.1.3. Arsa Sahibi Adına Kayıtlı Olan Ancak Fiili Olarak Müteahhide Ait Dairelerin Satışında Vergileme

Kat karşılığı inşaat işlerinde müteahhitler inşa ettikleri ve sözleşme gereği kendilerinde kalan daireleri ayrıca bir tapu harcı ödememek için üzerilerine almamakta dairelerin satışını arsa sahibi adına yapmaktadırlar. Bu durumda vergilendirmenin kimin adına yapılacağı önem kazanmaktadır. Çünkü tapuda malik gözüken arsa sahibi satış yapmış gibi görünmektedir.

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

Bu durumda da olayın gerçek mahiyeti satışın müteahhit tarafından yapılması olduğundan elde edilen kazancın müteahhidin kazancı olduğu ve müteahhitçe beyan edilmesi gerekmektedir. Arsa sahiplerinin herhangi bir cezalı tarhiyatla karşılaşmamaları için daire satışlarının fatura ile yapıldığını kontrol etmeleri, devrin müteahhitçe yapıldığını ve dairelerin de müteahhide ait olduğunu belirten bir sözleşme düzenlemeleri yararlı olacaktır. Çünkü bu belgeler daha sonra ispat aracı olarak kullanılabilir.

7.1.3. Menkul ve Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasında Vergilendirilecek Kazancın Tespiti

Değer artışı kazancında vergilendirilecek kazançta “safı değer artışı” denilmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 81. maddesinin birinci fıkrasında, değer artışında safı kazancın, **elden çıkarma** karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunacağı, hasılatın ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmına ilişkin tutarın ise Vergi Usul Kanununun değerlendirme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunacağı; ikinci fıkrasında, maliyet bedelinin mükelleflerce tespit edilememesi halinde maliyet bedeli yerine Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, takdir komisyonlarınca tespit edilecek bedel, kazancı bilanço veya işletme hesabı esasına göre tespit edilen işletmelerde ise son bilançoda veya envanter kayıtlarında gösterilen değerın esas alınacağı hükme bağlanmıştır.

Kısaca, safı kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunacaktır.

7.1.4. Değer Artış Kazancında Elden Çıkarma Deyimi

Elden çıkarma dar anlamda tanımlanmamıştır. Elden çıkarma deyimi mal ve hakların satışının yanında bu mal ve hakların bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması,

devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade etmektedir.

7.1.5. Değer Artış Kazançlarında Endeksleme

Kanunun mükerrer 81. maddesinin yed. fıkrasında, mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedelinin, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında (artış oranının % 10 veya üzeri olması şartıyla endekslenmesi mümkündür.) artırılarak tespit edileceği belirtilmiştir.

Buna göre, vergilendirilecek değer artış kazancının tespitinde mükelleflerin enflasyondan kaynaklanan fiktif kazançlarının vergilendirilmemesi için iktisap bedelinin endekslenmesi suretiyle bulunan tutarı esas alınacaktır. Bu uygulamada mal ve hakların elden çıkarıldığı aydaki artış oranı dikkate alınmayacaktır.

Öte yandan, 5281 sayılı Kanunla, 01/01/2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının % 10 veya üzerinde olması şartı getirilmiştir. Ancak 5479 sayılı Kanunla, 01/01/2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere vergi kanunlarında yer alan “toptan eşya fiyatları genel endeksi” ibaresinin “üretici fiyatları genel endeksi” ve “TEFE” ibaresinin “ÜFE” olarak uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Dolayısıyla, 01/01/2006 tarihinden itibaren, vergilendirilecek değer artış kazancının tespitinde mal ve hakların iktisap bedelinin ÜFE artış oranında arttırılması suretiyle bulunacak tutar esas alınacaktır. Ancak endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının % 10 veya üzerinde olacağı tabiidir.

Menkul kıymetlere ilişkin olmak üzere, 01/01/2006 tarihinden önce

ihraç edilen tahvil/Hazine bonoları ile 01/01/2006 tarihinden önce iktisap edilen menkul kıymetlerin elden çıkarılması durumunda artış oranı % 10'dan az olsa dahi, kazancın tespiti sırasında endeksleme yapılacaktır.

Eurobondların elden çıkarılmasında sağlanan değer artış kazançlarına ilişkin olarak 258 Seri No.'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde farklı bir anlayış benimsenmiştir. Madde metninde TEFE(ÜFE)'deki artışın %10 veya üzerinde olması şartının 1/1/2006 tarihinden itibaren elde edilen değer artış kazançları için söz konusu olacağı belirtilmişken, 258 seri no.'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde bu şart gelirin elde edildiği tarih değil de menkul kıymetin ihraç tarihine bağlanmıştır. Bu çerçevede, 01/01/2006 tarihinden önce ihraç edilen eurobondların elden çıkarılması durumunda, artış oranı % 10'dan az olsa dahi kazancın tespiti sırasında endekslemenin yapılabileceği belirtilmiştir. Böylece anılan tarihten önce ihraç edilmiş eurobond'dan 01/01/2006 tarihinden sonra da elde edilecek değer artış kazançları için endeksleme yapılabilecektir.

Bu şekilde endekslemeye esas alınacak oranın tespitinden sonra vergilendirilecek değer artış kazancı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Satış Bedeli (Elden çıkarma bedeli) – Endekslenmiş İktisap veya Maliyet Bedeli = Değer Artış Kazancı

7.1.6. Değer Artış Kazançlarında İstisna

Kanunun mükerrer 80. maddesinin üç. fıkrasında, bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, **menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar ha-**

riç 6.000 (bu tutar 2011 takvim yılı gelirleri için 8.000 TL'dir.) Türk Liralık kısmının gelir vergisinden müstesna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Dolayısıyla, sadece gayrimenkuller için geçerli olmak üzere, Satış Bedeli – Endekslenmiş İktisap veya Maliyet Bedeli sonucu bulunan tutardan gayrimenkullerin elden çıkarılmasında 8.000 TL'lik istisna uygulanacaktır.

01/01/2006 tarihinden önce ihraç edilmiş menkul kıymetlerin elden çıkarılmasında ise 19.000 TL'lik istisna düşülecek olup, kalan tutar her halükarda yıllık beyanname ile bildirilecektir.

İktisap bedeli endeksleme işlemi beyanname dışında yapılacak olup, endekslenmiş tutar Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi Ekinde yer alan **“TABLO-11 DİĞER KAZANÇ VE İRATLAR İLİŞKİN BİLDİRİM”** in 52 no.lu satırına yazılacaktır. 8.000 TL veya 19 .000 TL istisna tutarı söz konusu tabloda gösterilerek indirim konusu yapılacak olup, bu işlemten sonra 59 no.lu satırda yer alan vergilendirilecek toplam safi değer artışı kazancı Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinin **“TABLO –2 GELİR BİLDİRİMİ”** bölümünün 23 numaralı satırına aktarılacaktır.

7.1.7. 01/01/2006 Tarihinden Önce İhraç Edilmiş Hazine Bonosunun Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazancın Vergilendirilmesine İlişkin Bir Örnek

01/01/2006 tarihinden önce ihraç edilen Devlet Tahvili ve hazine bonolarının elden çıkarılması nedeniyle değer artış kazancı elde edilmiş olması halinde, Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 81. maddesinde yer alan maliyet bedeli endekslemesi yapıldıktan sonra bulunacak kazançtan Kanunun 5281 sayılı Kanunun 27. maddesiyle de-ğişmeden önceki Mükerrer 80. maddesinin üçüncü fıkrasında yer

alan istisna (2011 yılı için 19.000 TL²⁴) düşüldükten sonra kalan tutar beyan edilecektir.

Endeksleme uygulamasında 258 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalara göre işlem yapılacak olup, Genel Tebliğde, “kazancın tespitinde maliyet bedeli, menkul kıymetin elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Türkiye İstatistik Kurumunca belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilecektir. 2006 yılının Ocak ayından itibaren toptan eşya fiyat endeksi yerine, üretici fiyat endeksi yayımlanmaktadır. Bu nedenle 01/01/2006 tarihinden sonra yapılan endekslemelerde toptan eşya fiyat endeksi yerine, üretici fiyat endeksi dikkate alınacaktır.” açıklamasına yer verilmiş bulunmaktadır.

Örnek: Bay (C) 28/12/2004 tarihinde 90.000 TL’ye iktisap etmiş olduğu ve 02.10.2003 tarihinde ihraç edilmiş Hazine bonolarını 20/01/2011 tarihinde 180.000 TL’ye elden çıkarmıştır.

Hazine bonolarının maliyet bedeli, iktisap bedelinin Hazine bonosunun iktisap edildiği ay dahil, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere TEFE (1/1/2006 tarihinden sonra ÜFE) artışı oranında endekslenmesi suretiyle hesaplanacaktır.

- Bay (C)’nin iktisap ettiği aydan önceki ay olan Kasım 2004’te TEFE 8.392,7, Aralık 2005’te TEFE 8.785,74 dür.

²⁴ Bu tutar anılan maddede yer alan 10.000 TL’lik tutarın yıllar itibariyle yeniden değerlendirilme oranında artırılması suretiyle hesaplanmıştır. Bu tutar idare tarafından ayrıca açıklanmamış olsa da Gelir Vergisi Kanununun 82 nci maddesinde yer alan arzı kazançlara ilişkin istisna tutarıyla paralellik gösterdiği için bu tutarın esas alınmasında bir sakınca yoktur. Bu istisnayı güncel tutarı 18.000 TL’dir.

TEFE artış oranı $8.785,74/8.392,7=1,0468311$ olacaktır.

- Aralık 2005 ÜFE 122,30, Aralık 2010 ÜFE 180,25 olduğundan ÜFE artış oranı $180,25/122,30= 1,4738348$ dir.

Bu durumda Bay (C)'nin elden çıkardığı bonoların endekslenmiş maliyet bedeli $(90.000 \times 1,0468311 \times 1,4738348)$ 138.857,04 TL olacaktır. Değer artış kazancı da $180.000 - 138.857,04 = 41.142,96$ TL olarak tespit edilecektir.

- Elden çıkarma bedeli	180.000,00 TL
- İktisap bedeli	90.000,00 TL
- Endekslenmiş iktisap bedeli	<u>(-)138.857,04 TL</u>
- Hesaplanan değer artışı kazancı	41.142,96 TL
- İstisna Tutarı * (2011 yılı için)	<u>(-)19.000,00 TL</u>
- Beyan edilecek değer artışı kazancı	22.142,96 TL

**Hazine bonosu, 1/1/2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olduğundan 19.000 TL'lik istisna uygulanmıştır.*

Gelir Vergisi Kanununun Geçici 59 uncu maddesinde yer alan istisna uygulaması 31/12/2007 tarihinde son bulduğundan elde edilen değer artış kazancına söz konusu istisna uygulanmayacaktır.

7.1.8. Eurobondların Elden Çıkarılmasından Sağlanan Değer Artış Kazançları

7.1.8.1. Eurobondların Niteliği

Devlet ya da şirketler, dış piyasalardan uzun vadeli kaynak sağlamak amacıyla, uluslararası piyasalardan yabancı para birimleri üzerinden borçlanma yoluna gidebilmektedirler. Genellikle uzun vadede olarak ihraç edilen bu borçlanma araçları Eurobond olarak da adlandırılmaktadır. Eurobondlar devlet tarafından yurt dışında ihraç edilen borçlanma senedi niteliğinde olduğu için gelir vergisi yönünden, Devlet tahvili ve Hazine bonusu gibi değerlendirilmektedir.

Hazine tarafından yurtdışında ihraç edilen Eurobondların itfası ve alım-satımı neticesinde elde edilen gelirler Gelir Vergisi Kanununun geçici 67. maddesi kapsamında yer almadığından, gerek 01/01/2006 tarihinden önce gerekse bu tarihten sonra Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin alım-satımından elde edilen değer artış kazançlarının tam ve dar mükellef gerçek kişiler yönünden vergilendirilmesi Gelir Vergisi Kanununun değer artış kazançları ile ilgili hükümlerine göre yapılmaktadır.

Bu çerçevede, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80. maddesine göre menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, değer artış kazancı olarak vergilendirilmektedir.

7.1.8.2. Endeksleme Yapılması ve Şartları

Eurobondlar, Devlet tahvili ve hazine bonusu niteliğinde olduğundan değer artış kazançları için geçerli olan endeksleme yönteminin döviz cinsinden ihraç edilen Eurobondlardan elde edilen değer artış kazançları açısından da geçerli olduğunu söylemek mümkündür.

5281 sayılı Kanununun 28. maddesiyle Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 81. maddesinin 7. fıkrasına eklenen cümle ile 01/01/2006 tarihinden itibaren elde edilen değer artış kazançlarında endekslemenin yapılabilmesi için TEFE(ÜFE)'deki artışın %10 veya üzerinde olması şartı getirilmiştir.

Madde metninde TEFE(ÜFE)'deki artışın %10 veya üzerinde olması şartının 1/1/2006 tarihinden itibaren elde edilen değer artış kazançları için söz konusu olacağı belirtilmişken, 258 seri no.'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde bu şart gelirin elde edildiği tarih değil de menkul kıymetin ihraç tarihine bağlanmıştır.

Bu çerçevede, **01/01/2006 tarihinden önce ihraç edilen** eurobondların elden çıkarılması durumunda, artış oranı % 10'dan az olsa dahi kazancın tespiti sırasında endekslemenin yapılabileceği belirtilmiştir. Böylece anılan tarihten önce ihraç edilmiş eurobond'dan 01/01/2006 tarihinden sonra da elde edilecek değer artış kazançları için endeksleme yapılabilecektir.

Eurobondların elden çıkarılmasında, elden çıkarma karşılığında alınan yabancı para tutarının Türk Lirası karşılığında, bunların alımında ödenen yabancı para tutarının Türk Lirası karşılığı ve varsa alım-satım giderleri düşülecektir.

7.1.8.3. İstisna Uygulaması

Geçici 67. maddenin (9) numaralı bent hükmü gereği 01/01/2006 tarihinden önce ihraç edilmiş menkul kıymetlerden elde edilen gelirler 31/12/2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümlere göre vergilendirileceğinden 01/01/2006 tarihinden önce ihraç edilmiş eurobondlardan sağlanan değer artış kazançları için 19.000 TL'lik istisna geçerli olacaktır.

01/01/2006 tarihinden sonra ihraç edilmiş eurobondlardan sağlanan değer artış kazançları ise endeksleme yapıldıktan sonra bulunan tutarı ne olursa olsun herhangi bir istisna uygulanmaksızın beyan edilecektir.

Öte yandan GVK'nın geçici 59 uncu maddesinde bu maddede yer alan istisnanın yürürlüğü son bulduğundan bu istisna da uygulanmayacaktır.

Örnek 1: Bay (A), 10/04/2002 tarihinde, Türk Lirası karşılığı 200.000 TL olan Hazine tarafından yurtdışında döviz cinsinden ihraç edilen tahvillerden almış, 02.05.2011 tarihinde Türk Lirası karşılığı 650.000-TL'ye satmıştır.

Bu durumda Bay (A), elden çıkardığı eurobondların maliyet bedeli olarak, iktisap edildiği ay dahil, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere iktisap bedelini TEFE artışı oranında endeksleyerek dikkate alacaktır. Ancak, 2006/Ocak ve 2011/Nisan ayları için ÜFE artışı oranı uygulanacaktır. 258 seri no.'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalara göre, 01/01/2006 tarihinden önce ihraç edilen eurobondların elden çıkarılması durumunda, artışı oranı % 10'dan az da olsa her halükarda endeksleme yapılacaktır.

Mart/2002 TEFE :	(a)	5.387,90	TEFE Artış Oranı(A) (b/a)	1,630642737
Aralık/2005 TEFE :	(b)	8.785,74		
Aralık 2005 ÜFE :	(a)	122,3	ÜFE Artış Oranı(B)(b/a)	1,5628781
Nisan/2011 ÜFE :	(b)	191,14		

İktisap Bedeli	200.000,00
Satış Bedeli	650.000,00
Endekslenmiş Maliyet Bedeli (İktisap Bedeli X (A) X (B))	509.699,15
Değer Artış Kazancı (Satış Bedeli - Endekslenmiş Maliyet Bedeli)	140.300,85

Bay (A)'nın iktisap ettiği eurobondlar 1/1/2006 tarihinden önce ihraç edildiğinden Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80. maddesi uyarınca 2011 yılı için 19.000.-TL istisna düşüldükten sonra $(140.300,85 - 18.000) = 121.300,85$ TL beyan edilecektir.

Mükerrer 80. maddede yer alan endekslemenin yapılabilmesi için % 10 luk oranı aşma şartı, 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen eurobondlar için aranmayacaktır.

Örnek 2: Bayan (B) 10.10.2006 tarihinde Türk Lirası karşılığı 250.000 TL olan Hazine tarafından yurtdışında döviz cinsinden ihraç edilen tahvillerden almış, 01.07.2011 tarihinde Türk Lirası karşılığı 480.000 TL'ye satmıştır.

Eylül 2006 ÜFE :	(a)	136,41	ÜFE Artış Oranı(A) (b/a)	1,4034161
Haziran/2011 ÜFE:	(b)	191,44		

01/01/2006 tarihinden itibaren endekslemede ÜFE kullanılacağından iktisap edildiği ay dahil, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere

iktisap bedelini ÜFE oranında endeksleyecektir. Eylül/2006 ile Haziran/2011 ÜFE değerlerinin oranını alacaktır. Artış oranı %10 nun üzerinde olduğundan, endeks değerini iktisap bedeli ile çarpıp maliyet bedelini hesaplayacak, satış bedelinin TL karşılığı ile endekslenmiş maliyet bedelinin farkını alarak değer artış kazancı tutarını bulacaktır.

İktisap Bedeli	250.000,00
Satış Bedeli	480.000,00
Endekslenmiş Maliyet Bedeli (İktisap Bedeli X (A))	350.854,02
Değer Artış Kazancı (Satış Bedeli - Endekslenmiş Maliyet Bedeli)	129.145,98

Bayan (B)'nin iktisap ettiği eurobondlar 01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edildiğinden Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80. maddesinde yer alan istisna uygulanmayacak ve değer artış kazancının tamamı beyan edilecektir.

7.1.8.4. Dar Mükelleflerce Elde Edilen Eurobond Değer Artış Kazançları

Eurobondların Türkiye’de yerleşik firmalar aracılığıyla alınması halinde değer artış kazancı Türkiye’de vergilenmekte, Gelir Vergisi Kanununun 101. maddesine göre; menkul malların ve hakların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratların mal ve hakların Türkiye’de elden çıkarıldığı yerin vergi dairesine, kazancın iktisap olunduğu tarihten itibaren 15 gün içinde münferit beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

5527 sayılı Kanunla Geçici 67. maddede yapılan ve 07/07/2006 tarihinden itibaren yürürlüğe giren düzenleme uyarınca, Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin (Eurobond) dar mükelleflerce elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar için münferit beyanname verilmeyecektir. Söz konusu eurobondların ihraç tarihinin bir önemi bulunmamakta olup, 07/07/2006 tarihinden itibaren elde edilen bu kazançlar için münferit beyanname verilmeyecektir. Beyana tabi olmamaya yönelik bu uygulama sadece dar mükellefleri kapsamakta olup, tam mükelleflerin bu gelirleri değer artış kazançları hükümlerine göre vergilendirilecektir.

7.2. Arızı Kazançlar

Gelir Vergisi Kanununun 82. maddesinde sayılan gelirler arızı kazanç olup, bentlerde yer almayan gelirlerin arızı kazanç olarak vergilendirilmesi söz konusu değildir.

1-Arızı olarak ticari muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere aracılıktan elde edilen kazançlar.

2-Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyeti ile serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi, henüz başlamamış 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.

4-Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hasılat.

5-Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleri ile ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar.

Örneğin; 2008 yılında inşaat müteahhitliği faaliyetine son veren bir mükellefin, bu tarihten önce faaliyet konusu işe ilişkin bir uyuşmazlığı dava konusu yapması ve nihai yargı kararının 2011 yılında mükellef lehine sonuçlanması üzerine, müteahhide yapılan ödeme sonucu müteahhidin elde ettiği kazancın arızı kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

6-Dar mükellefiyete tabi olanların arızı ulaştırma işlerinden elde ettikleri kazançlar.

Arızı kazanç kapsamında elde edilecek (1),(2),(3) ve (4) numaralı bentlerde belirtilen kazançların vergilendirilmesinde, elde edilen hasılatın maliyet bedeli ve tevsik edilmek şartıyla satış için yapılan giderler düşüldükten sonra kalan tutara 2011 yılı için 19.000 TL'lik istisna miktarı uygulanacaktır. (Henüz başlamamış olan ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girişilmemesi ile ihale, artıma ve ek-siltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar hariç)

8. Menkul Kıymetlerden Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi

Menkul kıymetlerden iki tür gelir elde edilmektedir. Birincisi menkul kıymetlerin elde tutulması sürecinde sağlanan itfa gelirleri – ki bu gelirler menkul sermaye iradı sayılmaktadır- diğeri ise bu menkul kıymetlerin elden çıkarılması suretiyle sağlanan gelirler olup, değer artış kazancı olarak değerlendirilmektedir.

Menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması ve elde tutulması sürecinde elde edilen gelirler ile mevduat faizleri, repo gelirleri ve özel finans kurumlarından elde edilen gelirlerin 1/1/2006-31/12/2015 döneminde Gelir Vergisi Kanununun geçici 67. maddesine göre tek oranlı olarak vergi tevkifatına tabi tutul-

ması, bu gelirler için yıllık/ münferit beyanname verilmemesi öngörülmüştür.

Bu düzenlemeye göre, Bankalar ve aracı kurumlar üçer aylık dönemler itibariyle alım-satımına aracılık ettikleri, alımına aracılık ettikleri dönemsel getirilere ilişkin menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarından elde edilen gelirlerle ilgili olarak tevkifat yapmakla sorumludurlar. İşlemi yapan banka-aracı kurumlar üç aylık dönemlere ilişkin tevkifat matrahını hesaplarken alım-satım kazançlarına ilişkin olması şartıyla aynı türden menkul kıymetlere ilişkin oluşan kar/zarar mahsubunu dikkate alarak tevkif edilecek vergiyi belirlemede, bu vergileri üçer aylık dönemler halinde “Gelir Vergisi Kanununun geçici 67. maddesine göre yapılan tevkifatlara ilişkin özel muhtasar beyanname ile beyan ederek ödemektedirler.

8.1. Geçici 67. Madde Kapsamında Tevkifata Tabi Olup, Beyan Edilmeyecek Gelirler

- Hisse senedi alım-satım kazançları,
- Devlet tahvili ve Hazine bonoları faiz gelirleri ve alım-satım kazançları,
- Özel sektör tahvil ve bonoları faiz gelirleri ve alım-satım kazançları,
- Mevduat faizleri,
- Repo gelirleri,
- Özel finans kurumları gelirleri,
- Vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilen gelirler,
- Menkul kıymet ve vadeli işlem ve opsiyon piyasalarında işlem gören diğer menkul kıymetlerin gelirleri,

- Hazine veya diğerk kamu tuzel kişiliklerince çıkarılan menkul kıymetlerin faiz gelirleri ve alım-satım kazançları,
- Menkul kıymet veya diğerk sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan gelirler.

8.1.1. Mevduat Faizleri, Repo Gelirleri ve Özel Finans Kurumlarından Elde Edilen Gelirler

Söz konusu gelirler üzerinden Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67. maddesinin (4) numaralı bendi gereğince % 15 vergi tevkifatı yapılmaktadır. Bu gelirlere ilişkin hesapların 01/01/2006 tarihinden önce açılmış olması, TL veya döviz cinsinden açılmış olması veya vade-
li/vadesiz hesap olması durumu değıştirmemektedir.

Bu gelirler için tam ve dar mükelleflerce tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname verilmeyeceğı gibi, Geçici 67. madde kapsamında elde edilen gelirlere ilişkin olarak verilecek ihtiyari beyana da dahil edilmeyecektir.

8.1.2. Her Nevi Tahvil ve Hazine Bonolarından Elde Edilen Faiz Gelirleri İle Alım-Satım Kazançları

01/01/2006 tarihinden (bu tarih dahil) sonra ihraç edilen Devlet tahvili ve Hazine bonoları dahil tüm tahvil ve bonolar ile bu tarihten sonra iktisap edilen menkul kıymetlerden elde edilecek olan faiz gelirleri ve alım-satım kazançları üzerinden ;

Tam ve Dar mükellefler için % 10,

oranında tevkifat yapılmaktadır. **(22/07/2006 tarihli ve 2006/ 10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla tam mükellefler için % 10, 27/06/2006 tarihli ve 5527 sayılı Kanunla dar mükellefler için %0 olarak belirlenmiştir. Dar mükelleflere ilişkin Kanun hük-**

mü Anayasa Mahkemesince iptal edilmiştir.6009 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile bu oran her iki mükellef grubu açısından 27/09/2010 tarihli ve 2010/926 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla %10 olarak tespit edilmiştir.)

01/01/2006 tarihinden önce ihraç edilen her nevi tahvil ve hazine bonoları ile menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının vergilendirilmesinde ise tevkifat yapılmamakta, bu gelirler gerek tam gerekse dar mükellefler açısından 31/12/2005 tarihinde geçerli olan eski hükümlere göre vergilendirilmektedir.

Eurobondlar Geçici 67. madde kapsamında bulunmadığından, bu kağıtlardan elde edilen gelirler üzerinden anılan madde kapsamında tevkifat yapılması söz konusu değildir. Bu gelirler, 31/12/2005 tarihindeki geçerli olan hükümlere göre vergilendirilmektedirler.

8.1.3. Hisse Senedi Kar Payları ile Alım-Satım Kazançları

Hisse senedi kar payları menkul sermaye iradı olup, Geçici 67. madde kapsamı dışında tutulduğundan tevkifat yapılmamaktadır. Hisse senedi kar paylarının nasıl vergilendirileceğine ilişkin açıklamalar Menkul Sermaye İratlarının Beyanı bölümünde yapılmıştır.

01/01/2006 tarihinden itibaren iktisap edilen hisse senetleri alım-satımı kazançları ise Geçici 67. maddenin (1) numaralı bendi uyarınca vergilendirilmektedir.

27/09/2010 tarihli ve 2010/926 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından Geçici 67. madde kapsamında hisse senetlerine (menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetleri hariç) ilişkin olarak elde edilen kazançlar için uygulanacak tevkifat oranı % 0 olarak tespit edilmiştir.

İstisna

Tam mükellef kurumlara ait olup, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elde çıkarılmasında tevkifat uygulanmayacağı gibi, bu gelirler için Gelir Vergisi Kanununun değer artış kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin mükerrer 80. madde hükümleri de uygulanmayacak, dolayısıyla yıllık beyanname de verilmeyecektir.

01/01/2006 tarihinden önce iktisap edilen hisse senetleri ile ilgili olarak 2006 yılı ve sonrasında elde edilen alım-satım kazançlarına Geçici 67. madde hükümleri değil, 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan eski hükümler uygulanacaktır. Buna ilişkin açıklama “Diğer Kazanç ve İratların Beyanı” bölümünde yapılmıştır.

8.1.4. Menkul Kıymetler Yatırım Fonları Katılma Belgeleri ile Yatırım Ortaklıkları Hisse Senetlerinden Elde Edilen Gelirler

Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonları ile yatırım ortaklıklarının portföy kazançları kurum bünyesinde tevkif yoluyla vergilendiği için katılımcı bazında vergilendirme yapılmaz iken, 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yapılan düzenleme uyarınca, fon bünyesindeki tevkifat oranı 01/10/2006 tarihinden itibaren % 0 (sıfır) olarak belirlenmiş, bu tarihten itibaren ise katılımcı bazında % 10 oranında tevkifata tabi tutulmuş bulunmaktadır.

Dolayısıyla, söz konusu fonların katılma belgelerinin ilgili olduğu fona iadesinden elde edilen gelirler ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin alım-satımından elde edilen kazançlar 6009 sayılı Kanun sonrası yapılan değişiklik sonrası tam ve dar mükellef gerçek kişiler için % 10, oranında vergilendirilecektir.

İstisna

Sürekli olarak portföyünün en az % 51'i İMKB'de işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler üzerinden ise tevkifat yapılmayacaktır.

Yatırım fon ve ortaklıklarından elde edilen gelirler ister tevkifat kapsamında olsun, isterse tevkifat kapsamı dışında tutulsun bu gelirler için yıllık beyanname verilmesi söz konusu değildir. (Geçici Madde 67/8)

Menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından yani alım-satım kazançlarından elde edilen gelirler için yıllık beyanname verilmeyeceğine ilişkin açıklamamızda ihtiyari beyana ilişkin hükümler saklı tutulmuştur. İhtiyari beyan, mükelleflerin dilerlerse beyanname verebileceklerine ilişkin seçimlik haklarının bulunduğu bir beyan sistemidir.

8.1.5. Vadeli İşlem ve Opsiyon Borsası İşlemleri

Vadeli işlem sözleşmeleri, ileriki bir tarihte önceden belirlenen fiyat, miktar ve nitelikte ekonomik veya finansal göstergesi, sermaye piyasası aracını, malı, kıymetli madeni veya dövizli alma veya satma yükümlülüğü getiren sözleşmelerdir.

Geçici 67. maddenin (14) numaralı fıkrasında, bankaların ve aracı kurumların taraf olduğu veya bunlar aracılığıyla yapılan; belirli bir vadede, önceden belirlenen fiyat, miktar ve nitelikte ekonomik veya finansal göstergesiye dayalı olarak düzenlenenler de dahil olmak üzere, para veya sermaye piyasası aracını, malı, kıymetli madeni ve dövizli alma, satma, değiştirme hak ve/veya yükümlülüğünü veren vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinin bu madde uygulamasında diğer sermaye piyasası aracı addolunacağı hükme bağlanmıştır.

Bu hüküm uyarınca, bankalar veya aracı kurumlar, bu nitelikte bir işlem yapmaları halinde; vadeli işlem veya opsiyon sözleşmesinin hükmünden yararlandığı anda, sözleşmeye baz alınan kıymetin piyasa fiyatına göre oluşan değeri ile işlem fiyatına göre oluşan değeri arasındaki fark üzerinden sözleşmenin sona erdiği tarih itibarıyla tevkifat yapacaklardır.

5615 sayılı Kanununun 10 uncu maddesiyle yapılan düzenleme ile, Türkiye’de kurulu vadeli işlem ve opsiyon borsalarında 2008 yılı sonuna kadar yapılan işlemlerden elde edilen kazançlar için tevkifat oranı %0 olarak uygulanacak olup, söz konusu sözleşmelerin vadesinin 2009 ve sonraki yıllara sarkması durumunda da bu sözleşmelerden doğan kazançlar üzerinden %0 oranında tevkifat yapılacaktır.

Diğer taraftan, 12/01/2009 tarihli ve 2009/14580 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 01/01/2009 tarihinden itibaren Türkiye’de kurulu vadeli işlem ve opsiyon borsalarında hisse senedi veya hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri için geçerli oran % 0 olarak belirlenmiş olduğundan, tam mükelleflerce 01/01/2009 tarihinden itibaren yapılan söz konusu işlemlerden elde edilen gelirlere % 10 yerine % 0’ lık tevkifat oranı uygulanmaya devam edilmiştir.

1/10/2010 tarihinde yürürlüğe giren 6009 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrasında ise (hisse senetlerine ve hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilen kazançlar hariç) oran tam ve dar mükellefler açısından %10 olarak tespit edilmiştir.

Vadeli işlem ve opsiyon borsasında sayısız türde sözleşme yapılması mümkün olup, ülkemizde en yaygın olan sözleşmeleri 4 grupta toplamak mümkündür:

- Endeks sözleşmeleri
- Döviz sözleşmeleri
- Faiz sözleşmeleri
- Emtia sözleşmeleri (buğday, pamuk ve altın)

8.2. İhtiyari Beyan

8.2.1. İhtiyari Beyanda Bulunabilecek Mükellefler ile Beyana Tabi Gelirler

Sadece menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından doğan alım- satım kazançları ihtiyari beyana konu edilebilmekte, devlet tahvili veya hazine bonolarının itfa (faiz) gelirleri, mevduat faizi, repo gelirleri, Özel Finans Kuruluşlarından elde edilen gelirler için ihtiyari beyan söz konusu değildir.

Örneğin devlet tahvili/hazine bonolarının, hisse senetlerinin, vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinin, Yatırım Fonları Katılma Belgele-ri ve Yatırım Ortaklıkları Hisse Senetlerinin alım satım kazançları ihtiyari beyana konu edilebilir.

8.2.2. Zarar Mahsubu ve Aynı Tür Menkul Kıymet ve Diğer Sermaye Piyasası Araçlarının Sınıflandırılması

Geçici 67. maddenin (1) numaralı fıkrasına göre, üçer aylık dönem içerisinde aynı türden menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı ile ilgili olarak birden fazla alım satım işlemi yapılması halinde tevkifatın gerçekleşmesinde bu işlemler tek bir işlem olarak dikkate alınmakta, bu işlemlerin bir kısmında gerçekleşen zararlar kârlara mahsup edilmektedir.

Bu çerçevede, aynı tür menkul kıymetlerden kaynaklanan kâr ve za-

rarların mahsubu açısından sınıflandırılmada esas alınmak üzere 257 ve 258 ve 269 Seri No.'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde aşağıdaki sınıflar ihdas edilmiştir. Bunlar;

- I. Sabit getirili menkul kıymetler,
- II. Değişken getirili menkul kıymetler,
- III. Diğer sermaye piyasası araçları,
- IV. Yatırım fonları katılma belgeleri ve yatırım ortaklıkları hisse senedi. 'dir.

Bu sınıflandırmada, **devlet tahvili hazine bonoları**, “Sabit getirili menkul kıymetler”; **hisse senetleri**, “Değişken getirili menkul kıymetler” ; **vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri** “Diğer sermaye piyasası araçları” sınıfları içerisinde değerlendirilebilir. Ayrıca 277 Seri No.'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre 1/10/2010 tarihinden itibaren; hisse senetlerine ve hisse senedi endekslerine dayalı olan ve İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören aracı kuruluş varantları, aynı tür menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları sınıflandırmasında, “Değişken Getirili Menkul Kıymetler” sınıfında değerlendirilecektir.

Geçici 67 kapsamında aynı tür menkul kıymet ve diğer sermaye aracı işlemleriyle ilgili olarak ortaya çıkan zararların mahsubu banka ve aracı kurumlar tarafından tevkifat matrahı belirlenirken dikkate alınmakta, bir önceki üç aylık dönemde meydana gelen zarar takvim yılı aşılacak şartıyla bir sonraki üç aylık dönemlerde meydana gelen karlardan mahsup edilebilmektedir. Dolayısıyla sadece takvim yılı içerisinde mahsup edilemeyen zararlar ihtiyari beyana konu edilebilmekte, oluşan zararlar sonraki yıllara devredilememektedir.

Örneğin, 2011 yılı için zarar mahsubu 01/01/2011-31/12/2011 arasında yapılan işlemler sonucu oluşan zararlar için söz konusu olacak, bir önceki üç aylık dönemde oluşan zarar, tevkifatı yapanlarca sonraki üç aylık dönemlerde oluşan karlardan mahsup edilecek, mahsubu yapılamayan bir tutarın kalması halinde bu zarar ihtiyari beyana konu edilecek ve mahsup edilmeyen zarar sonraki yıllara devredilemeyecektir.

8.2.3. İhtiyari Beyanda Oran

Geçici 67. madde düzenlemesinde ilk olarak bütün menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının tek bir oranda vergilemesi öngörülmüştü. Ancak zaman içinde gerek mükellef grupları gerekse de menkul kıymetler itibariyle farklı oranlar belirlenmiştir. geçici 67. maddesinin (1), (2) ve (3) numaralı fıkralarında yer alan ve tam mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından elde edilen gelirlere ilişkin kanuni tevkifat oranı % 15 olup bu oran, 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile tam mükellef gerçek kişi ve kurumların geçici 67. maddenin (1), (2) ve (3) numaralı fıkralarında yer alan tüm gelirlerine uygulanacak tevkifat oranı ile ihtiyari beyanname ile beyan edilecek gelirler için 23/07/2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere % 10'a indirilmiştir.

Ayrıca, 14/11/2008 tarihinden itibaren elde edilen hisse senedi alım-satım kazançlarının dahil edildiği ihtiyari beyanname, bu gelirlere ilişkin tevkifat oranı 27/10/2008 tarih ve 2008/ 14272 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereği % 0 olarak uygulanacaktır.

Dar mükelleflerin geçici 67 kapsamındaki tüm gelirleri 5527 sayılı Kanun ile %0 oranında tevkifat tabi olduğu için bu mükellefler için ihtiyari beyan söz konusu değildi. Bu hükmün Anayasa Mahkemesi kararıyla iptali sonrası yapılan düzenleme ile dar mükellefler açısından da oran %10 olarak tespit edilmiştir.

8.2.4. İhtiyari Beyanın Yapılacağı Zaman ve Beyanname

İhtiyari beyana tabi gelirler yıllık gelir vergisi beyannamesiyle değil, ayrı bir beyanname olan “G.V.K. Geçici 67/11. Maddesine Göre İhtiyari Beyanda Bulunan Mükellefler İçin” Yıllık Gelir Vergisi Beyanname ile bildirilmektedir. Bu beyannamenin şekli ve içeriği Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmiş olup, 269 Seri No.’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ekinde yeniden düzenlenmiştir.

İhtiyari beyan, tam mükelleflerce ikametgahlarının bulunduğu yer vergi dairesine, öteden beri mükellef olanlar için ise bağlı oldukları vergi dairesine yapılmaktadır. Dar mükellef gerçek kişiler ise ihtiyari beyanlarını İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Boğaziçi Vergi Dairesi Müdürlüğü’ne yapacaklardır.

“G.V.K. Geçici 67/11. Maddesine Göre İhtiyari Beyanda Bulunan Mükellefler İçin Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi”nin, verilmesi için ayrı bir süre belirlenmemiştir. İhtiyari beyana ilişkin beyanname de Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinin verilme süresi içerisinde (Mart ayının başından yirmibeş. günü akşamına kadar) ilgili vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

Mahsup sonucu ödenmesi gereken bir vergi olması halinde; bu tutar, aynı Kanununun 117. maddesi gereğince, Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenmektedir. İadesi gereken bir tutarın kalması halinde ise bu tutarın iadesi 252 Seri No.’lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde yapılacaktır.

Daha önce de belirttiğimiz gibi beyan yoluyla mahsup edilemeyen zararların, başka gelir unsurlarındaki kazançta mahsubu yapılamayacağı gibi ertesi yıllara devredilmesi de söz konusu değildir.

8.3. Geçici 67. Madde Uyarınca Tevkifata Tabi Kazançların Vergilendirilmesine İlişkin Özet Tablo

Türü		Tam mükellef	Dar mükellef
HİSSE SENEDİ ALIM-SATIM KAZANÇLARI	Stopaj	0%	0%
	Beyan	İhtiyari Beyan Var	İhtiyari Beyan Var
DEVLET TAHVİLİ HAZİNE BONUSU ALIM-SATIM KAZANÇLARI	Stopaj	10%	10%
	Beyan	İhtiyari Beyan Var	İhtiyari Beyan Var
VADELİ İŞLEM VE OPSİYON SÖZLEŞMELERİNDEN ELDE EDİLEN GELİRLER	Stopaj	10%	10%
	Beyan	İhtiyari Beyan Var	İhtiyari Beyan Var
VADELİ İŞLEM VE OPSİYON SÖZLEŞMELERİNDEN ELDE EDİLEN GELİRLER (TEZGAHÜSTÜ PİYASADA)	Stopaj	10%	10%
	Beyan	Yok	Yok
EUROBOND ALIM-SATIM KAZANCI	Stopaj	Yok	Yok
	Beyan	Var (GVK md.80-81)	Yok (GVK Geçici 67/7 md.)
YURT DIŞINDA İHRAÇ EDİLEN ÖZEL SEKTÖR TAHVİLİ ALIM-SATIM KAZANÇLARI 2	Stopaj	Yok	Yok
	Beyan	Var (GVK md.80-81)	Yok (GVK Geçici 67/7 md.)
YATIRIM FONU KATILMA BELGELERİNİN FONA İADESİ VE YATIRIM ORTAKLIĞI HİSSE SENETLERİNİN ALIM-SATIMI	Stopaj	10%	10%
	Beyan	İhtiyari Beyan Var	İhtiyari Beyan Var

IV- FARKLI GELİR UNSURLARININ BİRARADA ELDE EDİLMESİ HALİNDE BEYAN

Gelir Vergisi Kanununun 2. maddesinde sayılan gelir unsurlarının bir kaçının birarada elde edilmesi halinde bu gelirlerin beyan edilip edilmeyeceği belirlenirken iki husus göz önünde bulundurulacaktır.

- ◆ 2011 yılı gelirleri için beyan sınırı olan 23.000 TL'nin tespitinde ücret gelirleri diğer gelirler ile ilişkilendirilmeksizin ayrı değerlendirilecektir. Bu değerlendirme sonucu ücret gelirinin beyanı halinde diğer gelirler tutarı ne olursa olsun (istisna tutarının altında kalanlar hariç) beyannameye dahil edilecektir.
- ◆ Ücret geliri dışındaki diğer gelirler 23.000 TL'lik haddin hesabında ayrı dikkate alınacaktır. İndirim oranı ve istisnaya isabet eden tutarlar 23.000 TL'lik haddin hesabında dikkate alınmayacaktır.

Tevkifata tabi olmayan gelirler için söz konusu gelirle ilgili bir istisna varsa düşülecek olup, kalan tutar her halükarda beyan edilecektir.

Tevkifat ve istisna uygulanmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ise 1.170 TL'lik haddi aşıyorsa beyan edilecektir. Bu gelirler ile tevkifatlı/tevkifatsız olan gelirler (ücretler hariç hangi tür gelir olursa olsun) toplanacak olup, bulunan tutar 23.000 TL'nin altında ise tevkifatlı gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir. Bu gelirlerin beyan dışı kalabilmesi, hem kendi içinde hem de ücret geliri nedeniyle 23.000 TL'yi aşmamasına bağlıdır.

Ücret geliri nedeniyle 23.000 TL'nin aşılmadığı, diğer gelirler nedeniyle 23.000 TL'nin aşıldığı durumda sadece diğer gelirler beyan edilecek olup, ücret gelirleri beyannameye dahil edilmeyecektir.

Sonuç olarak; beyanname verilip verilmeyeceğine ilişkin durum ücret gelirlerine bağlı olarak belirlenecektir.

Öte yandan, basit usulde vergilendirilen ticari kazançlar ile gerçek usulde vergilendirilen ticari, zirai ve serbest meslek kazançları tutarı ne olursa olsun (zarar edilmiş olsa dahi) yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

Dar mükellef gerçek kişiler ticari kazançları ve gerçek usulde tespit edilen zirai kazançları ile tevkif yoluyla vergilendirilmemiş serbest meslek kazançları için yıllık beyanname vermek zorundadır. Tevkif yoluyla vergilendirilmiş serbest meslek kazançları için yıllık beyanname verilmeyecektir.

V- YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ ÜZERİNDEN YAPILABİLECEK İNDİRİMLER

Gelir vergisi mükelleflerince yapılabilecek indirimler, “Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinin” “TABLO-2 GELİR BİLDİRİMİ” bölümünün ilgili satırlarında gösterilmek suretiyle indirim konusu edilebilecektir.

Bu indirimler, beyannameye yer alan sırasıyla aşağıda açıklanmaktadır:

1. Bireysel Emeklilik Katkı Payları ile Şahıs Sigorta Primleri

Yıllık gelir vergisi beyannameyi veren mükellefler, vergi matrahlarının tespitinde **bireysel emeklilik** sistemine ödedikleri katkı payının beyan edilen gelirin **%10’una** kadar olan kısmını, **şahıs sigortaları** için ödenen primlerin ise beyan edilen gelirin **%5’ine** kadar olan kısmını gelir vergisi matrahlarının tespitinde indirim konusu yapabileceklerdir. İndirim konusu edilecek prim ve katkı payları Beyanname

menin “28” numaralı “**Şahıs ve Bireysel Emeklilik Sigorta Primleri**” satırında gösterilecektir.

Konu ile ilgili olarak yayımlanan 3 Nolu Gelir Vergisi Sirkülerinde; beyan edilen gelir olarak, yıllık gelir vergisi beyannamesinde yer alan indirimler ve geçmiş yıl zararları toplamından önceki tutarın esas alınacağı açıklanmıştır. Dolayısıyla, % 10 ve % 5’lik oranın uygulanacağı tutar yıllık beyannamenin “TABLO - 2 GELİR BİLDİRİMİ” bölümünün 26 numaralı satırındaki tutar olacaktır.

Bireysel emeklilik sistemi ile diğer şahıs sigortaları için ödenen primlerin birlikte olması halinde matrahtan indirim konusu yapılabilecek tutarın beyan edilen gelirin %10’u ile sınırlı olacağı ve bu durumda şahıs sigorta primleri için %5 oranındaki sınır ayrıca aranacaktır.

Öte yandan, bireysel emeklilik şirketine ödenen katkı payları ile şahıs sigorta şirketlerine ödenen primlerin yıllık olarak asgari ücretin yıllık brüt tutarını da aşmaması gerekmektedir.

Asgari ücretin yıllık brüt tutarı [(6 x 796,50) + (6 x 837,00)] = 9.801,00 TL olarak hesaplanmalıdır.

Bu kapsamda, ücret gelirini beyan eden mükellefin de eşine ve küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, kaza, hastalık, sakatlık, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri ve bunlar adına bireysel emeklilik sistemine ödenen prim ve katkı payları da yukarıda belirtilen sınırlamalar çerçevesinde indirim konusu yapılabilecektir. (Yasal olarak 18 yaşından küçük çocuklar için bireysel emeklilik sözleşmesi yapılamadığından, doğal olarak bunlar için bireysel emeklilik primi ödenmesi ve primlerin indirilmesi söz konusu değil-

dir.) Ücret geliri elde eden kişinin bu tutarları yıllık beyanname de ayrıca indirim konusu yapması için yıl içerisinde tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretin safi tutarının tespitinde ayrıca indirim konusu yapılmamış olması gerekmektedir.

Ayrıca, eş ve çocukların gelirleri dolayısıyla ayrı beyanname veremeleri halinde bunlara ait prim ve katkı paylarının öncelikle kendi beyannamelerinde indirim konusu yapılması gerekir.

Öte yandan, son yıllarda artan kredi talebine bağlı olarak, bankalardan kredi kullanımında yaptırılan hayat sigortaları için ödenen primlerin de bu kapsamda indirilip indirilmeyeceği hususunda sorularla karşılaşılmaktadır. Konuyla ilgili görüşümüz, madde metninde “**hayat, ölüm, kaza, hastalık, sakatlık, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri**” nin indirilebileceği belirtildiğinden, kredi kullanımında ödenen hayat sigortası primlerinin de şahıs sigorta primleri kapsamında değerlendirilmesi gerektiği yönündedir.

ÖRNEK

(X) Bireysel Emeklilik Şirketi nezdinde bireysel emeklilik sözleşmesi imzalayan mükellef, 1/1/2011-31/12/2011 tarihleri arasında 2.000 TL bireysel emeklilik katkı payını banka aracılığı ile ödemiştir. Mükellefin indirim konusu yapabileceği katkı payı tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

2011 yılı Kar Toplamı	30.000 TL
(Yıllık Beyannamenin 26 numaralı satırı.)	
Bireysel emeklilik sistemi katkı payı ödemesi	2.000 TL
Asgari ücretin yıllık brüt tutarı $[(6 \times 796,50) + (6 \times 837,00)] = 9.801,00$ TL	
Brüt gelirin %10'u	3.000 TL
İndirim konusu yapılacak katkı payı tutarı	2.000 TL

Bu bilgilere göre, indirimler ve geçmiş yıl zararları toplamından önceki geliri 30.000 TL olan mükellefin, bireysel emeklilik sistemi için ödediği toplam 2.000 TL'nin tamamı indirim konusu yapabilecektir. Çünkü, ücretlinin ödemiş olduğu katkı payı tutarı gelirin %10'u olan 3.000 TL'lik üst limiti geçmemektedir. Eğer mükellef 3.500 TL katkı payı ödemiş olsaydı, indirim konusu yapılacak tutar 3.000 TL ile sınırlı olacaktı.

Mükellef tarafından ödenen katkı payı tutarının asgari ücretin yıllık brüt tutarını geçmesi de mümkün değildir.

Mükellefin eşi ve çocukları için de bireysel emeklilik veya şahıs sigorta katkı payı ödemesi durumunda yukarıda bahsedilen sınırlamada hepsi için ödenen prim ve katkı paylarının **toplamı** dikkate alınacaktır.

1.1. Kanun Maddesinde Yer Alan Eş ve Küçük Çocuk Tabirinin Kapsamı:

Gelir Vergisi Kanununun 63/3 ve 89/1. maddelerinde bahsedilen eş tabirinden Medeni Kanunda yer alan belirlemenin esas alınması gerekmektedir. Medeni Kanun hükümlerine göre eş, aralarında evlilik bağı kurulmuş kadın ve erkekten her biridir. Dolayısıyla, bu belirleme kapsamındaki eşler için ödenen prim ve katkı payları indirim konusu yapılabilecektir.

Kanun maddelerinde bahsedilen küçük çocuk tabirinden ne anlaşılması gerektiği ise 3 Nolu Gelir Vergisi Sirkülerinde açıklanmıştır. Söz konusu Sirkülerde küçük çocuk tabirinden, 18 yaşını doldurmuş ve mükellef tarafından bakmakla yükümlü olunan (nafaka suretiyle bakılanlar dahil) kişilerin anlaşılması gerektiği açıklanmıştır. Buna göre, ücretlinin bakmakla yükümlü olduğu ancak 18 yaşını

doldurmuş olan çocukları için ödenen primlerin ücret matrahından indirilmesi mümkün değildir.

1.2. İndirim Konusu Yapılacak Prim ve Katkı Paylarının Hesaplanmasında Dikkate Alınacak Ücretin Hangi Unsurlarını Kapsadığı

Şahıs sigorta prim ödemelerinde %5'lik ve bireysel emeklilik katkı payı ödemelerinde %10'luk azami sınırların tespit edilmesinde kanun maddesinde yer alan elde edilen ücretin ifadesinden ne anlaşılması gerektiği çok önemlidir.

Konu ile ilgili olarak çıkarılan 3 Nolu Gelir Vergisi Sirkülerinde, indirim konusu yapılacak katkı payı veya prim tutarının tespitinde esas alınacak ücretin işveren tarafından çalışana hizmeti karşılığında ödenen aylık (maaş), prim, ikramiye, sosyal yardımlar ve zamlar gibi sürekli nitelikteki ödemelerin brüt tutarlarının toplamı olacağı belirtilmiş ve gider karşılığı olarak ödenen tutarların (yapılan gerçek bir giderin karşılığı olsun olmasın) dikkate alınmayacağı açıklanmıştır.

1.3. Ödenen Katkı Payı ve/veya Primlerin İndirim Konusu Yapılacağı Dönem

Katkı payı ve primlerin vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilmesi için, gelirin elde edildiği dönem ile ilişkili olması ve bu dönemin sonuna kadar ödenmiş olması gerekmektedir.

Yıllık beyanname veren mükelleflerin kıst dönem faaliyette bulunması ve işe başlamadan önce veya işi terk tarihinden sonra prim ve katkı payı ödemesi halinde, yıllık beyannameye indirim konusu yapılacak tutarın tespit edilmesinde; bir yıl boyunca ödenen tutarların hepsinin değil, faaliyet süresine isabet eden prim ve katkı payı ödemelerinin dikkate alınması gerekir.

Örnek: 1 Mayıs 2011 tarihinde faaliyete başlayan serbest meslek erbabı Mali Müşavirin, faaliyet dönemi 01.05.2011-31.12.2011 tarihleri arasındır. Ödevlinin Ocak-Nisan/2011 aylarında prim ve katkı payı ödemesi halinde, bu tutarları Mart/2012 tarihinde vereceği yıllık beyannamesinde indirim konusu yapamaz.

Örnek: 1 Haziran 2011 tarihinde bir işveren nezdinde çalışmaya başlayan hizmet erbabı, ücret geliri elde etmediği Ocak-Mayıs/2011 dönemlerine ait olarak ödenen prim ve katkı paylarını Haziran ayı ücret matrahından indirim konusu yapması mümkün değildir.

1.4. Geçmiş Dönemlere Yönelik Yapılan (Gecikmiş) Ödemelerin Durumu

Geçmiş yıllara ilişkin olarak yapılan prim ve katkı payı ödemelerinin düzeltme yoluyla ödemenin ilgili olduğu dönemde indirim konusu yapılması mümkün değildir.

1.5. İşverenler Tarafından Hizmet Erbabı İçin Yaptırılan Sağlık Sigortalarına Ödenen Primler

Şirket çalışanlarının kendisi ve/veya eş ve çocukları için yapılacak özel sağlık sigortası için ödenmesi gereken primlerin şirket tarafından karşılanması halinde, yapılan bu ödemelerin personele sağlanan menfaat niteliğinde olması nedeniyle ücret olarak değerlendirilmesi ve ilgili ayın ücret matrahına dahil edilerek gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir.

Ücret olarak vergilendirilen bu tutarların da ticari kazancın tespitinde GVK'nın 40/1. maddesine göre genel gider olarak indirim konusu yapılması mümkündür.

1.6. İndirim Konusu Yapılacak Prim ve Katkı Paylarının Belgelendirilmesi

İndirimin gerçekleştirilebilmesi için prim ve/veya katkı payının öde-me tutarı ile tarihinin belgelendirilmesi gerekmektedir. Ancak bu belgelerin yıllık beyannameye eklenmesi şartı yoktur. Ancak herhangi bir vergi incelemesinde ibraz edilmek üzere söz konusu belgelerin zamanlaşımı süresi içinde muhafaza edilmesi mükelleflerin yararına olacaktır.

1.7. Diğer Hususlar

- Türkiye’de Tevkifata Tabi Ücret Geliri Elde Eden Dar Mükellefler de Ödemiş Oldukları Prim ve Katkı Payını İndirim Konusu Yapabilirler
- Şahıs Sigorta Primi ve/veya Bireysel Emeklilik Katkı Payının Yabancı Para Cinsinden Ödenmesi

İndirim konusu yapılacak tutarın tespitinde, ödemelerin sigorta veya emeklilik şirketine ödendiği tarihteki T.C. Merkez Bankasınca belirlenen döviz alış kuru esas alınacaktır.

- Bireysel Emeklilik Şirketlerince Yapılan Giriş Aidatı, Yönetim Gideri ve Fon İşletim Gideri Kesintileri İndirim Konusu Yapılmaz

2. Eğitim ve Sağlık Harcamaları

Eğitim ve sağlık harcamaları beyannamenin “TABLO - 2 GELİR BİLDİRİMİ” bölümünün 29 numaralı satırında gösterilecektir.

Eğitim ve sağlık harcamalarında indirim konusu yapılacak tutar beyan edilen gelirin % 10 ‘unu aşmayacaktır. Harcamaların kapsamı

na Mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamalarını girmektedir.

Bu harcamaların indirim konusu edilmesi için, Türkiye’de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartı bulunmaktadır.

Eğitim ve sağlık harcamalarına ilişkin düzenlemelerin yer aldığı bendin parantez içi hükmünde mükerrer 121. madde çerçevesinde eğitim ve sağlık harcamaları nedeniyle vergi indiriminden yararlanan ücretlilerin, aynı harcamalarını bu hükümden yararlanarak matrahlarından indiremeyecekleri belirtilmiştir. Ancak 01/01/2007 tarihinden geçerli olmak üzere Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121. maddesinde yer alan vergi indirimi yürürlükten kaldırıldığından parantez içi hükmün işlerliği kalmamıştır. Buna göre yıl içerisinde tevkif suretiyle vergilendirilen ücretler nedeniyle aynı Kanunun 86’ncı maddesine göre yıllık beyanname verilmesi halinde, ücretliler bu indirimden ayrıca yararlanabileceklerdir.

Ayrıca, madde kapsamında yıllık beyanname gelir vergisi matrahından indirim konusu yapılacak eğitim ve sağlık harcamalarının %10’luk tutarının hesaplanmasında, yıllık beyanname gelir bildirim tablosunda yer alan “Mahsup Edilecek İndirimler ve Geçmiş Yıl Zararları Toplamı” ndan önceki tutarın (**“26” numaralı satır**) esas alınması gerekmektedir.

3. Sakatlık İndirimi

Sakatlık İndiriminden;

1- Özürlü hizmet erbabı ile bakmakla yükümlü olduğu özürlü kişi bulunan hizmet erbabı,

2- Özürlü serbest meslek erbabı ile bakmakla yükümlü olduğu özürlü kişi bulunan serbest meslek erbabı,

3- Özürlü olup basit usulde vergilendirilenler,

yararlanır.

Serbest meslek faaliyetinde bulunan veya basit usulde vergilendirilenlerin Gelir Vergisine tabi kazançlarına, belli bir tutar ve oranda Sakatlık İndirimi uygulanır.

GVK'nın 31. maddesinde yer alan sakatlık indirimi tutarları 2011 takvim yılı için 278 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği²⁵ ile belirlenmiştir. Buna göre, 2011 yılında elde edilen gelirlerden indirim konusu yapılacak aylık sakatlık indirimi tutarları şöyle olmuştur;

1. Derece Sakatlar İçin (Çalışma gücünün asgari %80'ini kaybetmiş olanlar)	700 TL
2. Derece Sakatlar İçin (Çalışma gücünün asgari %60'ını kaybetmiş olanlar)	350 TL
3. Derece Sakatlar İçin (Çalışma gücünün asgari %40'ını kaybetmiş olanlar)	170 TL

Sakatlık İndirimi, hizmet erbabında, tevkifat matrahına uygulanır. Bu indirim, bakmakla yükümlü olduğu özürlü kişi bulunan serbest meslek erbabı ve ücret geliri elde eden mükellefler için de uygula-

²⁵ 29.12.2009 tarih ve 27447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

nır. Bu durumda indirimden yararlanan özürlü kişi değil ona bakmakla yükümlü olan serbest meslek erbabı ve ücret geliri elde eden mükelleflerdir.

Konuyla ilgili olarak 222 Seri No.'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde gerekli açıklamalara yer verilmiştir.

Ücretliler için tevkifat matrahına aylık olarak uygulanan sakatlık indirimi, serbest meslek erbabı bakımından aylık tutarların 12 ile çarpılması sonucu bulunacak yıllık tutara uygulanacaktır. Bulunan bu yıllık tutar serbest meslek erbabının beyan edeceği serbest meslek kazancından düşülecektir. İndirimden yararlanma hakkına sahip basit usulde vergilendirilen özörlölere uygulanacak sakatlık indiriminin yıllık tutarı ise, 215 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde esasları belirlenen vergi tarhına esas kazançlarından indirilecektir.

İndirim, beyan edilecek serbest meslek kazancı ve basit usulde vergilenen kazanç tutarı ile sınırlı olup, kazancın yetersiz olması halinde sonraki yıla devredilmeyecektir.

İndirim tutarları, Basit Usul mükellefler için **“Tablo-4 Basit Usulde Ticari Kazançlara İlişkin Bildirim”** in “22” numaralı satırında, Serbest meslek erbapları için **“Tablo-7 Serbest Meslek Kazançlarına İlişkin Bildirim”**in “32” numaralı satırında, ücretliler için **“Tablo-8 Ücretler İlişkin Bildirim”**in “İndirimler” sütununda gösterilecektir.

Sakatlık indirimi uygulamasında bakmakla yükümlü olunan kişi tabirinden; özörlü kişinin tabi olduğu çalışma mevzuatı veya bağılı bulunduğu sosyal güvenlik kurumunun mevzuatına göre bakmakla yükümlü sayılan anne, baba, eş ve çocukları anlaşılacaktır. Çocuklarda yaş sınırlamasına gidilmeksizin işlem yapılacaktır.

4. Makbuz Karşılığı Yapılan Bağış ve Yardımlar

Yıllık toplamı beyan edilecek gelirin % 5'ini (kalkınmada öncelikli yöreler için % 10'unu) aşmamak üzere,

Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların beyan edilen gelirden indirilmesi mümkündür.

Bu bölümde “karakol” inşaatları için yapılacak harcamaların gelir vergisi matrahından indiriminin ayrıca ele alınması gerekmektedir. Şöyle ki, gelir vergisi mükellefleri tarafından jandarma veya emniyetin gösterdiği arsalar üzerinde yapılan karakol inşaatı nedeniyle katlanılan harcamaların indirilip indirilemeyeceği konusunda tereddüt yaşanabilmektedir. Konuyla ilgili olarak, idarece verilen bir görüşte²⁶ bu tür harcamaların gelir vergisi matrahından indiriminin mümkün olmadığı ancak söz konusu karakol inşaatının bitip aynı olarak genel bütçeli idareye bağışlanması durumunda bu bent kapsamında indirilebileceği belirtilmiştir.

5. Okul, Sağlık Tesisi vb. İnşası Nedeniyle Yapılan Harcamalar ile Bağış ve Yardımlar

Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü ba-

²⁶ Gelir İdaresi Başkanlığının 30/06/2008 tarihli ve 65943 sayılı yazısı.

ğış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı, yine aynı bildirim (30) numaralı satırında gösterilecektir.

Söz konusu bağış ve yardımlar ister nakdi ister ayni olsun tamamı indirilebilecektir. Sınırsız indirim dediğimiz bu indirimden yararlanacak bağış ve yardımlar;

- Bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yataklı kapasitesinden az olmamak üzere (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi inşaaı için yapılan harcama,
- Bu tesislerin inşaaı için yapılan bağış ve yardım,
- Mevcut okul, sağlık tesis, öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyetlerine devam etmelerini sağlamak amacıyla yapılan bağış ve yardım,

niteliğinde olmalıdır.

Ayrıca, bu bağış ve yardımların;

- genel bütçeye dahil dairelere,
- Katma bütçeli idarelere,
- İl özel idarelerine,
- Belediyelere
- Köylere,

yapılmış olması gerekmektedir.

6. Gıda Bankacılığı Kapsamında Yapılan Bağış ve Yardımlar

Gelir Vergisi Kanununun 89. maddesinin (6) numaralı bent hükmüne göre, fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamının indirilmesi mümkün bulunmaktadır. Konuyla ilgili olarak gerekli açıklamalara 251 Seri No.'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yer verilmiş bulunmaktadır.

Buna göre söz konusu bağışların indirim konusu edilmesi için gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin bağışının dernek veya vakfa yapılmış olması gerekmektedir. İhtiyacı bulunanlara doğrudan veya başka organizasyonlar aracılığıyla yapılacak gıda, temizlik, giyecek ve yakacak yardımlarının yukarıda belirtilen maddeler kapsamında yapılmış bağış olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

Bağışı kabul edecek dernek veya vakfın tüzüğünde veya senedinde ihtiyacı bulunanlara gıda, temizlik, giyecek ve yakacak yardımı yapabilmesine ilişkin hükümlerin bulunması gerekmektedir. Bununla beraber, dernek veya vakfın başka alanlarda da faaliyet gösteriyor olmasının, kamuya yararlı dernek veya vergiden muaf vakıf olup olmamasının uygulama açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

Bağışlanan mala ilişkin bilgileri eksiksiz olarak içerecek fatura, bağış yapılan dernek veya vakıf adına düzenlenecektir. Mal bedeli olarak faturada, bağışa konu malın maliyet bedeli (yüklenilen katma değer vergisi hariç) yazılı olacaktır.

Faturada "İhtiyaç sahiplerine yardım şartıyla bağışlandığından KDV hesaplanmamıştır." ibaresinin yer alması zorunludur.

Gıda bankacılığı kapsamında yapılan bağış ve yardımlar Beyannamenin Gelir Bildirimi'nin "31" numaralı satırında gösterilecektir.

7. Kültür ve Turizm Bakanlığınca Desteklenen veya Desteklenmesi Uygun Görülen Çalışmalara Yapılan Bağış ve Yardımlar

Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin olarak yapılan aynı ve nakdi bağış ve yardımların tamamı da yine aynı bildirimde 32 numaralı satırında gösterilerek indirim konusu yapılabilecektir.

8. Sponsorluk Harcamaları

Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin (8) numaralı bendine göre, 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kurulu ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının;

- Amatör spor dalları için tamamı,
- Profesyonel spor dalları için %50'si

yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden indirim konusu yapılabilecektir.

Sponsorluk harcamaları adı altında yapılan bağış ve yardımlar 33 numaralı satırda gösterilerek indirim konusu yapılacaktır.

9. Ar-Ge İndirimi

Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin (9) numaralı bendine göre, gelir vergisi mükellefleri, münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme faaliyetleri çerçevesinde, işletmeleri bünyesinde yaptıkları harcamaların %100'ünü gelir ver-

gisi matrahının tespitinde Ar-Ge indirimi olarak dikkate alabilmektedirler.

Ar-Ge faaliyeti ile ilgisi olmayan harcamalar ile bu faaliyette kullanılmayan iktisadi kıymetlere ait amortisman giderleri bu kapsamda indirim konusu yapılamamaktadır. Bu nedenle, Ar-Ge projesi kapsamındaki harcamaların, işletmenin diğer faaliyetlerine ilişkin harcamalardan ayrılarak, Ar-Ge indiriminin doğru hesaplanmasına imkan verecek şekilde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Hesaplanan Ar-Ge indirimi tutarı, gelir vergisi mükellefleri tarafından yıllık gelir vergisi beyannamesinde “Tablo 2- Gelir Bildirimi” bölümünün ilgili satırına yazılarak kazançtan indirilebilmektedir.

Öte yandan, 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunla teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerce gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı 31/12/2023 tarihine kadar Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi “TABLO - 2 GELİR BİLDİRİMİ” bölümünün (35) numaralı “AR-GE İndirimi (5746 sayılı Kanuna göre)” satırında gösterilmek suretiyle indirim konusu yapılabilecektir.

5746 sayılı Kanun kapsamında hesaplanan Ar-Ge indirimi tutarının ilgili dönemde kazancın yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamaması halinde bu tutar sonraki hesap dönemlerine devredilebilmektedir. Devredilen tutarlardan Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonraki dönemlere ait olanlar, takip eden yıllarda Vergi Usul Kanu-

nuna göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır. Bu tutarlar Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi “TABLO - 2 GELİR BİLDİRİMİ” bölümünün “39-5746 sayılı Kanuna Göre Gelecek Yıla Devreden AR-GE İndirimi” için ayrılan satırında gösterilecektir.

10. Diğer Bağış ve İndirimler

10.1. Başbakanlık Aracılığıyla Yapılan Bağışlar

Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin (10) numaralı bendine göre, Başbakanlık aracılığıyla makbuz mukabili yapılan aynı veya nakdi bağışların tamamı yıllık beyanname üzerinden indirim konusu yapılabilmektedir. Bu bağışların indirilebilmesi için; Bakanlar kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla yapılması gerekmektedir.

Madde metninde nakdi bağışların yanında aynı bağışların da indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir. Bu durumlarda, yapılan bağışın değerinin tespiti 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yapılacaktır. Buna göre, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın öncelikle mukayyet bedeli, bu bedel bilinmiyorsa; Takdir Komisyonunca tespit edilecek değeri esas alınır.

10.2. Türkiye Kızılay Derneğine Makbuz Karşılığı Yapılan Nakdi Bağış ve Yardımlar

Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesine 5904 sayılı Kanunun 3. maddesiyle eklenen 11. bent hükmü uyarınca (Yürürlük; 03.07.2009) iktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı indirim konusu yapılabilecektir.

Bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, yoksa Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre Takdir Komisyonunca tespit edilecek ve matrahın %5'ine kadar olan kısmı indirim konusu yapılacaktır.

10.3. İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Ajansına Yapılan Bağış, Yardım ve Sponsorluk Harcamaları

Gelir Vergisi Kanununa 5766 sayılı Kanunla eklenen geçici 74. madde ile 5706 sayılı İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Hakkında Kanun uyarınca kurulan İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Ajansına yapılan her türlü ayni ve nakdi bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının tamamı, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirilebilecektir.

Bu bölümde sayılan bağış ve indirimler, Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi “TABLO - 2 GELİR BİLDİRİMİ” bölümünün “36” numaralı “Diğer Bağış ve İndirimler” satırında gösterilecektir.

VI- VERGİ BİLDİRİMİ TABLOSUNUN DOLDURULMASI

1. Yıllık Beyanname Üzerinde Mahsup

Vergiye tabi gelirlerini yıllık beyanname ile bildiren mükellefler, beyanname üzerinden hesaplanan vergiden yıl içinde kesinti yoluyla ödenen vergileri, geçici vergileri, asgari geçim indirimini ve beyannameye yabancı ülkelerden elde edilen gelir olması halinde bu gelirler nedeniyle o ülkelerde ödedikleri vergileri mahsup edebilmektedirler.

1.1. Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilerin Mahsubu

Yıl içinde kesinti yoluyla ödenen vergiler yıllık beyanname üzerin-

den hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Bu mahsup işleminin yapılabilmesi için 252 seri numaralı Gelir Vergisi genel Tebliği'nin ekinde yer alan “Kesinti yoluyla Ödenen Vergilere İlişkin Liste” nin yer aldığı Ek:1 Tablo'nun beyannameye eklenmesi gerekmektedir.

Dikkat edilecek husus yıllık beyanname ile bildirilecek gelirin tevkif yoluyla kesilen gelire ait olmasıdır. Diğer bir anlatımla, tevkif yoluyla vergisi alınan kazanç beyan edilmiyorsa tevkif edilen verginin mahsup ve iadesi yapılmayacaktır.

Tevkif yoluyla alınan vergilerin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisine mahsubunda söz konusu vergilerin ödenme şartı bulunmayıp, yukarıda sözü edilen listenin eklenmesi yeterlidir.

Söz konusu liste, mükelleflerin kendilerinden yapılan vergi tevkifatı ile ilgili olarak kesintiyi yapan vergi sorumlularının adı-soyadı veya unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numaralarını, kesintiye esas alınan brüt tutarları, kesilen vergileri ve kesinti yapılan dönemleri gösteren bir tablo şeklinde olacaktır.

1.2. Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerin Mahsubu:

Tam mükellefiyet esasında vergilendirilen kişiler gerek Türkiye’de, gerekse yabancı memleketlerde elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilir.

Yıllık beyanname hem Türkiye’de hem de yabancı ülkelerde elde edilen gelirlerin bulunması halinde beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden yabancı ülkedeki gelire isabet eden tutar bulunur. Bu tutar üzerinden yabancı memlekette söz konusu gelir için ödenen vergi mahsup edilir. Fazlalık kısım dikkate alınmaz. Bu mahsubun yapılabilmesi için ödenen verginin beyanname ekinde tevsik edilmesi gerekmektedir. (GVK Madde 123)

1.3. Geçici Verginin Mahsubu

İlgili olduğu yılda üçer aylık dönemler itibarıyla ödenen geçici vergiler kesinti yoluyla ödenen vergiler gibi yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir. Bu mahsubun yapılabilmesi için geçici verginin ödenmiş olması şarttır. Ancak, geçici verginin üçer aylık dönemler içinde birbirinden mahsubunda ödeme şartı bulunmamaktadır.

Yıllık beyannamenin “TABLO 3 VERGİ BİLDİRİMİ” bölümünün “44” numaralı “Geçici Vergiler” satırında, beyannamenin ilgili olduğu geçici vergi dönemlerinde ödenen geçici vergi tutarı (ilgili geçici vergi beyannamelerinin ödenecek geçici vergi satırında yer alan tutarlar toplamı) gösterilecektir.

1.4. İlgili Satırında Gösterilmeyen Geçici Vergi

Ödenen geçici verginin beyannamenin ilgili satırında gösterilmemesi ve ilgili yılın sonuna kadar nakden veya mahsuben iadesinin talep edilmemesi halinde mükelleflerin bu geçici verginin mahsuben iade talebi hakkı ortadan kalkmaktadır.

İdarenin bu yaklaşımının dayanağı 252 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği olup, Tebliğin “2. Geçici Verginin Mahsubu ve İadesi” bölümünün “2.3. Diğer Vergi Borçlarına Mahsup veya Nakden İade” alt bölümünde “Mahsup sonucu iadesi gereken miktarın bulunması ve bu tutarın beyannamenin ilgili tablosuna yazılmış olması mükellefçe yazılı olarak yapılmış iade talebi olarak kabul edilir. Yıllık beyannamenin ilgili tablosunda/satırında gösterilmeyen geçici verginin mahsuben veya nakden iade edilebilmesi için o yılın sonuna kadar yazılı olarak başvurulması gerekir.” açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu nedenle mükelleflerin bu satırı boş bırakıp, geçici verginin mahsubunu sonraki yıllara ertelemeleri ve bu yıllarda düzeltme beyannamesi vermeleri mümkün değildir.

2. Mahsup Sonrası İade

2.1. Tevkif Yoluyla Alınan Vergilerin İadesi

2.1.1. Mahsuben İade

Tevkif yoluyla alınan vergilerin yıllık beyannamedeki mahsuplar sonunda kalan kısmın diğer vergi borçlarına mahsup talebi tutarına bakılmaksızın, inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

Bunun için mahsup talebinin bir dilekçe ile yapılması ve yıl içinde yapılan tevkifatlara ilişkin tablonun dilekçe ekinde yer alması gerekmektedir. Söz konusu tablonun daha önce yıllık beyanname ekinde yer almış olması halinde, mahsup dilekçesi yeterli olacaktır. Mahsup dilekçesi ve ilgili tablonun ibraz edilmiş olması kaydıyla, mükelleflerin vergi borçlarına ilişkin mahsup talepleri yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir.

Görüleceği üzere, mahsuben iadede söz konusu tevkifatların ödenmiş olması şartı aranmamaktadır.

Burada dikkat edilmesi gereken husus dilekçe ve ilgili tablonun ibrazının ne zaman yapılacağıdır. Diğer bir anlatımla mahsup talep edilen vergi borcu nedeniyle gecikme zammı uygulamasına ne zaman son verileceğidir.

Yıllık beyanname veren mükelleflerin beyan ettikleri kazançlarla ilgili vergi tevkifatının bulunması halinde bu mükelleflerin borçlu veya alacakları olup olmadığı yıllık beyannamelerin verildiği tarih itibarıyla kesinleşmektedir. Dolayısıyla yıllık beyannamedeki mahsup

sonra alacaklı durumda olan mükellefler mahsuben veya nakden iade talebinde bulunabilmektedir.

Tevkif yoluyla alınan vergiler vergi dairelerine yatırıldığı andan itibaren Devletin kasasına girmiş bulunmaktadır. Yukarıda da belirttiğimiz gibi durumun kesinleşmesi de beyannamenin verilmesi ile ortaya çıkmaktadır. Mahsup taleplerine ilişkin dilekçe ve ekleri hangi tarihte verilirse verilsin mahsubu talep edilen vergi borcuna ilişkin gecikme zammı uygulaması yıllık beyannamenin verildiği tarih itibarıyla son bulacaktır. Mahsup talebine ilişkin dilekçe ve ekinin vergi dairesine ibrazından sonra mahsup talebinin yerine getirileceği tabiidir.

İkmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlarda ise tahakkuk eden vergiler ile ilgili olarak daha önce tevkif yoluyla kesilen vergiler öncelikle bu tarhiyat aşamasında vergi dairesince otomatik olarak dikkate alınacak olup, bu mahsuptan sonra kalan tevkifat tutarı mükellefin talep etmesi halinde diğer vergi borçlarına mahsup edilecektir. İşte bu durumda mahsup talepleri dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren hüküm ifade edeceğinden, bu tarihten itibaren mükelleflerin mahsubunu talep ettikleri vergi borçları için gecikme zammı uygulanmayacaktır.

2.1.2. Nakden İade

Nakden iadede hem tutar olarak bir belirleme söz konusu olup, hem de aranılacak belgeler gelir türleri itibarıyla farklılık göstermektedir. Nakden iade edilebilir aşamaya gelen alacağın üç. şahısların vergi borçlarına mahsubu talep edilebilir. Bu şekilde yapılan mahsup talepleri düzeltme fişinin onaylandığı tarih itibarıyla yerine getirilir.

2.1.2.1. 10.000 Liranın Altındaki Talepler

Tevkif yoluyla kesilen ve nakden iadesi talep edilen tutar 10.000 liryı aşmıyorsa bu talep incelemeye sevk edilmeyecek olup, aşağıdaki belgelere dayanılarak yerine getirilecektir.

ÜCRETLER : Ücretlere ilişkin olarak işveren tarafından verilen ve kesintinin yapıldığını gösteren yazı.

GMSİ : Kira kontratı.

MSİ : Menkul sermaye iradına ilişkin olarak vergi kesintisinin yapıldığını gösteren belge.

SMK : Serbest meslek kazancına ilişkin olarak tevkif yoluyla kesilen vergilerin vergi sorumlusu adına tahakkuk ettiğini gösteren ilgili saymanlık yazısı.

TİCARİ KAZANÇLAR : Ticari kazançlara ilişkin olarak tevkif yoluyla kesilen vergilerin vergi sorumlusu tarafından ilgili vergi dairesine ödenmiş olduğuna ilişkin belge. (Ticari kazanç kapsamında yıllara sari inşaat -dekapaj dahil- ve onarma işlerinden yapılan tevkifatların mahsup/iadesi ancak işin bittiği takvim yılına ilişkin yıllık beyanname ekinde işin bittiğini gösteren geçici kabul tutanağının ibrazi halinde mümkün olacaktır.)

ZİRAİ KAZANÇLAR : Zirai kazançlara ilişkin olarak tevkif yoluyla kesilen vergilerin vergi sorumlusu tarafından ilgili vergi dairesine ödenmiş olduğuna ilişkin belge.

Yukarıda sayılan belgelerin onaylı bir örneğinin dilekçeye eklenmesi yeterli olacaktır.

79 Sıra No.'lu Gelir Vergisi Sirkülerinde yapılan açıklama ile bu bel-

gelerin bazı durumlarda mükelleften istenmeyebileceği belirtilmiştir. Mükelleflerin iade işlemleri için harcadığı zamanı, ödemenin gecikmesi sebebiyle katlandıkları maliyeti ve vergi daireleri üzerindeki iş yükünü azaltmak amacıyla 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca tevkif yoluyla ödenmiş vergilerin nakden iadesinde istenilen bilgilerin, E-VDO merkezi sorgulama ekranından tespit edilebilmesi durumunda, bu bilgilere ilişkin belgeler mükelleflerden ayrıca kağıt ortamında aranılmayacağı, dilekçe ile yıl içinde yapılan tevkifatlara ait tablo yeterli olacağı belirtilmiştir.

10.000 liranın altındaki bu tutarlar için yukarıda da belirttiğimiz gibi inceleme söz konusu olmadığı gibi teminatta aranılmayacaktır.

2.1.2.2. 10.000 liranın Üzerindeki Talepler

10.000 liranın üzerindeki nakit talepleri incelemeye sevk edilmekte, ancak 10.000 liralık kısım inceleme sonucu beklenmeksizin iade edilmektedir. Aşan kısım için ise inceleme sonucuna göre işlem yapılmaktadır. İncelemeye sevk edilen taleple ilgili olarak teminat gösterilmesi halinde inceleme sonucu beklenmeksizin iade yapılmaktadır.

İade talebinde bulunan mükellef tam tasdik sözleşmesi kapsamında ise bu takdirde 10.000 lira yerine 100.000 liralık kısım yeminli mali müşavirce düzenlenecek tam tasdik raporu uyarınca iade edilmekte, aşan kısım denetim elemanınca düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre değerlendirilmektedir.

252 Seri No.'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde²⁷ yer alan söz konusu hadler halen geçerli olup, herhangi bir değişiklik yapılmamıştır.

²⁷ 06/04/2004 tarihli ve 25425 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

2.2. Geçici Verginin İadesi

Ödenen geçici vergi tutarının, geçici verginin ilgili olduğu döneme ilişkin olarak verilen beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden fazla olması halinde, mahsup edilemeyen tutar mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir.

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120. maddesi hükmü uyarınca, mahsup işleminin yapılabilmesi için yazılı başvuru şartı aranmaz. Söz konusu mahsup işlemi 6183 sayılı Kanunun 47. maddesi hükmü de dikkate alınarak ilgili vergi dairesince re'sen yapılır.

Mahsup işlemi yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir. Mahsubu yapılacak vergi borçları için vade tarihinden, yıllık beyannamenin verildiği tarihe kadar gecikme zammı uygulanır. Dolayısıyla bu tarihten sonra söz konusu vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz.

Mahsup sonucu iadesi gereken miktarın bulunması ve bu tutarın beyannamenin ilgili tablosuna yazılmış olması mükellefçe yazılı olarak yapılmış iade talebi olarak kabul edilir. Yıllık beyannamenin ilgili tablosunda/satırında gösterilmeyen geçici verginin mahsuben veya nakden iade edilebilmesi için o yılın sonuna kadar yazılı olarak başvurulması gerekir.

Geçici verginin gerek mahsuben gerekse nakden iadesinde herhangi bir tutar sınırlaması olmayıp, geçici verginin ödenmiş olması yeterlidir. Geçici vergiye ilişkin iade taleplerinde teminat ve inceleme raporu aranmaz.

Görüleceği üzere, gerek tevkif yoluyla alınan vergilerin gerekse geçici vergilerin yıllık beyanamedeki mahsubundan sonra kalan tutarlar ya mükelleflerin vergi diğer vergi borçlarına mahsup edilmek-

te, ya da nakden iade edilmektedir. Bunun dışında söz konusu vergilerin mükelleflerin sosyal sigorta prim borçları, genel ve katma bütçeli daireler ile belediyelere olan borçlarına mahsubu söz konusu değildir.

Söz konusu mahsup sadece katma değer vergisi iadelerinde geçerli olup, katma değer vergisi iadelerinin mükelleflerin vergi borçlarına mahsubu da mümkün bulunmaktadır.

2.3. Katma Değer Vergisi İade Alacağının Geçici Vergiye Mahsubu

Katma Değer Vergisi iade alacağının geçici vergi borçlarına mahsup edilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, bu mahsuplardan sonra kalan tutarın nakden iadesinin talep edilmesi halinde, bu talep yukarıda yer verdiğimiz geçici vergi iade prosedüründe değil, nakden iade şartları ile iade usul ve esaslarının belirlendiği Katma Değer Vergisi Genel Tebliği çerçevesinde yapılacaktır.

Söz konusu iadenin geçici vergi olarak kabul edilebilmesi için, geçici vergi bölümünde açıkladığımız gibi mutlak bir ödemenin yapılmış olması gerekmektedir. Böyle bir ödemeden söz edilemeyeceği gibi, iade alacağının asıl kaynağının katma değer vergisi olduğu açıktır. Bu nedenle bu talepler katma değer vergisi prosedüründe yerine getirilecektir. Bu konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalar, 262 Seri No.'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde²⁸ yer almaktadır.

²⁸ 06/03/2007 tarihli ve 26454 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

VII. 2011 YILI GELİRLERİNE UYGULANACAK VERGİ TARİFESİ

Gelir vergisine tabi gelirler,

9.400 TL'ye kadar	% 15
23.000 TL'nin 9.400 TL'si için 1.410 TL, fazlası	% 20
53.000 TL'nin 23.000 TL'si için 4.130 TL, (ücret gelirlerinde 80.000 TL'nin 23.000 TL'si için 4.130 TL), fazlası	% 27
53.000 TL'den fazlasının 53.000 TL'si için 12.230 TL, (ücret gelirlerinde 80.000 TL'den fazlasının 80.000 TL'si için 19.520 TL), fazlası	% 35

oranında vergilendirilir.

VIII. YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİNDE ÜCRETLER İLE BİRLİKTE DİĞER GELİR UNSURLARININ DA BEYAN EDİLMESİ VE BEYANNAMEDEKİ TOPLAM GELİRİN 53.000 TL'Yİ AŞMASI DURUMUNDA GELİR VERGİSİNİN HESAPLANMASI

2011 takvim yılına ilişkin olup, yıllık gelir vergisi beyannamesinde 53.000 TL'yi aşacak şekilde ücretle birlikte diğer gelirlerin de beyan edilmesi durumunda, 53.000 TL'yi aşan tutarın ücret gelirin e isabet eden kısmına daha düşük vergi oranının uygulanması gerekmekte olup, ücret geliri nedeniyle eksik hesaplanması gereken vergi tutarı aşağıda gösterilen şekilde hesaplanabilecektir.

Örnek Bay (A) nın 2011 yılına ilişkin Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesindeki gelirleri aşağıdaki gibidir.

Beyan Edilen Serbest Meslek Kazancı	40.000 TL
1.İşverenden Alınan, Tevkifata Tabi Tutulmuş Ücret Geliri	35.000 TL
2.İşverenden Alınan, Tevkifata Tabi Tutulmuş Ücret Geliri	25.000 TL
Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	100.000 TL
Yıl İçinde Tevkifat Yoluyla Ödenen Vergi Ücrete Ait Tevkifat : 9.862 Serbest Meslek Kazancına Ait Tevkifat : 2.378	12.240 TL

Buna göre, gelir vergisi tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Beyan Edilen Vergiye Tabi Gelir (Matrah) Üzerinden Hesaplanan Vergi	28.680
Beyan Edilen Ücret Gelirinin Beyan Edilen Toplam Gelir İçindeki Oranı $[(35.000 + 25.000) / 100.000=]$	% 60
53.000 TL'yi Aşan Vergiye Tabi Gelirin (Matrah), Beyan Edilen Ücret Gelirine Tekabül Eden Kısmı, $[(100.000 - 53.000) \times \% 60=]$ (27.000 TL'si dikkate alınacaktır.)	38.200 TL
Beyan Edilen Ücret Geliri Dolayısıyla Eksik Hesaplanacak Gelir Vergisi $(27.000 \times \% 8=)$	2.160 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi $(27.000 - 2.160=)$	24.840 TL
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi $(24.840 - 12.240=)$	12.600 TL

IX. YILLIK BEYANNAMENİN VERİLMESİ

01 Ocak- 31 Aralık 2011 döneminde elde edilen beyana tabi kazanç ve iratların Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi ile 2012 yılının **Mart ayının yirmibeşinci günü akşamına kadar (01 Mart – 25 Mart)** beyan edilmesi gerekmektedir.

Gelir unsurlarından birinden, bir kaçından veya tamamından bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratlardan beyan edilmesi gerekenlerin yıllık beyannamede **toplanarak** beyan edilmesi gerekmektedir.

Ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden dolayı gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükelleflerine **hiçbir hadle sınırlı olmaksızın** Yıllık Gelir Vergisi, Geçici Vergi, Katma Değer Vergisi ve Muhtasar Beyannamelerini elektronik ortamda gönderme zorunluluğu getirilmiştir.

Buna göre ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden dolayı gerçek usulde vergilendirilen Gelir Vergisi mükellefleri;

- 2011 yılına ilişkin olup, 01- 25 Mart 2012 tarihleri arasında verebilecekleri Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesini, elektronik ortamda göndereceklerdir.
- Takvim yılı içinde ölüm halinde, ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde ölü namına varislerce yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyanda bulunulması gerekmektedir. Beyannamenin kapsayacağı dönem takvim yılı başı ile ölüm tarihi arasındaki dönemdir.
- Takvim yılı içinde memleketi terk edenlerin, memleketi terkten önceki 15 gün içinde yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyanda bulunması gerekmektedir.

Beyanname verme süresinin son gününün resmi tatile rastlaması halinde, resmi tatili izleyen ilk iş gününün tatil saatine kadar beyanname verilebilmektedir.

X. HESAPLANAN VERGİNİN ÖDENME ZAMANI VE YERİ

Beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisi, 2012 yılının Mart ve Temmuz aylarında iki eşit taksitte ödenecektir. Birinci taksit 01-31 Mart 2012, ikinci taksit ise 01-31 Temmuz 2012 tarihleri arasında ödenecektir.

Memleketi terk ve ölüm gibi mükellefiyetin kalkmasını gerektiren özellik arz eden durumlarda, beyan üzerine tarh edilen vergiler beyanname verme süreleri içinde ödenecektir.

Hesaplanan vergi, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine ödenebileceği gibi, vergi tahsiline yetkili banka şubelerine de ödenebilecektir.

XI. BEYANNAMEYE EKLENECEK BİLDİRİM VE BELGELER

Sadece ticari kazançlarını beyan eden mükellefler Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesine:

- Ayrıntılı Bilanço ve Ayrıntılı Gelir Tablosu,
- İşletme Hesabı Özeti,
- Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflere Ait Ticari Kar-dan Mali Kara Ulaşmak İçin Hesaplamayı Gösteren Bildirim,
- Varsa, Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilere İlişkin Bildirim,
- Varsa, Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilere İlişkin Belgeleri ekleyeceklerdir.

Ticari kazancın yanında başka gelirlerin de beyan edilmesi halinde, ilgili gelire ilişkin belgeler de eklenecektir.

XII. BEYANNAME VERMEYENLERE UYGULANACAK YAPTIRIMLAR

2011 takvim yılı kazançlarına ait olup, 2012 yılında verilmesi gereken beyannamenin beyanname verme süresi içinde verilmemesi durumunda mükelleflere, usulsüzlük cezası, özel usulsüzlük cezası, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi uygulanır.

XIII. GELİR VERGİSİ BEYANINA İLİŞKİN ÖRNEKLER

ÖRNEK 1: TİCARİ KAZANÇ, MSİ VE GMSİ'NİN BEYANI

Konfeksiyon imalatı faaliyetinde bulunan ve işletme hesabı esasına göre defter tutan Bay (B)'nin 2011 yılı karı 70.800 TL'dir. Mükellef 2011 yılında 12.800 TL Bağ-Kur Primi ve 16.000 TL geçici vergi ödemiştir.

Mükellefin Serbest Bölgede bulunan şubesi 2011 yılı faaliyetini 29.000 TL zararla sonuçlandırmıştır.

Mükellef küçük çocuğu için 2011 yılında 15.000 TL eğitim eşi için de 4.000 TL sağlık harcaması yapmıştır.

Mükellefin ayrıca tevkif yoluyla vergilendirilmiş brüt 160.000 TL mevduat faizi ve repo geliri (bu gelirler ticari işletmesine dahil bulunmamaktadır) ile İzmir'de bulunan ve emlak vergisi değeri 150.000 TL olan apartman dairesinden (meskenden) 24.000 TL kira geliri bulunmaktadır. (Mesken kira gelirinde götürü gider yöntemi seçilmiştir.)

Örnek Hakkında Açıklama;

Mükellef ticari kazancı nedeniyle yıllık beyanname vermek zorunda olup, beyannameye mesken olarak kiraya verdiği gayrimenkulden elde ettiği kira gelirini de dahil edecektir. Ticari, zirai ve mesleki kazancı nedeniyle yıllık beyanname verenler konut kira gelirine ilişkin istisnadan yararlanamayacağından bu gelire mesken istisnası uygulanmayacaktır. Kira gelirinde safi irat hesaplanırken %25 oranındaki götürü gider düşüldükten sonraki kalan tutar beyan edilecektir.

Yıl içinde ödediği Bağ-Kur primini “Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinin” Tablo-2 Ticari Kazançlara İlişkin Bildirimin “14” numaralı satırında gösterecektir.

Mükellef serbest bölgede meydana gelen zararı diğer gelirleri ile ilişkilendirmeksizin “Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinin” Tablo-3 İstisna Edilen Kazançlara İlişkin Bildirim’de gösterecektir.

Ayrıca mükellefin küçük çocuğu ve eşi için Türkiye’de yaptığı ve belgelendirdiği eğitim ve sağlık harcaması tutarı beyan ettiği gelirin % 10’unu aşmaması şartıyla indirim konusu yapılabilecektir. Eğitim ve sağlık harcamaları Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinin “TABLO - 2 GELİR BİLDİRİMİ” bölümünün 29 numaralı satırında gösterilecektir.

Yıl içerisinde ödemiş olduğu geçici verginin tamamını Yıllık beyanamenin “TABLO 3 VERGİ BİLDİRİMİ” bölümünün “44” numaralı “Geçici Vergiler” satırında göstermek suretiyle mahsup edecektir.

Mükellef 2011 yılına ait ticari kazancı ile ilgili olarak Tablo- 5 İşletme Hesap Özeti ile Tablo-2 Ticari Kazançlara İlişkin Bildirimi dolduracak ve Bağ-Kur primi düşüldükten sonra kalan tutarı Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinin 17 numaralı satırına aktaracaktır.

Mükellef ayrıca Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi TABLO - 5’de yer alan “İşletme Hesabında Defter Tutanlar ile Serbest Meslek Erbabına İlişkin Performans Bilgileri” ni dolduracaktır.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde mükellefin Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi aşağıda yer aldığı şekilde doldurulacaktır.

Mükellefin Beyanı Aşağıdaki Gibi Olacaktır:

Ticari Kazanç	70.800 TL
Bağ-Kur Primi	12.800 TL
Beyan Edilen Ticari Kazanç	58.000 TL
İstisna Edilen Kazanca Ait Zarar	29.000 TL
GMSİ (24.000-(24.000 x %25))	18.000 TL
Beyan Edilen Gelirler Toplamı (58.000 + 18.000)	76.000 TL
Beyan Edilen Gelirin* %10 u (76.000x%10)	7.600 TL
Kar	76.000 TL
İndirim**	7.600 TL
Gelir Vergisi Matrahı (76.000-7.600)	68.400 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	11.455,20 TL
Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı (Geçici Vergi)	16.000 TL
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi (11.455,20 – 6.800)	4.655,20TL

* Beyan edilen gelir yıllık beyannamede gelir bildirim tablosunda yer alan “Mahsup Edilecek İndirimler ve Geçmiş Yıl Zararları Toplamı” ndan önceki tutar “**26**” numaralı satır’dır.

** Mükellef çocuğu ve eşi için 19.000 TL eğitim ve sağlık harcaması yapmış olsa da bu harcamanın sadece beyana tabi gelirin %10’luk (7.600 TL ile sınırlıdır.) kısmı indirim konusu edilebilecektir.

ÖRNEK 2: SERBEST MESLEK KAZANCI İLE ÜCRET GELİRİNİN BEYANI

Mükellef Cevdet Kılıç Ankara Ulus semtinde avukatlık faaliyeti sonucu 2011 yılında 50.000 TL gelir elde etmiş olup, yıl içinde yaptığı giderler 8.000 TL'dir. Ayrıca, mükellef 2.000 TL Bağ-Kur primi ödemiştir. Mükellefe yapılan serbest meslek ödemelerinden yıl içinde 2.000 TL tevkifat yapılmıştır. Mükellef 2011 yılı 1.-2.-3. ve dördüncü dönem geçici vergi beyannamelerini süresinde vermiş ancak tahakkuk eden vergileri ödememiştir.

Ayrıca mükellef yıl içinde A Anonim Şirketinden tevkifata tabi 24.000 TL ücret geliri elde etmiş, bu gelir üzerinden 3.645 TL gelir vergisi kesilmiş, ayrıca K Anonim Şirketinden de 36.000 TL ücret geliri elde etmiş ve bu ücret geliri üzerinden 6.287 TL tevkifat yapılmıştır.

Cevdet KILIÇ evli olup, eşi çalışmamakta ve 2 çocuk sahibidir.

Örnek Hakkında Açıklama;

Mükellef serbest meslek kazancı nedeniyle yıllık beyanname vermek zorunda olup, elde edilen hasılatın gayrisafi tutarını “Yıllık Gelir Vergisi Beyanname Eki” nin Tablo-7 Serbest Meslek Kazançlarına İlişkin Bildirim’in “Gayrisafi Hasılat” satırında gösterecektir. 8.000 TL gider ise anılan bildirimde “İndirilecek Giderler” satırında gösterilecektir. Mükellef tarafından yıl içinde ödenen 2.000 TL Bağ-Kur primi Bildirimde “32” No.’lu satırında gösterilecektir.

Buna göre, beyan edilen serbest meslek kazancı, (50.000-8.000-2.000=) 40.000 TL olup, beyannamenin “19” No.’lu satırına aktarılacaktır.

Mükellefe birinci işverenden sonra (birinci işveren olarak K Anonim Şirketi seçilmiştir.) yapılan ücret ödemesi 24.000 TL olup, 23.000 TL'yi geçtiği için ilk işverenden alınan ücret de dahil tamamı beyan edilecektir.

Her iki işverenden aldığı ücreti, Beyanname Eki'nin Tablo-8 Ücretlere İlişkin Bildirim'de gösterecektir. Ücret toplamını beyannamenin 20 No.'lu satırına aktaracaktır.

Kendisinden ücretler nedeniyle yıl içinde tevkif edilen vergiler, Bildirim "Kesilen Gelir Vergisi" satırında gösterilecektir. Her iki işverence kesilen gelir vergisi Beyannamenin 43 numaralı satırına aktarılacaktır. **Ancak aktarılacak tutar asgari geçim indirimi mahsup edilmeden önceki tutar olacaktır.**

Mükellef yıl içerisinde, en yüksek ücret aldığı işveren nezdinde asgari geçim indiriminden yararlanmış olup, 2011 yılı için yararlandığı asgari geçim indirimi 1.075,28 TL'dir.

"Geçici Verginin Mahsubu" bölümünde de açıklandığı üzere, ödenmemiş geçici verginin mahsubu mümkün bulunmamaktadır. Ancak söz konusu geçici vergi için yıllık beyannamenin verildiği tarihe kadar gecikme zammı hesaplanacağı tabiidir.

Ayrıca kesinti yoluyla ödemiş olduğu vergileri Bildirim "43" numaralı satırında gösterecek ancak mahsup edilecek vergi ücret gelirleri açısından asgari geçim indirimi öncesi tutar olacaktır. Mükellef hem ücretler üzerinden tevkif yoluyla ödediği vergiyi hem de serbest meslek kazancından tevkif yoluyla ödediği vergiyi bu satırda göstermek suretiyle mahsup edecektir.

Mükellef yıl içerisinde yararlandığı asgari geçim indirimini bildirim "45" numaralı "Asgari Geçim İndirimi" satırında ayrıca göster-

meyecektir. Çünkü ücretlerini yalnızca yıllık beyanname ile beyan eden mükellefler bu satırı dolduracaktır.

Gayri Safi Serbest Meslek Hasılatı	50.000 TL
İndirilecek Giderler	8.000 TL
Bağ-Kur Primi	2.000 TL
Beyan Edilen Serbest Meslek Kazancı (50.000-15.000-2.000)	40.000 TL
Birinci İşverenden Alınan Ücret	36.000 TL
İkinci İşverenden Alınan Ücret	24.000 TL
Beyan Edilecek Toplam Ücret	60.000 TL
Beyan Edilen Gelirler Toplamı (40.000 + 60.000)	100.000 TL
Gelir Vergisi Matrahı	100.000 TL
Beyan Edilen Vergiye Tabi Gelir (Matrah) Üzerinden Hesaplanan Vergi	28.680 TL
Beyan Edilen Ücret Geliri Dolayısıyla Eksik Hesaplanacak Gelir Vergisi*	2.160
Hesaplanan Gelir Vergisi	24.840
Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler (2.000+3.645+6.287**)	11.932 TL
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi (24.840 – 11.932)	12.908 TL

* 2011 takvim yılına ilişkin olup, yıllık gelir vergisi beyannamesinde 53.000 TL'yi aşacak şekilde ücretle birlikte diğer gelirlerin de beyan edilmesi durumunda, 53.000 TL'yi aşan tutarın ücret gelirine isabet eden kısmına daha düşük vergi oranının uygulanması gerekmektedir. Hesaplamanın ayrıntısına Rehberin "VIII." Bölümünde yer verilmiştir.

** Ücretlerden kesilen vergi asgari geçim indirimi öncesi vergi tutarıdır.

ÖRNEK 3 SERBEST MESLEK KAZANCI İLE İŞYERİ KİRA GELİRİNİN BEYANI

Bayan Azra BALARI, Diyarbakır'da avukatlık faaliyetinde bulunmaktadır. Bayan Azra BALARI'nın 2011 takvim yılı beyanına ilişkin bilgileri aşağıdaki gibidir.

- Mükellefin serbest meslek faaliyetinden elde ettiği hasılat 75.000 TL'dir.
- 2011 yılında yaptığı giderler 15.000 TL'dir.
- 2011 yılında 12.000 TL Sosyal Güvenlik Destek Primi ile eşi için 4.000 TL isteğe bağlı sigorta primi ödemiştir.
- 2011 yılı içerisinde ödediği geçici vergi 4.350 TL'dir.
- Serbest Meslek Kazancı nedeniyle yıl içerisinde tevkif suretiyle ödenmiş vergi 14.500 TL'dir.
- Eşi için 4.800 TL Bireysel Emeklilik katkı payı ödemiştir.
- Ankara ilinde kiraya verdiği işyerinden elde ettiği kira geliri 12.000 TL olup, GMSİ nedeniyle tevkif suretiyle ödenmiş vergi 2.400 TL'dir.

Örnek Hakkında Açıklama;

Mükellef serbest meslek kazancı nedeniyle yıllık beyanname vermek zorundadır. 75.000 TL hasılatтан 15.000 TL giderin indirilmesi sonucu kalan 60.000 TL Serbest Meslek Kazancı sonucu elde edilen kaddedir.

12.000 TL SGDP yıllık beyanname üzerinden indirilebilecek, ancak isteğe bağlı olarak eş adına ödenen sigorta primleri indirilemeyecektir.

İş yeri kira geliri tevkifata tabi olup beyana tabi diğer gelirlerle birlikte 23.000 TL'yi aşması halinde beyan edilmek zorundadır. İşyeri kira geliri ile serbest meslek kazancı toplamı 23.000 TL'yi aştığı için işyeri kira geliri de beyan edilecektir.

GMSİ için götürü gider yöntemi seçilmiştir.

Serbest Meslek Kazancı	60.000 TL
SGDP Primi	12.000 TL
Beyan Edilen Serbest Meslek Kazancı	48.000 TL
GMSİ (12.000-(12.000 x %25))	9.000 TL
Beyan Edilen Gelirler Toplamı (48.000 + 9.000)	57.000 TL
Beyan Edilen Gelirin* %10 u (57.000x%10)*	5.700 TL
Kar	57.000 TL
İndirim**	5.700 TL
Gelir Vergisi Matrahı (57.000 – 5.700)	51.300 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	11.771 TL
Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı (Geçici +Tevkif Edilen Vergi)	6.750 TL
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi (11.771 – 6.750)	5.021 TL

* Eş için ödenen bireysel emeklilik katkı payları “YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAME-Sİ”nin “TABLO-2 GELİR BİLDİRİMİ”nin 28 no.'lu satırında gösterilmek suretiyle indirilebilecektir. Katkı payı beyan edilen gelirin %10'u ve aşgari ücretin brüt yıllık toplam tutarını aşmayacaktır. Ödenen bireysel emeklilik katkı payı beyan edilen gelirin %10 olan 6.700 TL'yi aşmadığından 5.700 TL'nin tamamı indirim konusu edilebilecektir.

ÖRNEK 4- ZİRAİ KAZANCIN BEYANI

Konya İli Kulu İlçesinde çiftçilik yapan Bay Cevdet ERGİN'in 2011 takvim yılı beyanına ilişkin bilgileri aşağıdaki gibidir.

- 2000 dönüm kiraç araziye buğday ekmiş olup, elde ettiği hasılat 42.000 TL'dir.
- 100 adet büyükbaş hayvanın 20 adedinin satışından elde ettiği gelir 24.000 TL'dir.
- X Damızlık Sığır Yetiştiricileri Birliği tarafından “Hayvancılık Destekleme Teşvik”i olarak 12.000 TL prim ödenmiş olup, bu primler üzerinden 240 TL tevkifat yapılmıştır.
- Ürünü kaldırdıktan sonra arazisinde kavun yetiştirmiş ve bu kavunları toptancı halindeki bir komisyoncuya satmış olup, elde ettiği hasılat 1.200 TL'dir.
- Zirai faaliyetine ilişkin gideri 18.000 TL'dir.
- 2011 yılına ilişkin ödediği Bağ-kur (SGK) primi 8.000 TL'dir.
- Buğday satışlarını hububat borsası dışında yaptığından indirimli tevkifat oranından yararlanamamış olup, tevkif edilen vergi (42.000 TL x % 4=) 840 TL'dir. Söz konusu satış, hububat borsasında tescil ettirerek yapılırsa idi, % 4 oranında değil, % 2 oranında vergi tevkifatı yapılacaktı.
- 5957 sayılı Toptancı Halleri Kanununun (8) numaralı fıkrası hükmüne göre, toptancı hallerinde veya üretici örgütlerine satılan zirai ürün bedelleri üzerinden 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (11) numaralı bendi uyarınca yapılacak vergi tevkifat oranı, ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınan zirai ürün bedelleri üzerinden yapılan tevkifat oranı olarak uygulanır. Çiftçi, teslimi-

ni toptancı halinde yaptığı için satılan zirai ürün bedeli üzerinden tevkif edilen vergi ($1.200 \times \% 2 =$) 24 TL'dir.

- Hayvan satışlarını ticaret borsasında tescil ettirerek gerçekleştirdiğinden söz konusu hayvan satış bedelleri üzerinden ($24.000 \text{ TL} \times \% 1 =$) 240 TL vergi tevkifatı yapılmıştır.

Örnek Hakkında Açıklama

Çiftçi Ali YİĞİT Gelir Vergisi Kanununun 54 üncü maddesinde yazılı işletme büyüklüğü ölçüsünü aştığından, defter tutmak zorundadır. Dolayısıyla mükellef gerçek usulde vergilendirilecektir.

Damızlık Sığır Yetiştiricileri Birliği tarafından yapılan destekleme ödemeleri de dahil edildiğinde elde edilen zirai kazanç toplamı 79.200 TL olmaktadır. Elde edilen kazanç toplamından faaliyetine ilişkin giderler ile yıl içinde ödenen Bağ-kur primi indirilecektir. Bu indirimler yapıldıktan sonra kalan tutar ($79.200 - 26.000 =$) 53.200 TL beyan edilecektir.

Zirai kazançlar	53.200 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	12.300 TL
Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler	1.344 TL
Ödenecek Vergi	10.956 TL

ÖRNEK 5- GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ BEYANI

Fatma DENİZ 2011 yılında konut olarak kiraya verdiği bir adet gayrimenkulünden 14.000 TL kira geliri elde etmiştir. Fatma DENİZ bu gayrimenkülü 2009 yılında bankadan kredi kullanarak almıştır ve 2011 yılında ödediği toplam faiz gideri 1.000 TL'dir. Gayrimenkulün iktisap bedeli 70.000 TL'dir, ayrıca Fatma DENİZ kendisi de ki-

rada oturmaktadır ve 2011 yılında ödediği kira tutarı 7.200 TL'dir. Söz konusu gayrimenkule ilişkin başka bir gideri bulunmamaktadır.

Fatma DENİZ kira gelirinin beyanında gerçek gider yöntemini seçmesi halinde,

- o Bankaya ödediği faiz gideri olan 1.000 TL,
- o Gayrimenkulün iktisap bedelinin %5'i olan (70.000x%5) 3.500 TL,
- o Kendisinin ödediği kira tutarı olan 7.200 TL,
- o Amortisman tutarı olan (70.000x%2) 1.400 TL,

indirim konusu yapabilecektir. Dolayısıyla toplam gideri 13.100 TL'dir. Gayrimenkullerin konut olarak kiraya verilmesi halinde 2.800 TL'lik istisna uygulamasından yararlanılabilecektir. Gerçek gider yönteminin seçilmesi halinde istisnaya isabet eden tutar indirilemeyeceğinden, indirilebilecek gider tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

$$\text{İndirilebilecek Gider} = \frac{\text{Toplam Gider} \times \text{Vergiye Tabi Hasılat}}{\text{Toplam Hasılat}} = \frac{13.100 \times 11.200}{14.000} = 10.480 \text{ TL}$$

Bu durumda, Fatma DENİZ'in beyanı şu şekilde olacaktır:

Kira Geliri	14.000 TL
İstisna Tutarı	2.800 TL
Kalan (14.000-2.800)	11.200 TL
İndirilecek Gider	10.480 TL
Safi İrat (11.200-10.480)	720 TL

Kira gelirinin beyanında götürü gider yönteminin seçilmesi halinde, beyan edilecek tutar aşağıdaki şekilde tespit edilecektir.

Kira Geliri	14.000 TL
İstisna Tutarı	2.800 TL
Kalan (14.000-2.800)	11.200 TL
İndirilecek Gider (11.200x%25)	2.800 TL
Safi İrat (11.200-2.800)	8.400 TL

Örnekten de görüleceği üzere, mükellefin gerçek giderinin daha yüksek olması durumunda gerçek gider yönteminin seçilmesi mükellef lehine olmaktadır.

ÖRNEK 6- MENKUL SERMAYE İRADI ile DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARININ BEYANI

Bir inşaat firmasında ücretli olarak çalışan Bay Cem ARSLAN'nın 2011 takvim yılı beyanına ilişkin bilgileri aşağıdaki gibidir:

- 2011 yılına ilişkin olarak elde ettiği ücret geliri 42.000 TL'dir.
- 15/12/2011 tarihinde menkul kıymetler yatırım fonu katılma belgesinden (B Tipi Likit Fon) 2.500 TL kar payı elde etmiştir.
- 21/03/2011 tarihinde satın aldığı, tam mükellef bir kuruma ait hisse senetlerini 14/08/2011 tarihinde elden çıkarmasından dolayı 38.000 TL alım-satım kazancı elde etmiştir.
- Cem YILMAZ Haziran/2008'de 200.000 TL'ye satın aldığı bir adet daireyi Temmuz/2011'de 275.000 TL bedelle satmıştır.

- (Y) bireysel emeklilik şirketine 2011 yılında 9.000 TL katkı pa-yı ödenmiştir.

Örnek Hakkında Açıklama

Mükellef, Gelir Vergisi Kanununun 86 ncı maddesi gereğince, tek işverenden alınan ve tevkif suretiyle vergilendirilen ücret gelirleri için tutarı ne olursa olsun beyanname vermeyecektir.

İlgili bölümlerde de açıklandığı üzere, menkul kıymetler yatırım fon-ları katılım belgelerinden elde edilen gelirler, Geçici 67 nci madde hükmü uyarınca katılımcı bazında % 10 oranında tevkifata tabi bu-lunmaktadır. Dolayısıyla, mükellefin, menkul kıymetler yatırım fon-ları katılım belgelerinden elde ettiği 2.500 TL gelir üzerinden ban-ka/aracı kurum tarafından % 10 oranında tevkifat yapılacaktır.

2011 yılında iktisap edilen hisse senedi alım-satım kazancı üzerinden de aynı şekilde yine banka/aracı kurum tarafından % 0 oranında tev-kifat yapılacaktır.

Bu çerçevede, gerek menkul kıymetler yatırım fonu katılma belgele-rinden elde edilen kar paylarının, gerekse 2011 yılında iktisap edil-miş hisse senetlerinin alım-satım kazançlarının yıllık beyanname ile beyan edilen gelire dahil edilmesi, dolayısıyla tevkif edilen vergile-rin mahsubu söz konusu değildir.

Cem ARSLAN Gayrimenkulü 5 yıllık süreden önce elden çıkardı-ğında elde edilen kazanç vergilendirilecektir.

Öncelikle gayrimenkulün iktisap bedeli olan 200.000 TL'nin en-dekslenmesi gerekmektedir. İktisap edildiği ay dahil, elden çıkarıldı-ğı ay hariç olmak üzere iktisap bedelini ÜFE oranında endeksleye-cektir.

Mayıs 2008 ÜFE :	(a)	163,93	ÜFE Artış Oranı(A) (b/a)	1,1678115
Haziran/2011 ÜFE:	(b)	191,44		

Artış oranı %10 nun üzerinde olduğundan, endeks değerini iktisap bedeli ile çarpıp maliyet bedelini hesaplayacak, satış bedelinin TL karşılığı ile endekslenmiş maliyet bedelinin farkını alarak değer artış kazancı tutarını bulacaktır.

İktisap Bedeli	200.000,00
Satış Bedeli	275.000,00
Endekslenmiş Maliyet Bedeli (İktisap Bedeli X (A))	233.563,10
Değer Artış Kazancı (Satış Bedeli - Endekslenmiş Maliyet Bedeli)	41.436,90

Mükellefin elde ettiği kazancın 2011 yılı için 8.000 TL'si Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80. Maddesi uyarınca istisna olup, istisna düşüldükten sonra (41.436,90-8.000=) 33.436,90 TL beyan edilecektir.

Mükellef Beyanname ekinin TABLO-11 “DİĞER KAZANÇ VE İRATLARA İLİŞKİN BİLDİRİM” i dolduracaktır.

Gayrisafi Kazanç veya İrat : 41.436,90
İstisna, Gider ve İndirimler : 8.000
Safi Kazanç ve İrat : 33.436,90

Mükellef 2011 yılına ait menkul sermaye iradı ile ilgili olarak Tablo- 10 “Menkul Sermaye İratlarına İlişkin Bildirim”i de dolduracaktır.

Mükellefin bireysel emeklilik primlerini ücret ödemelerinden indirmediği varsayımı ile BES primleri beyanname üzerinden indirilecektir. Mükellefin bireysel emeklilik şirketine ödediği 9.000 TL katkı payının tamamını indirim konusu yapması mümkün bulunmamaktadır. Gelir Vergisi Kanununun 89/1 maddesi gereğince, indirim konusu yapılacak tutar, yıllık beyanname ile beyan edilen gelirin % 10’unu ve asgari ücretin brüt yıllık toplam tutarını aşamayacaktır.

ÖRNEK 7- SERBEST MESLEK KAZANCI, ÜCRET GELİR VE MENKUL SERMAYE İRADININ BEYANI

İstanbul’da Avukatlık faaliyetinde bulunan Bay (F)’nin 2011 takvim yılı beyanına ilişkin bilgileri aşağıdaki gibidir:

- 2011 yılına ilişkin olarak elde ettiği serbest meslek kazancı 72.040 TL’dir. Serbest meslek kazancı üzerinden yapılan tevkifat ise 12.000 TL’dir
- Ücretli olarak çalıştığı ABC Şirketinden elde ettiği ücret geliri 36.000 TL, avukatı bulunduğu bir sendikadan elde ettiği ücret geliri de 14.000 TL’dir.
- Bir müvekkilinin vekalet ücretini geç ödemesi nedeniyle 1.060 TL gecikme bedeli tahsil edilmiştir.
- 2007 yılında imzaladığı bireysel emeklilik sözleşmesini 2011’de sonlandırması nedeniyle bireysel emeklilik şirketi tarafından kendisine 34.000 TL ödenmiştir.

- Türkiye’de kurulu bulunan bir Bankadaki mevduatından 23.500 TL faiz geliri elde etmiştir.
- 2011 yılında 8.000 TL Bağ-Kur primi ödemiştir.
- (Y) bireysel emeklilik şirketine 2011 yılında 10.000 TL katkı payı ödenmiştir.
- Mükellefin bakmakla yükümlü olduğu III. Derece sakat çocuğu bulunmaktadır.

Örnek Hakkında Açıklama

Mükellef, serbest meslek kazancı dolayısıyla her halükarda beyanname vermek zorundadır.

İlk işveren olarak ABC Şirketini seçmesi nedeniyle ikinci işveren olan sendikadan alınan ücret geliri 23.000 TL’yi aşmadığından GVK md. 86/1(b) hükmü gereği ücret geliri beyannameye dahil edilmeyecektir.

Vekalet ücretinin geç ödenmesi nedeniyle tahsil edilen faiz, gelir vergisi uygulaması bakımından alacak faizi olarak değerlendirilmektedir. GVK md. 86/1(d) bendi hükmüne göre bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 1.170 TL’yi aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez. Tevkifata ve istisnaya tabi olmayan menkul sermaye iradı niteliğindeki alacak faizi de 1.170 TL’yi aşmadığından beyan dışı bırakılacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken husus aynen ücretlerin beyanındaki 23.000 TL’lik sınırın hesaplanmasında olduğu gibi 1.170 TL’nin hesabında da alacak faizinin tek başına değerlendirileceğidir.

Bireysel emeklilik sisteminden yapılan ödemeler için GVK md. 86/1(a) bendi hükmü gereği beyanname verilmeyeceği gibi başka gelirlerin beyanı halinde beyannameye de dahil edilmeyecektir.

Türkiye’de kurulu bankadan elde edilen mevduat faizleri GVK Geçici 67. Madde kapsamında tevkifata tabi olup, mevduat faizleri beyannameye dahil edilmemektedir.

Dolayısıyla mükellef sadece serbest meslek kazancı olan 72.040 TL’yi beyan edecektir.

Mükellef Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi Eki’nin “TABLO-7 SERBEST MESLEK KAZANÇLARINA İLİŞKİN BİLDİRİM” i dolduracaktır. Bağ-Kur primleri, Bildirimin 32 No.’lu “Bağ Kur veya SSK Primi Sakatlık İndirimi ” satırında indirim konusu edilecektir.

Mükellef sakatlık indiriminin 1 aylık tutarını 12 ile çarparak bir yılda yararlanabileceği sakatlık indirimi tutarını hesaplayacaktır. $12 \times 170 = 2.040$ TL sakatlık indirimi de aynı sütuna eklenerek indirim konusu edilecektir.

Dolayısıyla beyan edilen serbest meslek kazancı (72.000-8.000-2.040=) 62.000 TL olacaktır.

Mükellef 10.000 TL bireysel emeklilik primi ödemekle birlikte bu tutarı indirim konusu ederken öncelikle beyan edilen gelirin %10’u olan 6.200 TL ile karşılaştıracaktır. Ödenen prim bu tutarı aştığından indirilebilecek prim 6.200 TL ile sınırlı olacaktır. (Ödenen prim beyan edilen gelirin %10’unun altında kalmış olsaydı ikinci olarak asgari ücretin yıllık brüt toplam tutarı olan 9.801 TL ile karşılaştırılmak zorunda olunacaktı. Ödenen prim bu tutarı aşmadığından prim beyan edilen gelirin %10’u ile sınırlı olarak indirilebilecektir.)

Bu indirim de dikkate alınınca vergiye tabi kazanç (62.000-6.200=) 55.800 TL olarak hesaplanacaktır. Ödenecek vergi 12.986 TL olup, bu vergiden yıl içinde ödenen 12.000 TL mahsup edilerek kalan 986 TL vergi dairesine ödenecektir. (Geçici vergi ihmal edilmiştir.)

ÖRNEK 8- KOOPERATİF HİSSESİNİN ELDEN ÇIKARILMASI

Bay (E) 23/07/2008 tarihinde, 30.000 TL arsa payı ödeyerek ortak olduğu kooperatif için her ay 1.500 TL aidat ödemiş, 500 TL gider yapmış ve konut yapı kooperatifine ilişkin ortaklık hakkını Haziran 2011 tarihinde 115.000 TL bedelle elden çıkarmıştır.

Örnekle Hakkında Açıklama:

Değer artış kazançlarının vergilendirilmesini düzenleyen Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80/1-4. maddesinde, ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artışı kazancı olduğu hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla kooperatif ortaklık payının elde çıkarılması da anılan hüküm gereği değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir.

Kooperatif ortaklık payı, ortaklık hakkı veya hissesi olup gayrimenkul niteliğinde olmadığından bu paylar edinildikleri tarihten itibaren ne zaman elden çıkarılırsa çıkarılsın değer artış kazancının kapsamına girecektir.

Öncelikle arsa payı ile ödenen aidatların endekslemeye tabi tutulması gerekmektedir. Endeksleme ortaklık payının iktisap tarihinden önceki ay (Haziran/2008) ile elden çıkarıldığı aydan önceki ay (Mayıs/2011) ÜFE artış oranları dikkate alınarak yapılacaktır. Artış oranının %10'nun altında kalması halinde endeksleme yapılmayacaktır.

Arsa payı olarak ödenen 30.000 TL'nin endekslenmesi şöyle olacaktır;

Arsa Payının Endekslenmiş Maliyet Bedeli: (ÜFE Mayıs/2011/ÜFE Haziran/2008) X Arsa Bedeli

Arsa Payı İçin Endeks Değeri : %16,222 (191,14/164,46=1,16222)

Endeks Değeri :% 16,399 olup, %10'unun üzerindedir dolayısıyla endeksleme yapılacaktır.

Arsa Payının Endekslenmiş Maliyet Bedeli: 30.000 x 1,16222 = **34.866,60** olarak hesaplanacaktır.

Arsa payının endekslenmiş maliyet bedeli tespit edildikten sonra her ay için ödenen aidatlar ayrı ayrı endekslenerek tüm bu tutarlar toplanarak maliyet bedeli tespit edilecektir. İlk aidatın Ağustos/2008'de ödendiğini varsayarsak,

1. Aidat

Ağustos/2008 aidatı için endeks değeri: ÜFE Mayıs/2011/ÜFE Temmuz/2008

Ağustos/2008 aidatı için endeks değeri: %14,791 (191,14/166,51=1,14791)

Ağustos/2008 aidatının Endekslenmiş Maliyet Bedeli: 1.500 x 1,14791= **1.721,865**

2. Aidat

Eylül/2008 aidatı için endeks değeri: ÜFE Mayıs/2011/ÜFE Ağustos/2008

Eylül /2008 aidatı için endeks değeri: %17,537 (191,14/162,62= 1,17537)

Eylül /2008 aidatının Endekslenmiş Maliyet Bedeli: 1.500 x 1,17537= **1.763,055**

Endeksleme her aya ait aidat için ayrı ayrı yapılacak ve endekslenmiş maliyet bedelleri toplanacaktır. Endeksleme sonucu toplanan

maliyet bedelleri arsa payı için ödenen de dahil 94.559,91 TL olarak hesaplanmıştır.

Safi Değer Artışı ve Matrah şöyle olacaktır.

Satış Bedeli	:	115.000,00
Endekslenmiş Maliyet Bedeli	:	94.559,91
Gider	:	500,00
Safi Değer Artışı	:	19.940,09
<hr/>		
İstisna	:	8.000,00
<hr/>		
Vergi Matrahı		11.940,09

(2003-100) ÜRETİCİ FİYAT ENDEKSİ (ÜFE)

	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
2008	145,18	148,9	153,62	160,53	163,93	164,46	166,51	162,62	161,16	162,08	162,03	156,29
2009	156,65	158,48	158,94	159,97	159,89	161,4	160,26	160,93	161,92	162,38	164,48	165,56
2010	166,52	169,29	172,58	176,64	174,61	173,73	173,46	175,46	176,35	178,48	177,92	180,25
2011	184,51	187,69	189,98	191,14	191,43	191,44	191,39	194,76	197,77	200,94	202,24	204,27